

INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Dr. Tulio Rosembuj

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Barcelona

Tulio Rosembuj

Intercambio internacional de información tributaria. — UB; 66

ISBN ??-????-??-?

© EDICIONS DE LA UNIVERSITAT DE BARCELONA, 2003
Balmes, 25; 08007 Barcelona; Tel. 93 403 55 30; Fax 93 403 55 31
eub@org.ub.es; www.edicionsub.com

Producció: Publicacions de la Universitat de Barcelona

Impresió: Gráficas Rey, S.L.

ISBN: ??-????-??-?

Depósito legal:

Impreso en España/Printed in Spain

“Socialmente existen tantos tipos de información cuantos son los medios informativos, los contenidos de informar; la información indica no sólo un resultado sino también una necesaria relación entre quien informa y el destinatario. Bajo este último aspecto la noción siempre se renueva y su interés reside en superar la ausencia, el defecto o la no certeza de conocimiento por parte del destinatario. Con el mismo término de información se designa la noticia, su elaboración y difusión, la relación comunicacional entre sujetos...”

Pietro Perlingieri.

Il diritto civile nella legalità costituzionale.

ÍNDICE

CAPÍTULO 1

SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

1. La noticia y la relación comunicacional	13
2. La calificación de la información. Relevancia o necesidad.	14
3. La necesidad declarativa y la relevancia preclusiva	16
4. Las modalidades de la relación comunicacional	18
4.1. <i>La sentencia del T.J.C.E. de 13 de abril de 2000. El intercambio espontáneo.</i>	19
5. La posesión o propiedad del bien de información	20
6. La discrecionalidad como fuente de la certeza noticial	21
7. La relación comunicacional unilateral	22
8. La relación comunicacional bilateral o multilateral	24
8.1. <i>La comprobación simultánea.</i>	26
9. La cláusula general de corrección	27
Conclusiones	28

CAPÍTULO 2

LAS REFERENCIAS NORMATIVAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. El bien de información	31
2. El derecho comunitario de información para liquidar	32
2.1. <i>El interés fiscal y los derechos de la persona</i>	34
2.2. <i>La información relevante</i>	35
2.3. <i>La aplicación en España de las directivas de la C.E. Real Decreto 1326/1987 de 11 de septiembre</i>	37
3. La Convención de asistencia administrativa mutua en materia fiscal OCDE-Consejo de Europa	38
4. El Acuerdo Modelo OCDE en materia de intercambio de información de 18 de abril de 2002	40
5. La Directiva 2003/48/CE de 3 de Junio de 2003. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses	43
6. Los Modelos de Convenio de la OCDE y de los EEUU para evitar la doble imposición	46

7. La jerarquía de las normas	50
Conclusiones	51

CAPÍTULO 3

EL SECRETO, LA INTIMIDAD Y LA PROTECCIÓN DE DATOS

1. El secreto en el derecho comunitario	55
1.1. <i>El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua Consejo de Europa-OCDE</i>	58
1.2. <i>El Acuerdo Modelo OCDE de información</i>	58
1.3. <i>Modelos Convenio de la OCDE y de los EEUU</i>	60
1.4. <i>El secreto y la disposición del bien de información</i>	60
1.4.1. <i>La autorización</i>	62
2. La intimidad y la información necesaria	64
3. La libertad informativa	65
3.1. <i>La sustancia de la autodeterminación informativa</i>	66
3.2. <i>El nivel de protección adecuada o equivalente</i>	68
Conclusiones	72

CAPÍTULO 4

LA APLICACIÓN CORRECTA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

1. El sentido del valor de corrección	75
1.1. <i>La discrecionalidad y el valor de corrección</i>	78
2. Las reglas de corrección	78
2.1. <i>El Convenio Consejo de Europa-OCDE</i>	78
2.2. <i>La Directiva 77/799/CEE</i>	80
2.3. <i>El Acuerdo Modelo de la OCDE</i>	81
2.4. <i>Los Modelos de Convenio OCDE y de los EEUU</i>	85
3. Las reglas de corrección (sigue)	85
3.1. <i>La cláusula de no discriminación</i>	85
3.2. <i>La cláusula de litigio o reclamación</i>	87
3.3. <i>La protección del secreto posesorio y propietario</i>	87
3.4. <i>El secreto profesional entre letrado y cliente</i>	88
Conclusiones	90

CAPÍTULO 5

EL ORDEN PÚBLICO CONSTITUCIONAL

1. El orden público económico	93
2. El orden público económico y el valor de corrección	95
3. La evicción y la conexión del orden público constitucional	96
4. Las referencias normativas en el intercambio de información	99
4.1. <i>El Convenio de asistencia mutua Consejo de Europa-OCDE</i>	99
4.2. <i>El Acuerdo Modelo-OCDE</i>	100

Intercambio internacional de información tributaria	11
4.3. <i>La Directiva comunitaria 77/799</i>	101
4.4. <i>Los Modelos de Convención de la OCDE y de los EEUU</i>	101
5. El orden público positivo y la prescripción	102
5.1. <i>Imprescriptibilidad y fraude fiscal</i>	103
5.2. <i>La prescripción en la asistencia mutua recaudatoria</i>	106
5.3. <i>La especificidad en Derecho comparado</i>	108
Conclusiones	110
Bibliografía	111

CAPÍTULO 1

SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

1. La noticia y la relación comunicacional

La información ofrece a cualquier ordenamiento público interesado la ocasión jurídica de conocer y adquirir los elementos, datos y documentos que, con distinto efecto, sirven para el ejercicio de la potestad administrativa tributaria.

La noticia es el objeto de relación comunicacional y su interés es propiamente discrecional, tanto en el emittente como en el receptor. La relación jurídica es consecuencia de la discrecionalidad administrativa entre dos o más Estados actuando finalidades que no son correlativas sino que pueden ser correspondientes por la fungibilidad de los intereses: el emittente puede ser receptor y viceversa.

La finalidad del intercambio de información es la del suministro de actos, datos, documentos que sean útiles a los sistemas tributarios implicados.

La información es el medio para la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios de cada Estado como instrumento contra la evasión fiscal. (1)

La certeza noticial permite el conocimiento de hechos que, ordinariamente, pueden adjetivarse como inapropiados en términos de elusión o ilegales como la evasión tributaria. O sea, hechos que tornan frágil la defensa y tutela del respectivo interés fiscal del Estado.

La relación comunicacional que tiene por objeto la noticia –el bien de información– ejerce su influencia en el puro ámbito de la discrecionalidad administrativa unilateral e imperativa, cuya valoración permitirá diferenciar la relevancia y necesidad jurídica de sus efectos.

La aplicación del sistema tributario para la tutela del interés fiscal ilustra del fundamento de la relación comunicacional: preservar la recaudación potencial o actual de cada Estado en forma regular y ordinaria.

El fundamento del intercambio de información entre Administraciones Públicas es el respeto al derecho a la recaudación tributaria por parte de cada Estado como pieza estable de su orden público económico.

La clausura o rechazo al suministro de la noticia, salvo los casos justificados, induce al menoscabo del interés público esencial del Estado, fuente de perjuicio lesi-

vo para su ordenamiento tributario. La identificación de la función propia del orden público económico atiende a una de las exigencias vitales en el seno de cualquier ordenamiento jurídico. La función (recaudatoria) tributaria es inseparable del orden público constitucional.

La opacidad informativa de cualquier Estado respecto a otro ampara hechos susceptibles de vulnerar ilícitamente el orden público constitucional, afectando el interés fiscal del Estado y, por extensión, el interés de la comunidad que lo integra. (2)

El bien de información, finalmente, puede resumirse en un comportamiento positivo (*facere*) productivo de utilidades o de omisión (*non facere*). El primero se traduce en el deber de provisión o suministro de noticias y el segundo en evitar el aliento de hechos lesivos en territorio propio.

El bien de información trasciende en la evolución presente de la ley internacional la exclusividad territorial. La relación comunicacional establece el *prius* de la interrelación, de la interdependencia. El orden superior de la reciprocidad, de la simetría en la aplicación de los respectivos ordenamientos tributarios, apunta a finalidades correspondientes entre los Estados. (3)

La relación comunicacional para el intercambio del bien de información es un modo de cooperación basado en principios generales de derecho internacional o en obligaciones convencionales dirigidas al respeto mutuo y del orden público económico en general y del tributario en particular; una identificación del comportamiento irreprochable de cada Estado ante hechos lesivos que pueden comportar una transgresión al interés fiscal de otro u otros Estados.

El comportamiento positivo u omisivo del Estado permite su desvinculación de cualquier atisbo coadyuvante con la actividad del particular, en la medida que faculte la recuperación de capacidad económica sustraída al ejercicio de otro interés fiscal.

La individualización del interés fiscal merecedor de tutela puede descender tanto de un principio como de un tratado internacional.

La competencia fiscal lesiva, precisamente, convierte el acto de cortesía en deber de corrección entre Estados, un standard que se aplica a todas las reglas internas: “un principio general que comanda una aplicación equitativa del derecho a fin que no conduzca concretamente a resultados absurdos o irracionales” (4)

2. La calificación de la información. Relevancia o necesidad

La noticia enviada no es fuente de eficacia jurídica sino en cuanto remueve el movimiento de la potestad administrativa del receptor, previamente agotada o inédita respecto al bien objeto de información. En verdad, no siempre la noticia exhibe potencialidad jurídica, puesto que puede ocurrir que sus extremos ya fueran conocidos o, aun, carezca de aptitud para configurarse como origen de procedimiento administrativo, no siendo ni relevante ni necesaria.

El bien de información se perfila, entonces, como el origen de una novedad dirigida a la producción de utilidad para su aplicador sobre la persona o entidad a que se refiere. Es el nexo entre la situación jurídica antecedente, desconocida o ignorada, y la que puede sobrevenir a su merced.

La novedad puede ser definitiva para la aplicación del tributo o preliminar. Pero, en ambos casos, la noticia provoca innovación administrativa, incentivando la determinación del crédito, su cobro, la actuación de medidas cautelares o la ejecución en vía de apremio, la denuncia o persecución de los delitos contra la Hacienda Pública.

La noticia puede calificarse como definitiva o preliminar, vale decir, como necesaria o relevante, y la definición compete al Estado afectado en su interés fiscal. (5)

La información definitiva o necesaria es la que se pide para la adquisición inmediata del interés fiscal perjudicado y los datos instrumentales para su valoración.

El Estado que solicita los datos o antecedentes no puede ejercer su potestad de imposición sin el concurso del otro Estado.

El requerimiento del Estado presupone un conocimiento genérico de la situación tributaria de la persona u operación, pero, su composición jurídica definitiva no puede producirse a menos que ocurra la asistencia de la otra Administración. La aplicación del ordenamiento tributario necesita del bien de información *fuera de su alcance jurídico*, para completar el procedimiento tendente a determinar el perjuicio a su interés fiscal.

La información preliminar o relevante no es la que se solicita, sino la que se puede saber por iniciativa del Estado que la emite o suministra.

Los datos o antecedentes pueden ser de utilidad para la adquisición mediata del interés fiscal perjudicado y la instrucción administrativa tenderá a su integración. La diferencia es que la información relevante genera actos preliminares o preparatorios que no prejuzgan en sí mismos sobre el daño al interés fiscal del Estado receptor. La calificación necesaria o definitiva del bien de información contemporánea a su demanda, solicitud o petición configura la realización de un hecho lesivo para el Estado que la formula.

La información calificable como relevante o preliminar aguarda la confirmación o no del hecho lesivo a partir del conocimiento cabal por la Administración receptora.

De modo que la utilidad de la noticia no es siempre idéntica en sus efectos jurídicos, condicionada como esta por la demanda de Estado o su recepción desde otro u otros.

La diferencia entre información necesaria o relevante tiene relación con la continuidad o ruptura de la situación jurídica precedente subjetiva (de la persona) y objetiva (de los hechos).

La noticia pedida y satisfecha no rompe con el pasado ni es independiente del

mismo. Simplemente, permite completar el escenario con los elementos faltantes; pero, convergiendo el conocimiento nuevo con el que ya se sabía.

La relevancia de la noticia no pedida, sino remitida, indica la creación de una situación subjetiva y objetiva original respecto a lo anterior.

El Estado receptor adquiere certeza, sobre algo o alguno que no sabía. El Estado ve lo que ignoraba. (6). “La necesidad de certeza no es otra que la necesidad de ver.”

La transformación de la certeza noticial en certeza jurídica provoca efectos diversos. La utilidad necesaria provoca una situación jurídica subjetiva fuerte, de obligación y deberes, en la persona mientras que la utilidad relevante establece una situación jurídica subjetiva débil, de expectativa en el obligado, meramente instrumental respecto al resultado final que se llegue a verificar.

3. La necesidad declarativa y la relevancia preclusiva

La solicitud de noticias concretas y específicas no sorprende la actividad administrativa en curso del que la requiere. Al límite, complementa, integra, completa aquellos hechos lesivos de los que tenía indicios de su evidencia.

El ejercicio de la potestad de imposición culminará en el acto de liquidación declarativo de la situación tributaria del deudor y del crédito tributario. La historia recoge los datos, elementos, antecedentes, sin solución de continuidad.

La eficiencia declarativa se entiende porque hay convergencia de la situación jurídica con la preexistente. La actividad administrativa ya está en curso, en espera de su confirmación.

La relevancia preclusiva, de la noticia recibida, apunta a otros efectos jurídicos distintos.

La relevancia de la información indica al receptor la presencia de hechos hasta el momento ignorados ofreciendo una primera y preparatoria o preliminar certeza para la actuación administrativa.

No puede, por tanto, sostenerse que la mera noticia desvele hechos lesivos, a menos que pueda deducirse del procedimiento administrativo emprendido y, sobre todo, del final liquidatorio del crédito tributario.

La relevancia solo será preclusiva si culmina en acto de liquidación. Pero, entonces, cabrá admitir que la información relevante solo merece su consideración jurídica en cuanto sirva para la liquidación correcta del impuesto, con total independencia de la situación jurídica subjetiva y objetiva preexistente.

La cuasi certeza y el cuasi efecto de la información solo deviene útil cuando se produce el acto de liquidación, identificando al deudor y la deuda, con carácter preclusivo.

La relevancia preliminar y preparatoria del bien de información supera la expectativa, convirtiéndose en plenamente eficaz, a través del acto de liquidación. Es

justamente, la liquidación administrativa la que remueve cualquier fuente de incerteza anterior y provoca una consecuencia jurídica autónoma de cualquier relación previa –en la práctica desconocida.

La relevancia es preclusiva cuando hay liquidación de la deuda tributaria. No hay deuda tributaria sin liquidación y, a la inversa, la liquidación es la fuente de la deuda.

La información relevante, a diferencia de la necesaria, logra eficacia jurídica mediante la liquidación de la deuda tributaria. Hay un antes y después. No hay hecho lesivo ni deudor hasta el momento en que se conoce y su existencia es cierta. No hay certeza jurídica sino cuando se verifica la liquidación administrativa.

La clasificación de eficacia declarativa y preclusiva es deudora de la teoría de la eficacia jurídica expuesta por Angelo Falzea.

El autor distingue: normas con eficacia preclusiva, donde la condición de eficacia es el solo hecho sin el concurso del estado jurídico anterior. Por ejemplo, a nuestros fines, la información automática sobre el pago de intereses al beneficiario efectivo en otro Estado; normas con eficacia declarativa (o reconocitivas) donde el hecho opera sobre el efecto en concurso con un estado jurídico anterior en el que el efecto está ya contenido, pero requiere condiciones añadidas que hagan posible o faciliten la actuación en concreto. Por ejemplo, la respuesta a la petición concreta sobre una persona sobre la que se investiga la realización de hechos lesivos en el otro Estado y que sirve a la liquidación del tributo. No puede, entonces, ante la situación jurídica creada y desarrollada hablarse de eficacia constitutiva de la liquidación puesto que la dicha situación no es nueva y radicalmente distinta a la anterior. La información necesaria progresa en la situación en curso, aportando los datos carentes que impedirían su clausura. (7)

La utilidad necesaria de la noticia posibilita la prueba del conocimiento intuito o indiciario; mientras que la utilidad relevante permite la prueba de lo que se conocerá.

La Administración construye a través de la noticia relevante una situación tributaria innovadora respecto al pasado que hasta entonces permanecía ignorada, velada, oculta. La autonomía de la correcta liquidación de cualquier otra referencia previa señala un efecto jurídico nuevo totalmente independiente de la historia, que se desconocía.

La actuación final de la potestad administrativa significa la remoción de los obstáculos que impedirían su ejercicio y está desvinculada de cualquier suceso precedente.

El hecho lesivo se anticipa a la utilidad necesaria del bien de información y queda pospuesto a la conclusión formal de la liquidación de la deuda en caso de utilidad relevante.

Una teoría de la relación comunicacional entre Estados debe advertir, al menos, dos puntos de partida.

Primero, la función de la relación es la aplicación del ordenamiento tributario

(rectius: de la liquidación administrativa) y con fundamento en la restricción de la competencia fiscal lesiva, previniendo la evasión o elusión fiscal de Estado. (8). El intercambio de información es el cauce de recuperación de capacidad económica sustraída al otro interés fiscal.

Segundo, la formación de la determinación administrativa, declarando o precluyendo el hecho lesivo, eleva la noticia como instrumento de adquisición, necesaria o relevante, del interés fiscal a valorar. La noticia es medio de prueba del hecho lesivo y, por tanto, elemento generador del derecho al crédito que se alega.

No obstante, en el bien entendido de la obtención lícita de las noticias (pruebas). Básicamente, el respeto de los derechos esenciales de defensa del deudor, del habeas data o de la excepción de orden público.

La ilicitud o irregularidad de la adquisición de la prueba no puede apoyar la liquidación correcta del impuesto. Por otra parte, la discrecionalidad en la materia consiente que la intrusión en la esfera jurídica de los particulares pueda verificarse sin el debido respeto y garantía a sus libertades básicas, lo cual exige su control y revisión.

4. Las modalidades de la relación comunicacional

El intercambio de información puede adoptar tres modalidades típicas de actuación, sin perjuicio de otros marcos, como las inspecciones simultáneas, entre las Administraciones.

La información a petición. Consiste en la solicitud de las noticias necesarias relativas a personas u operaciones específicas y concretas, identificadas por el Estado que las demanda y sometidas a procedimientos de comprobación e investigación, habiéndose agotado las fuentes locales. Asimismo cabe considerar el supuesto que la oferta informativa amplíe su propia expectativa, abriendo cauces inéditos de actuación.

Se considera que la noticia comprende también documentos, investigaciones en curso o registros oficiales que son necesarios para el caso concreto. (9)

La información automática o de rutina. Se refiere al tráfico de datos, sin que haya demanda previa, y de utilidad relevante sobre la circulación de categorías de rentas entre el Estado de origen y de destino.

La información espontánea. Significa el suministro de información relevante a otro Estado, a propia iniciativa, por considerarla de particular interés de este y que también podría originar noticias a su favor.

El contenido de esta modalidad es amplio y variable; pudiendo incluso generar información necesaria.

Uno, porque la noticia es relevante para la liquidación del impuesto en el Estado de destino.

Dos, porque permite individualizar maniobras de transferencia irregular de beneficios u operaciones empresariales en alguno de los Estados comprometidos entre

los contribuyentes del Estado de origen y destino, que se realizan en otros Estados, para conseguir ahorro fiscal ilícito.

Tres, porque el beneficio fiscal del contribuyente en uno de los Estados no suponga sujeción en el otro. El Estado presume la existencia de una reducción o exención injustificada o anormal del impuesto en el otro país o, cuando el contribuyente obtiene una reducción o exención de impuesto que debiera significar un aumento de los tributos debidos o sujeción en el otro Estado.

Cuarto, porque hay indicios de pérdida de recaudación en el otro Estado.

4.1. Sentencia del T.J.C.E. del 13 abril de 2000. El intercambio espontáneo

La jurisprudencia europea tuvo ocasión de interpretar el alcance del intercambio espontáneo de información (10).

La causa se centra en el art. 4.1 a) Directiva 77/799 CE. En su virtud la autoridad de un Estado miembro tiene el deber de comunicar, sin demanda previa, a cualquiera de otro Estado miembro las informaciones adecuadas para consentir la determinación correcta de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, cuando tenga motivos para presumir que existen una reducción o una exención anormales del impuesto en ese otro Estado.

A tal efecto, no es necesario que en el Estado damnificado en su interés fiscal hubiera actos previos de comprobación y liquidación. O sea, la iniciativa del Estado suministrador de la noticia no requiere que el destinatario hubiera dictado actos explícitos sobre su contenido con carácter previo: los datos proveídos son relevantes, que no necesarios, para la correcta liquidación del impuesto.

Pero, la sentencia pone en claro una importante definición teórica: la Directiva no solo pretende combatir la evasión fiscal, sino también propone la rectificación de la actuación del particular conforme a la ley local eludida. La interpretación de la “correcta aplicación de los impuestos” no puede tener, en este caso, otro sentido que el enmendar la circunvencción o rodeo a la ley aplicable. No hay evasión, sino elusión fiscal.

La expresión “reducción o exención anormal” se refiere a una injustificada reducción de impuestos en otro Estado miembro. “Es una expresión equivalente a la que en lengua inglesa acuña la “pérdida de impuesto”, pérdida del derecho a la recaudación del Estado.

El intercambio espontáneo de información en la UE se concentra en el deber de comunicación entre los Estados miembros toda vez que se perciben circunstancias jurídicas o fácticas que alientan la elusión o evasión fiscal en perjuicio del interés fiscal de alguno de ellos. Y si el deber aparece claro en materia de evasión fiscal no lo es menos respecto a la elusión, donde los efectos de la información espontánea no necesitan actos explícitos de la autoridad del Estado de destino.

La presunción simple de una pérdida fiscal injustificada o anormal es condición bastante para que proceda la relación comunicacional, sin petición previa.

5. La posesión o propiedad del bien de información

La potestad de imposición, en virtud de ley, adquiere sumas de dinero de los particulares, y asimismo, variedad de sus datos personales de interés fiscal. No todas las informaciones conforman bien de información. Para que ello suceda debe intervenir la transformación de la noticia en mensaje comunicable y, consecuentemente, la comunicación.

Los datos (personales) tributarios, subjetivos u objetivos, pueden revelar el poder de hecho sobre los mismos o su dominio propietario.

El recurso al señorío de hecho permite establecer la presencia de datos (personales) tributarios genéricos, asépticos en su valor, de aptitud abstracta de circulación, en ningún caso relacionables de entrada con efectualidad ilícita. Por así decirlo son datos que en sí mismos carecen de una valoración reprobatoria negativa.

Los datos en posesión de la Administración no deben sino confirmar, en principio, la información disponible por la otra Administración pública. Es un bien de información que se presupone puede conseguirse y que, en principio, no precipitan ni la liquidación, ejecución o sanción.

La información unilateral, espontánea o automática, siendo relevante, no tiene obligatoriamente trascendencia ulterior, aunque nada impide que pueda adoptarla a resultados de la comprobación e investigación posterior.

El bien de información posesorio circula entre las Administraciones, en principio, sin efectualidad ilícita. No hay privación de bien por obra del interés fiscal.

La situación es diametralmente opuesta cuando los datos (personales) tributarios en posesión de la Administración deben salir de su ámbito porque hay una petición de otra fundada en el incumplimiento legal, en la efectualidad ilícita.

La relación comunicacional a petición supone, al menos, dos consecuencias.

En primer lugar, la Administración requerida debe apropiarse de los datos (personales) tributarios hasta entonces en su posesión, perfeccionando su titularidad jurídica. La Administración solicitada no podría cumplir con la misma, al margen de las restricciones que se produzcan, si el bien de información no deviene de su propiedad.

En segundo lugar, la apropiación sólo puede producirse mediante el sacrificio del interés del particular a sus datos tributarios. La ablación administrativa es preceptiva para que la Administración solicitada pueda apropiarse del bien de información poseído. (11): “El elemento común es aquel privativo: el sujeto afectado por la resolución, por razones de interés público, sufre una disminución, o personal, o patrimonial o mixta.”

La ablación del bien de información necesario es el único modo jurídico que puede legitimar su cesión al otro Estado bajo indicios de violación legal grave, de incumplimiento legal, de efectualidad ilícita.

Pero, si esto es cierto, confirma la exigencia de norma doméstica o internacional expresa cuando se refiere a la relación comunicacional bilateral o multilateral.

Pero, no tanto por imperativo del ordenamiento tributario, sino, porque la apropiación pública de un bien de la vida de la persona pone en juego, simultáneamente, principios que pueden dar lugar a una protección superior de los derechos y garantías de la persona.

6. La discrecionalidad como fuente de certeza noticial

La actividad de la potestad tributaria es discrecional y productiva de certezas noticiales en favor de otra u otras. La discrecionalidad caracteriza la relación comunicacional sea unilateral o bilateral. La ponderación comparativa entre el interés público hacia el interés público del otro Estado y los intereses secundarios, representados por las personas inicialmente afectadas es pura discrecionalidad.

El objeto de la actividad discrecional tiene por contenido la certeza noticial, la autoridad de fijación de determinados hechos por parte de una potestad pública distinta de la propia del contribuyente. (12)

La actividad discrecional del Estado introduce certezas noticiales en el escenario jurídico de emisión o destino, que, cualquiera sea la definición que se pretenda, tiene que ver con la circulación sustantiva de un bien de información, creado, precisamente, a raíz de la certeza noticial.

(13) "... porque las certezas noticiales y legales tienen principalmente una circulación sustancial, no procesal."

El acto discrecional de certeza noticial crea un bien de información que tiene una circulación sustancial respecto a los interesados públicos y privados.

La información poseída o bajo el dominio del proveedor o suministrador exige su transformación en un mensaje comunicable y su comunicación al receptor o destinatario. La información vale en cuanto se convierte en signo o señal enviada a su destino. (14).

La circulación sustancial del bien de información poseído es el resultado de la supremacía del interés público en la calificación del interés fiscal del otro Estado aplicando al caso concreto y, correlativamente, la degradación de la voluntad del interesado, aunque se tome en cuenta el interés particular, en términos de participación a la coresolución del tema que le afecta.

El bien poseído o en propiedad se transmite, mediante la información espontánea o rutinaria o a petición al Estado de destino con prescindencia de la voluntad del particular. En este aspecto, es un bien autónomo, con circulación propia, de disposición separada de la figura subjetiva. Podría entonces afirmarse que la constitución discrecional de la certeza noticial y su comunicación al otro Estado supone el tráfico de un bien inmaterial independiente de cualquier figura subjetiva, la ponderación de cuyo interés queda totalmente postergada a los intereses públicos primarios de emisor y receptor.

La creación del bien de información, en cualquiera de las relaciones comuni-

cacionales, es obra del poder discrecional de las Administraciones. Es un acto, sea a iniciativa o a petición, largamente discrecional. Y en su contenido responde a dos categorías. Por un lado, hay datos, documentos o antecedentes que aportan certeza sobre hechos cuya eficacia jurídica esta por determinarse, hechos relevantes, pero no plenamente eficaces. Por otro, datos, antecedentes, documentos que no están disponibles, pero, de cuya existencia hay indicios ciertos de hechos lesivos cometidos. O sea, hechos eficaces para la liquidación del impuesto. (15)

La diferencia sustancial entre ambas categorías de actos consiste en que los actos discrecionales unilaterales –espontáneos o automáticos– se dirigen a la noticia en si misma, sin valorar o establecer si los incumplimientos o violaciones legales existen o no: mientras que los actos incardinados en la relación bilateral o multilateral –a petición– pretenden centralmente la recogida y utilización de pruebas de los incumplimientos o violaciones legales ya constatados.

El bien de información es una actividad discrecional en sentido estricto y finalizada a la atención del interés fiscal del otro Estado.

Las consecuencias propias del acto administrativo, sea unilateral o bilateral, son los efectos típicos de la categoría discrecional. Por una parte, inciden sobre la esfera jurídica del particular y, por otra, lo hacen autoritativamente, sin su consenso y, por tanto, contra la voluntad inclusive. (16).

Podría discutirse el ejercicio del poder discrecional de valoración en el supuesto de la información automática, mas limitado que en las otras modalidades, pero, aun así susceptible de producir en el *quo modo* de la decisión distintas opciones.

7. La relación comunicacional unilateral

La evolución de la relación comunicacional, cuyo objeto es el bien de información tributaria, trasciende el marco convencional para evitar la doble imposición. En verdad, su ampliación esta estrechamente correlacionada al desarrollo del principio internacional de competencia fiscal lesiva.

El flujo de información entre Estados acepta las interferencias mutuas en base a impedir la elusión o evasión de Estado.

Podría, entonces, considerarse que en algunas de las modalidades de la relación interestatal prevalece el derecho a la recaudación, al interés fiscal, que corresponde a cada Estado, ante supuestos de elusión o evasión fiscal, haya o no tratado entre los mismos.

No es casual que cualquiera de las convenciones multilaterales o directivas comunitarias y modelos de tratados que se le refieran, sitúe el tráfico de información como elemento esencial de cara a la elusión y evasión fiscal internacional, o sea, la competencia fiscal lesiva. (17)

El complejo entramado normativo internacional, alimentado por distintos Modelos de Convenios, Convenios Multilaterales, Directivas comunitarias europeas, con-

siente una interpretación extensiva en cuya virtud algunas de las modalidades conocidas de intercambio de información pueden materializarse a través de relaciones que no tienen el amparo convencional, sino de la genérica cooperación recíproca, amistosa, de interés mutuo entre las partes.

La información propende a la creación de un ámbito de discrecionalidad administrativa que proyecta su unilateralidad en favor del otro Estado y lo hace en la confianza de verse retribuida con igual respuesta del destinatario.

La competencia fiscal lesiva adhiere a la transformación actual de las relaciones entre los países. Y la relación comunicacional es uno de sus medios y corolarios. La información es un bien que cubre la aplicación correcta del impuesto, no elusiva, ni transgresiva (no evasora)

La ley internacional no sólo se sustancia en los tratados, sino que también, reconstruye su esfera de universalidad, partiendo de la adhesión de las grandes familias de ordenamientos jurídicos. Y esto queda reflejado en acuerdos no convencionales, informales (*soft law*), cercanos a principios generales del derecho o determinantes de costumbre inmediata.

La contemporaneidad adquiere importancia en la creación de fuentes jurídicas internacionales, aun cuando posean efectos transitorios. (18) “Esta práctica responde a las necesidades de los Estados, que quieren en ciertas situaciones, quizá por razón de busca de consenso, descartar el rigor de los compromisos convencionales sin que por otra parte renuncien necesariamente a conferir a estos acuerdos una cierta portada jurídica” (19)

La competencia fiscal lesiva, precisamente, tiene la flexibilidad de los acuerdos no convencionales y una cierta efectualidad jurídica nacida de la voluntaria aceptación de la mayor parte de las familias jurídicas de los Estados.

La cooperación internacional y la creciente comunidad de intereses y finalidades relativos a algunas materias transita antes por el *soft law* que por la rígida regulación reglamentaria de las supremacías nacionales. Y así lo manifiesta la doctrina de derecho internacional: “Frente a la barrera constituida por la defensa de parte de los Estados singulares o de grupos de Estados de los propios intereses subjetivos y a la imposibilidad de alcanzar un reglamento vinculante, dotado del carácter de universalidad, el único instrumento utilizable esta constituido por el recurso al *soft law*” (20).

El standard de competencia fiscal lesiva es el mejor ejemplo de standards internacionales con vocación universal que, paulatinamente, se desgranar en valores no universales, esto es, recibidos por los Estados en el interior de sus ordenamientos jurídicos y, además, son el punto de partida para la formación de una costumbre internacional que termina influyendo de modo activo en el comportamiento de todos los Estados implicados (p.e. deber de información de los *tax havens*).

De modo que aflora una categoría amplia de hechos lesivos que no pueden prevalecer, aun sin tratado, sobre el principio, criterio o standard universal que se contempla.

Alguna doctrina señala, con carácter general, que el intercambio de información solo puede realizarse mediante el cauce convencional, arguyendo que tal es la base imprescindible para derogar la obligación que atañe a cada Administración de guardar secretos sobre los datos recibidos o recogidos de los contribuyentes.

La jerarquía del tratado sería el único modo de superar la cláusula de secreto o reserva que inspira a los ordenamientos jurídicos tributarios. (21)

La primera de las diferencias empeña la separación conceptual entre las formas de la relación comunicacional entre Estados.

Aquello que vale para la información espontánea o automática, no sirve para la información a solicitud.

Con respecto a las primeras dos de las modalidades no cabe sino remarcar que la posesión del bien de información autoriza su mensaje al otro, con recaudo del respeto a las libertades y garantías individuales, que establece el propio orden doméstico, que no sean reprobables de cara a los principios internacionales generalmente admitidos.

El secreto de los datos poseídos no obsta para su transformación en certeza noticial transmisible en interés fiscal del otro Estado.

El balance entre los distintos aspectos de tutela otorga una dimensión primaria al derecho a la recaudación del Estado de destino respecto al interés particular genérico que, en general, no recibe una protección constitucional equivalente. (22)

Sin perjuicio de lo anterior, tampoco parece convincente la defensa del secreto en la eventualidad de impedir el objeto de conocimiento de hechos lesivos, contrarios a la correcta aplicación del impuesto o favorecedores de la evasión fiscal.

Puede discutirse que el levantamiento del secreto deba actuarse a través del tratado internacional. Pero, no puede negarse que los instrumentos internacionales que no acuden a esa forma también están reconocidos como fuentes jurídicas de compromiso entre los Estados.

Concretamente, en mi opinión, la relación espontánea o automática puede enablar en ausencia de convenio o tratado. Ella depende de la sola voluntad unilateral del Estado, sobre la base de un comportamiento de recíproca utilidad: la satisfacción del interés fiscal del otro en la confianza de verse retribuido con igual trato. Es un acuerdo no contractual, informal, que sin la jerarquía de tratado, supone compromiso jurídico internacional.

Esto, sin embargo, no puede extenderse a la información a petición.

8. La relación comunicacional bilateral o multilateral

La relación comunicacional que tiene por supuesto la solicitud o petición concerniente a personas u operaciones concretas por parte del Estado requirente ofrece unas características distintas de las comunicaciones unilaterales.

La petición es un acto administrativo discrecional del ejercicio de la potestad

tributaria, pero para descubrir incumplimientos de la persona afectada. Es la información necesaria y definitiva para la conclusión del procedimiento de imposición.

Por un lado, hay actividad discrecional; por otro, el objeto de conocimiento es necesario para la liquidación o la sanción.

La actividad administrativa pide del otro Estado certezas noticiales que le permitan la adquisición de información necesaria para la liquidación correcta del impuesto, de la que no dispone y, sin la cual, arriesga el final de su investigación previa. No es que pueda optar entre solicitar o no: debe hacerlo porque supone un efecto probatorio determinante del incumplimiento. Si la actuación ocurriera en el ámbito doméstico exclusivamente integraría el ordinario despliegue de la potestad administrativa tributaria en el marco de la ley. La petición a otro Estado, en cambio modifica su extremos.

Los datos (tributarios) de la persona son propiedad del Estado requerido. La información es suya propia, consecuencia de la obligación de colaboración del particular conseguida a través de su investigación.

La cesión del bien de información, la puesta a disposición del otro Estado, no puede concebirse como una operación material, fáctica, de mera relevancia jurídica; sino como una decisión jurídica que atañe al incumplimiento de los deberes legales en otra jurisdicción.

La disposición de bienes propios excede, en puro sentido común, las atribuciones y competencias ordinarias de la potestad administrativa. El acto de disposición no puede producirse sin que la ley local lo convenga o un acuerdo bilateral o multilateral lo ordene. Pero, además, no podría admitirse, sin incurrir en desviación de poder, que los datos (tributarios) de la persona se incorporen a otra jurisdicción con una finalidad distinta para la que fueron consignados. En rigor, la violación de la ley afecta al otro Estado, que no al interés fiscal del Estado propietario de la información.

La relación comunicacional cuyo objeto es la información personal demandada no puede prosperar sin un acuerdo, convenio o tratado que la configure. Por otra parte, la exclusión de la modalidad de información a petición si no media acuerdo entre los Estados preserva los derechos y garantías de la persona.

La oferta espontánea o automática puede o no determinar la actuación correctiva de la administración, puesto que me refiero a un bien de información que esta en su posesión y es relevante para el receptor. Pero, la petición indica la investigación en curso sobre determinados incumplimientos cuya desembocadura es liquidación, ejecución o sanción.

No hay solo actos preparatorios o preliminares jurídicamente, relevantes; sino, necesarios para la aplicación de la potestad autoritativa e imperativa.

El acuerdo, que no los principios generales, es la forma de proteger los derechos a la defensa esencial del contribuyente afectado, sea en los aspectos sustantivos cuanto procesales. (derecho a la previa notificación o validez y eficacia de la petición).

Pero, aun más. La petición puede interferir con la protección de los datos per-

sonales (*habeas data*), exigiendo, si no hay derogación, la comunicación a la persona para la cesión de los elementos suministrados al Estado requerido. O asimismo, la excepción de orden público. En consecuencia, solo la ley doméstica o el acuerdo expreso ente Estados puede habilitar la transmisión de los datos personales de la persona objeto de investigación siempre que se reúnan las garantías procesales y materiales de su derecho esencial de defensa y la protección del bien de información individual.

La persona es, al mismo tiempo, el titular de la situación tributaria de incumplimiento y el punto de referencia objetivo de la tutela de los derechos de la personalidad.

8.1. La comprobación simultánea

La comprobación simultánea es un acuerdo entre dos o más partes para determinar simultáneamente cada una en su propio territorio los asuntos tributarios de uno o varios contribuyentes respecto del o de los cuales tienen un interés vinculado o común, con el propósito de intercambiar cualquier información que puedan así obtener.

La comprobación simultánea puede interpretarse como la demanda recíproca de información necesaria respecto al mismo contribuyente obtenida mediante el procedimiento de comprobación e investigación, por separado, de su actividad en ambos países. (23)

Las comprobaciones simultáneas se deducen, por lo regular, de las convenciones para evitar la doble imposición. Pero, su desarrollo es exclusivamente interadministrativo, sin necesidad de acuerdo parlamentario.

No obstante, cabría un razonamiento opuesto a la subsidiariedad del acuerdo interadministrativo del CDI. La finalidad de la comprobación simultánea es prevalentemente contra los hechos lesivos de evasión fiscal.

La ausencia de CDI no sería impedimento para que los Estados establecieran el acuerdo de realizar las comprobaciones en común en sus respectivos territorios sobre un mismo sujeto, puesto que disciplinan, en uso de la potestad que les otorga su propio ordenamiento, la actividad discrecional de creación de un bien de información propio para su permuta por otro similar ajeno, en defensa del interés fiscal de ambos países: la petición simultánea de información necesaria para su intercambio mediante la correspondiente actividad administrativa de comprobación e investigación.

Los criterios de selección afectan a contribuyentes vinculados entre sí en los distintos Estados en los que participan. Para ello se toman en consideración, entre otros, la dimensión mundial de las operaciones, el volumen de las transacciones intragrupo, los periodos impositivos compatibles para someterlos a Inspección.

Los problemas atañen a los precios de transferencia, operaciones simuladas o en fraude de ley, blanqueo de dinero, utilización de *tax havens* con propósito de ocultación. (24)

La concordancia entre los Estados sobre el sujeto a controlar se formaliza mediante la petición de intercambio de la información que se recogerá.

Una vez establecido el plan concreto de Inspección se procede a su ejecución separadamente en cada uno de los Estados implicados.

La conclusión del procedimiento aviene según las propias leyes y los resultados se coordinan entre los Estados. Una de las preocupaciones apuntadas por la doctrina consiste en que el contribuyente no sabe de la realización de esta Inspección conjunta “se le tiene al oscuro y es sabido cuanto es importante la defensa en la etapa de la comprobación y liquidación.” (Sacchetto).

Este problema es típico de la información a petición. Evidentemente, es un riesgo que puede afectar los derechos y garantías del contribuyente. No obstante, no parece exagerado afirmar que, sea mediante CDI y acuerdo interadministrativo o a través de este último, se debilite la defensa del particular. Por otra parte, conviene señalar que, la Inspección simultánea sobre indicios graves de evasión fiscal perdería su razón de ser si no significa una información probada, inmediata, sobre la actividad investigada; en respeto de las leyes locales implicadas.

9. La cláusula general de corrección

La correcta aplicación del sistema tributario o la correcta liquidación del impuesto identifica una cláusula general de significado abstracto e inspirador de valores jurídicos superiores.

La corrección, como distinción de la transgresión por evasión, apunta a la rectificación del comportamiento del particular cuando esquivada o rodea la norma aplicable. La correcta aplicación de la ley es la aplicación de la norma o regla que corresponde a los hechos o circunstancias de hecho realizados.

La corrección, en un sentido estricto, relativa a un sistema tributario extraño al propio del país se conforma como una cláusula general que habilita la especificación de otros principios o valores. La determinación de la corrección o no de un sistema tributario ajeno invita a la identificación de los principios y valores que la afirman.

La corrección del sistema tributario significa individualizar los principios tributarios generalmente admitidos que concurren, incorporados en la respectiva ley constitucional.

La cláusula general de corrección como significado del sistema tributario en su conjunto, conquista su definición mediante el reenvío a los principios jurídicos tributarios que fundan el ordenamiento jurídico.

Es correcto aquel sistema tributario irreprochable desde la perspectiva de los principios y valores generalmente admitidos; concretamente, un sistema regido por los principios de capacidad económica, legalidad e igualdad tributaria.

El bien de información implica un pronunciamiento sobre lo correcto y, al mismo tiempo, sirve para corregir.

La referencia comunitaria a la cláusula de corrección así como la mención a los principios tributarios generalmente admitidos en el Acuerdo multilateral Consejo de Europa-OCDE (art.21) introducen de este modo los principios y valores constitucionales de cada Estado en el proceso de circulación jurídica del bien de información.

Previo a cualquier otro juicio se afirma la irreprochabilidad procesal y material como condición para que el otro Estado sea destino de información necesaria. De este modo se confirma la proyección de principios constitucionales en el intercambio de información, sobre la base de la legalidad, capacidad económica, igualdad tributaria de cada sistema tributario

Conclusiones

La relación comunicacional entre Estados tiene por objeto la noticia –el bien de información– sobre la aplicación elusiva o evasiva de sus respectivos sistemas tributarios por parte del particular.

El fundamento es el respecto recíproco entre los Estados a su orden público económico materializado en el derecho la recaudación tributaria, el interés fiscal.

La noticia puede ser relevante o necesaria. La primera, es la información preliminar o preparatoria a iniciativa del Estado emisor o proveedor. La segunda, necesaria, es la información definitiva que pide el Estado perjudicado en su interés fiscal.

La noticia relevante si concluye en liquidación tiene un carácter preclusivo de la situación jurídica precedente. La remoción de la incerteza nace de la liquidación administrativa, creadora original de la deuda exigible. La noticia necesaria, a petición, sirve de confirmación probatoria de indicios graves de incumplimiento legal, de cuya existencia se conocen los extremos previos.

Las modalidades de comunicación –espontánea, automática, a petición– discurren por distintas vías de eficacia jurídica. La diferencia esencial es que las que se prestan sin solicitud generan relevancia y la que obedece a petición es producto de necesidad. Pero, no solo. El bien de información espontáneo o automático se desplaza a partir de la posesión desde una a la otra parte. La efectualidad ilícita presente en la petición exige la previa adquisición de su dominio mediante el sacrificio del interés del particular (ablación).

El bien de información es producto de la discrecionalidad administrativa, finalizada a la atención del interés fiscal del otro Estado.

La relación comunicacional puede ser unilateral o bilateral/multilateral.

En la primera de las formas puede entablarse sin apelar a convenio o tratado, sobre la base del principio general de competencia fiscal lesiva o, más aun, de reciprocidad de intereses.

En la segunda el convenio, acuerdo o tratado es preceptivo, porque esta en juego en modo directo e inmediato la garantía de los derechos de la persona, sea con respecto al derecho, a la defensa esencial, *habeas data*, excepción de orden público.

La corrección debe considerarse en sentido general, aplicable a la conformidad del sistema tributario a los principios generalmente admitidos, esto es, capacidad económica, legalidad e igualdad, calificando su adecuación a la ley internacional.

Es una cláusula general que sirve para conciliar el derecho a la recaudación del Estado congruente con la reserva de ley, la capacidad económica como criterio de reparto de los ingresos tributarios y la igualdad como obstáculo a la disparidad irrazonable o caprichosa de tratamiento ante situaciones pares, y, prejuzga la lesividad o bondad de la actuación del sistema tributario

CAPÍTULO 2

LAS REFERENCIAS NORMATIVAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. El bien de información

La información es un bien –afirma Perlingieri– en cuanto idónea para constituir un punto de referencia objetivo de intereses merecedores de tutela. (1)

La información entre los Estados es objeto de situaciones subjetivas y por lo tanto de la relación comunicacional. Pero, es menester tener en consideración que la efectualidad jurídica del intercambio de información no es siempre igual y, por tanto, la tutela del bien objeto de la relación es diferente.

El trasunto de la relevancia de la información espontánea o automática o de la necesidad de la que se pide expresamente refleja, precisamente, el límite o la frontera de la tutela del bien de información en particular conexión con la garantía obligada de la persona cuyos datos subyacentes están en la circulación.

La información (pedida) para declarar el crédito tributario goza de una específica tutela derivada de los acuerdos que la formalizan. La jerarquía del acuerdo respeta los derechos propietarios del contribuyente que son objeto de privación.

Y esto adquiere más importancia cuando el bien de la información manifiesta su utilidad para el cobro de la deuda ya existente. La proyección de la resolución coactiva de un Estado sobre otro no puede discurrir sino en el marco del tratado o convenio que lo autorice.

Así como la información a requerimiento debe afrontar la garantía del contribuyente; la que se encauza hacia el cobro, medidas cautelares, ejecución forzosa en otro Estado no puede prescindir del respeto al derecho esencial de defensa (de la libertad patrimonial) del individuo.

El eje de la persona propietaria condiciona el tráfico de la información tributaria sobre bases análogas si es a requerimiento del Estado o si tiene como objeto la aplicación, en el otro, de la tutela de su crédito tributario.

El tratado, acuerdo o convenio establece la jerarquía de la relación comunicacional que tiene por objeto, sintéticamente, la información a pedido o la información para el cobro. (Ablación de datos). No obstante, también, podría predicarse una extensión interpretativa del Estado, de carácter unilateral, que acepta, de *motu proprio*,

dentro de su ordenamiento jurídico, la respuesta a la demanda de información o la que se dirige al cobro de la deuda contraída con otro, en virtud del presupuesto de respeto local no universal a la persecución de los hechos lesivos que causen menoscabo al interés fiscal del otro Estado, bajo reserva, por ejemplo, del recíproco respeto de la ley doméstica por el Estado extranjero.

En este sentido, afirma Fedele, podría recurrirse a una “sustancial reconsideración del concepto mismo de fiscalidad, para expandir el área de operatividad de los principios constitucionales en materia tributaria más allá de los institutos que realizan el reparto de las cargas públicas atinentes a la comunidad estatal, de modo que también el interés a la “correcta aplicación” de los sistemas tributarios de otros Estados puede encontrar reconocimiento y tutela, por ejemplo, en el art.53 de la Constitución.” (2)

Esta posición de la doctrina es perfectamente aplicable. Desde la actuación de la legalidad y capacidad económica, de la igualdad y la tutela efectiva de los derechos del contribuyente, puede concebirse una esfera local receptiva sin sacrificio del orden público económico de la ablación de datos hacia el sistema jurídico externo, a pacto que ello fuera adecuado y recíproco.

De modo que a la información por vía del tratado o de la absorción unilateral con los mismos criterios que les inspiran. En ambas situaciones estaríamos refiriéndonos a esferas de ley internacional universales o no universales. (3)

El bien de información posesorio –automático, espontáneo– que no señala, en principio, ablación de datos para su entrega a otro Estado es objetivamente idóneo, mientras no culmine en efectualidad reprobatoria, para el tráfico irrestricto, puesto que no pretende privación de bien del particular.

La información pedida para liquidar y la que apoyará el cobro aun por vía de apremio participan del mismo fundamento. La configuración jurídica de un hecho lesivo que materializa el crédito tributario y la recuperación de capacidad económica que esta localizada en otra jurisdicción para afrontar un crédito tributario ya liquidado.

El bien de información deviene la referencia objetiva de la relación comunicacional entre los Estados, primero en la fijación de la cuantía adeudada en concepto de tributo, cuando la persona realiza el hecho lesivo; segundo, en la pretensión de cobro de la deuda tributaria en base a justo título mediante la vía de apremio en otra jurisdicción.

2. El derecho comunitario de información para liquidar

El derecho comunitario divide con claridad las reglas del bien de información para la liquidación de las correspondientes a la recaudación en su ámbito del crédito tributario. A lo primero se refieren las Directivas 77/799 de 19 de diciembre, la 79/1070 de 6 de diciembre y la 92/18 de 29 de febrero, ampliando el campo a la

imposición indirecta. A lo segundo, se refieren las Directivas 76/308 de 15 de marzo y 2001/44 de 15 de junio.

El fundamento del derecho comunitario es idéntico frente a la relación comunicacional para liquidar la deuda o para su cobro.

En primer lugar, es una reacción comunitaria ante los hechos lesivos en perjuicio de los intereses fiscales de los Estados miembros.

En segundo lugar, pretende restablecer la justicia fiscal puesto que la sustracción de capacidad económica desequilibra la distribución de la carga tributaria en el Estado perjudicado.

En tercer término, se trata de eliminar distorsiones en los movimientos de capital y de competencia lesiva en el seno de la C.E.

Pero, además, introduce la cláusula general de corrección (D.77/799, art.1.1) en su estricto significado: la aplicación correcta del sistema tributario en base a los principios tributarios generalmente admitidos: legalidad, capacidad económica, igualdad. Las modalidades de la relación comunicacional pueden ser a petición, automática y espontánea.

El intercambio previa solicitud alude a la información relativa a un caso concreto.

El Estado requerido no sólo está obligado a la provisión del bien de información (datos, antecedentes, informes) sino que, asimismo, si procede debe ejercitar su potestad de investigación para descubrirlo.

El caso concreto señala la particularidad de la comunicación pedida. Es una persona y sus hechos lesivos o los hechos lesivos que permitan individualizar la persona.

El Estado requirente no puede culminar su potestad de Inspección sin la información necesaria del otro Estado.

En un sentido más amplio puede afirmarse que la adquisición del bien de información es esencial para la completa ponderación de su interés fiscal. Es esto lo que le permite el conocimiento fundado de la verdad de los hechos, facilitando la correcta liquidación, dispensándole de la carga de la prueba por medios conjeturales.

El Estado que ejerce la potestad inspectora cuenta con pruebas indirectas, lógicas o presuntivas, que sólo puede colmarse con la información necesaria del otro Estado, a efectos de la aplicación correcta del impuesto. El Estado requerido puede declinar la información solicitada cuando el Estado peticionario no hubiera agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, para obtener las informaciones solicitadas, sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado.(D.77/799 art.2.1).

La cláusula general de corrección impone al Estado de petición el ejercicio completo de su potestad discrecional de Inspección, utilizando los medios oportunos a su función: datos propios en su posesión o propiedad, datos de terceros, datos derivados del deber de colaboración de las entidades o instituciones obligadas, datos que se desprenden de otros órganos administrativos. Ello supone que la potestad administrativa cuente previamente y ante si misma con las pruebas que dan contenido

a su derecho. Sólo cuando ello no es posible y el resultado lleva a una liquidación incorrecta del impuesto podrá demandarse el bien de información necesario para establecer el hecho lesivo en su integridad.

Esto apareja que la petición esté condicionada a la necesaria certeza de la prueba de los hechos concretos. Es cierto que no se exige que “al propio contribuyente al que se refieren los datos se le hayan solicitado previa y formalmente los mismos” (4). Pero, no lo es menos que la discrecionalidad administrativa no puede hollar el límite de la tutela efectiva privando al particular del derecho esencial de defensa (ex.art. 24.1 C.E.). Por ello, resulta central la notificación previa al contribuyente de la información objeto de demanda, y, que sea oído como recurrente. De lo contrario, quedan lesionados los derechos fundamentales del contribuyente.

2.1. El interés fiscal y los derechos de la persona

El intercambio de (bien) de información necesaria, a petición, no clausura ni excluye el respeto a los derechos (personales) del contribuyente que le son preexistentes y de orden superior.

La cláusula general de corrección reenvía a los principios tributarios ordinariamente aceptados y, a su través, a cierto principio general del derecho como el que emana de la competencia fiscal lesiva.

Pero, en un discurso que no impide ni obstruye la plena aplicación del derecho esencial de defensa, el *habeas data*, o, en síntesis, los derechos y garantías de la persona. La tutela jurídica sustancial y procesal de la persona equivale al respeto a la dignidad humana, de la persona física por el hecho de serlo.

Podría argumentarse que esta misma interferencia entre interés fiscal y respeto del derecho de la persona podría suscitarse, también, en las relaciones comunicacionales de naturaleza espontánea o automática. Pero, esto no es convincente.

La noticia de hechos relevantes que pueden dar lugar a procedimientos preparatorios o preliminares en el Estado de destino no tienen como punto de referencia objetivo a una persona en particular ni producen, en si mismos, el efecto pleno de la liquidación correcta del impuesto. Su propósito no es sino la transmisión de datos poseídos por la administración emisora.

La demanda de información está dirigida a la liquidación administrativa íntegra, sustitutiva o rectificatoria del incumplimiento cometido por el contribuyente u obligado tributario. Es el acto administrativo central (y para lo que sirve) del intercambio de información necesaria. Pero esto no sucede con la información relevante que, en su inicio, estimula la actividad administrativa de destino, sin prejuzgar sobre el resultado jurídico final.

La información necesaria siempre es relevante; mientras que la información relevante no siempre será necesaria.

El balance entre interés fiscal y derecho de la persona es prescriptivo en la demanda de información necesaria.

La persona humana siempre debe tener derecho a actuar en tutela de sus garantías. Tal situación debe suponer que los procedimientos a su favor deben integrarse en la relación comunicacional entre los Estados. Sin perjuicio de ello, no puede dejar de señalarse que cualquier Estado siempre y en todo caso está obligado a respetar los derechos de la persona respecto a los que se encuentren sometidos a su autoridad o jurisdicción, sin que juegue el vínculo de reciprocidad.

“Los derechos del hombre imponen a los Estados deberes internacionales que condicionan no sólo el ejercicio exclusivo de su soberanía territorial sino la organización misma de las relaciones entre el poder público y los individuos sometidos a esta autoridad.” (5)

Por ello resulta rechazable cualquier tentativa administrativa (convencional) de disminuir o debilitar las garantías procesales de la persona. Por ejemplo, cuando se defiende la supresión de la notificación previa al contribuyente del intercambio de información por considerar que se trata de un acto que la impide o retrasa. (6)

La lucha contra los hechos lesivos no puede sobreponerse a las mínimas garantías de defensa, la limitación o privación de las cuales conduce a la indefensión. (7)

2.2. *La información relevante*

La información automática o rutinaria proporciona categoría de noticias determinadas con carácter general (intereses, cánones, dividendos) sin que se produzca una petición específica (D. arts. 3 y 9)

No parece que el contenido de este tipo de relación sea similar al que sirve de cauce la información a petición. En efecto, la provisión automática supone bienes genéricos poseídos de información que no responden a ningún procedimiento administrativo actual, en curso, en el país de destino. Esto no supone que la ocasión de un conocimiento no pueda dar origen a la liquidación administrativa. Pero, en su formato no responde sino a datos, o antecedentes preliminares que no implican en sí mismos incumplimientos legales o la necesidad de la liquidación correcta.

La petición o solicitud de información, al fin y al cabo, lo que hace es relacionar singularmente a una persona con los datos concretos que se disponen en un procedimiento de comprobación e investigación, una clara señal de incumplimientos legales a su cargo.

La información espontánea es el suministro de noticias al otro u otros Estados miembros, a propia iniciativa del que la envía, sin demanda previa.

A diferencia de la relevancia automática, la relevancia espontánea conjuga una valoración del eventual perjuicio del interés fiscal del país de origen o destino, pero, sobre la base de su calificación y ponderación autónoma.

Sin embargo, la espontaneidad autónoma, denuncia un perjuicio potencial del interés fiscal propio o ajeno por la presunta realización de hechos lesivos en su conocimiento.

- Presunciones de existencia de una reducción o exención anormales de impuesto en el otro país.
- La pérdida del derecho a la recaudación por parte del otro Estado.
- La disminución o exención de impuesto que debería comportar un aumento o sujeción al impuesto en el otro territorio.
- Las operaciones económicas entre contribuyentes de Estados distintos que son efectuadas a través de establecimiento permanente en alguno de ellos o por terceros, también situados en otros Estados, y que significan una pérdida fiscal para los Estados miembros interesados.
- Las reducciones de impuesto conseguidas a través de transferencias fiscales simuladas de beneficios entre el grupo de empresas o conjuntos vinculados.

Cuando uno de los Estados obtiene la información del otro, permitiéndole ahondar en las noticias recibidas, está obligado a retornar el bien de información reelaborado al primero, en la medida que le servirá para la correcta liquidación de impuesto. Es decir, la primera información relevante se transforma en necesaria para el que la envía después que el receptor la completa e integra.

El receptor de la información espontánea es el que convierte la información en necesaria, pero no para su interés, sino para el del emisor. Finalmente, hay que poner de resalto que los Estados pueden intercambiar, en cualquier caso, sin demanda, las informaciones poseídas que sean de utilidad para la liquidación correcta de los tributos. (8)

De modo que puede sostenerse que la efectualidad jurídica de la información diversa a la que se solicita, también puede desembocar en un acto de liquidación correcta, de contenido necesario y de plena eficacia.

La transformación de la noticia relevante en necesaria, sea en origen o destino, cambia la legitimidad del bien posesorio en bien de dominio, objeto de ablación.

La transformación del bien de información, de relevante a necesario, sea en el emisor o receptor o en ambos simultáneamente, materializada en la aplicación correcta del impuesto debido, propone tres interrogantes.

En primer lugar, el derecho esencial de defensa de la persona no puede excluir ninguna hipótesis de incisión en la esfera jurídica de particular, sin asignación expresa de sus garantías materiales y procesales. Por tanto, transite o no el bien de la información por la vía del acuerdo, tratado o convenio, la iniciativa del Estado que pueda provocar efectos jurídicos sustanciales, está sometido a los criterios máximos de la información necesaria. v.g. información relevante que vuelve a su origen convertida en necesaria.

En segundo lugar, el intercambio de bienes de información entre las potestades administrativas de los Estados, actuando discrecionalmente, no puede proceder sin que el conocimiento poseído se manifieste a la persona afectada en el momento procesal que anuncie la liquidación correcta del impuesto (D. art. 4.3)

En tercer lugar, el empleo de la información espontánea como medio de información necesaria, que no relevante, no puede significar la dispensa del Estado recep-

tor de agotar sus fuentes habituales de información. En particular, actuando como si el procedimiento fuera iniciado a su solicitud. De nuevo, la supremacía administrativa puede incurrir en un debilitamiento extremo del derecho esencial de defensa.

Finalmente, la norma comunitaria contempla que el Estado proveedor y destinatario de la información trámite la consulta puedan aceptar la presencia de agentes en el Estado de origen de agentes la administración tributaria del otro. (D. art. 6 y 9)

Precisamente, la consulta posibilita, en su caso, las comprobaciones simultáneas entre distintos Estados, a través de contactos directos para casos determinados o para ciertas categorías de casos. (D. art. 9.2)

El art. 10 –comunicación de experiencias– atiende a la información de sector en la materia de precios de transferencias; cooperación entre los Estados, con fin de regulación comunitaria.

2.3. La aplicación en España de las directivas de la C.E. Real Decreto 1326/1987 de 11 de septiembre

El Real Decreto 1326/1987 de 11 de septiembre adapta al ordenamiento jurídico español las Directivas 77/799CE, 79/1070/CE en el ámbito de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas y sobre el patrimonio de las personas físicas, así como en materia del impuesto sobre el valor añadido.

Los fundamentos esenciales coinciden, obviamente, con los de las Directivas comunitarias, en particular, evitar el carácter supranacional del fraude fiscal como causa del perjuicio al interés fiscal de los Estados miembros, la justicia fiscal y las distorsiones lesivas en los movimientos de capitales.

La información es el contenido de la relación comunicacional con los demás Estados miembros a fin de la liquidación correcta de los impuestos directos e indirectos contemplados. Las modalidades de la información son las ya mencionadas: La información necesaria previa solicitud de los datos, informes o antecedentes con trascendencia para la correcta liquidación del impuesto, siempre que el Estado requirente hubiese agotado sus fuentes habituales de información, sin perjuicio del resultado buscado; la información relevante automática sin solicitud previa que se determine mediante consulta y en forma regular; la información relevante espontánea, sin solicitud previa, en los siguientes casos:

- Cuando pueda presumirse fundadamente la obtención o disfrute indebido de beneficios fiscales, desgravaciones o disminuciones de impuesto de otro Estado miembro.
- Cuando un sujeto haya obtenido en España beneficios fiscales, desgravaciones, devoluciones o una disminución de impuestos que originaran una sujeción o aumento correlativo del impuesto debido a otro Estado miembro.
- Cuando las operaciones entre un contribuyente en España y otro en un Estado miembro distinto se efectúen a través de un establecimiento permanente de los mismos o de terceras personas, situado en un tercer país, de manera que esta ope-

rativa suponga una disminución de la deuda tributaria en España, en el otro Estado o en ambos.

- Cuando se presuma fundadamente que se produce una disminución de impuestos a través de la transferencia ficticia de beneficios dentro de grupos de sociedades o empresas.
- Cuando la utilización de las informaciones facilitadas por el otro Estado permita obtener nuevos datos o antecedentes que pudieran ser útiles para aquel.

El Ministerio de Economía y Hacienda puede comunicar a los demás Estados miembros, sin solicitud previa, cualquier información de trascendencia tributaria para la correcta liquidación de los impuestos.

Previo acuerdo podrá autorizarse la presencia en España, incluso en las actuaciones de Inspección, de personas al servicio de la Administración tributaria de otro Estado. Asimismo, España podrá solicitar la presencia en el territorio de aquel Estado de funcionarios públicos de su Administración tributaria.

3. La Convención de asistencia administrativa mutua en materia fiscal. OCDE-Consejo de Europa

La convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal formulada por la OCDE y el Consejo de Europa de 25 de enero de 1988 entró en vigor el 1 de abril de 1995. Los Estados firmantes hasta el momento son: Suecia, Noruega, los EEUU, Finlandia, Dinamarca, Islandia, Polonia, Bélgica y Holanda.

La elusión y evasión fiscal, como en el derecho comunitario, son el eje del acuerdo: la cooperación creciente entre las administraciones fiscales para luchar contra los hechos fiscales lesivos, asegurando la protección apropiada de los derechos de los contribuyentes. En especial, la protección de la vida privada y el flujo de datos de carácter personal.

El campo de aplicación de la Convención comprende la asistencia administrativa que puede cubrir, si es adecuado, las resoluciones judiciales en materia tributaria.

La cooperación administrativa comprende el intercambio de información, incluidas las comprobaciones simultáneas y la participación en las Inspecciones realizadas en el extranjero. Asimismo, la asistencia en la recaudación y adopción de medidas cautelares y la notificación de documentos.

El contenido de la relación comunicacional abarca tres ámbitos perfectamente diferenciados:

- El procedimiento de liquidación y cobro de impuestos.
- El procedimiento de recaudación ejecutiva y las medidas cautelares relativas.
- El ejercicio de las reclamaciones o recursos ante la Administración o la denuncia y persecución penal ante el órgano judicial.
- El bien de información para la correcta liquidación, para la correcta ejecución, en

su caso, de la deuda contraída y como prueba ante los órganos administrativos y/o judiciales penales.

La condición esencial para el intercambio es que la información sea pertinente, ajustada a la dirección o propósitos que se persiguen, en función del sistema y de la normativa de la que hace parte. Esto lleva a que el bien de información que carece o es improbable que sirva a dichos fines resulte excluido del intercambio convencional.

La triple valencia jurídica del bien de información—liquidación, recaudación forzosa, denuncia administrativa o penal—expresa el alcance fiscal global de la relación comunicacional, tal como se la concibe en ese Convenio. Es un alcance completo, que no se detiene en la determinación de la deuda, sino que comprende la recaudación ejecutiva y si cabe los procedimientos sancionatorios administrativos y penales. (9)

Puede afirmarse que el tratamiento del bien de información destaca por su cuidada frontera. En efecto, la información no se concibe como una mera adquisición de ciencia, de conocimiento, sino como un instrumento reparador de la capacidad económica sustraída del Estado perjudicado, mediante la recaudación ejecutiva y las medidas cautelares y una evidencia cierta para la justicia administrativa o penal a favor de la sanción por el hecho lesivo.

No obstante, el equilibrio entre las supremacías administrativas en juego y el derecho esencial a la defensa de la persona se conserva y potencia. Y es, desde el inicio, la legislación interna de cada uno de los Estados signatarios la que debe proveer en tal sentido.

Las autoridades pueden informar a su residente o nacional antes de suministrar la información que le concierne. (art. 4.3. la parte puede declararlo en esa forma a cualquiera de los Depositarios de la Convención)

Las distintas modalidades de relación comunicacional coinciden con las comunitarias: a petición, automática y espontánea. La información necesaria y relevante, por tanto, es descrita en forma semejante a lo ya expuesto. Sin embargo, cabe reiterar una mayor preocupación en la norma multilateral por los derechos esenciales de defensa y las garantías del contribuyente: la protección de los intereses legítimos de la persona y su derecho a un procedimiento legal adecuado en materia fiscal.

Con mayor precisión se afrontan las comprobaciones fiscales simultáneas y las inspecciones en el extranjero. Así, la primera viene definida como el control ejercitado en virtud de acuerdo por el cual dos o más estados convienen en inspeccionar simultáneamente cada una en su territorio, la situación fiscal de una o más personas que tienen un interés común o complementario para ellos, a efectos del intercambio de las informaciones obtenidas. (art.8.2).

La segunda, la inspección fiscal en el extranjero, implica que el Estado requerido a solicitud del requirente puede autorizarlo fijando la fecha y lugar, el funcionario a cargo, así como lo procedimientos y condiciones para su realización. La decisión sobre la dirección del procedimiento siempre corresponde al Estado requerido. (art.9.3).

Un punto a destacar es el que se refiere a la información contradictoria, que, también, puede leerse en clave de protección del contribuyente. Si un Estado recibe información sobre la situación fiscal de una persona que entra en conflicto con la que posee sobre el mismo sujeto, debe advertirlo al Estado proveedor. (art.10).

Por último, la notificación de documentos al interesado, incluyendo las resoluciones judiciales, puede practicarla el Estado requerido a petición del requirente. En tal caso, la notificación sigue las formalidades prescritas por la legislación local o, si es posible, en la forma que solicita el requirente o la que más se aproxime a la legislación interna del requerido.

La notificación puede hacerla directamente el Estado requirente al interesado en el territorio del otro Estado. La notificación, en los términos del Convenio, y siempre que sea conforme a la legislación del Estado, no puede atacarse en su validez o plantear su nulidad. (art.17)

4. El Acuerdo Modelo de la OCDE en materia de intercambio de información de 18 de abril de 2002

El Acuerdo Modelo de la OCDE destaca por su empeño en circunscribir la información necesaria al principio de competencia fiscal lesiva, una propuesta avanzada en la que transparencia e intercambio efectivo de información califican el grado de cooperación internacional de una determinada jurisdicción.

Se trata de perfeccionar los aspectos jurídicos en cuya virtud se practica la relación comunicacional que tiene su máxima expresión en la información a petición: “asegurar que la demanda de información no puede rehusarse en los casos en que la precisa liquidación, basada en la información pertinente a una investigación en curso sólo puede realizarse a continuación de su recepción.” (Com 4 art.1).

El ámbito de actuación del bien de información es útil para la determinación, liquidación y cobro de la deuda; la recaudación forzosa y la denuncia y persecución administrativa y penal tributaria.

El objeto del intercambio de información (a solicitud) debe interpretarse en el modo “más amplio posible”), sólo limitado por la exclusión de “expediciones de pesca” o por la demanda de noticias que no son previsiblemente necesarias respecto a la situación tributaria de un contribuyente en particular.

El Acuerdo establece un marco definido de protección del derecho esencial de defensa de la persona. Así, se prescribe el derecho a la notificación, el derecho a recurrir después de la notificación, a impugnar la actividad de investigación emprendida por el Estado requerido.

Todo ello en el bien entendido que no supongan tácticas dilatorias o postergue indebidamente el intercambio de información. Y, expresamente, se asevera la jerarquía de los derechos humanos por sobre el Acuerdo propuesto.

El Acuerdo esta enfocado a la información a solicitud, a la noticia necesaria

para completar, integrar o finalizar una actividad de comprobación o investigación, con prescindencia si el comportamiento de la persona es susceptible de calificación penal en el Estado requerido. Lo que si parece razonable es que el comportamiento ilícito lo sea en el Estado requirente. Resultaría injustificado pedir información necesaria sobre hechos lesivos cuando no están previamente tipificados en la ley del solicitante.

En concordancia con la legislación comunitaria y el Convenio Multilateral también se establece que la información del Estado requerido no se refiere sólo a la que está en su posesión, sino al deber de búsqueda que se le demanda (*gathering measures*), aun que no le sea particularmente útil para sus fines fiscales.

El Estado requerido está sometido a una obligación amplia de suministro de información necesaria, comprensiva de la que detentan las entidades bancarias y financieras o cualquier persona que actúe como agente, fiduciario o testafierro. Así, la inclusión de una referencia a la información bancaria... excluye que el secreto bancario puede considerarse parte del orden público y, por tanto, excusa para declinar la respuesta a la información requerida. (Com.46)

El Estado requerido se obliga a obtener y suministrar la información a su alcance relativa a la titularidad dominical de sociedades, sujetos de derechos, fundaciones, trusts, entidades singulares del tipo de Anstalten y de cualquiera de las personas participantes en la cadena de propietarios. Esto último significa el deber de obtener y proveer la información necesaria respecto a los propietarios cualesquiera que sean sus atributos o denominaciones: fundadores, gestores, fiduciarios, beneficiarios y lo mismo con relación al conjunto vinculado.

En suma, puede ser objeto de demanda de información, cualquier persona con derecho o título a la participación en los beneficios de sociedades o entidades, cualesquiera que sea su nombre, o en los ingresos derivados de cualquier transmisión onerosa o liquidación de entidad.

El Estado requirente esta sometido al cumplimiento de ciertos requisitos procesales destinados a avalar la seriedad de su petición.

- La identidad de la persona objeto de Inspección.
- La declaración sobre la naturaleza de la información requerida.
- La finalidad fiscal que se pretende.
- Presunciones e indicios que la información esta a disposición o en posesión del Estado o alguna persona o entidad de la jurisdicción requerida.
- La declaración de conformidad de la petición a la ley del Estado requirente.
- La declaración que el Estado requirente ha agotado en su ámbito la búsqueda de información habitual y ordinaria, que no le suponga dificultades desproporcionadas, entendiéndose por tales, aquellas que, v.g., la identificación de los propietarios, siendo posible, implica un elevado coste o excesivos recursos.
- El nombre y dirección de la persona que se presume en posesión de los datos o documentos en la medida en que se sepa.

Por último, el Acuerdo prevé la posibilidad de Inspecciones en el territorio

del Estado requerido, siempre que se cuente con su autorización, en virtud de lo cual funcionarios del Estado requirente podrán entrar en su territorio para interrogar a persona o examinar los datos o antecedentes in situ, con el consentimiento escrito de los individuos implicados.

De igual manera, puede aceptarse la presencia de Inspectores que intervengan en la actividad administrativa a llevar a cabo, supeditada a la autorización del Estado requerido.

La lectura del Acuerdo Modelo de OCDE expresa un contenido original respecto a la conexión entre el bien de información necesario y la competencia fiscal lesiva. La configuración del requerimiento de la noticia perfila su definida función servicial a la liquidación, recaudación forzosa o denuncia penal y el levantamiento a estos efectos del secreto bancario y financiero y del velo de las entidades o sociedades que impiden el conocimiento del propietario o beneficiario efectivo del hecho lesivo.

No obstante, preservando en todo el procedimiento las debidas garantías de defensa esencial del contribuyente.

Por otra parte, su fuerza vinculante trasciende el campo de la recomendación pragmática desprendida de su origen; alcanzando una plena obligatoriedad jurídica y ello a través del reconocimiento expreso que le otorga la Directiva 2003/48/CE de 3 julio. Es una propuesta de la OCDE que logra valor jurídico sustantivo, tanto para sus miembros como para los que no lo son, en la medida que su ámbito y contenido es utilizado por la citada Directiva para conseguir sus propósitos.

La delicada distinción entre acuerdos no convencionales y normas de validez y eficacia comunitaria y extracomunitaria encuentran su punto común de referencia en la mención de su aplicación a territorios considerados de fiscalidad ordinaria, como los EEUU y paraísos fiscales.

La trascendencia de la articulación revela con la contundencia de los instrumentos jurídicos empleados, que, las necesarias matizaciones ya expuestas sobre la transformación acelerada de los principios jurídicos de la fiscalidad internacional superan la tradición exclusiva y excluyente del acuerdo, tratado o convenio como fuente de derechos u obligaciones. (Disposiciones transitorias. Art.10.2 de la Directiva 2003/48/CE).

En suma, el reenvío normativo de la norma comunitaria al Acuerdo Modelo de la OCDE respecto a la definición que asiente sobre el intercambio de información previa petición recompone el cuadro contemporáneo de la fiscalidad internacional. Y lo hace recogiendo los principios y standards generales no convencionales como explicación y desarrollo de la Directiva aprobada en materia de fiscalidad del ahorro. Aun así, es una evidencia que consiente en rechazar por infundadas todas las alegaciones que quitan mérito jurídico, sea o no vinculante, y cualquier efecto jurídico a la producción de la OCDE. (10)

5. La Directiva 2003/48/CE de 3 de Junio de 2003. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

La Directiva 2003/48/CE destaca, a nuestros fines, por la adopción plena del procedimiento de información automática entre los Estados miembros referentes a los pagos de intereses para permitir la imposición efectiva de dichos pagos en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, persona física. La recepción del bien de información relevante facilita que se aplique el gravamen donde la persona física contribuyente tiene su residencia efectiva.

Los propósitos de la Directiva son de interés para perfilar sus objetivos.

El motivo subrayado es la comisión de infracciones por los residentes a su derecho domestico por la deslocalización de su ahorro en otro Estado.

La falta de coordinación en el seno de la Unión Europea propicia que el contribuyente consiga eludir la tributación en su Estado de residencia por los intereses percibidos en otro Estado distinto.

Por ello, se pretende que los intereses pagados en un Estado a su beneficiario efectivo, residente en otro, puedan quedar sujetos a fiscalidad en el Estado de residencia.

A tal fin se establece que la imposición efectiva puede lograrse mediante el intercambio de información entre los Estados miembros respecto a los pagos de intereses.

“El intercambio automático de información entre Estados miembros referente a los pagos de intereses previsto por la presente Directiva permite la imposición efectiva de dichos pagos en el Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo con arreglo a la legislación nacional de dicho Estado.” (Cons.16).

La obligación de información es amplia impidiendo que pueda restringirse su aplicación por obra de las causas previstas en la Directiva 77/799 CE que la limitan: orden público, secreto empresarial o profesional, diferencias legislativas o administrativas sobre el alcance de la información o restricciones del mismo tenor en el Estado receptor. (D. Art.8)

Sin embargo, hay que señalar que las infracciones/fraude fiscal tienen que ver antes con las disposiciones transitorias que con el régimen general; relacionando información a petición con elusión y evasión e información automática con el cumplimiento contrastado de los deberes legales del contribuyente.

La información automática es la modalidad elegida para definir la relación comunicacional entre las autoridades competentes de los Estados miembros. El contenido de la relación es el pago de intereses entre el agente pagador y el beneficiario efectivo en el curso del año.

El agente pagador es cualquier operador económico que pague los intereses al beneficiario efectivo o le atribuya el dicho pago para su disfrute inmediato.

El beneficiario efectivo es cualquier persona física que reciba un pago de intereses o en cuyo beneficio se atribuya dicho pago.

La cantidad mínima de información –el bien de información– está integrado por: la identidad y residencia del beneficiario, el nombre y dirección del agente pagador, el número de cuenta del beneficiario, la información sobre el pago de intereses.

El pago de intereses incluye los rendimientos de todo tipo de créditos, cuentas, depósitos bancarios, rendimientos implícitos, rendimientos derivados de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva.

La información automática por el pago de intereses goza de la plena indemnidad con respecto a las limitaciones que ordinariamente podrían impedir u obstaculizar su aplicación. (D.77/799/CEE art.8)

La información automática no predetermina el hecho lesivo. Es un bien de información relevante, que no necesario, porque sirve para acreditar un conocimiento en el Estado del residente que podría (o no) dar lugar a procedimientos liquidatorios.

En el IRNR están exentos los intereses de fuente local y destino comunitario, excepto los que se obtienen a través de paraísos fiscales. El residente en el otro Estado miembro podría haberlos declarado en su renta íntegra.

El procedimiento de información automático no se aparta de los criterios que le son propios y, en general, promueve noticias relevantes, preclusivas de la situación tributaria precedente a su certeza.

El problema es más complejo cuando se afrontan las soluciones arbitradas como excepciones al sistema general y que se aferran a un periodo transitorio donde conviven aspectos muy diferenciados.

Hay un primer sistema especial que se refiere a Austria, Bélgica y Luxemburgo que, debido a “divergencias estructurales” no pueden aplicar el intercambio de información automática. De esta forma no deben seguir el itinerario general, hasta el momento en que Suiza, Andorra, Liechtenstein, Mónaco y la República de San Marino efectivicen el intercambio de información a petición sobre los pagos de intereses, conforme al Acuerdo Modelo de la OCDE.

Estos tres Estados miembros practicarán durante el periodo transitorio una retención a cuenta del 15 % durante los primeros tres años, del 20 % durante el trienio subsiguiente y del 35 % con posterioridad. Del total retenido se quedan con el 25 % de los ingresos y transfieren el 75 % restante al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

No obstante, el beneficiario efectivo, el particular puede librarse de la retención por dos vías: autorizando al agente pagador para que transmita su información al Estado de residencia o un certificado de su Estado de residencia al agente pagador donde conste la cantidad mínima de información que coincide con la que hubiera suministrado el dicho agente pagador.

Si, en cualquier caso, la retención se hubiera aplicado el Estado de residencia debe tomar las medidas oportunas para evitar la doble imposición, concediendo al beneficiario efectivo un crédito de impuesto igual o devolver la retención.

El segundo sistema especial atiende a aquellos Estados o territorios que pueden materializar prácticas de competencia fiscal lesiva en contra de la Unión Europea.

Y que, a la postre, sirve para explicar la divergencia estructural antes señalada de los tres Estados miembros.

El sistema general de la Directiva sólo puede actuarse en el momento en que determinados Estados, de fiscalidad ordinaria o paraísos fiscales, territorios asociados y dependientes de los Estados miembros adopten medidas equivalentes o idénticas a las establecidas, porque de lo contrario se produciría la fuga de capitales hacia los países o territorios que defiendan la opacidad y ocultación lesiva.

Antes del 1 de enero de 2004 los Estados miembros deben trasponer la Directiva en su legislación doméstica.

Las disposiciones legales se aplicarán a partir del 1 de enero de 2005 siempre que los EEUU, Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra adopten medidas equivalentes a las de la Directiva en esa fecha y, al mismo tiempo, se logre que los paraísos fiscales asociados o dependientes de los Estados miembros apliquen el intercambio automático de información o las retenciones a cuenta de pago de intereses (Islas del Canal, Islas de Man, Caribe). Es en este momento que comienza el denominado periodo transitorio.

La particularidad más notable del periodo transitorio es que su duración indefinida está supeditada a:

- Acuerdo de la CE con cada uno de los Estados operadores de competencia fiscal lesiva: Suiza, Liechtenstein, San Marino, Andorra, Mónaco por la que se dispone el intercambio de información previa petición, que no automática, según el Acuerdo Modelo de la OCDE, y además, la retención simultánea a cuenta sobre la retirada de los pagos de intereses.
- Acuerdo de la CE con los EEUU sobre intercambio de información previa petición conforme el Acuerdo Modelo ECDE.

Al final del periodo transitorio Bélgica, Luxemburgo y Austria se incorporarán al procedimiento de información automática

La explicación del empleo de otro procedimiento de información es fácilmente comprensible. Se trata de Estados en los que la falta de un efectivo intercambio de información apoya la competencia fiscal lesiva.

La información obtenida de estos países siempre será declarativa de hechos lesivos, un bien de información necesaria para la liquidación, recaudación ejecutiva o sanción administrativa o penal. En cambio, la perspectiva es diferente cuando se trata de territorios dependientes o asociados a Estado miembros ya que su calificación como cooperativos con la transparencia y su propia relación con los Estados que les amparan, facilitarán a partir de un determinado momento que la información automática o la retención permitan contrastar si se verifican o no hechos lesivos. Cabe recordar que deben eliminar sus prácticas lesivas antes de 2012.

El acuerdo postulado con los EEUU llama la atención. Por una parte, porque no se trata de un Estado dedicado a la competencia fiscal lesiva, hasta el punto que es signatario del Convenio Multilateral OCDE- Consejo de Europa.

Por otra, porque así como la información previa petición señala la evidencia

del hecho lesivo y es adecuada en las situaciones y a los Estados antes mencionados, no parece que sea lo apropiado en este supuesto. En suma, el acuerdo con los EEUU y la UE no debiera apartarse, por mera congruencia, del sistema general relativo a la información automática o, en su defecto, el sistema especial de las retenciones a cuenta. De ahí a la propuesta de análogo tratamiento que a los Estados calificados como no cooperadores media un abismo.

Por otra parte, si bien los EEUU someten el intercambio de información a la existencia de tratado o convenio con el otro Estado y supedita su provisión a la extensión del mismo y en las condiciones pactadas (IRC Sec.6103 k) 4) la doctrina y práctica administrativa exponen que la relación comunicacional, ordinariamente, prospera sin necesidad de tratado o convención. (11)

6. Los Modelos de Convenio bilateral de la OCDE y de los EEUU para evitar la doble imposición

El abuso del tratado y la evasión fiscal internacional sirve de fundamento en los Modelos de Convenio bilateral para evitar la doble imposición de la OCDE y de los EEUU.

El intercambio de información resulta esencial, en ambos Modelos, y por las mismas razones que expone la OCDE: porque habilita a los Estados a combatir los abusos derivados del *treaty shopping* y de la evasión y elusión fiscal. (12)

La perspectiva americana del bien de información es más completa que la del Modelo CDI-OCDE. En efecto, esto incluye información relativa a la liquidación o cobro, la ejecución forzosa o denuncia respecto de o la resolución de las apelaciones en relación a los impuestos cubiertos por el Convenio. (art.26).

La OCDE separa la existencia de información de la de recaudación (arts. 26 y 27).

Las autoridades competentes de los Estados contratantes deben intercambiar la información que sea necesaria (OCDE), que sea relevante (EEUU), para asegurar la correcta aplicación del CDI o de las leyes locales de los Estados contratantes relativos a impuestos de cualquier clase y descripción impuestos en los dichos Estados aun cuando no se requiera para la ejecución de ningún artículo del CDI.

La doctrina ya había advertido que tal como está redactado el artículo 26 en ambos Modelos significa un propósito que trasciende la evitación de la doble imposición para incursionar en la lucha contra la evasión fiscal, justificado por la referencia a las legislaciones internas. (13)

El criterio inspirador del intercambio de información, de la relación comunicacional, consiste no solo en aquel que es necesario o relevante para la aplicación del convenio (“minor information clause”) sino, también, la que puede solicitar la efectividad de las leyes locales de los Estados.

La interpretación de la forma más amplia posible de la regla confirma que el contenido de la relación comunicacional tiene poco que ver con evitar la doble

imposición y mucho con los intereses fiscales de los Estados contratantes. (su derecho a la recaudación).

La relación comunicacional comprende, entonces, en su sentido amplio, tanto el bien de información referido a la aplicación de las leyes nacionales sobre los impuestos cuanto el articulado del propio convenio e incluye a los residentes de los Estados contratantes como a los no residentes.

En sustancia, la información cubre cualquier hecho o acto, negocio jurídico o contrato necesario o relevante para la correcta actuación de los respectivos sistemas, que no sean contrarios a los principios jurídicos tributarios generalmente admitidos.

La principal diferencia, a mi entender, es la calificación de necesaria o relevante.

La OCDE emplea la expresión necesaria mientras que los EEUU usan la de información relevante.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sostiene la equivalencia entre información necesaria y relevante: “Algunos países reemplazan “necesaria” con “relevante” en sus convenios, considerando que esta es la mejor forma de expresar el sentido del artículo... una u otra expresión pueden emplearse en dicho contexto”. (MOCDE Com 5)

El MEEUU anterior al de 1996 apelaba a la necesidad. En la explicación del cambio por relevante se dice: “Esta expresión ha sido interpretada como equivalente a “relevante”, sin exigir al Estado requirente la demostración, la prueba, que no estaría capacitado para ejecutar su propia legislación fiscal a menos que obtenga la información. Para eliminar la impresión que el termino “necesaria” crea un umbral más alto que relevancia, el Modelo adopta el de “relevancia”. (MEEUU, Technical explanation n. 383)

En verdad, la diferencia, aunque no se acepte, existe.

La información relevante es la primera certeza noticial del Estado sobre hechos o circunstancias de hecho que pudieran originar una actividad administrativa del receptor.

La relevancia indica cuasi efectos prodrómicos, preliminares, preparatorios de la resolución liquidatoria, que puede no llegar a producirse. La información automática o espontánea es relevante; observando un umbral mas bajo que la necesaria.

La información necesaria, en cambio, típicamente la que se pide y se refiere a una persona o caso concreto, es la que posibilita la configuración del hecho lesivo y su resolución administrativa y sin la cual, efectivamente, no podría ejercerse la potestad administrativa.

Este y no otro es el sentido de la explicación del Modelo de Acuerdo de la OCDE cuando afirma que: la liquidación basada en la actividad de investigación en curso no puede realizarse si no es a continuación de la recepción de la información demandada.

En conclusión, el bien de información necesario no es equivalente al relevante. Uno está en función de la solicitud singular de información y el otro en la provisión

u oferta de datos, antecedentes, elementos, genéricos, de carácter automático o espontáneo.

En un caso se investiga lo que se ignora y en el otro se comprueba lo que se conoce, lo cual puede o no finalizar en incumplimiento.

Ambos Modelos coinciden las formas que puede adoptar la relación comunicacional: a petición, automática o espontánea.

Los Comentarios del MOCDE definen el sentido de las mismas, mientras que en el MEEUU simplemente se apuntan. Así, en este último se afirma que la relación comunicacional puede efectuarse sobre bases de rutina, a pedido en relación a un caso específico o espontáneamente. (CMEEUU n.388).

La información a petición, relativo a un caso especial, exige que antes de formularse, se utilicen las propias fuentes regulares de información disponibles en la legislación local.

La información automática (de rutina) se produce cuando se transmiten sistemáticamente las categorías de renta que tienen su fuente en uno de los Estados hacia el otro.

La información espontánea sucede cuando el Estado adquiere a través de su actividad investigadora conocimiento de datos o hechos que supone son de interés para el otro Estado. (Com.MOCDE n.9)

Asimismo, el MOCDE, en sus comentarios, aporta otros métodos de intercambio de información susceptibles de utilización: la comprobación simultánea, la Inspección en el extranjero, la información industrial por sectores de actividad. (Com. MOCDE 9.7).

El MEEUU incorpora e su articulado (art. 26.6) la inspección en el territorio del otro Estado requerido.

La comprobación simultánea es un acuerdo entre dos o más partes para comprobar simultáneamente, cada una en su territorio, la situación tributaria de un contribuyente en el cual tienen un interés común o vinculado, con la finalidad de intercambiar la información recogida.

La Inspección en el extranjero permite obtener la información a través de funcionarios del Estado requirente, sobre la base de la reciprocidad.

El intercambio de sectores de actividad industrial concierne a todo un sector industrial y no a contribuyentes en particular (petróleo, farmacéutico, bancario)

El art. 26.6 del MEEUU –la Inspección en el extranjero– establece que el Estado requerido debe permitir a los funcionarios del Estado solicitante de entrar en el territorio del dicho Estado para interrogar a individuos y examinar libros y documentación con el consentimiento de las personas sometidas a la Inspección.

No puede dejar de señalarse que, desde una perspectiva meramente objetiva, es más eficaz jurídicamente la mención de la Inspección en el extranjero en el propio texto del Modelo, que todas las otras referencias interpretativas extraconvencionales de los Comentarios OCDE, relativas a métodos adicionales de intercambio de información.

Hay dos aspectos en los que el MEEUU se anticipa al MOCDE.

Por un lado, la obligación del Estado requerido de facilitar determinada información, aun cuando la legislación y práctica del Estado excluya su revelación o desvelo.

Por otro, la obligación del Estado requerido de facilitar la información aunque no tenga interés fiscal propio y directo en la materia.

Esto último significa que el Estado requerido está obligado a obtener el bien de información necesario toda vez que se le solicita, como si fuera objeto de su propio interés fiscal; o, mejor, aunque carezca en el caso concreto de cualquier interés fiscal propio. Puede sostenerse, como se hace, que lo mismo aparece recogido en el MOCDE, a través de sus Comentarios. (14). Una regla implícita en el contexto del artículo. De nuevo, cabe afirmar que no es igual fijar expresamente la disposición en la disciplina convencional, que, orientar en modo indicativo su interpretación.

Así, Gran Bretaña y Japón consideraron que el artículo 26 no les obliga a efectuar actividades de investigación por cuenta del otro Estado cuando no está afectado ninguno de sus impuestos. Ahora la posición, al menos de Gran Bretaña, ha cambiado. (15) El primero de los aspectos, que no tiene similar en el MOCDE es, de lejos, lo más importante.

El MEEUU (art. 26.3) obliga al Estado al que se le pide la información necesaria a suministrarla aun cuando la legislación y práctica excluyan la revelación de la misma. Y ello aunque posea legislación sobre el secreto bancario que lo impida relativa a la información financiera de las entidades financieras o intermediarios, la información de la que disponen las dichas entidades, los administradores, fiduciarios, agentes; inclusive la identificación de los propietarios efectivos de acciones o títulos al portador negociables por sus poseedores (bearer papers) encubiertos. Es claro –afirman Doernberg-Van Raad– que este llamativo párrafo está motivado por las leyes del secreto bancario en Suiza y otros Estados que frustraron las intenciones de los EEUU de obtener información necesaria sobre la conducta de sus contribuyentes (16). El MOCDE no refleja esta disposición, lo cual no deja de llamar la atención; puesto que sí se hace, y en profundidad, en el Acuerdo Modelo de intercambio de información de 2002 (art. 5º).

La omisión del MOCDE, en la línea del MEEUU, es aún más llamativa si se piensa que la propia organización defiende como criterio ideal que “todos sus miembros deberían permitir el acceso a la información bancaria, directa o indirectamente, para todas las finalidades fiscales...” (17)

Por último, también en contradicción con el propio Acuerdo Modelo de 2002, el MOCDE no incluye, a diferencia del MEEUU, la especificación de las formalidades que debe reunir la información pedida, sobre todo, para que sea válida su utilización procesal jurisdiccional (testimonios, copias legalizadas de los documentos originales, etcétera)

El MEEUU (art. 26.4) establece la proyección de la información no sólo sobre la liquidación, sino, también, sobre la recaudación.

La cláusula, si bien limitada, ofrece ejemplo de la apertura del bien de información más allá de la liquidación de la deuda, obligando al otro Estado a asistir en la recaudación debida en la medida en que cualquier exención o reducción de impuesto contemplada en el convenio no sea empleada únicamente por los sujetos beneficiarios con derecho a los mismos.

Es el caso de un dividendo pagado a un residente en el otro Estado. Si éste actúa como mero intermediario de un residente en un tercer Estado, el Estado contratante queda obligado a efectuar la retención que corresponda a un no residente que carece de legitimidad para beneficiarse de los efectos del CDI y remitir la suma recaudada a los EEUU. En suma, los beneficios del CDI se desconocen, aplicando la legislación general y recaudando la cifra que sea al margen del CDI.

La recaudación en las condiciones extraconvencionales significan una cláusula antiabuso (anti treaty shopping) en colaboración con el otro Estado para evitar que los beneficios del tratado sean aprovechados por aquellos que no tienen derecho a ello.

La información para la recaudación, en sentido estricto, comparece como una consecuencia amplia del deber recíproco de intercambio de información. En el MOC-DE 2003 se traduce en el nuevo artículo 27.

La disposición del MCEEUU, no obstante, resulta innecesariamente estrecha puesto que libera de cualquier compromiso al Estado requerido si las medidas administrativas que debe adoptar para asistir en la recaudación obran contra su soberanía, seguridad o política pública. No se entiende en qué modo el correcto cumplimiento de las obligaciones convencionales y los deberes para que su aplicación solo sea de utilidad para sus legítimos beneficiarios puede arrostrar perjuicios de cualquier índole.

Lo razonable es, justamente, lo contrario.

Cualquiera que sea la extensión de la norma de asistencia en la recaudación, estricta o amplia, resulta evidente que la definición del MCEEUU centra su realización como una forma de intercambio de bien de información en la relación comunicacional con el otro Estado contratante. No es solo el bien de información para la liquidación, sino el cobro y/o ejecución del crédito tributario mediante la información obtenida. (18)

7. La jerarquía de las normas

La trama normativa comunitaria multilateral y bilateral obligan a definir la jerarquía de la pluralidad de las fuentes del derecho en orden al cumplimiento de sus mandatos. El acogimiento de los Estados a los distintos instrumentos jurídicos predispuestos, y, con ello las inevitables lagunas o contradicciones que trasuntan en su interpretación combinada, no pueden servir de excusa para limitar o declinar el intercambio de información.

La regla de amplitud (*regle plus efficace*) prevalece en el derecho comunitario. Las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE (art.11) no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos.

La regla de amplitud o de extensión significa que la directiva prevalece respecto de los convenios bilaterales más restrictivos celebrados entre los Estados miembros.

El marco del convenio multilateral Consejo de Europa-OCDE (art. 27) establece que las posibilidades de asistencia previstas no limitan ni serán limitadas por aquellas contenidas en acuerdos internacionales existentes o futuros u otros acuerdos entre las Partes u otros instrumentos relacionados a la cooperación fiscal.

No obstante, los Estados miembros de la CE deben aplicar en sus relaciones mutuas las reglas comunes vigentes en la Comunidad. Es decir, la Convención no prevalece por sobre el derecho comunitario, salvo que se refiere a algún aspecto del intercambio de información donde no se de norma comunitaria.

El Modelo de Acuerdo OCDE (art.12) reitera la regla en cuanto afirma que las posibilidades de asistencia no están limitadas ni limitan aquellas contenidas en acuerdos internacionales existentes o futuros u otros acuerdos entre las Partes u otros instrumentos relacionados a la cooperación fiscal.

En los supuestos de disconformidad del derecho local con la directiva se dice que el Estado miembro no puede escudarse en su ley doméstica para rehusar información a otro Estado miembro si la norma comunitaria se lo impone. Efectivamente, mas allá del carácter específico de la disposición lo que vincula entre sí a los Estados miembros es el nivel de corrección de sus respectivos sistemas tributarios, que la norma comunitaria eleva a criterio general unitario de interpretación común. Por ello, lo transpuesto no puede predominar sobre el transponible.

Pero, si se acepta el criterio de aplicación correcta según lo califica el legislador comunitario no podría sostenerse que el Estado miembro no puede ir mas allá de sus previsiones domesticas para obtener información en virtud de la norma comunitaria.

El efecto de la regla común supone que pueda procurarse el bien de información aun cuando su legislación sea mas restrictiva o, a la inversa, que por esa misma razón no puede declinar o excusar su deber de suministrarla. (19). El único limite, en cualquier caso, son los derechos inalienables de las personas garantizadas por las Constituciones de los Estados miembros que pudieran resultar amenazados por las fuentes comunitarias.

Conclusiones

De la lectura de los diversos textos normativos que afrontan el intercambio de información internacional destacan algunas notas comunes, compartidas, a destacar.

Primero. El objetivo dominante en todos ellos es la evitación de los hechos lesivos en perjuicio de los intereses fiscales de los Estados. Inmediatamente, dicho principio encuentra su expresión, sobre todo en el derecho comunitario, en la definición de la aplicación correcta de los sistemas tributarios.

Segundo. La idea del bien de información complejo dirigido a la liquidación, recaudación y sanción solo halla adecuada disciplina en el Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa, Acuerdo Modelo de la OCDE y en el MCEEUU para evitar la doble imposición. Tanto la legislación comunitaria cuanto el MCOCDE diferencian la asistencia de la información para liquidar del cobro y acciones administrativas o judiciales consiguientes.

Tercero. Las modalidades que ocurren en la relación comunicacional entre los Estados exhiben mínimas variaciones. Si acaso anotar una mayor precisión en las definiciones normativas del Convenio Multilateral respecto a las comprobaciones simultáneas e Inspecciones en el extranjero, así como los deberes accesorios derivados de la información contradictoria entre los Estados de origen y destino y las notificaciones al particular en el otro Estado. En cualquier caso sí destacar la trascendencia que asigno a la calificación de la información como necesaria –a petición– y relevante –automática o espontánea–, en contraste con la opinión de equivalencia e entre ambas sostenida por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y también por las explicaciones técnicas del MCEEUU.

Cuarto. El Acuerdo Modelo de la OCDE y el MCEEUU afrontan con determinación clara el intercambio efectivo de información. Esto significa, por un lado, que el Estado requerido debe interpretar la petición del otro como si fuera en su propio interés fiscal y, por otro, que el levantamiento del velo de las sociedades y entidades y la búsqueda del propietario efectivo de los valores o rentas no puede ampararse en el secreto bancario, la opacidad o anonimato de las cuentas como excusa para denegar su provisión.

Quinto. La Directiva sobre pagos de intereses confirma que la comunicación automática –que no goza de ninguna limitación que impida suministrarla– se refiere a hechos que no necesariamente están vinculados a incumplimientos legales. Al contrario, la comunicación a solicitud o petición está directamente vinculada a hechos lesivos.

Sexto. De la comparación entre los Modelos OCDE y EEUU para evitar la doble imposición resulta un marco que es más apropiado, desde la perspectiva del intercambio de información efectiva, para los EEUU que para la OCDE. Es curioso que no se vuelquen en el Modelo OCDE las conclusiones derivadas del Modelo de Acuerdo de la misma organización sobre el secreto bancario y la identificación de los propietarios reales.

Séptimo. Es común en todos los textos la finalidad de evitar la realización de hechos lesivos, preservar la corrección de los sistemas conforme a los principios jurídicos tributarios generalmente admisibles y, con mayor énfasis en Convenio Multilateral y el Acuerdo Modelo, respetar los derechos esenciales de defensa del particular

Octavo. El bien de información puede ser necesario o relevante, dependiendo para ello de sus efectos jurídicos, que, en un caso se incardinan en el efecto conclusivo del procedimiento inspector o, en general, denominando un hecho lesivo para su configuración y cobro, y, en el otro, provocatorios de cuasiefectos, de carácter prodrómico, que no suponen, en si mismos, efectos relacionados con incumplimientos legales. En la transmisión del bien de información a petición hay una cesión de dominio de datos del particular mediante ablación y en los otros supuestos –automática o espontánea– no hay sino cesión posesoria.

CAPÍTULO 3

EL SECRETO, LA INTIMIDAD Y LA PROTECCIÓN DE DATOS

1. El secreto en el derecho comunitario

Todas las informaciones, cualesquiera que sea la modalidad en que se materialicen, están al amparo del secreto en el Estado que las conozca, en forma análoga a las informaciones que puede recoger en aplicación de la ley local.

El acceso al bien de información esta reservado a las autoridades y funcionarios encargados directamente de la gestión o inspección del impuesto.

El bien de información puede revelarse a los directos interesados y a los funcionarios intervinientes, con motivo de un procedimiento judicial o administrativo iniciado en relación con la liquidación, revisión o control de la liquidación del impuesto y para la denuncia y persecución de delitos de contrabando o contra la Hacienda Publica.

El bien de información puede, finalmente, descubrirse públicamente en el curso de juicios orales o vistas publicas o en las sentencias, si el Estado proveedor no se ha opuesto a ello.

En ningún caso, el bien de información puede utilizarse para fines distintos a los tributarios. (1)

La posición de acceso a los datos, informes y antecedentes resguarda a la autoridad administrativa, que recibe la posesión o propiedad (ablatoria) del bien de información. El acceso es un acto típico de secreto y reserva administrativa (*segreto d'ufficio*). Y por eso los funcionarios que conocen este bien de información (que acceden a él) están obligados al más estricto sigilo.

La posición de la revelación exhibe la apertura del secreto a la publicidad, la transparencia al servicio de la objetividad y de la imparcialidad. (2)

La posición del descubrimiento o desvelación inclina la tensión entre secreto o reserva a favor del interés general, que no solo el interés fiscal.

La ponderación de los intereses indica que el acceso al bien de información representa primariamente al interés fiscal del Estado, así como la revelación sostiene una equivalencia sustantiva del interés fiscal y del derecho esencial a la defensa de la persona, al justo procedimiento, a la proporcionalidad de la potestad administrativa

o judicial; mientras que el descubrimiento o desvelación establece la subordinación de la posición jurídica del individuo a valores constitucionales de rango superior, o sea, la valoración en un momento determinado del orden público económico en el que prevalece el valor general o colectivo ante el inherente a la esfera individual.

En cuanto a esto último, la publicidad desvelada, no resulta procedente la co-letilla comunitaria que defiere a la autoridad competente del Estado suministrador de la información la aptitud de aceptarla u oponerse (3). En realidad, una vez que entrega la posesión o propiedad del bien de información de trascendencia tributaria pierde cualquier oportunidad para manipular su gestión y aplicación. El conocimiento (público) del bien de información no puede sino prevalecer sobre el interés del Estado suministrador al secreto. Cualquiera puede, en principio adquirir información y apropiarse de su contenido.

Tampoco la cláusula de especialidad tributaria, prohibiendo la utilización del bien de información con otros fines que los fiscales no es destacable por su congruencia y razonabilidad con los propósitos que inspiran el derecho comunitario.

El fraude y la evasión fiscal no pueden sino considerarse como una forma de criminalidad organizada. La fuente del blanqueo es siempre una conducta ilícita, sea por causa de crimen organizado, terrorismo o, también, evasión fiscal (simulación). La confidencialidad, el sigilo, la opacidad de la Administración tributaria es la mejor salvaguardia para la impunidad e inmunidad de los hechos lesivos (4).

El blanqueo y la evasión fiscal internacional no son mundos singulares y separables. Al contrario, transitan por los mismos territorios, instituciones, consultores. Por eso, la información tributaria no puede separarse a los operadores que controlan el flujo financiero derivado del blanqueo y, viceversa: No es posible conservar el régimen de excepción de las infracciones fiscales en un contexto de mundialización, de expansión de los centros offshore, de aumento de los flujos financieros. (5).

La cláusula de la especialidad fiscal no puede bloquear el intercambio de información entre las Administraciones del Estado receptor, tanto las dedicadas a la fiscalidad cuanto las que se ocupan de la prevención de blanqueo de capitales.

La utilización del bien de información tributario en la prevención y represión del blanqueo de capitales resulta de absoluta congruencia con otra normativa comunitaria e internacional y conformada en su razonabilidad a los propósitos comunes que inspiran ambas actividades ilícitas.

Cabe preguntarse bajo que argumento el Estado requerido podría oponerse a dicha utilización simultánea, sobre todo, teniendo en cuenta que afecta el interés fiscal del Estado receptor y a personas vinculadas al mismo y, sobre todo, su restricción se confronta con uno de los imperativos de ley internacional. (6)

No obstante, es menester aceptar que la cláusula de reserva fiscal es un impedimento objetivo y declarado, en el derecho comunitario, para la predicable conexión entre evasión fiscal y blanqueo de capitales.

Así sucede que la investigación sobre flujo de lavado de dinero tropieza con el origen de los fondos, porque el Estado requerido de información exige, salvo ex-

cepciones, que su utilización se vincule a hechos lesivos tributarios. Si el bien de información sólo conduce a fines tributarios, convierte en irrelevante cualquier otro destino, aunque sea la fuente del blanqueo. (7).

Así, la información fiscal no llega a las autoridades de la lucha contra el blanqueo y, a la inversa, sólo seis de los Estados miembros de la CE prevén el suministro de la información de blanqueo a las Administraciones tributarias (Holanda, Finlandia, Irlanda, Suecia, Dinamarca, Alemania).

En España, de reciente, se crea la posibilidad de cesión recíproca de información, en su ámbito local, entre la Administración fiscal y el Servicio de prevención de Blanqueo de Capitales (8)

Las nuevas obligaciones de comunicación atañen a casinos de juego; actividades de promoción inmobiliaria, agencia, comisión o intervención en la compraventa; a quienes actúan en el ejercicio de su profesión como auditores, contables, asesores fiscales, y a notarios, abogados, procuradores.

El alcance de la cesión es amplio: participación en la concepción, asesoramiento o realización de operaciones inmobiliarias; gestión de fondos; organización de las aportaciones para la creación o funcionamiento de empresas; la contribución de sociedades o gestión fiduciaria y, por último, la actuación en nombre y por cuenta de clientes en cualquier transacción financiera o inmobiliaria.

La evitación del blanqueo de capitales obliga a informar, sobre todo, cuando la operación planteada sea compleja, inusual o carezca de propósito económico (montajes de evasión fiscal por ejemplo) o si no hay clara correspondencia con la naturaleza, volumen de actividad o antecedentes de los clientes ni se aprecia justificación económica, profesional o de negocio.

Es un paso trascendente en línea de la identidad entre el dinero sustraído a la Hacienda Pública y aquel que deriva de otros delitos. En cualquier caso, hay un provecho económico de proveniencia ilícita que se blanquea para su reintegración económica como si fuera legítimo.

Habrà que ver si esto puede fundar la desviación legítima del fin tributario permitiendo emplear la información requerida en el ámbito de blanqueo de capitales y a la inversa.

Lo que no es admisible es que la cooperación internacional en un caso pueda excluir al otro, cuando la figura de la evasión fiscal internacional y el blanqueo operan en el mismo nivel, a través de cauces idénticos y empleando iguales agentes y métodos de ocultación. La organización de la evasión fiscal a través de sociedades simuladas o aparentes, con domicilio en *tax havens*, la gestión mediante testaferros y fiduciarios, las cuentas bancarias múltiples y anónimas y las construcciones jurídicas artificiosas son caracteres que, también, ilustran el proceso de blanqueo de capitales. Y, no está demás, repetirlo encuentra su fundamento único en la confidencialidad, el secreto, el sigilo, la opacidad.

La realidad actual, sin embargo, es el nulo o casi nulo trasvase de la información internacional de blanqueo de capitales en otra dirección que no sea la análoga

en el otro Estado, blindando, en general, salvo las excepciones de Italia, Holanda y Gran Bretaña, la materia tributaria. Aunque el blanqueo y la evasión fiscal son procedimientos distintos, comparten las mismas técnicas sofisticadas de ocultación y se apoyan mutuamente entre sí, perpetrándose a través de localizaciones offshore. (9) La información recibida, previa autorización del Estado proveedor, puede suministrarse a un tercer Estado miembro de la CE, si es susceptible de utilización.

1.1. El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua Consejo de Europa-OCDE

Las informaciones obtenidas son secretas en las mismas condiciones aplicables por la legislación local del receptor o del emisor si sus limitaciones son más estrictas (C.art.22)

El acceso y revelación de la información se circunscribe a las personas y autoridades implicadas en la liquidación, cobro, recaudación ejecutiva, denuncia o procedimientos penales relativos a los impuestos o por las resoluciones a los recursos planteados. Esto incluye a los Tribunales y órganos administrativos y de supervisión.

El descubrimiento o la desvelación de la información, si hay autorización previa del suministrador, pueden suscitarse en juicios orales o vistas públicas y en las sentencias judiciales. Esta autorización previa es renunciable si así lo acuerdan las partes.

Sólo las personas con derecho o interés legítimo –el contribuyente, los testigos, los responsables– y la administración pública, tanto en ejercicio de la potestad administrativa como judicial, pueden utilizar la información recibida y exclusivamente con finalidad fiscal.

Sin embargo, con un criterio más amplio que en el derecho comunitario, se admite que la información recibida podría emplearse para otros propósitos siempre que ello sea conforme a la legislación nacional del Estado proveedor y lo consienta.

La información recibida es transmisible a un tercer Estado, con la previa autorización del Estado suministrador.

El Convenio destaca por el prioritario acceso de las personas particulares desde el mismo momento en que la información se aplica. El acceso del individuo, junto a la autoridad pública, es un elemento positivo a favor del respeto de los derechos esenciales para su defensa.

1.2. El Acuerdo Modelo de OCDE de información

Cualquier información recibida, a petición, debe preservarse bajo estricta confidencialidad. Su acceso y revelación está destinada únicamente a personas o autoridades relacionadas con la liquidación o cobro de la deuda tributaria, la ejecución forzosa o la persecución o la resolución de los recursos de apelación de los impuestos cubiertos por el Acuerdo. La finalidad de la información es exclusivamente fiscal.

El descubrimiento o desvelación sólo puede ocurrir en vistas orales o audiencias públicas y en las sentencias judiciales.

Sin consentimiento expreso y escrito no puede transmitirse la información a ninguna persona o entidad o autoridad o a cualquier otra jurisdicción.

La motivación del artículo 8 del Acuerdo Modelo conecta el deber de confidencialidad del Estado requirente con la legítima protección de los intereses de los contribuyentes, señalando, al mismo tiempo, la fungibilidad conceptual entre confidencialidad y secreto, considerados como sinónimos.

La identificación entre confidencialidad y secreto no es convincente. Y, menos aun, su elevación a garantía del contribuyente.

La confidencialidad es un deber legal ordinariamente establecido para el sujeto que almacena la información, para el que produce el bien de información reservado, dando lugar a la revelación de la noticia en su posesión o propiedad. El Estado requerido esta sometido, por su legislación interna, al deber de confidencialidad.

La confidencialidad se quiebra toda vez que el bien de información es objeto de circulación jurídica a otro ámbito estatal. Por eso, las exigencias de su aplicación al fin demandado y la restricción de acceso, revelación, descubrimiento.

El bien de información confidencial, en los términos expuestos, obliga al Estado requirente y receptor a guardar secreto de su alcance, contenido, en el curso de actuación en los límites que el Estado proveedor fija, para defender la confidencialidad de su comportamiento.

La información confidencial para el emisor es secreta para el que la recibe. Y esto puede provocar responsabilidad jurídica distinta en ambos polos de la relación comunicacional. Cuando el Estado requerido consiente el apartamiento del deber de confidencialidad –autorizando para otros propósitos– puede arriesgar su culpa o negligencia ante el particular afectado. Si el que se aparta del deber de guardar secreto es el estado receptor deberá soportar la responsabilidad jurídica de su infracción. El estado receptor o requirente tiene el deber de guardar secreto sin perjuicio de poner en conocimiento del particular o sus representantes, el procedimiento administrativo o judicial emprendido. Pero, asimismo, el Estado emisor o requerido no preserva el interés del contribuyente a través del seguimiento del deber de confidencialidad, a menos que avise, advierta o de posibilidad o recurso al afectado sobre la exactitud del bien de información que decide transferir al otro Estado. O sea, la confidencialidad, en si misma, no es garantía alguna para el particular. Al contrario. La confidencialidad no puede servir de excusa para nulificar el principio mínimo de publicidad, de conocimiento del bien de información aunque sea sumario, y de la facultad de rectificar los errores, en su caso, que puedan producirse.

Conviene anticipar que hay un equilibrio en la circulación del bien de información necesaria en el que, al mismo tiempo, debe asegurarse la garantía del derecho esencial de defensa del particular y los propósitos del intercambio comunicacional. Hay una creciente interferencia entre la protección del derecho esencial de la persona –situaciones subjetivas esenciales– y la defensa del interés fiscal del otro Estado perjudicado por el hecho lesivo.

Por una parte, los intereses públicos pueden pretender, lícitamente, que el bien de información sirva no sólo al fin tributario sino a otros y que la máxima confidencialidad y secreto presidan la relación comunicacional, prescindiendo al límite del afectado y, por otra, la tutela del afectado sobre su propia información en forma de notificación, acceso a los datos, recurso de rectificación o aclaración. Se piense, por ejemplo, en que tanto en el Acuerdo Modelo, como en el derecho comunitario o en la Convención Consejo de Europa–OCDE se excluye, tajantemente, al particular de saber el uso de su propia información personal para que se emplee para otros fines o se ceda a un tercer Estado. Es bastante para ello que derive de la decisión del Estado requerido o emisor.

Los deberes de confidencialidad y secreto del bien de información entre los sujetos públicos de la relación comunicacional, aunque postulen su apartamiento relativo en situaciones límites, respecto a los fines o a las esferas del acceso, revelación y desvelación de los hechos lesivos no son obstáculos para pensar en la protección de los derechos de la persona. Y si bien ello se contempla en el Estado requirente no puede hacerse de otro modo en el Estado requerido donde en alguna medida, a través de algún procedimiento, debe tomarse en consideración la participación del particular en el conocimiento previo del tráfico internacional de sus datos tributarios.

1.3. Los Modelos de Convenio de la OCDE y de los EEUU

El artículo 26 del MOCDE aplica el tratamiento de secreta a cualquier información recibida por el Estado, de igual manera que la información que obtiene en su ámbito local. El acceso y la revelación está consentida a las personas o autoridades a las que concierne la liquidación, cobro o la ejecución forzosa o la persecución o resolución de los recursos de apelación en relación a los impuestos relativos. La finalidad de la información es únicamente fiscal. La desvelación o descubrimiento puede verificarse en vistas orales o audiencias públicas o en sentencias judiciales.

El MEEUU es sustancialmente similar al de la OCDE, sin perjuicio de algunas matizaciones de interés. El ámbito de la información incluye a las autoridades de gestión y también a los órganos de supervisión de la administración tributaria. Y esto se refiere a algún tipo de organismo vinculado al poder legislativo y la Oficina de Contabilidad General del Estado. Es decir, la información puede tener como destinatarios órganos u organismos que no están específicamente vocados a la materia tributaria, sino que supervisan o controlan este área junto a la actividad general del Estado. (en contra Com. MOCDE 12.1)

1.4. El secreto y la disposición del bien de información

A excepción del Acuerdo Modelo de la OCDE, el resto del complejo normativo e interpretativo internacional engloba toda la información recibida bajo el régimen del (confidencial) secreto. Y, sin embargo, debiera distinguirse entre el tráfico

internacional de la información relevante automática o espontánea y la información necesaria, a petición.

La diferencia estriba, como ya dije en el punto I.5, en que la información relevante carece de efectualidad ilícita, de una valoración reprobatoria negativa y la transferencia del bien de información no es sino una cesión de posesión genérica o específica, pero sin referencia inicial, primera, al incumplimiento legal de una persona.

La disposición circula entre las Administraciones públicas, en base a su señorío de hecho discrecional, sin sacrificio o privación de un bien de vida del individuo.

La disposición no supone un sacrificio de un interés a un bien de la vida de un particular. (10)

La situación jurídica cambia cuando se trata de la transferencia de información necesaria a petición de otro Estado. Por un lado, porque hay efectualidad ilícita, incumplimiento legal. Por otro, porque para que prospere la cesión del bien de información se debe elaborar la noticia, valorar su contenido y transmitirla. La noticia se debe convertir en comunicable y, acto seguido, comunicarla al otro.

La disposición del bien de información no es el destino ordinario del deber de dar noticias de trascendencia tributaria de la persona. En otros términos, el deber de dar noticias no está predispuesto para su transmisión internacional.

El resultado del cumplimiento del deber de información, sea voluntario o como consecuencia de la actividad investigadora es una prestación obligada de dar noticias, de contenido no patrimonial. (11)

Las noticias tributarias a la Administración están dirigidas a satisfacer el cumplimiento de los deberes legales, de las prestaciones obligatorias establecidas en el Estado. Y la adquisición de derecho público sucede en virtud, precisamente, del cumplimiento por parte del particular de un deber de dar a la Administración. (12)

La disposición del bien de información para su envío convirtiendo la noticia en mensaje comunicable y a comunicar dentro de una relación de comunicación con el otro Estado, exige calificar el resultado de la prestación como un bien jurídico *a se* que permita a la Administración su adquisición para el tráfico jurídico, intrínseco e inmediato.

La noticia en poder de la Administración, que es el resultado de la prestación obligatoria del particular, no es identificable con el bien de información que pide el otro Estado y al que se le envía. Para que ello ocurra se necesita privar o sacrificar en forma autoritativa del bien de información al particular para que sea apto para el tráfico jurídico internacional. La ablación, entonces, es el modo de adquirir el bien de información para su transferencia internacional.

La disposición de la noticia no parece, *in limine*, perjudicar al interesado, dado su carácter genérico o específico, pero siempre preliminar.

La disposición del bien de información, adquirido por ablación para su transferencia internacional puede colisionar de pleno con la dimensión institucional u objetiva de los derechos fundamentales. En particular, el status personal procesal que permite la defensa y tutela jurisdiccional efectiva. (13)

La ablación es un procedimiento autoritativo esencialmente discrecional y, por tanto, plantea un conjunto de deberes positivos de la potestad pública que garanticen el derecho esencial de defensa del particular.

Las garantías relativas deben atender las propias circunstancias que justifican la elaboración del bien de información y su comunicación, respondiendo a los distintos interrogantes jurídicos que origina.

En primer lugar, la utilización de la noticia para una finalidad distinta de aquella que resulta de la prestación obligatoria, y, esto aunque se refiera al interés fiscal afectado del otro Estado.

En segundo lugar, la veracidad y exactitud de la información y la facultad de corrección de errores.

En tercer lugar, el acceso procesal desde el propio instante de la elaboración del bien de información. La participación del particular en el procedimiento de ablación.

El problema central es el equilibrio entre el intercambio de información necesaria entre los Estados sobre la base de hechos lesivos y la ponderación del interés procesal del afectado a lo largo de todo el desarrollo de la relación comunicacional.

La confidencialidad y el secreto justifican siempre su quiebra cuando hay justa causa y excusa. Y por eso no puede oponerse el derecho a la vida privada del individuo como valladar del intercambio de información. La propia CEDH habilita la intrusión pública en la vida privada cuando es necesario para el bienestar económico o la prevención de infracciones penales (art. 8). O llegar al argumento *ad absurdum* que los delitos fiscales no debieran hacerse públicos porque afectan el respeto a la vida privada (14).

La publicidad de los hechos lesivos, consecuencia de la relación comunicacional y los procedimientos en su contra, es justa causa y excusa de ruptura de la confidencialidad y el secreto y así esta generalmente admitido por la ley internacional. Pero esto no invalida que se produzcan actualmente interferencias con los derechos del particular en orden a su plena actividad procesal en todo cuanto le afecta.

La respuesta es que no puede prevalecer ni el secreto a ultranza entre los poderes públicos ni tampoco el secreto tributario de la persona como si fuera componente de su vida privada. El principio de publicidad debe jugar en ambas direcciones y en sentido público y privado.

1.4.1. La autorización

El Estado requerido, el sujeto público de la ablación, no tiene una libre disposición del bien de información necesario. Buena prueba de ello es que se conserva a favor del particular la perceptiva autorización, sea para permitir o denegar, conforme a su legislación, la utilización para otros fines distintos de los tributarios o para permitir o denegar su cesión a un tercer Estado o personas o entidades que no tienen derecho al acceso y revelación. (15).

La autorización significa la individualización del poder de la persona sobre el bien de información tributario, aun después del procedimiento ablativo, con respecto al tráfico jurídico que se produce. El tráfico viene aislado y determinado (la connotación jurídica) y la decisión administrativa no puede subordinar el interés particular, hasta el punto de extinción del poder connotado de la persona afectada.

La autorización del Estado requerido, nada paradójicamente, supone el reconocimiento del interés del particular que soportando la subordinación al interés fiscal, no culmina con su perención jurídica.

El carácter dominante del interés fiscal no implica, como en ningún procedimiento autorizatorio, sino que el “sacrificio del interés privado debe contenerse en el mínimo indispensable que comporta una adecuada atención de los intereses públicos”. El mínimo indispensable es la defensa esencial del derecho al tráfico internacional del bien de información tributario propio. (16).

El mínimo indispensable es el derecho de defensa de la persona a la utilización incontrolada, aunque legítima, de la información tributaria. Por eso, la autorización previa del Estado requerido en orden a la aplicación de fines no tributarios o la transferencia a terceros Estados u otras personas o entidades no vinculadas a la Administración tributaria, debe interpretarse en el sentido jurídico estricto de atribución a la norma local del Estado requerido del uso de su potestad discrecional, sin sobrepasar el mínimo indispensable del derecho del individuo.

La autorización, en suma, no sólo es facultad sino deber del órgano decisorio de tomar en cuenta el interés particular aludido. Por eso, no se propone la autorización del afectado, lo cual subordinaría el interés público al privado, sino que en la preeminencia de lo fiscal sobre lo particular quede preservado el mínimo indispensable que funda el derecho a la defensa esencial.

Pero, por otra parte, esta el problema de la información contradictoria, un bien de información que no se compadece con los datos, informes o antecedentes que el receptor posee o, a la inversa, que se pida una información que contradice la que posee el emisor.

El artículo 10 del Convenio Consejo de Europa-OCDE es el único texto normativo que afronta la cuestión de las informaciones contradictorias.

La posibilidad que ello ocurra presupone, de nuevo, el interés esencial de la persona afectada, por lo que pudiera significar un error fundamental en su contra.

Algo tiene que decir el individuo que se ve envuelto en la contradicción porque algo no encaja, sea en el origen o destino.

El mínimo respeto indispensable al derecho de la persona reclama su derecho a aclarar la contradicción o a rectificar los extremos que son erróneos, inclusive manteniendo el secreto sobre la fuente de la información. El tráfico del bien de información puede tener por base el error y, por tanto, ello no puede perjudicar, en la ignorancia del procedimiento de intercambio entre Estados, al particular, en la necesidad de veracidad, exactitud de las noticias elaboradas y comunicadas.

El equilibrio entre el interés fiscal del Estado perjudicado y la cooperación en

la evitación de hechos lesivos solicita la interferencia del particular en la relación comunicacional en todo aquello que puede derivar en daño o perjuicio irreparable de su derecho esencial a la defensa.

2. La intimidad y la información necesaria

El derecho a la intimidad y la vida privada no es ilimitado cuando están en juego otros bienes constitucionales que pueden reputarse superiores. No es por el levantamiento del secreto bancario, por ejemplo, que se anula el derecho a la intimidad (C.E. art.18.1), confrontado con la distribución equitativa del sostenimiento al gasto público. (17)

El status personal es absoluto y expresa una situación unitaria que tiene como eje al hombre en la sociedad civil. Es una posición inviolable en todas las manifestaciones en que esta reconocida. El derecho esencial de defensa es una de ellas.

El deber de contribuir al gasto público, en cambio, es parte de una situación jurídica subjetiva compleja, un haz de derechos y deberes que puede denominarse status cívico.

Justamente, el bien de información tributario es consecuencia de status del individuo en la sociedad y de su deber de sostener el gasto público.

La intimidad y la vida privada no comprenden las noticias de trascendencia tributaria, o patrimoniales vinculadas al *status civitatis*. No obstante, según la forma que asuma la actividad pública puede quedar a la intemperie la intromisión o ingerencia, en principio legítima, en la vida privada del contribuyente.

Podría vulnerar la intimidad y la vida privada de la persona la petición de información necesaria basada en elementos débiles conjeturales o hipotéticos, sin atinar a centrar la utilidad o inutilidad de las noticias respecto a lo que se solicita. La completa definición del sujeto afectado, de los hechos lesivos imputables y de la relación probatoria entre los hechos y su realizador constituyen el prius del ejercicio de la petición, eludiendo “fishing expeditions” o la carencia de concatenación clara y efectiva con los hechos lesivos que se pretenden configurar.

La frontera natural de la ingerencia o intrusión de la potestad pública en la vida del individuo es el mínimo indispensable de lesión o daño, lo cual supondría la desviación en el ejercicio de la potestad.

La intimidad y la vida privada se ponen en cuestión toda vez que hay un daño injustificado por el ejercicio de la potestad administrativa, lo cual convierte en prohibido lo que aparecía como permitido. (18)

No parece, entonces, que en una primera aproximación la facultad de autodisposición sobre uno mismo, la propia vida singular y las relaciones que hacen a su vida (derecho a la intimidad) resulta ilegítimamente recortada por el interés fiscal o el intercambio de información tributaria internacional. (19). No obstante, ello podría suscitarse si hay extralimitación abusiva o arbitraria o desviación en el ejercicio de

la potestad administrativa, en particular, cuando se actúa la petición de información necesaria obligando al otro Estado a su respuesta, salvo causa de declinación.

La intimidad patrimonial o tributaria no es identificable en si misma con el valor absoluto y erga omnes del status de la persona, porque el objeto de la tutela no son los valores humanos, sino intereses económicos, en cualquier caso, secundarios ante el interés fiscal.

La intimidad quedaría en entredicho por la desviación o extralimitación de la potestad administrativa de petición, pero, entonces las garantías se reconducen al derecho de defensa esencial o al *habeas data*.

3. La libertad informativa

La protección de datos personales reconoce su motivación en la facultad de cada individuo en la disposición de sus datos propios, frente a su utilización arbitraria o con finalidades desconocidas a su titular. Pero, no es el dato aislado, simple, referencial el que más preocupa. El delicado sustrato de los datos personales emerge como peligro a las libertades públicas y derechos fundamentales desde el momento en que se representa mediante el tratamiento: las operaciones y procedimientos técnicos que permiten su recogida, grabación, conservación, elaboración, modificación, bloqueo, cancelación así como las cesiones de datos que resulten de comunicaciones, consultas, interconexiones y transferencias (LOPDCE art.3d).

El tratamiento de datos personales no significa sino la conversión de las noticias en bien de información, susceptible de tráfico jurídico nacional e internacional.

La garantía de la aplicación correcta de la protección de datos personales es la garantía del *habeas data*: la facultad de las personas de conocer y controlar las informaciones que le atienen directamente. (20)

El bien de información –los datos personales tratados– se sitúa fuera del propio sujeto titular y divide la titularidad (indiscutida e indiscutible) del ejercicio. No se protege la propiedad del dato personal lo cual suena a absurdo, sino, la privación abusiva del dato personal, elaborado y utilizado sin conocimiento, consentimiento o autorización de su titular. El objeto del *habeas data* no es sólo estrictamente la tutela de la personalidad, sino también del bien de información resultante del tratamiento de los datos personales.

El bien de información, en la especie el dato personal tratado, es el objeto de una situación jurídica subjetiva esencial (situación existencial) tutelada por el ordenamiento jurídico: pero, en el marco de una construcción en la cual los datos personales son el bien de información separado y autónomo, cuya circulación jurídica puede controlarla su titular o ser el objeto de una situación jurídica controlada por otra persona. En verdad, es la escisión entre el dato y la persona lo que plantea la garantía del *habeas data*, porque si así no fuera dicha protección sería innecesaria por obvia.

Y el léxico de la protección de datos no ignora que esta refiriéndose a un ejercicio de configuración de un bien jurídico, susceptible de tráfico jurídico a sabiendas o no de su titular.

El afectado es la persona titular de los datos objeto de tratamiento, cuyo contenido, finalidad y uso está en la decisión del responsable del fichero o tratamiento, cuya función entiende de la revelación de datos a una persona distinta del afectado. Hay alguien responsable por la cesión o comunicación de los datos a persona distinta del interesado. (LOPDCP art.3 Definiciones)

El bien de información, en conclusión, es el dato elaborado que como el mosaico puede resultar distinto a cada una de las informaciones que lo integran y cuya producción tiene un responsable con la potestad, legal o fáctica, de cederlo a terceros.

El bien tratado de datos personales es la expresión máxima del concepto de bien de información. Si el contenido del bien es la información tributaria será el objeto de la relación comunicacional dentro del Estado, si es local, o entre Estados si es internacional.

La cesión de los datos tributarios a terceros en el plano domestico esta regulada en el artículo 113.1 LGT y por O. De 18 de noviembre de 1999. El bien de información tributaria puede cederse o comunicarse a terceros en supuestos que no identifican sólo la finalidad fiscal, sino un amplio abanico de intereses públicos del Estado: órganos de la Seguridad Social, lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones de fondos públicos o de la Unión Europea, comisiones parlamentarias de investigación, jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes, comisión de vigilancia de actividades de financiación del terrorismo, servicios de prevención del blanqueo de capitales.

La administración tributaria no sólo tiene aptitud para el tráfico del bien de información entre las Administraciones análogas y con finalidad común, sino en un arco de suministro de forma directa al que lo solicita sin tan siquiera pedir el consentimiento del afectado. (21)

3.1. La sustancia de la autodeterminación informativa

La autodeterminación informativa es un derecho autónomo del de intimidad y supone para la persona el control del recorrido completo de sus datos. Es un derecho fundamental consagrado a la tutela del flujo de informaciones que concierne a cada persona (STC 254/93).

“La garantía de la intimidad adopta hoy un entendimiento positivo, que se traduce en un derecho de control sobre los datos relativos a la propia persona. La llamada libertad informática es así el derecho a controlar el uso de los mismos datos insertos en un programa informático (habeas data) y comprende, entre otros aspectos, la oposición del ciudadano a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención (STC 11/98)

La autodeterminación informativa toma debida cautela, en especial, de que la

información poseída por terceros no sea objetivo de utilización impropia, inadecuada o ilícita. (22)

La libertad informática, entonces, es un derecho autónomo del derecho de intimidad cuya protección máxima se debe a la exigencia de preservar la identidad del titular de los datos en el uso correcto, lícito adecuado de los mismos. El *habeas data* es el instrumento de garantía del derecho. (23)

Hay una serie de deberes positivos por parte de los poderes públicos e instituciones privadas que descienden de la autodeterminación informativa, y que le son inherentes a su definición. Así, el criterio de la finalidad que obliga a que los datos personales se usen para los fines determinados y explícitos para los que fueron recogidos: el criterio veracidad, exactitud y puesta al día; el derecho de acceso por parte del afectado a los datos almacenados y de corrección de errores (24).

La protección de datos de carácter personal es uno de los derechos fundamentales de la Unión Europea (art. 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de 18-12-2000). Y, particularmente, porque el bien de información que se refiere a los individuos aparece inevitablemente proyectado al tráfico, a la circulación irrestricta. Y el principio internacional dominante es que los flujos de datos personales entre los Estados no deberían estar sometidos a un control especial, sino garantizando su libre circulación (25)

La directiva 95/46/CE de 24 de octubre de 1995 prevé en su artículo 25 que la transferencia a un país tercero de datos personales que sea objeto de tratamiento o destinados a serlo después de su transferencia únicamente puede efectuarse cuando el país tercero de que se trate garantice un nivel de protección adecuado.

No obstante, puede efectuarse una transferencia de datos personales a un país tercero que no garantice el nivel de protección adecuado cuando la transferencia sea necesaria o legalmente exigida para la salvaguardia de un interés público importante como puede serlo la transferencia internacional de datos entre las Administraciones fiscales o aduaneras.

La Ley Orgánica 15/99 de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal traspone la Directiva en el artículo 33 y la excepción en el artículo 34.

En principio, no puede realizarse transferencia temporal o definitiva de datos de carácter personal a países que no proporcionen un nivel de protección equiparable al de la Ley, salvo autorización previa del Director de la Agencia de Protección de Datos, que solo puede otorgarla si hay garantías adecuadas. La excepción establecida desaplica dicha previsión cuando la transferencia sea necesaria o legalmente exigida para la salvaguarda de un interés público. Tiene esta consideración la transferencia solicitada por una Administración fiscal o aduanera para el cumplimiento de sus competencias.

El Real decreto 1332/1994 de 20 de junio, que continua en vigor, por la Disposición Transitoria 3ª de la LOPDCP, exceptúa en todo caso de la autorización previa del Director de la Agencia de protección de Datos las transferencias de datos de carácter personal que resulten de la aplicación de tratados o convenios de los que sea

parte España y en particular las que se produzcan por las Administraciones tributarias, a favor de los Estados miembros de la UE o a favor de otros Estados terceros, en virtud de lo dispuesto en los convenios internacionales de asistencia mutua en materia tributaria. (art.4.d)

De modo que, la transferencia personal de datos tributarios necesarios, a petición, de otro Estado dispensa de la exigencia de garantía de nivel de protección equiparable o adecuado al del Estado, siempre que exista un convenio internacional con dicho país de intercambio de información.

No es convincente sostener que la excepción a favor de la transferencia de datos tributarios fundamenta un concepto jurídico indeterminado o que la amplitud de la norma resiste cualquier tipo de limitaciones.

“En apariencia podría pensarse que consagra una presunción *iuris et de iure* de que cualquier tipo de transferencia solicitada por una Administración fiscal o aduanera extranjera para el cumplimiento de sus competencias satisface el interés de que se trata y por lo mismo, esta exceptuada de las cautelas generales que exige la ley y ello sin mayores requisitos o condicionamientos. (25)

La excepción tributaria tiene un marco preciso: se refiere exclusivamente a la petición del bien de información necesario atinente a una persona u operación concreta incurso en la realización de hechos lesivos, y, bajo acuerdo o convenio internacional, con nivel de protección adecuado del Estado requirente.

3.2. *El nivel de protección adecuada o equivalente*

La transferencia internacional de datos, desde la óptica comunitaria, aparece prohibida cuando el país de destino no ofrece un nivel de protección adecuado (Con.56). A diferencia, el Convenio 108/1981 del Consejo de Europa otorga la facultad de prohibición siempre que el país tercero no garantice una tutela equivalente o equiparable (art.12).

La legislación española impide la transferencia internacional hacia países cuyo nivel de protección no le sea equiparable (como el Convenio 108/1981). Y exige la autorización previa del Director de la Agencia de Protección de Datos, que tiene la discrecionalidad de autorización siempre que se obtengan garantías adecuadas.

La lectura de la normativa comunitaria indica que los flujos transfronterizos están disciplinados solamente en cuanto se dirigen a Estados terceros, vale decir, hacia países que no integran la Unión Europea: “En un espacio en el cual no hay más fronteras, hablar de flujos transfronterizos en relación a los desplazamientos de datos personales entre los países miembros no tiene mucho sentido y resulta contradictorio respecto a la intención del legislador comunitario, que fue la de crear un espacio jurídico homogéneo en el cual hubiese un nivel de tutela equivalente entre los países miembros en materia de protección de las personas respecto al tratamiento de sus datos personales” (26)

En consecuencia, el nivel de protección existente en el interior de la Unión

Europea se entiende equivalente o equiparable y la prohibición de la transferencia internacional se dirige hacia los Estados terceros que carezcan de un nivel de tutela adecuado.

La LOPDCP, en cambio, elige la exigencia de una tutela equivalente en el Estado tercero como condición de tráfico internacional.

España, entonces, aplica un criterio más severo para el flujo internacional de datos personales. El nivel adecuado comunitario es un parámetro más lábil puesto que solicita una suficiencia en la garantía de las libertades y derechos fundamentales tal como esta regulada en el Estado receptor y que, de no producirse, obliga a compromisos o convenios expuestos por su parte con carácter previo a la transferencia. La UE no utiliza el parámetro de la equivalencia porque admite su difícil aplicación fuera del ámbito propio como principio general universal. (27)

En síntesis, la máxima protección de la persona en el marco comunitario equivalente entre los Estados miembros y la mínima admisible de protección adecuada en el resto del mundo.

La pretensión de la equivalencia supone, al menos, dos efectos jurídicos. Por una parte, la autorización previa administrativa para la transferencia siempre que se ofrezcan garantías adecuadas o, en su defecto, una declarada y vinculante equiparabilidad a través de tratado o convenio, en evitación de condicionar a la intervención administrativa de origen las transferencias de datos. Pero, en particular, un acuerdo específico y expreso sobre la circulación de los datos personales, que no sectorial o genérico, que establezca el equilibrio entre los derechos y libertades fundamentales de la persona y los otros intereses, públicos o privados, contemplados.

La LOPDCP (art. 34) en la forma de la directiva, prevé un régimen derogatorio, que habilita el flujo transfronterizo a un Estado tercero aun cuando no garantice un nivel de protección equivalente y/o adecuado.

La dispensa de la garantía procede, en lo que aquí interesa, cuando esté por medio un interés público importante o para el reconocimiento, ejercicio o defensa de un derecho en un procedimiento judicial. (28)

La transposición a la ley doméstica establece la dispensa de la garantía en caso de transferencia de datos solicitados por una Administración fiscal o aduanera para el cumplimiento de sus competencias. (LOPDCP art. 34h)

Es importante destacar que la excepción sólo admite la información a petición necesaria para la salvaguarda del interés fiscal del otro Estado y relativa a una persona o una operación en concreto.

La petición del Estado tercero se basa en el perjuicio a su interés fiscal y la necesidad de los datos personales de trascendencia tributaria bajo el dominio del Estado requerido.

El *prius* de la transferencia impone la existencia de un convenio internacional de asistencia mutua en materia tributaria, tanto para un Estado miembro de la UE como para un país tercero. Pero, al único efecto de prescindir de la autorización previa del Director de la Agencia de Protección de Datos para su transferencia.

Podría deducirse, entonces, que el convenio o tratado de asistencia mutua tributaria presupone, en sí mismo, que el Estado de destino registra un grado adecuado de protección a las libertades personales. Y que, en consideración a su calidad y jerarquía normativa implica que el respeto (a la persona) es consecuencia del acuerdo entre los Estados. La forma de tratado y las garantías que fija en el sector serían suficientes para legitimar la transferencia internacional de datos tributarios.

Pero, esto no puede aceptarse rotundamente. El acuerdo o tratado puede servir a la finalidad fiscal perseguida del intercambio de información, aunque menoscabando las libertades y derechos fundamentales de la persona (*habeas data*). La mera alegación de la presencia de un convenio o tratado internacional es condición necesaria, pero podría no ser suficiente para fundar la dispensa de la garantía de protección equiparable y/o adecuada del Estado tercero.

La petición de información necesaria, inclusive bajo acuerdo sectorial de intercambio y asistencia mutua, podría dar lugar a la intervención administrativa de la Agencia de Protección de Datos si esta verifica que el Estado receptor no posee un nivel adecuado de protección declarado o no pertenece a la Unión Europea. El transmitente –la Agencia Tributaria– puede ser requerido para que aporte la documentación que justifique su alegación. (29)

Pero aun más. La dispensa de autorización previa del Director de la APD, transitoriamente en suspenso, puede reactivarse si no se fundamenta el interés público en cuestión o cuando la circunstancia no haya quedado debidamente acreditada.

El equilibrio entre los derechos y libertades fundamentales del interesado y la salvaguarda del interés fiscal del otro Estado no puede evidenciar el sacrificio de los primeros en aras del segundo. Los derechos en cuestión tienen que haberse tomado en cuenta en el propio tratado o convenio, al momento de su celebración, porque, en caso contrario, no podrá prevalecer por sobre el *habeas data*. Cualquier ruptura o quiebra de los derechos esenciales de la persona no puede sino plantearse contra la obligación del Estado, que no en contra de uno de sus órganos administrativos, aun cuando no se sigan los procedimientos de interpretación o modificación pactados por los Estados signatarios. La jerarquía convencional no puede convertir en papel mojado la preferencia superior de los derechos y libertades fundamentales de la persona.

De ello deriva la trascendencia de la función de la APD en cuanto garante de la privacidad y del cumplimiento estricto de los derechos de la persona y su posición como tercero neutro e imparcial en relación a la Administración del Estado del que forma parte.

La APD es la autoridad de supervisión y entre sus funciones está la de salvaguarda y tutela de la protección de datos y ejercer el control y adoptar las autorizaciones que procedan en relación a los movimientos internacionales de datos. (LOPDCP art.37). Por ello, de oficio o a requerimiento del afectado podría determinar la prohibición de entrega de la información solicitada a otro Estado o desautorizarla si no reúne las condiciones de tutela adecuada de los datos personales. (30).

La transferencia de datos a un país aunque exista convenio, sin que posea un

nivel de protección equiparable y el transmitente no justifique o acredite persuasivamente su envío determina la activación de la autorización previa de la APD. El incumplimiento de las condiciones y, en particular, el envío sin autorización, bien puede calificarse de infracción muy grave (LOPDCP art.44.e).

De cualquier forma será la APD o el propio interesado, en su caso los que deben alegar la injustificabilidad de la transferencia en defecto de protección adecuada en el país de destino.

Por último, resulta claro que la excepción tributaria sólo afecta a la modalidad de información necesaria, a petición, bajo convenio de asistencia mutua. Esto supone la exclusión de la información relevante automática o espontánea, a iniciativa del propio Estado, haya o no convenio, de la transferencia de datos personales tributarios, sin la preceptiva autorización previa de la APD.

No puede interpretarse, entonces, que la transferencia relevante de datos personales sea necesaria ni legalmente exigida para la salvaguarda del interés fiscal de otro Estado. Por lo que, haya o no convenio de asistencia mutua, debe someterse al criterio general de interdicción siempre que el Estado de destino no proporcione un nivel de protección equiparable y/o adecuado.

Es evidente que la referencia debe precisarse. La aplicación del criterio general opera toda vez que pueda correr riesgo la autodeterminación informativa del individuo. No es que cualquiera de las modalidades de la relación comunicacional de bienes de información relevantes deban someterse a previa autorización de la APD: solamente aquellas situaciones o circunstancias que rocen el poder de disposición del afectado sobre sus datos personales, la información sobre su persona física.

El *habeas data* es un valor jurídico superior y prevalece en la circulación jurídica del bien de información necesaria, a petición. Por ello, en paralelo, no puede su transferencia internacional omitir de la información y notificación previa al interesado. Hay una conexión estrecha entre el derecho fundamental (a la protección) y la tutela efectiva del derecho esencial de defensa.

La ablación tributaria de los datos del contribuyente en su Estado de pertenencia no puede desviarse de la aplicación para la finalidad que sirve. Pero, si ello ocurre no puede sino darse en un marco de estricto respeto del status personal del afectado, que confluye con su status civitatis. Cualquier sacrificio de uno vulnera al otro y viceversa.

Toda vez que se produzca una petición de información necesaria por parte de un Estado tercero que no observe la protección adecuada en sus instituciones o disposiciones legales de los datos pretendidos debe la Administración tributaria no solo satisfacer, en cuanto proceda, el interés fiscal afectado, sino, también, cumplir con el interesado con la información o notificación previa a la cesión de los datos.

En otros términos: si hay un nivel de protección de datos equiparable y/o adecuado entre el Estado requerido y requirente, la falta de notificación perjudica el derecho esencial de defensa del afectado, aunque suponga un retraso en la consecución del bien de información; pero, si no hay un nivel semejante entre solicitante y

requerido lo que es seguro es el daño al derecho de protección de datos de la persona en ausencia de notificación previa, y, además, al derecho a su defensa.

Conclusiones

1. La circulación del bien de información en el Estado de destino tiene limitaciones en cuanto a su acceso, revelación y descubrimiento o desvelación. Son tres ámbitos de repercusión jurídica cada uno de los cuales esta permeado, consecutivamente, por el exclusivo interés administrativo (segreto d'ufficio), el interés fiscal del Estado como potestad u organización y el interés general o colectivo del Estado-comunidad.
2. La cláusula de especialidad fiscal en el cesión del bien de información contradice la evolución actual de otros ámbitos de desarrollo de la ley internacional que, en paralelo, persiguen la prevención del blanqueo de capitales. Los hechos lesivos están íntimamente ligados al blanqueo de dinero.
3. De las particularidades legales internacionales cabe resaltar la preocupación del Convenio Consejo de Europa-OCDE por los derechos esenciales de defensa del particular y su apertura respecto de la cerrada defensa de la cláusula de especialidad fiscal.
4. El Acuerdo Modelo de OCDE establece la sinonimia entre confidencialidad y secreto, descuidando que la primera interesa al Estado proveedor y el segundo, al Estado de destino. Por otra parte, en ninguna de ambas situaciones puede debilitarse el derecho de la persona al conocimiento, a la publicidad, a la notificación de hechos lesivos que pueden perjudicarle.
5. Hay que reiterar la diferencia de efectos jurídicos entre la disposición del bien de información según sea relevante o necesario. La ablación del bien de información para su transferencia a otro Estado no puede conculcar la dignidad del status personal del contribuyente lesivo o menoscabar su tutela efectiva. La potestad discrecional no puede sobrepasar el mínimo indispensable autorizado de la defensa del particular sobre la circulación internacional de sus datos tributarios.
6. La potestad administrativa tributaria no debe convertir su intrusión en la vida patrimonial de la persona en un instrumento agresivo de su intimidad, en particular por extralimitación o desviación del ejercicio de poder calificando como necesaria información que no lo es o incurriendo en peticiones conjeturales, hipotéticas o temerarias al otro Estado.
7. El *habeas data* es la garantía de protección de los datos personales. El tratamiento de datos convierte a la información tributaria en la máxima expresión de bien jurídico con aptitud de tráfico autónomo de su titular, sea o no informático. La ley internacional y comunitaria permiten el flujo transfronterizo de los datos tributarios pedidos y necesarios para satisfacer el interés fiscal del otro Estado. La excepción tributaria dispensa, en principio a la Administración de constatar el ni-

vel de protección adecuada del receptor, siempre que exista un convenio o tratado de asistencia mutua.

8. La existencia de acuerdo o tratado es condición necesaria pero no suficiente para la transferencia internacional de datos tributarios. En efecto, si su envío fuera a un país carente de protección adecuada o equiparable a la del Estado emisor debe prevalecer el habeas data, inclusive por sobre el convenio o acuerdo, mediante la previa intervención de la Agencia de Protección de Datos, como organismo de garantía y supervisión, de la privacidad y del cumplimiento de los derechos de la persona.

CAPÍTULO 4

LA APLICACIÓN CORRECTA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

1. El sentido del valor de corrección

La competencia fiscal lesiva pone de manifiesto la existencia de países que no respetan valores y principios generales de corrección internacional. La elusión o evasión de Estado suponen un comportamiento hostil o inamistoso, atacando el derecho a la recaudación de otros Estados o, aun, dedicados a sustraerle capacidad económica de sus residentes.

La reacción del orden jurídico internacional, en la arena comunitaria e internacional, prefiere, entre otros, el intercambio efectivo de información y el levantamiento de los velos de sigilo bancario o societario que pueden desnaturalizarlo.

Esto significa que, desde el momento en que hay conductas valorables como lesivas para los demás, va incorporándose en el interior de cada orden jurídico un cierto juicio de opinión sobre la conducta ajena, que se convierte en el parámetro adecuado para establecer el nivel de corrección del sistema tributario de los Estados.

El núcleo axiológico del valor o principio general de corrección tributaria nutre la finalidad y contenido del interés fiscal del Estado, pero, también, del principio de legalidad, de capacidad económica e igualdad tributaria, erosionados por los hechos lesivos en otro territorio.

Centrándonos sobre todo, en la información necesaria, a petición, no puede ignorarse el ámbito de discrecionalidad que inspira las actuaciones inspectivas o sancionadoras de las Administraciones y, por tanto, la obligada compatibilización que ocurre con la protección de la intimidad y la libertad informática y el derecho esencial de defensa de la persona.

La transferencia internacional del bien de información pone en cuestión, al mismo tiempo, la aplicación correcta de cada sistema tributario en el otro Estado y la satisfacción de los derechos fundamentales del particular del Estado afectado, cuya ofensa puede producirse por extralimitación o abuso, error material o debilitamiento de su tutela efectiva o desviación de los datos personales a finalidades distintas de su recogida.

El nexo entre interés fiscal y derechos del particular no puede quebrarse sacrificando uno u otro de los elementos; no en el Estado solicitante ni en el Estado solicitado.

La satisfacción del interés fiscal ajeno no puede realizarse en detrimento de los derechos sustantivos y procesales del particular y, asimismo, la autoritatividad e imperatividad del Estado perjudicado no puede, para sus legítimos fines, basarse en el desvanecimiento de los derechos, facultades, garantías del contribuyente.

Por eso es sugestiva la propuesta de Andrea Fedele al sostener el reconocimiento constitucional del valor o principio de correcta actuación del sistema tributario: "... este principio podría dar un válido fundamento a las diversas intervenciones autoritativas que inciden sobre las libertades fundamentales y constitucionalmente reconocidas a los particulares, exigidas por el intercambio de informaciones, las inspecciones coordinadas, la recaudación coactiva de los tributos pertenecientes a sistemas tributarios de otros Estados". (1)

El deber de todos de contribuir al gasto público incluye no sólo los principios jurídicos tributarios generalmente admitidos, sino, también, el interés a la corrección aplicativa de los sistemas tributarios ajenos. De este modo, la práctica de la discrecionalidad se ve moderada por la sumisión de las actuaciones a favor de otro Estado o en interés fiscal propio a los derechos y libertades constitucionales.

La liquidación correcta del impuesto que sólo es posible con el acceso al bien de información proveniente de otro Estado permite la adecuada satisfacción del interés fiscal perjudicado, incorporando en su disciplina las garantías constitucionales a favor del particular. Pero, además, un sistema tributario, sustancial y procesal, inspirado en la corrección no puede dejar de colaborar en el cuadro de la cooperación internacional, salvo justa causa, v.g. la insuficiente protección de las garantías individuales en el otro Estado.

Por de pronto, la relación comunicacional entre Estados adopta la recíproca corrección de sus sistemas tributarios a modo de criterio justificante de la cooperación internacional. Desde el comportamiento correcto, como valor jurídico superior, puede aspirarse a la reciprocidad. Pero, además no aparece desencajado de los derechos fundamentales que pueden resultar afectados.

La corrección es el reverso del comportamiento lesivo y puede predicar un valor positivo de coherencia y congruencia de cada ordenamiento tributario estatal en su relación y coordinación con todos los demás.

La correcta aplicación de los sistemas tributarios de otros Estados se integra en el orden público económico constitucional de cada Estado, dando lugar a una suerte de conexión preventiva del conflicto de los intereses fiscales, ofreciendo y recibiendo el bien de información -necesaria para neutralizar hechos lesivos- sin debilitamiento de los derechos esenciales de defensa, hoy carente de remedios jurisdiccionales.

Hay una proximidad, que no es casual, con el desarrollo de la transferencia internacional de datos personales, desde la perspectiva comunitaria y del Convenio 108/1981. En efecto, la plena y correcta actuación de cada sistema tributario es equi-

valente al nivel de protección adecuada o equivalente del Estado receptor de los datos. Ambos conceptos vienen a exponer la tensión dialéctica entre intereses públicos necesarios, derechos, facultades y garantías de la persona.

La protección adecuada de los datos o la corrección tributaria fundan con referencia a los flujos transfronterizos, la demanda de salida o entrada del bien de información.

La ponderación de la protección adecuada o equiparable se realiza en función de las circunstancias concurrentes, tomándose en consideración la naturaleza de los datos, la finalidad y la duración del tratamiento, el país de origen y de destino final, las normas jurídicas en el país receptor, etcétera. (LOPDGP art.33.2). Igualmente, la ponderación de la correcta aplicación del sistema tributario responderá de su adecuación o equiparación a los principios jurídicos generalmente admitidos y la composición jurídica del sistema tributario en sus aspectos sustanciales, en cuanto a las garantías y derechos del contribuyente, y procesales relativas a su defensa. La corrección tributaria como elemento de proyección internacional del orden público económico de cada Estado afronta la colaboración internacional de las potestades administrativas discrecionales de consuno con los derechos de los particulares. (2)

La ablación del bien de información necesaria para su entrega al otro Estado no aparece debidamente encauzado en la estructura y función actual de la relación comunicacional entre las Administraciones Públicas de los Estados. La satisfacción del otro interés fiscal en función de exigencias y deberes convencionales o comunitarios de conveniencia mutua y recíproca no cubre ni arma las defensas del particular. Al contrario, omite el debido tratamiento de sus derechos, garantías, facultades, en el curso de la transferencia del bien de información y su aplicación procesal posterior.

Por lo tanto, el valor de la corrección en el orden público económico del Estado establece el nivel de equivalencia, si estuviera en la norma constitucional, de actuación correcta del otro sistema tributario y del propio de cara a los derechos fundamentales de la persona.

El problema se plantea no sólo en la elaboración y entrega del bien de información al otro Estado, sino el conocimiento o aviso o deber de protección del particular, sino, también en el Estado que lo pide. Está claro que si el Estado requerido lleva a cabo una actividad de Inspección sobre el obligado tributario, éste dispondrá de las mismas ocasiones de defensa y tutela sustancial y procesal, de cualquier otro contribuyente. Y el Estado requirente debe asesorar el mínimo indispensable de defensa al particular.

El valor de corrección es el que permite que el envío de información necesaria o la petición al otro Estado puedan servir para el control de lesividad del particular y limitar la lesividad sobre el particular.

1.1. La discrecionalidad y el valor de corrección

Las modalidades de intercambio de información están dominadas por la actividad discrecional de la Administración. Podría, si se quiere, discutirse la aproximación al intercambio de información automática o de rutina donde el poder de valoración aparece en su mínima expresión (*quomodo*); pero es superior en la operatividad de la información espontánea y a petición (*an* y *quomodo*).

La ponderación del interés fiscal del otro Estado y, a la par, de los derechos y garantías del particular y del propio interés del Estado que provee o pide la información; no es una discrecionalidad plena y amplia, comprensiva del contenido de la resolución, sino, vinculada a la oportunidad de ofrecer o pedir información o en cuanto a los tiempos y formas de hacerlo. No hay discrecionalidad sobre el *quid*, sino sobre el *an* y *quomodo*.

La maximización del interés primario –el interés fiscal ajeno– no puede sino tomar en consideración el interés público propio y los intereses del particular implicado en la decisión de elaborar, comunicar y dar el bien de información ofrecido o requerido.

Cualquiera de las modalidades de intercambio de información, salvada la matización respecto al formato automático o de rutina, es consecuencia de la discrecionalidad administrativa.

La correcta actuación del otro sistema tributario, el interés primario a satisfacer, es el medio para valorar el resultado de la decisión discrecional, la lógica y congruencia del procedimiento seguido en la cesión o recepción del bien de información.

El valor de corrección aparece reflejado en el Convenio Consejo de Europa-CEE (arts. 19 y 21); Directiva 77/799/CEE art.8; MCOCDE y EEUU (art.26.2) y Acuerdo Modelo OCDE (art.7)

2. Las reglas de corrección

2.1. El Convenio Consejo de Europa-OCDE

La *cláusula de agotamiento* supone un primer índice de corrección aplicativa del otro sistema tributario. El Estado requerido puede declinar la petición de información si el solicitante no ha agotado todos los medios disponibles para satisfacer su conocimiento, a menos que su empleo lleve a una dificultad desproporcionada. (art.19)

El principio de corrección exige el comportamiento leal de la otra parte. No parece razonable, lógico o equitativo desplazar la carga del esfuerzo sobre el Estado requerido, si previamente, no se han emprendido todas las acciones legales de comprobación e investigación que configuren la petición como efectivamente necesaria e imprescindible para identificar a la persona y los hechos lesivos.

La dificultad desproporcionada, en cambio, alude a información que podría conseguirse pero a un alto precio en recursos, v.g. identificación de propietarios o beneficiarios efectivos de ciertas organizaciones o entidades.

La *cláusula de protección de los derechos y garantías de las personas en el Estado requerido*: el intercambio de información necesaria, se viene a afirmar, nunca puede prevalecer en perjuicio de los derechos fundamentales del individuo, del derecho esencial a la defensa y habeas data.

La *cláusula no derogatoria del sistema legal tributario y su aplicación*: el Estado puede rehusar la provisión del bien de información si ello obliga a derogar su legislación y práctica administrativa normal para conseguirlo o las del Estado requirente.

Es lógico que el Estado requerido no vulnere su propio ordenamiento para procurarse la información; pero, es menos persuasivo que no pueda cederla si el Estado que la demanda actúa en contra de su propia ley y práctica.

Si esto ocurriera, no habría causa de declinación o de rechazo, sino que la información suministrada deja de ser necesaria, para transformarse en relevante.

La ausencia de cobertura a la petición de información necesaria en la ley o práctica del demandante no sería obstáculo para suministrársela siempre que no aparezca la lesión al derecho de defensa esencial del particular o al habeas data. Se trataría, en cualquier caso, de información preparatoria, preliminar antes que determinada a la prueba de realización de hechos lesivos.

La *“mutuality clause”* releva de la obligación de proveer información cuando no puede obtenerse bajo la ley y práctica del propio Estado o bajo las del Estado solicitante.

La lectura de ésta cláusula se aplica al Estado requirente, puesto que el Estado requerido, como es obvio no puede actuar en contra o en ausencia de habilitación legal o reglamentaria. Pero, aun así, el ámbito de la limitación no pretende que las “facultades de obtención de información que posea el Fisco del Estado requerido tengan una “replica” exacta en el ordenamiento del Estado requirente.” (3)

En efecto, la exigencia planteada llevaría al bloqueo del intercambio cuando, aunque por mínima, el Estado requirente no gozará de una potestad informativa idéntica a la del Estado requerido. Esto no significa tampoco que el Estado requirente demande la información, que por su propia carencia no puede conseguir buscando en la actividad del otro Estado la fuerza que le falta en su interior. Una especie de fraude de ley, tratando de conseguir en la ley de cobertura del Estado requerido la norma que en su campo doméstico no tiene.

Pero, la crítica de esta restricción resulta de un criterio más amplio a la potestad informativa del Estado solicitante. La relación comunicacional no es una competencia entre la más amplia o estrecha potestad, sino que tiene por objeto satisfacer, de una parte, el interés fiscal dañado y, por otra, establecer el nivel de respeto adecuado a los derechos del particular. Y cumpliéndose ambos presupuestos no parece que pueda justificarse la limitación de la transferencia internacional del bien de comunicación necesaria.

La medida de la aplicación correcta del sistema tributario no puede agotarse exclusivamente en la caracterización de la potestad informativa del demandante. Al contrario, la lógica inspiraría una solución de generosa unilateralidad. El que más información posee sobre los hechos lesivos las cede al que no las tiene, en el bien entendido de las garantías y respeto de los derechos y libertades fundamentales de la persona.

Además, la asimetría de información premiaría a aquellos Estados que históricamente han sido receptores de riqueza o renta de particulares de otros Estados en detrimento de su interés fiscal. En todo caso, la legislación y práctica administrativa del Estado que pide debe estar preparada en la tipificación y calificación del delito fiscal (evasión) o de la elusión de impuesto de los que la información es servicial.

La cláusula de los principios tributarios generalmente admitidos es uno de los factores claves para la construcción del valor de corrección en cada uno de los sistemas tributarios.

La homologación de la ley internacional no puede fundarse sino en la individualización de aquellos principios tributarios que inspiran en la actualidad (o deben) a cada sistema tributario.

El flujo de información transfronteriza no puede tener como destino países que orillen la adecuada estructura de su derecho a la recaudación tributaria sobre principios comunes a la mayoría de los Estados, sin distinción.

Por ello, el deber de contribuir al gasto público debe justificarse en la ley conforme al criterio de reparto de la capacidad económica o contributiva entre los residentes y no residentes y de igualdad de tratamiento a paridad de circunstancias o a disparidad de disciplina en caso de diferencia. Y la potestad administrativa de imposición ajustada a la ley y a la jurisdicción.

El Convenio es el único entre los textos normativos comparados que incorpora el respeto a los principios tributarios generalmente admitidos y, de ese modo, completa la composición del valor jurídico de corrección, en la mención de las garantías y derechos de la persona.

El reconocimiento del valor jurídico de la corrección en la aplicación del sistema tributario ajeno supone que hay mérito para la cooperación desde que “la individualización de las cargas fiscales (personales), requerida por el principio de capacidad de pago, y en consecuencia por la justicia tributaria, no solo legitima la invasión de la esfera privada sino que la hace completamente imprescindible.” (4)

2.2. La Directiva 77/799/CEE

Los límites del intercambio de información (art.8) recogen en primer lugar, la cláusula no derogatoria del sistema tributario y su aplicación. Ningún Estado está obligado a suministrar datos para cuya obtención haya debido adoptar medidas contrarias a su propia ley o práctica administrativa. El contenido de la disposición comprende tanto la realización de investigaciones *contra legem*, como la recogida

de datos prohibidos por y para la satisfacción del propio interés fiscal del Estado proveedor.

La Directiva adopta una posición en exceso restringida, que, a la postre, entra en conflicto con el propio objetivo de la misma en cuanto a la reacción en la Comunidad contra los hechos lesivos. De nuevo cabe establecer que así como el Estado requerido no puede, por principios superiores, violar su propia legalidad para atender la petición del otro Estado; nada le impediría facilitar la información sobre hechos lesivos denunciados en la distinta jurisdicción, aunque no le fuera posible utilizarla para su finalidad tributaria. En rigor, el valor del bien de información necesario es subsidiario o servicial del incumplimiento legal en el ámbito del Estado requirente y para que este pueda completar o integrar su actividad inspectiva.

La cláusula de equivalencia (*mutuality*) también expone una acusada estrechez. Un Estado puede negarse al suministro de informaciones cuando el otro no este en condiciones de prestar informaciones equivalentes, por razones de hecho o de derecho. El intercambio de información se sitúa en el umbral inferior, del Estado requirente que no tiene o sus posibilidades son mínimas para procurarse la información necesaria.

Y, aun a riesgo de repetición, resulta incoherente basar el nivel de relación comunicacional en un planteamiento estático. La dinámica exige tomar en cuenta al hecho lesivo y la protección de los derechos del particular. Si se presentan ambos presupuestos nada impide acceder a la cesión del bien de información, aunque el demandante, en el caso concreto, no estuviera en condiciones de dar una respuesta equivalente. Que no la pueda dar en la ocasión, no significa que no pueda darla en el inmediato futuro, siendo de su interés fiscal lograr el grado de corrección adecuado. La propia Directiva (art.11) estimula el cumplimiento amplio del intercambio de información que resulten de otros actos jurídicos (acuerdo, convenio, tratado que así lo fije).

No recoge la norma comunitaria ninguno de los elementos principales a la hora de calificar la correcta aplicación del sistema tributario. Por un lado la existencia de principios jurídicos tributarios ordinariamente aceptados y, por otro, la protección de los derechos y garantías de las personas físicas. Sin embargo, esto podría tener como explicación que ambos elementos se dan por cumplidos en el territorio común o sea, el valor de corrección es el adecuado entre los Estados miembros. Pero, si esto fuera correcto exaspera todavía más la restricción interior del flujo informativo, porque las garantías constitucionales se ven a priori respondidas.

Al fin y al cabo, el propósito explícito de la norma comunitaria es la de propiciar la información para la liquidación correcta de los impuestos directos e indirectos (art.1.1)

2.3. *El Acuerdo Modelo de la OCDE*

El Acuerdo Modelo de la OCDE decepciona en su tratamiento de las causas para rehusar el intercambio de información (art.7.).

En efecto, resulta extremadamente restrictivo y rígido.

El núcleo de la limitación esta en la *mutuality clause*. El Estado requerido no esta obligado a la obtención y suministro de la información que el solicitante no seria capaz de procurarse en similares circunstancias bajo su propia legislación para la administración y ejecución de sus propias leyes tributarias. Es cierto que con esto se tiende a evitar que el Estado peticionante rodee o esquive su ley local para exhibir una potestad mas incisiva de la que realmente posee bajo su propia norma. Es lo que antes definimos como una suerte de fraude de ley atípico mediante el cual el Estado busca el amparo de otra ley de cobertura, la del Estado requerido, para neutralizar los limites que rigen su jurisdicción.

No obstante, la preocupación no sólo es exagerada, sino equivocada. La transferencia de información responde, es de entender, a la realización de hechos lesivos en el otro territorio que perjudican al Estado requirente y que siempre que no supongan una privación injustificada de derechos y garantías del particular fijan el nivel de corrección de su sistema tributario. No es una comparación entre las respectivas potestades informativas la que inspira el intercambio de datos, sino la reacción internacional ante la competencia fiscal lesiva en equilibrio con los derechos esenciales a la defensa de la persona.

Se dice que la mayoría de los países reconocen en su ley local que la información no puede conseguirse de una persona en la medida que infrinja el privilegio de no declarar contra si mismo. “Un Estado requerido debería declinar la solicitud si el Estado que la formula esta inhibido por su propia legislación sobre el punto de obtener la información bajo circunstancias similares.” (Com.73)

El derecho a no declararse culpable implica que la persona no puede ser condenada o sancionada con base a la autoincriminación, aportada bajo coacción. (5)

Precisamente, el derecho a no declarar contra si mismo resulta implícito en el derecho a un proceso equitativo (art. 6 CEDH), interpretándose como una formalización especifica de la presunción de inocencia.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos señalada en el caso Funke (25-2-1993 A/256-A) y Saunders (17-12-1996, 43/1994/4790/572) y ratificada en J.B. contra Suiza (3-5-2001, 322) ofrece un desarrollo el derecho a la no incriminación de amplio espectro. Siguiendo a Frommel parece entenderse que ampara no solo el rechazo a declarar, sino, también a producir o entregar documentación que le afecte sea durante procesos criminales o penales o, aun, a lo largo de las investigaciones prejudiciales, que suponen penas o multas. (6)

El derecho al silencio o a no autoincriminarse es simétrico a la resonancia de la coacción sancionatoria, a la punibilidad administrativa tributaria. Es oportuno reconocer que la aplicación del articulo 6 CEDH se convierte, entonces, en un obstáculo a las pretensiones autoritativas en desviación o exceso de la potestad administrativa. En otros términos, la Administración no puede convertir el deber de colaboración del ciudadano en un remedio basado en la amenaza de la sanción.

Pero, el derecho a no autoinculparse no puede justificar el bloqueo de la ad-

quisición de conocimiento inspector, o, la limitación de su actuación siempre que tenga la certeza y los indicios de incumplimientos legales. La potestad inspectiva y de información esta impedida de coaccionar al contribuyente cuando no basa su actividad en el conocimiento cierto o comprobable de su búsqueda, sustituyéndola por la mera coacción. El Estado requerido, entonces, no puede declinar la solicitud de información cuando la misma encuadre o manifieste la prueba de la existencia de la documentación y los datos requeridos que ignora para completar o integrar la investigación.

“Pero otra cosa distinta es que dicha garantía se extienda al procedimiento de comprobación tributaria en el que el contribuyente está obligado a colaborar con la Administración...” (7)

El bien de información en el Estado requerido, en su expediente o resultante de una actividad de investigación, es objeto de ablación para su posible cesión internacional. El Estado requerido tiene el dominio del bien de información y su entrega al requirente contempla el grado de corrección del sistema tributario en el respeto a la presunción de inocencia, e implícitamente, en el derecho a la no autoinculpación; pero sin que esto suponga la desestimación de plano de la potestad administrativa informativa e inquisitiva del Estado solicitante, en la medida que motive, funde y aporte los medios probatorios suficientes de los datos que le sirven. La compatibilización entre el interés fiscal y el interés del particular exige su equilibrio, porque, en otro caso, prevalecería el hecho lesivo por sobre los principios tributarios generalmente admisibles, convirtiendo en inútil cualquier tentativa de aplicación del principio de competencia fiscal lesiva. (8)

No resulta exagerado señalar que la información necesaria a petición, si está correctamente planteada y es congruente con el sistema tributario del que la solicita, está encadenada a un incumplimiento legal, a un hecho ilícito, al hecho lesivo, del que se imputa responsable al particular que lo comete. Por lo tanto, no es tanto por la restricción de la potestad informativa que se preserva su derecho esencial a la defensa, sino, por el respeto a la presunción de inocencia mientras no se pruebe su culpa en un procedimiento legal y equitativo, imparcial e independiente.

La presunción de inocencia postula que no puede considerarse cometido un delito hasta que no se produzca la prueba en el curso de un juicio regular coronado por la sentencia definitiva. El derecho al silencio es uno de los presupuestos de la presunción de inocencia y está en conexión con el cumplimiento de las debidas garantías procesales relativa a la recogida de pruebas, al desarrollo de la defensa y a la convicción del órgano judicial. (9)

La potestad administrativa, que, como se sabe, instruye en tanto y en cuanto es función pública, aunque no es jurisdicción; es vulnerable de reflejo por exceso o abuso en el ejercicio de sus poderes o facultades que conducen a la indefensión del presunto inocente. De la jurisprudencia del TEDH destaca que no puede servir para autoimputarse la coacción o amenaza en forma de multas o desborde autoritativo de la potestad tributaria para la sanción o condena.

Esto significa, en términos estrictos, que la Administración no puede apoyarse en la recolección ilícita o irregular de pruebas para el ejercicio de su potestad investigadora. El derecho a guardar silencio está motivado por la pretensión ilegal administrativa de castigar a un culpable sin proceso regular y equitativo previo.

Las consecuencias jurídicas de las pruebas producidas a partir de su recogida ilegal son la vulneración de la presunción de inocencia y el conjunto de derechos a su sombra, entre otros, el derecho a no autoinculparse.

El corolario es que la demanda de información necesaria debe ser confirmada por otros datos o pruebas que iluminen la ausencia de las que se buscan. La superación del límite de la presunción de inocencia exige que la producción probatoria de la Administración sea plural o diversa y que el dato faltante complete, o integre lo que se sospecha o alumbre otros hechos ignorados, a partir de su obtención, que podrá refutarse en un procedimiento o juicio imparcial. Pero, el mínimo necesario para la demanda de información pueden ser hechos del pasado (indicios). El dato probatorio puede extraerse de las pruebas o de los indicios.

La Administración no puede construir el hecho lesivo sobre la prueba de indicios débiles, aunque lo podría hacer sobre la base de indicios graves y concordantes, dirigidos a demostrar que el contribuyente podría facilitar la documentación que se exige, aunque no lo haga.

De modo que, la pertinencia de la información necesaria puede realizarse desde el Estado requerido, sin violar la presunción de inocencia, facilitando el conocimiento de indicios sobre hechos pasados, para la continuidad de la investigación en curso, siempre que no sean posibles las pruebas sobre los hechos presentes denunciados (10)

Hay que recordar que el artículo 5 del Acuerdo Modelo quiebra la pauta de la aplicación de la legislación más restrictiva, a través del levantamiento del secreto bancario y del velo de ciertas entidades y operaciones, “sin tomar en cuenta si el comportamiento bajo investigación constituye un delito en el Estado requerido”.

La lectura de la “mutuality clause”, en suma, no es congruente con los propósitos declarados del Acuerdo.

No es convincente la conclusión autorizando al Estado requerido a declinar la solicitud del Estado si éste está impedido por su propia ley –derecho a la no autoinculpación– de obtener la información en circunstancias análogas, salvo que sea evidente y claro que la demanda es inmotivada y carece de cualquier tipo cierto de dato probatorio o se basa en ilaciones incoherentes.

El Acuerdo Modelo, finalmente, descarta la trascendencia de la restricción expuesta, porque la información necesaria se dirige a terceras personas –bancos, intermediarios, contratantes– que no a la persona bajo investigación en el Estado requerido. Y el derecho a no autoincriminarse es estrictamente personal (Com.74).

El argumento, en verdad, no es inteligible. Una de las dos, o la ley del Estado viola siempre el derecho a guardar silencio, porque no lo podría hacer en su orden interno o no lo hace nunca. El inspeccionado es el objeto de la actividad de investigación y el sujeto de los hechos lesivos, cometidos directa o indirectamente.

La información de terceros sobre su comportamiento si no goza de su autorización podría violar la presunción de inocencia, exactamente del mismo modo que si la produce en su propia representación.

2.4. *Los Modelos de Convenios de la OCDE y de los EEUU*

El párrafo 2 del artículo 26 es similar en ambos Modelos de Convenio. De modo que la cláusula no derogatoria y la “mutuality clause” establecen las dos limitaciones específicas. Por un lado, el obstáculo a suministrar información que implique la aplicación contraria a la propia ley o practica y, por otro, el impedimento de acusación administrativa que no sería permitida por la ley del Estado demandante o proveer de información que no sería recolectable en su ámbito de aplicación.

No hay referencia alguna al derecho esencial de defensa o a los principios generalmente aplicables en ninguno de ambos Modelos. No obstante, hay que recordar la existencia del parágrafo 3 del artículo 26 del MCEEUU que quiebra la “mutuality clause” y la cláusula no derogatoria con respecto al levantamiento del secreto bancario y de velo de las entidades que impidan conocer la propiedad efectiva de su patrimonio o renta. Esto no consta en el MOCDE, sino implícitamente.

Conviene resaltar la trascendencia de la disposición del MCEEUU porque a diferencia del MCOCDE abandona el criterio que el ámbito de intercambio de información está limitado a la legislación mas restrictiva de la comparación entre la el Estado requirente y requerido. (11). La cláusula americana establece que la autoridad competente del Estado requerido debe tener la autoridad para obtener y proveer información ... sin tomar en cuenta cualquiera de sus leyes o prácticas que obstaculicen o impidan la información. O sea, la información se gestiona sobre la base de la más extensiva de ambas legislaciones, como si el impuesto fuera propio, aunque la información no sea necesaria para el interés fiscal del Estado requerido.

3. Las reglas de corrección (sigue)

3.1. *La cláusula de no discriminación*

El Estado requerido puede rechazar el intercambio, si considera que hay efectos discriminatorios en contra de sus nacionales. La aplicación de la cláusula de no discriminación al suministro de la información solicitada significa calificar como causa de rechazo la diferencia arbitraria caprichosa, irrazonada entre el tratamiento que se dispensa al nacional del Estado requerido y el del Estado requirente a paridad de circunstancias.

La nacionalidad, en suma, no puede ser el eje que permita ante situaciones análogas, de hecho o de derecho, la aplicación de una disciplina, abierta o encubierta, que no se justifique.

La no discriminación del nacional del Estado requerido, en comparación con el nacional de Estado requirente, es un corolario de la correcta aplicación del sistema tributario del que pide la información necesaria, una consecuencia inmediata del principio de igualdad tributaria, tanto en materia sustantiva como procesal.

Esto no obsta para establecer disciplinas distintas entre el residente y no residente, sino prohibir la discriminación negativa fundada en la nacionalidad en forma abierta o insidiosa (12).

El Convenio Consejo de Europa-OCDE precisa que un Estado puede declinar su asistencia si la acusación del tratado origina discriminación entre uno de sus nacionales y aquellos del Estado requirente que se hallen en circunstancias pares (art.21.2)

El derecho comunitario, a través del desarrollo jurisprudencial, ha consolidado la interdicción en el seno de la UE de la discriminación abierta por razón de nacionalidad y cualquier otra forma encubierta de discriminación, que por actuación de otro criterio de diferenciación, lleve de hecho al mismo resultado, o sea, la discriminación fundada en la nacionalidad del contribuyente. (13)

El derecho comunitario, entonces, aunque esta cláusula esté ausente de la Directiva 77/799 de intercambio de información, informa de la interdicción de la discriminación por causa de nacionalidad.

Pero, aun más, suplanta a los tratados bilaterales entre los Estados miembros y completa sus disposiciones en caso de diferencia de interpretación. La multilateralización de los tratados bilaterales comunitarios opera plenamente en el ámbito de la relación comunicacional entre los Estados de la UE. (14)

En el Acuerdo Modelo OCDE aparece la cláusula de no discriminación (art.7.6) permitiendo al Estado requerido rehusar la entrega de información demandada cuando puede ser empleada para aplicar la ley del Estado requirente en forma discriminatoria en contra de los nacionales del Estado requerido, en presencia de una similitud de circunstancias.

Se ratifica (com.93) que un no residente no está en igualdad de circunstancias que un residente y la cláusula de no discriminación no prohíbe la diferencia respecto al no residente, a menos que sea un pretexto para alcanzar la nacionalidad. Este es el mismo fundamento que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE apuntó a favor de la revisión del modelo COCDE en 1992, esto es, que un contribuyente residente y un contribuyente no residente no se hallan en la misma situación, pudiendo, entonces ser objeto de tratamientos fiscales diversos, con referencia al art 24.1 CMOCDE.

El MCEEU reitera el efecto no discriminatorio entre personas que están en idéntica situación. Pero matiza que pueden formularse requerimientos distintos a los que se aplican a los nacionales de los EEUU, sin que ello implique obligatoriamente que sean más gravosos. Solo si el requerimiento implica una carga respecto a la persona del otro Estado podrá concebirse como discriminatorio, pero nunca si el requerimiento no lo es, aunque sea diferente al del propio nacional.

La cláusula de no discriminación puede leerse en combinación con los principios tributarios generalmente admitidos, definiendo la corrección del sistema tributario, es un corolario del principio de igualdad y concurre a caracterizar la apropiada y adecuada calificación del sistema tributario del Estado solicitante de la información necesaria.

3.2. *La cláusula de litigio o reclamación*

El Acuerdo Modelo OCDE dispone que la solicitud de información no puede declinarse en razón a que la deuda tributaria reclamada o reclamable que sirve a la petición es objeto de litigio (art.7.5). El bien de información debe comunicarse aunque la validez de la demanda este bajo impugnación administrativa o judicial. Ello siempre que en mi opinión, no afecte al *habeas data* o derechos esenciales a la defensa.

La disposición restringe el rechazo a la materia tributaria, pero si hubiera vulneración de los derechos fundamentales se justificaría suficientemente la renuncia a proveer la información.

3.3. *La protección del secreto posesorio y propietario*

El Estado requerido puede refutar la provisión del bien de información cuyo contenido revele cualquier secreto posesorio o propietario de la organización económica o de la persona que sea su titular.

La cláusula de declinación está presente en todos los textos normativos de referencia. (15)

El Estado requerido, entonces, valora si la petición del otro Estado puede dañar el secreto de organización en sus manifestaciones típicas.

El contenido del secreto posesorio comprende todos los elementos intrínsecos de la organización: *know-how*, modelos de operación, sistemas informáticos, procesos y procedimientos; la contabilidad que no sea obligadamente pública; los procesos de investigación y desarrollo; los intangibles reales; las listas de clientes, de proveedores, los datos del capital humano. A su vez, el secreto propietario atañe a los derechos de propiedad industrial, de propiedad intelectual, marcas, signos distintivos, programas informáticos. (16)

El secreto posesorio y propietario son alguno de los presupuestos determinantes de la ventaja competitiva en el mercado, perteneciendo al ámbito estricto de la organización, de su crédito y prestigio en el mercado.

La Administración puede tener acceso, directa o indirectamente, a las fuentes de valor intangibles, de la organización. Pero, aunque con la mayor de las cautelas, una vez que adquiere o posee la información de la empresa o actividad no conoce el secreto posesorio o propietario, sino elementos de relevancia tributaria que atañen a su tráfico jurídico.

Una Administración que acceda a la cesión y desvelación de un contrato de transferencia de tecnología que sirve para interpretar determinados cánones, o acuerdos de precios de transferencia adoptados en el seno del conjunto vinculado, no desvela ni descubre el secreto propietario o posesorio de la empresa, puesto que son datos dirigidos a otra Administración Pública obligada por el secreto de su actividad. Al menos no lo hace en la medida en que la información no se aparte de la finalidad para la que se solicita.

Es decir, la vulneración del secreto posesorio o propietario se produce si, por alguna razón, se daña o lesiona la ventaja competitiva de la organización.

Pero, si así no fuera, toda información solicitada con respecto a una actividad empresarial sería absolutamente incedible, estaría fuera de cualquier posible transmisión. Todo lo que afecte al patrimonio y beneficio empresarial podría ser secreto posesorio o propietario excluido de la relación comunicacional.

En verdad, la interpretación ajustada de la prohibición se debe relacionar con la necesidad de la información solicitada para restablecer el interés fiscal del Estado perjudicado. El Estado requerido podría rehusar la información que no atiene a hechos lesivos, que no es necesaria. Pero, en cualquier otro supuesto, está obligado, entre otros motivos, porque vaciaría de contenido el intercambio de información (17)

La demanda de información que tiene por finalidad la comprobación o investigación de hechos lesivos cuyas circunstancias demuestran la transferencia o distribución irregular de beneficios en un grupo de empresas o conjunto vinculado o las operaciones de precios de transferencia con base a contratos de licencia de cesión o concesión de bienes inmateriales o acuerdos de distribución de costes no sería susceptible de rechazo con el argumento de la revelación del secreto posesorio o propietario del sujeto afectado.

Tampoco, en igual sentido, puede englobarse en la protección del secreto de empresa la información bancaria o relativa a la propiedad efectiva de compañías, fundaciones, entidades diversas.

La única información protegible con carácter absoluto es la que puede lesionar la ventaja competitiva del afectado. Esto significa que la respuesta a la información solicitada no puede elaborarse ni circularse sino con precisa atención a la necesidad fiscal (o extratributaria en su caso, v.g. blanqueo de capital) que la anima. (18). La oportunidad o conveniencia de facilitar o no la información necesaria es competencia discrecional de la Administración tributaria requerida. (19)

3.4. El secreto profesional entre letrado y cliente

El Acuerdo Modelo OCDE es el único, entre los textos que sirven de referencia, en ocuparse del alcance y extensión del secreto profesional entre el letrado y su cliente (art.7.3)

El deber de confidencialidad entre letrado y cliente puede servir de motivo para rehusar la provisión de información siempre que discurra por ámbitos muy precisos.

La protección está asegurada en la medida que las comunicaciones se produzcan en la búsqueda o prestación de servicios de asesoría legal; se originen para su empleo en procedimientos legales actuales o previsibles.

La confidencialidad es estrictamente bilateral, entre el profesional y el cliente, sin que ampare su comunicación a terceros. Y el profesional objeto de tutela es el letrado-abogado ejerciente, actuando en cuanto a tal.

El privilegio de confidencialidad de la defensa jurídica excluye las comunicaciones entre ambas partes cuando el letrado deja de serlo para actuar como fiduciario, órgano directivo de personas jurídicas o, aun más, si evidencia directa participación en la ideología y práctica del hecho lesivo.

La protección de la relación profesional entre letrado-cliente no puede entenderse aplicable a otras profesiones tales como auditores, contables, asesores fiscales, con respecto a las comunicaciones con sus clientes.

El privilegio de la confidencialidad entre abogado-cliente queda concentrada en la defensa jurídica en sentido amplio. En cambio, el dicho privilegio no sirve para rehusar el intercambio de información cuando el profesional, aunque letrado, participe en la concepción o realización de operaciones económicas, financieras, comerciales, operativas jurídicas (creación de sociedades y entidades) o representativas (fiduciario o testafarro).

La disposición del Acuerdo Modelo OCDE no puede negar la influencia que ejercen los recientes desarrollos y aproximaciones de la legislación internacional sobre blanqueo de capitales en el ámbito de la circulación del bien de información tributario.

En la proposición de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo modificando la directiva 91/308 del Consejo de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero a los fines de blanqueo de capitales se contemplan las obligaciones de colaboración de los auditores, agentes inmobiliarios, notarios, abogados e intermediarios comerciales, casinos de juego, y su responsabilidad en la medida que participen en el blanqueo de capitales procedente de cualquier tipo de participación delictiva.

La Ley 11/2003 de 4 de julio de España regula las obligaciones de información para casinos, actividades de promoción inmobiliaria, auditores, contables, asesores fiscales, notarios, abogados, procuradores.

El deber de comunicación comprende cualquier acto u operación respecto al que exista indicio o certeza que esta relacionado con el blanqueo de capitales o cuando muestren una falta de correspondencia clara con la actividad del cliente, siempre que carezca de justificación económica no sea compleja o inusual.

La ley excluye de las obligaciones de comunicar a la Administración Pública la información recibida por determinados profesionales de su cliente o que obtengan al elaborar la defensa jurídica sustancial o procesal en procedimientos administrativos o judiciales.

Curiosamente, esta exclusión que sólo debiera satisfacer el secreto profesional

entre el letrado y su cliente tiene un ámbito dilatado, incluyendo a los auditores, contables externos, asesores fiscales, notarios. Hubiera sido deseable, como en el Acuerdo Modelo OCDE, que el privilegio de confidencialidad quedara reservado a la defensa jurídica del letrado, porque despierta una cierta incredulidad atribuir a todos los demás profesionales la confidencialidad sobre posiciones jurídicas o procesales cuando ese no es su oficio

Conclusiones

1. La relación comunicacional entre Estados, en el intercambio de información necesaria está inspirada o en la lesividad o en el valor de corrección aplicativa de cada uno de los sistemas tributarios. La corrección identifica al sistema tributario ajustado a los principios tributarios generalmente admitidos y los derechos fundamentales de la persona.
2. El valor superior de corrección está ínsito en el orden público económico constitucional de cada Estado y expresa un juicio de opinión que conceptualmente, no es diverso al del nivel adecuado utilizado como standard en el derecho de protección de datos. En ambas situaciones se fijan los criterios, con valor axiológico respecto a los efectos jurídicos del flujo de información internacional, preservando al mismo tiempo la entrega y recepción y evitando nocividad sea para los Estado o la persona.
3. La discrecionalidad de las potestades tributarias queda atemperada por los deberes de corrección puesto que moviliza la tutela de las facultades, derechos, garantías del individuo.
4. En las referencias de los textos normativos aparecen las reglas de corrección, cuya articulación completa, a destacar, comparece exclusivamente en el Convenio del Consejo de Europa-OCDE. En cambio ello no es así en la Directiva CEE 77/799 ni en el Acuerdo Modelo OCDE o los Modelos COCDE y EEUU. Por diversas razones, no obstante, hay apuntes específicos en cada uno de ellos que destacan los propósitos o finalidades que les inspiran (o preocupan). A título indicativo señalar la introducción del derecho a guardar silencio en el Acuerdo Modelo OCDE como causa de declinación del Estado requerido, en la medida en que advierta su ausencia en el orden jurídico requirente; o, en igual contexto, la exclusión como tal del litigio pendiente o recurso planteado. El catálogo se complementa con la mención de la regla de no discriminación, de protección del secreto posesorio o propietario y del secreto profesional entre letrado y cliente.
5. La cláusula de equivalencia (*mutuality clause*) es cerrada, restringiendo, en la práctica, el intercambio de información sobre la base de la menos amplia entre las dos legislaciones de los Estados partícipes, o de sus potestades administrativas. No obstante, tanto el MCEEUU como el Acuerdo Modelo OCDE fracturan su alcance, posibilitando el levantamiento del sigilo bancario y del velo de socie-

dades y entidades, aunque no sea lo previsto en el ordenamiento jurídico requerido.

6. El valor de la corrección aplicativa de cada uno de los sistemas tributarios, expresado en las reglas que resumen las disciplinas jurídicas en vigencia, es el reverso de la competencia fiscal lesiva y su incorporación en cada Estado se produce a través de los principios tributarios generalmente admitidos de contribución al gasto público y las garantías (constitucionales) a las personas en sus derechos fundamentales. En estos términos, el valor axiológico de corrección es una pieza que forma parte del orden público económico del Estado y una proyección universal de la ley local.

CAPÍTULO 5

EL ORDEN PÚBLICO CONSTITUCIONAL

1. El orden público económico

El orden público es una de las nociones más difíciles de afrontar. Si se le examina desde una perspectiva local, nacional, conforma un sistema de valores y principios jurídicos esenciales para la salvaguardia de la organización política, económica del país en un momento histórico determinado. Si, en cambio, la perspectiva es internacional, del orden público podrá deducirse una dirección de reconocimiento de principios comunes en familias jurídicas, entendidos como medios de protección de los derechos fundamentales de la persona.

El orden público interno desempeña una función de reconocimiento de la necesidad social y de su restricción; el derecho fundamental y la limitación de los mismos y las libertades individuales: una idea de necesidad social y una idea de ceñirla. (1)

El orden público internacional está formado por aquel conjunto de valores o principios que deben ser respetados siempre por cada uno de los Estados, aun cuando la relación jurídica o los hechos están sujetos a una ley extranjera. Predominante en esta función es la defensa de los derechos del hombre contra las injerencias públicas injustificadas o arbitrarias. (2). Y, en afán específico, si se admite, hay un orden público europeo identificable, según Foyer, en la defensa de los derechos del hombre, percibidos como fundamentales por la sociedad europea y aplicables a sus miembros. (3)

El nexo que une al individuo, al ciudadano colectivo y al Estado es la Constitución.

El orden público constitucional es el vehículo, hacia dentro y hacia fuera, del interés general, del interés público, del interés individual; de la valoración comparada que permite inferir, en cada situación concreta, el predominio de uno sobre el otro u otros, su conflicto o concurso. O sea, del interés del ciudadano colectivo, del Estado como portador de un propio interés y de la persona.

La norma constitucional integra la cúspide del orden jurídico “en el que se subsume el orden público, a ella debe atenderse para decidir sobre la aplicación o no de una norma extranjera, acudiendo, en su caso, a la excepción de orden público” (4).

La constitución económica es el equivalente del orden público económico, designando el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la

actividad económica, o dicho de otro modo, según Diez Picazo, para el orden del proceso económico (5).

El sistema tributario, sus principios y valores jurídicos, es un elemento integrante del orden público económico: es una actividad política, general y pública, que se dirige a la configuración específica de la constitución económica del Estado, partiendo del deber de todos de contribuir al gasto público.

El orden público económico interno, local, del cual forma parte el ordenamiento jurídico tributario en sentido amplio, obliga al respeto de unos determinados valores y principios jurídicos constitucionales en la distribución de la carga tributaria (art.31 CE), destinado a la satisfacción del interés colectivo, del interés público; pero, también, del interés del particular. Las garantías y derechos del contribuyente, en efecto, impiden la ingerencia o interferencia sin causa en la libertad patrimonial del individuo.

El orden público económico internacional, en el que también está comprometido el sistema tributario, tiene un significado y alcance más restringido que el del orden público interno, derivado de principios y valores generales de carácter universal, comunes a familias jurídicas afines. El ejemplo válido es el de la interdicción de la competencia fiscal lesiva entre los Estados y, simétricamente, el interés o finalidad de cada Estado a la aplicación correcta de los sistemas tributarios de los otros.

El orden público constitucional tributario es la expresión, o de donde debe recabarse la expresión del juicio de opinión sobre la correcta aplicación del sistema tributario extranjero, o, dicho en otra forma, partiendo de su conexión con algún objetivo de valor constitucional.

El objetivo de valor constitucional es la directiva al legislador impuesta o deducible de los valores y principios tributarios, un programa de actuación al que en lo esencial debe atenerse o, en cualquier caso, evitar colisión o conflicto con el mismo: una directriz de la norma fundamental apta para dotar de contenido su núcleo de actuación práctica.

La lucha contra el fraude fiscal, por ejemplo, es un mandato constitucional a los poderes públicos en orden al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. (6). El objetivo de la lucha contra el fraude fiscal tiene valor constitucional, local e internacional.

La lucha contra el fraude fiscal es un mandato constitucional para los poderes públicos, una directriz de valor constitucional que salvaguarda, o es una de las formas de hacerlo, el orden público económico. El objetivo de valor constitucional es un concepto desarrollado por la jurisprudencia constitucional francesa en vinculación con el orden público que, a la sazón adquiere un significado próximo al interés general colectivo. (7).

La constitución económica de cada Estado enuncia principios básicos del orden económico que informan a las normas que disciplinan la estructura y funcionamiento de la actividad económica. La batería de principios y valores constitucionales adquiere, por obra del juez constitucional, una jerarquía de mandato preciso para la

aplicación de los derechos y deberes fundamentales y los criterios que inspiran el orden (público) económico y social. (8)

La aproximación y vecindad entre cada uno de los sistemas tributarios y los demás produce en el actual escenario internacional la amplificación de los objetivos de valor constitucional, en particular, la lucha contra la competencia fiscal lesiva –la elusión y evasión de Estado– y, a la inversa, la colaboración en la aplicación correcta de cada uno de los sistemas tributarios como expresión de reconocimiento de los intereses fiscales respectivos. El desarrollo del intercambio de información para la liquidación y cobro de los tributos de otro Estado acreditan una gradual incorporación de finalidades más amplias, por así decirlo, que las relativas a la actuación exhaustiva del propio interés fiscal del Estado.

Estas finalidades extrañas puestas en evidencia por el tráfico del bien de información tributaria, sea para el conocimiento o para la recaudación o persecución judicial o administrativa; se materializan en la aplicación de los instrumentos exclusivos del propio sistema tributario a favor de otro u otros.

La piedra angular es el orden público constitucional y el medio para lograrlo es la correcta aplicación del sistema tributario ajeno.

El mandato constitucional de la lucha contra el fraude fiscal, local o internacional, proporciona un primer objetivo de valor superior para aportar el fundamento de conciliar el orden público con las libertades constitucionales que pertenecen al particular. Si la corrección del otro sistema es una consecuencia de la proyección del orden público constitucional tributario no puede rechazarse que ello implica asimismo el respeto entre los ordenamientos jurídicos vinculados por la relación comunicacional de las libertades fundamentales y constitucionalmente recogidas a favor de los particulares.

El valor o cláusula de corrección es un juicio de opinión cuyo perfil aparece por la vía de mandato constitucional, de la directriz de valor constitucional, a los poderes públicos, y constituye el paso previo y exigible para que, en su descripción habilite, por ejemplo, la lucha contra el fraude fiscal, la intervención pública de investigación, liquidación, sanción, en el ámbito (hacia) internacional, moderándose en los derechos de la persona. Del orden público constitucional a la corrección del otro sistema tributario como condición de validez para el intercambio de información, sea en el Estado requirente o en el requerido.

2. El orden público económico y el valor de corrección

El orden público constitucional económico es un filtro del acceso de los valores jurídicos extranjeros en su contexto, compartiendo una función arquetípica respecto a la estructura del ordenamiento jurídico. Esto sucede cuando la cúspide constitucional se abre a la influencia de otros valores además de los propios, que le son afines, próximos o familiares.

“La asunción de las normas internacionales generales en el sistema estatal de los principios constitucionales y no en el sistema de las normas ordinarias comporta, por ello mismo que de ello descienda la apertura del ordenamiento jurídico nacional, a su más alto nivel normativo, a reglas jurídicas transnacionales...” (9).

Se trata de normas transnacionales, antes que supranacionales, que permiten desde el interior de cada Estado la adecuación conformada a principios y valores internacionales comúnmente admitidos, cuya “positiva juricidad es demostrable como real y objetiva” (A.Falzea).

Jessup define el derecho transnacional como todo el derecho que disciplina acciones y eventos que trascienden las fronteras nacionales. Una forma de reflejar toda norma de efecto internacional, sea pública o privada, de derecho interno o internacional (10).

La integración de los principios generales de derecho en el orden público constitucional posibilitan que su aplicación esté ligada o vaya vinculada al sistema constitucional del Estado.

El principio de competencia fiscal lesiva y el standard valorativo de corrección del sistema tributario, que se conforma a los principios tributarios ordinariamente admitidos y las garantías fundamentales de la persona, penetran desde arriba en el ordenamiento jurídico local, haciendo que se acumulen a la realización de los objetivos de valor constitucional requeridos por el orden público.

La internacionalización de las relaciones entre Estados promueve a la vez un proceso dinámico de monismo en la conjunción en torno a principios y valores transnacionales generalmente reconocidos (adecuación conformada) y de dualismo en cuanto a la interrelación pactada, convencional, entre las normas internacionales y las normas nacionales (adecuación adaptada). (11)

La aplicación del sistema tributario en términos de su reacción ante la ley extranjera puede formularse en dos direcciones.

Por un lado, inspirado en el efecto negativo del orden público cuando desde el otro ordenamiento jurídico se produce una agresión en contra de su orden público constitucional. El conflicto podrá concluir en la evicción de la ley extranjera y la sustitución por la ley del foro.

Por otro, el recurso a la aplicación directa e inmediata del orden público constitucional, el efecto positivo, para la tutela no solo del orden público interno, sino del que resulta de la transnacionalidad, de la adecuación conformada a los principios internacionales recibidos.

3. La evicción y la conexión del orden público constitucional

La función del orden público tributario no difiere en derecho interno e internacional. En ambas situaciones, se trata de conciliar el interés fiscal con los derechos y

libertades individuales y colectivos. Pero, es obvio, el valor de corrección se impone en la ley internacional con carácter dominante.

El mandato constitucional no se aplicará si, de buen inicio, no hay sintonía con el otro sistema tributario, y, por tanto, tampoco el intercambio de información.

La interferencia del orden público en la configuración del valor o cláusula de corrección puede ocurrir a través de la excepción de orden público o del orden público tributario como criterio particular de conexión.

La excepción de orden público puede plantear una grave incompatibilidad entre la ley extranjera y los valores y principios esenciales del orden jurídico donde debe producir sus efectos.

El orden público adopta una dimensión conflictual que implica la exclusión o evicción de la ley foránea destinada a alterar los principios, valores, criterios fundamentales de la organización jurídica (efecto negativo).

El orden público superior del Estado es en si mismo suficiente para afrontar la defensa del ordenamiento jurídico del foro empleándose como criterio de conexión, directo o inmediato, para resolver la situación concreta, sin consideración a la regla de conflicto que hubiera podido intervenir en la solución (efecto positivo). (12)

La excepción de orden público expresa un orden público negativo invocado toda vez que haya causa de evicción de una ley extranjera incompatible con la *lex fori*, cuyo impacto amenace el orden público del foro y de acuerdo a la intensidad mas o menos fuerte de la conexión de la situación al ordenamiento jurídico del foro.

El mecanismo de la excepción de orden público consiste en reemplazar la regla contraria al orden público, su evicción, por la regla del foro adecuada para afrontar la situación. El efecto de la evicción es el efecto negativo de la excepción. (13)

La doctrina ya anticipó la proximidad al derecho internacional tributario de institutos del derecho internacional privado en materia de conflicto de jurisdicciones, cuando uno y el mismo objeto del litigio es sometido por ambas partes al mismo tiempo en distintos Estados y, asimismo, conflicto de leyes por extralimitación del ejercicio de los respectivos poderes tributarios. (14)

En suma, la excepción de orden público impide la aplicación de la ley tributaria extranjera incorrecta o sea, manifiestamente incompatible con el orden público constitucional. El bloque constitucional, integrado por la norma constitucional y la legislación a ella integrada, y los valores y criterios que le informan funciona como depósito último para la salvaguarda de los principios fundamentales en cada uno de los Estados.

La excepción de orden público es, en extrema síntesis, un instrumento de reacción de la ley local en salvaguardia de irrupciones imprevistas o imprevisibles de la ley extranjera que le va en contra.

La concepción del efecto positivo del orden público sostiene y defiende la hipótesis de la función de conexión. Hay una comunicabilidad directa entre la regla del foro y un principio de orden público internacional en cuyo caso se produce la prescindencia de la consulta o examen previo de la ley extranjera competente. Es

más simple declarar directamente aplicable la ley del foro que buscar la regla normalmente competente para provocar su evicción. (15)

El orden público constitucional, en la práctica, se convierte en una fuente de decisión autónoma de salvaguardia del orden jurídico propio, en base a considerarlo como una categoría de conexión de igual título que el estatuto personal o real, sometido a la ley del foro.

La idea de un orden público positivo, que no negativo, sirve de justificación a la aplicación de la ley del foro: “En otros términos, contrariamente al orden público de evicción, que esta subordinado a la técnica conflictual, el orden público de conexión es, por naturaleza, impermeable al mecanismo conflictual” (16).

La aplicación del orden público constitucional en forma directa e inmediata cuenta con alguna adhesión de doctrina y jurisprudencia en temas vinculados a los derechos de la personalidad que no son separables de su titular o en materia de derechos humanos.

Conviene recordar que ambos métodos, dirigidos a la misma finalidad, divergen sustantivamente en su procedimiento aplicativo. De una parte, el efecto positivo del orden público proyecta el objetivo de valor constitucional local en coincidencia con un principio de orden público internacional, aplicando la ley del foro a un supuesto de tráfico externo. De otra, el efecto negativo del orden público que implica previamente la consulta de la ley extranjera para su exclusión, por contradicción con la ley del foro.

No parece que, a priori, pueda descartarse la utilidad de ambos conceptos de orden público en la disciplina del derecho tributario internacional.

Hay situaciones que podrían dar lugar a la declaración de manifiesta incompatibilidad con la legislación del foro como es el caso de las sociedades en transparencia fiscal internacional (CFC). En efecto, la sociedad CFC suscita la conflictualidad ya que hay un único e idéntico objeto, desde la perspectiva del Estado de residencia de los contribuyentes, sometido a soluciones concurrentes, al mismo tiempo y por distintos Estados.

La excepción de orden público, el efecto negativo, decreta la evicción de los efectos jurídicos derivados de la ultraterritorialidad impresa en las normas del tipo Subpart F. (17)

Hay situaciones en que el orden público positivo puede imponerse directamente desde la propia ley local en identificación con un principio correlativo de orden público internacional. ¿Podría ser este el caso del principio de competencia fiscal lesiva y su valor de corrección del sistema tributario externo?

Cualquiera que sea la opción ejercitada en el orden público, como criterio de exclusión de la ley extranjera por evicción o a modo de criterio de conexión, es preciso reconocer que su instalación constitucional otorga preferencia de la ley *fori* frente a cualquier interferencia o intrusión de otro ordenamiento jurídico. Pero, en la medida y condición que la dicha preferencia no limite ni contraste con la adecuación, adaptación a los principios internacionales asumidos.

El orden público constitucional tributario debiera resumir en su desarrollo aplicativo tanto el criterio positivo cuanto el negativo.

Primero, como criterio de conexión dirigido a preservar el interés fiscal perjudicado por el hecho lesivo en su ámbito por no residentes o por sus residentes, en otra jurisdicción y, al tiempo, los derechos y garantías del particular.

Segundo, como criterio de evicción destinado a excluir los efectos de la ley extranjera que sea claramente incompatible con la capacidad económica gravable en su territorio, cuando es objeto de igual pretensión por otra jurisdicción.

El mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal admite la búsqueda de la capacidad económica propia sustraída allí donde se encuentre, sea en el plano local como internacional; a pacto que, recíprocamente, desde el otro Estado, cuyo sistema tributario es correcto, pueda aspirarse a idénticas finalidades.

Lo que no parece aceptable, en el marco de las relaciones internacionales actuales, es el bloqueo de la otra jurisdicción aun justificada y la extensión ultraterritorial de la propia sin mayor justificación.

4. Las referencias normativas en el intercambio de información

4.1. El Convenio de asistencia mutua Consejo de Europa-OCDE

El Convenio Consejo de Europa–OCDE establece el orden público como causa de rechazo en su doble acepción: como criterio de evicción y como criterio de conexión.

El Estado requerido no está obligado ante el Estado requirente al suministro de información cuando ello le supone adoptar medidas que considera contrarias a su orden público o sus intereses esenciales (art.21.2.b).

La economía del texto apoya la interpretación que se trata de medidas legales o administrativas cuya materialización enfrenta la solicitud de información con los principios o valores esenciales de orden público (constitucional).

La declinación de la respuesta, con causa a su confrontación con el orden público constitucional supone el efecto negativo de evicción del ordenamiento jurídico extranjero y la preferencia de la ley local en el caso concreto.

El Estado requerido puede, también, rehusar el intercambio cuando la revelación de la información puede ser contraria al orden público o a sus intereses esenciales (art.21.2.e).

El Estado requerido utiliza el criterio de conexión para generar el efecto directo resultante de su orden público (constitucional).

Nótese que, a diferencia del supuesto anterior relativo a medidas (legales o administrativas) contrarias al bloque constitucional; en el supuesto presente se trata

del hecho puro de revelación del bien de información para su entrega al otro Estado, el que reclama la legitimidad del rechazo.

El efecto positivo o de conexión del orden público solventa la aplicación del derecho sustantivo del foro para preservar en forma necesaria e inmediata la organización social, política, o económica del país. Este derecho se integra por leyes de aplicación inmediata cuya connotación es la unilateralidad y voluntad de aplicación aunque incidan sobre relaciones jurídicas o circunstancias de hecho sometidos a un ordenamiento extranjero. En general, afirma Ballarino, se trata de disposiciones que persiguen un fin particularmente importante para el Estado que las emana. (18)

El orden público afectado por la revelación de la información es un orden público positivo y no de exclusión. Son reglas internacionalmente imperativas en función de su contenido y finalidad. (19)

Sin embargo, será reductivo encerrar la aplicación inmediata y necesaria del orden público a determinadas materias de “publica utilitas” relacionadas con el secreto de Estado, o la utilización de la información con animo persecutorio o para aplicar sanciones desproporcionadas (20). Todas estas hipótesis son plausibles para denegar el bien de información; pero, con carácter general, podría argüirse que el efecto positivo actúa cuando la información puede perjudicar los derechos de la persona o implica un juicio de valor sobre la corrección tributaria material y procesal del Estado solicitante.

La materia de derechos y garantías del individuo o la correcta aplicación del sistema tributario extranjero es de orden público positivo, internacionalmente imperativo, unilateral e inderogable.

4.2. El Acuerdo Modelo-OCDE

El Acuerdo Modelo de la OCDE establece que el Estado requerido no tiene la obligación de suministro de información cuya revelación puede ser contraria al orden público. La expresión se refiere a la información que concierne a los intereses vitales del Estado. (art.7.4). La excepción, señala en sus comentarios, sólo puede invocarse en casos extremos: si la investigación fiscal atañe un supuesto de persecución política o racial; secreto de Estado respecto a información sensible. “De modo que las cuestiones de orden público raramente surgen en el contexto de la solicitud de información”. (Com.91).

En verdad, la regla de aplicación necesaria que sirve de justificación a la no revelación y entrega de la información no tiene, como ya se apuntó, la estrecha portada que parece atribuírsele.

El orden público positivo refuta la cesión del bien de información porque aprecia o inseguridad jurídica en el tratamiento de la persona y sus derechos o, aun más, un sistema tributario inadecuado o incorrecto para su gestión.

Así por ejemplo, Vogel cuando dice que lo que debe compararse a este respecto es la forma y propósito del procedimiento fiscal para el cual la información

se requiere, de una parte, y los valores básicos de la ley local del Estado requerido si resultara en una intolerable discrepancia con sus concepciones básicas de justicia. (21)

4.3. La Directiva comunitaria 77/799

El artículo 8 de la D.comunitaria 77/799 dispone que puede negarse la transmisión de información cuya divulgación fuese contraria al orden público.

No es del texto de la Directiva que puede extraerse el significado pleno del orden público constitucional europeo. En efecto, a modo de principio superpuesto hay un elemento integrador resuelto como cláusula de evicción, válida para el conjunto de los Estados miembros, por lo que puede deducirse que la referencia específica señalada alude estrictamente al orden público positivo.

El contenido del orden público europeo son los valores comunes de respeto de los derechos humanos y de los principios propios de una sociedad democrática. (22)

El respeto a la dignidad humana, la preeminencia del derecho, el pluralismo, la no discriminación son los valores sobre los que reposa la sociedad democrática, el orden público europeo. Son principios dirigidos a inspirar toda la actividad pública, incluidos, naturalmente, los que corresponden a la materia tributaria.

El orden público europeo, deducible de la CEDH y la legislación concordante, promueve la evicción de cualquier ley extranjera o sentencia que conspire abierta o encubiertamente contra los objetivos de valor superior. (23)

Por eso, el orden público positivo encuentra especial ubicación en la Directiva 77/799, en el sentido ya dicho de correcta actuación de los sistemas tributarios de los Estados miembros y terceros Estados.

4.4. Los Modelos de Convención de la OCDE y de los EEUU

El orden público positivo inspira las proposiciones de los MOCDE y del MEEUU. En ambos casos, no está obligado el Estado requerido a la provisión de informaciones cuya revelación puede ser contraria al orden público. “Ha sido considerado necesario prescribir una limitación con respecto a la información que concierne a los intereses vitales del propio Estado” (Com. OCDE 19)

La lógica del orden público positivo consistente en la aplicación unilateral de la regla propia si está justificada por los intereses públicos, sociales, económicos del Estado liga la entrega del bien de información a una política (*public policy*) fundada en determinados propósitos. Estos no son otros que la corrección del sistema tributario del Estado solicitante y el respeto de las garantías y derechos fundamentales.

Podría interpretarse que la celebración del CDI supone que ambos Estados aceptan mutuamente los principios y valores que inspiran el orden público constitucional del otro en su conjunto. Pero, separando y distinguiendo la autonomía de

los respectivos ordenamientos jurídicos sin abdicar de su juicio de valoración u opinión concreto sobre el respeto en la realización y materialización del orden público positivo que inspira a cada uno de ellos. (24)

5. El orden público positivo y la prescripción

La inercia extintiva del derecho o de la acción debido a prescripción patentiza la idea de una Administración obligada a actuar en forma decisoria (discrecional) y dispositiva.

La prescripción de la potestad liquidatoria y recaudatoria de la Administración (LGT art.64 a y b) indica u omisión prolongada en el tiempo o ineficacia en la actuación jurídica por el transcurso del tiempo. (25)

La inercia se transforma en indiferencia, sosteniendo la presunción absoluta que explica la pérdida del derecho respectivo.

La aplicación del orden público positivo sobre la prescripción (internacional) del hecho lesivo suscita cuestiones que atañen, primero, al cómputo del inicio del lapso de tiempo de la prescripción, segundo, la interrupción de la misma, y tercero el efecto que el comportamiento de ocultación provoca si se conoce después de transcurrido el plazo de prescripción.

La doctrina civil discute entre el criterio objetivo y subjetivo a la hora de determinar el comienzo del cómputo de la prescripción.

El criterio objetivo atiende sólo a la fecha de producción del hecho, con independencia del conocimiento que del mismo pueda tener el sujeto: mientras que el criterio subjetivo exige que la realización o efectividad del hecho sea conocida por el agraviado, o mejor dicho, por la realización del daño o lesión.

La jurisprudencia estima que “un derecho no está en condiciones de ser reclamado en tanto no se conozca su existencia, contenido alcance y efectos (S. 10 de octubre de 1977). Pero ponderando que la prescripción empieza desde el momento en que pudo conocerse la lesión del derecho. (S. 11 de noviembre de 1968). (26)

El plazo de prescripción de los derechos de la Hacienda Pública se cuenta “desde el día en que el derecho pudo ejercitarse” (LGP art.40-1º). Y ello ocurre “desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración” (LGT art.65).

El cómputo de la prescripción comienza cuando la potestad, valga la redundancia puede y tiene la posibilidad legal de: liquidar, recaudar, sancionar.

La demanda de información necesaria es el momento en el tiempo en que el Estado desconociendo el alcance de la lesión sabe o presume saber de la realización de hechos lesivos en la otra jurisdicción, en el curso de procedimientos administrativos de comprobación o investigación, recaudación y sanción. La solicitud del bien de información es un momento esencial en la vida de la prescripción, puesto que determina su efecto interruptivo. Puede afirmarse que sin la solicitud de información,

sin petición de noticia o conocimiento, no habría presupuesto para la operatividad de la causa de interrupción de la prescripción del hecho lesivo.

La dicha actuación administrativa interrumpe el plazo de prescripción y lo que es más importante obliga a la Administración a poner en conocimiento del particular las circunstancias que motivan la petición de información y las situaciones jurídicas sobrevinientes. (27)

La petición de asistencia, al mismo tiempo, es causa de interrupción de la prescripción y de notificación formal al afectado, para su mejor defensa.

La demanda de información debidamente notificada hace que comience *ex novo* el decurso del periodo de prescripción.

5.1. Imprescriptibilidad y fraude fiscal

Sostiene la doctrina y jurisprudencia civil que la prescripción no sirve para purificar lo ilícito, inmoral o dañoso al interés público, ni para liberar por la naturaleza del tiempo de reparos jurídicos al negocio viciado. (28)

“Sería injusto y absurdo computar el plazo de prescripción cuando el hecho ilícito permanece oculto y clandestino, ya que esta situación de clandestinidad y ocultación, mientras persiste, hace imposible al agraviado enervar aquel hecho de forma eficaz.” (29)

La clandestinidad y ocultación no podrían justificar el cambio de las reglas de la prescripción tributaria doméstica.

Y, fundamentalmente, porque la inercia, indiferencia o abandono del derecho por el acreedor público se verifica pese a que dispone de la posibilidad legal de comprobar e investigar.

Pero, la doctrina civil es utilizable en el ámbito internacional.

El orden público constitucional impone otra consideración de la extinción prescriptiva toda vez que el particular hubiera desarrollado una actividad y conducta tendente a ocultar al acreedor tributario la existencia de sus deberes legales, al amparo de la evasión en otro Estado.

El Estado perjudicado, a diferencia de la prescripción local, no puede hacer valer sus derechos, aunque quisiera, ante la clandestinidad u ocultación en el extranjero, a no ser que cuente con la asistencia informativa del otro Estado. Hay un hecho objetivo obstativo que precluye la posibilidad legal del acreedor de ejercitar su derecho a la recaudación.

Esto implica que, en determinados casos, la prescripción local no sería un efecto impeditivo para la solicitud de información necesaria por parte del Estado requirente respecto al tráfico externo.

El orden público (constitucional) sirve de justificación para que el interés general pueda resultar satisfecho, aun cuando la ley local establezca el lapso de tiempo transcurrido como obstáculo para hacerlo.

Así como el orden público positivo sirve para rehusar la información, tam-

bién, sucede lo mismo para fundar la petición del bien de información que pueda menoscabarlo. Es evidente que el Estado requirente no puede adquirir la certeza y conocimiento del hecho lesivo, si no es a través de la asistencia del otro Estado, despejando cualquier incertidumbre o ignorancia en el ejercicio de sus potestades.

El deber público del contribuyente no ve alterada su eficacia jurídica por el decurso del tiempo en la medida que su conocimiento estaba fuera de todo alcance del acreedor, por razón de la simulación en otra jurisdicción, del abuso de las formas o del blanqueo de capitales.

El orden público constitucional del Estado requirente es precisamente, el modo para superar el obstáculo de la prescripción, puesto que siendo ésta una pieza integrada en el orden público interno, sólo puede desplazarla un orden público superior, de rango constitucional, justificativo de la lucha contra el fraude fiscal, local e internacional.

El Estado requirente puede legitimar su petición de información, sobre obligaciones tributarias aun prescritas, en base a la aplicación directa e inmediata del orden público positivo propio.

La demanda de petición necesaria es una causa de interrupción del periodo de prescripción, siempre que se produzca en la duración ordinaria establecida por la ley; a falta de otras normas.

Si la demanda de petición ocurre, con posterioridad al plazo de prescripción local, conviene preguntarse cual puede ser la respuesta del ordenamiento jurídico teniendo presente que la naturaleza del tiempo no parece condición bastante para sanear la naturaleza lesiva de los hechos sometidos a comprobación e investigación producidos en otra jurisdicción.

El Código Civil señala con carácter general, la prescripción para todos los derechos y acciones (C.C. art. 1932), por el mero lapso de tiempo fijado por ley. Hay, no obstante, algunos supuestos reconocidos de imprescriptibilidad en el caso de las acciones mixtas (C.C. art. 1965) y los derechos que estaban fuera del comercio (C.C. art. 1936).

Siempre que la Administración tributaria goce de las facultades legales suficientes de comprobación e investigación –de adquisición de información– no puede argüir, en el derecho local, su ignorancia como premio de imprescriptibilidad. Y aquello que oculto no descubre será siempre con cargo a su insuficiente o abandonada actividad.

Pero la situación es bien distinta en el ámbito internacional. Aquí resulta que la Administración aunque queriendo no pudo adquirir la mínima certeza, el mínimo conocimiento, del hecho lesivo producido en el otro Estado. La ausencia del mínimo de certeza que pueda materializar la pretensión administrativa indica que la situación extintiva no puede haberse producido porque su ocultación impide la concreta actuación del efecto jurídico sobreviniente. La liquidación no puede verificarse sin información y ésta se halla fuera del alcance de la potestad administrativa, sin que pueda reproducir el hecho lesivo.

Si se trata de un hecho que pudiéndose considerar lesivo recibe la reprobación contraria al orden público (constitucional) del Estado afectado, cabría interpretar que su ilicitud –clandestinidad y ocultación– le impide el correlativo factor del paso del tiempo, de la desmemoria. Un ilícito internacional atípico opuesto al objetivo de valor constitucional de la lucha contra el fraude fiscal y que tiene por base la capacidad económica ... “una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. (30)

La imprescriptibilidad del hecho lesivo en otro Estado puede concebirse como un límite a la seguridad jurídica del particular, principio que como se deduce de la jurisprudencia constitucional no tiene una connotación absoluta (31)

Así como puede afirmarse que la prescripción es un instituto jurídico ordenado a la estabilidad y certidumbre de las relaciones o hechos jurídicos; no puede decirse categóricamente que la imprescriptibilidad del hecho lesivo le sea antagónica. La regla de oro es que no puede prescribir una situación jurídica a la que está vedada la posibilidad legal de su conocimiento, sin llegar nunca a hacerse explícita para permitir la aplicación de la ley nacional.

La ley de fondo, del derecho material domina la materia de la prescripción, por lo que será a partir del ordenamiento jurídico del Estado requirente que pueda establecerse el cariz del derecho aplicable, de los principios y valores constitucionales.

Y si el derecho local no lo excluye expresa y explícitamente, salvo tratado, convenio o acuerdo internacional, se impondría el orden público positivo, traducido en su caso como imprescriptibilidad.

Propone Jarach que la acción del Fisco no puede prescribir cuando este no ha tenido modo de conocer la existencia de su derecho y, por lo tanto, para hacerlo valer. ¿Cómo puede accionar el Fisco cuando no está en condiciones de conocer que ha surgido para él un crédito?

No es que tenga conocimiento por su negligencia o abandono, sino que las circunstancias no le permiten llegar al conocimiento del hecho.

El autor considera, en la ocasión, que hay un principio general aplicable, consistente en que no puede prescribir la acción del Fisco cuando este no ha tenido modo de conocer la existencia de su derecho y, por lo tanto, para hacerlo valer. “Es este mismo principio que está a la base de la imprescriptibilidad de las acciones a favor de los menores y que los jurisconsultos romanos enunciaban en estos términos: “*contra non valentem agere non currit praescriptio*”, que quiere decir que la prescripción no corre contra aquel que no puede accionar. “Pero debo admitir –concluye Jarach– que entre las medidas extremadas de investigación policial por parte del Fisco, para descubrir todas las posibles obligaciones fiscales, y el principio de la imprescriptibilidad, tal vez la balanza puede inclinarse hacia este último”.

Podrá discutirse la aplicabilidad del principio en el ámbito doméstico donde la inacción administrativa, la indiferencia, no puede sino ser sacrificada a la seguridad jurídica del ciudadano; esto no es trasladable al plano internacional donde hay

obstáculos objetivos para conseguir la integración del bien de información disponible y en presencia de hechos lesivos, en principio, de naturaleza ilícita.

Por eso mismo es arriesgado sostener que si la deuda ha prescrito huelga cualquier actuación posterior del Estado requerido. (32). El fundamento que defiende la imprescriptibilidad viene de la propia doctrina civil respecto a la clandestinidad y ocultación de los hechos que impiden el ejercicio del propio derecho de crédito. La ignorancia y la imposibilidad de superarla se constituye en un elemento insubsanable para la perfección de la prescripción extintiva.

El decurso del tiempo no es susceptible de producir tal efecto.

El hecho lesivo es ilícito opuesto a la norma imperativa de orden público constitucional, es un evento socialmente dañoso, merecedor de una valoración negativa de reprobación, precisamente, porque es contrario a los intereses y principios esenciales del ordenamiento jurídico tributario.

La prescripción extintiva no puede sanear la ilicitud del hecho lesivo contra el orden público constitucional, pero, que, además se repercute y reproduce, en forma derivada sobre las actividades sucesivas y posteriores del particular, que resultarían igualmente ilícitas (v.g. la simulación de actos o negocios jurídicos que posteriormente sirven para el blanqueo de capitales). La prescripción del hecho lesivo originario serviría para depurar la ilicitud derivada.

El orden público constitucional opera, entonces, como límite de aplicación exclusiva del Estado de aquellas normas jurídicas que le contradicen, e intencionalmente imperativas. La exclusividad viene a calificar, si se piensa, la preferencia del sistema tributario afectado respecto a los efectos de hechos lesivos que se verifican bajo otro distinto. En otros términos, el carácter de exclusividad señala la prioridad del orden público constitucional, necesario e inmediato, perjudicado por el hecho ilícito en otro Estado. (33)

Pero, es menester aclarar, la exclusividad del orden público positivo resulta consecuencia de la reciprocidad entre los Estados que sostienen la asistencia mutua en materia tributaria.

La exclusividad del propio orden jurídico no es unilateral, sino internacionalmente imperativa por causa del tratado, acuerdo, convención.

Los Estados tienen preocupaciones análogas y subordinando su cooperación a la reciprocidad aseguran la preferencia y respeto de sus disposiciones por los otros (34).

5.2. La prescripción en la asistencia mutua recaudatoria

La disciplina de la prescripción no aparece en los textos normativos internacionales relativos a la información para liquidar, aunque si lo hace en materia de información para el cobro, en la asistencia mutua recaudatoria.

El artículo 14 del Convenio Consejo de Europa-OCDE prevé que las cuestiones concernientes al periodo de tiempo más allá del cual el crédito fiscal no puede

exigirse se rigen por la legislación del Estado solicitante. La solicitud de asistencia debe especificar los datos sobre tal periodo.

El criterio general señalado coincide, en principio, con la exclusividad del orden público positivo del Estado requirente. La prescripción es una cuestión de preferencia para el Estado que demanda el bien de información necesaria.

Sin embargo, el mismo artículo 14.2 entra en contraste con el principio que establece al afirmar que los actos de recaudación realizados por el Estado requerido a continuación de una demanda de asistencia y que conforme a su legislación tendrían por efecto suspender o interrumpir el periodo de prescripción tienen el mismo efecto respecto de la legislación del Estado requirente.

En verdad, no es coherente que se fije la preferencia de la ley del Estado requirente e inmediatamente se determine la extensión de los efectos según la ley del Estado requerido con referencia a la suspensión o interrupción.

No está justificado que el Estado requirente que prefiera la imprescriptibilidad del crédito fiscal o, aun, que no acepte la suspensión, deba soportar las consecuencias de la otra legislación.

Una doctrina indica que es “una muestra del obligado reconocimiento de los actos oficiales realizados por otro Estado según su propio derecho interno... donde las cuestiones relativas a la obligación material se reconducen siempre a la esfera competencial del Estado acreedor y las referidas a los concretos actos de ejecución a la del Estado que le asiste en el cobro de la deuda” (35).

La prescripción es un instituto exclusivo del orden jurídico de cada Estado, de orden público interno e imperativo internacionalmente. El reconocimiento convencional siempre debe fundarse en la preferencia del Estado que la invoca, porque decir que la ley del Estado requerido puede prevalecer sobre el Estado requirente no significa sino el desconocimiento del orden público que le inspira o, lo que es igual, de su orden público constitucional que, mediante la asistencia cooperativa viene finalmente ignorado.

Y esto resulta confirmado por las disposiciones comunitarias y los Comentarios de la OCDE respecto al artículo 27 de asistencia recaudatoria.

De las Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación (36) surgen con claridad la preferencia del orden público constitucional del Estado requirente.

Primero, las cuestiones de la prescripción se rigen exclusivamente por las normas jurídicas vigentes en el Estado requirente (37).

Segundo, los actos para el cobro efectuados por el Estado requerido y que de haber sido realizados por el Estado requirente hubieran determinado la suspensión o interrupción de la prescripción, según sus propias disposiciones jurídicas, se consideren como si hubieran sido realizadas en el mismo.

Esto significa, a *contrario sensu*, que los actos de cobro en el Estado requerido carecerán de efectualidad si no hubieran producido la suspensión o interrupción de la prescripción, de haberse verificado en el Estado requirente.

Es decir, si hay identidad de efectos entre ambas legislaciones se comunican las consecuencias de los actos de cobro en el Estado requirente, como si el mismo los hubiera realizado; pero, si hay discrepancia prevalecerá la exclusividad jurídica de la ley del Estado requirente. (38)

El Modelo COCDE coincide con los principios comunitarios, concediendo al Estado requirente la exclusividad respecto a la prescripción: La preferencia de la Ley del Estado requirente es total con referencia a las objeciones formulables por la ley del Estado requerido en tema de ejecución o conservación del crédito tributario (Com. 22 a 24 OCDE). (39)

La preponderancia de la ley del fondo, la exclusividad de la preferencia del Estado requirente, apuntala la idoneidad de la intervención, en base al orden público, de la imprescriptibilidad en la evidencia de un hecho lesivo. Si ello ocurre en recaudación, con mayor razón será en la exigibilidad del derecho al crédito clandestino u oculto.

De modo que el principio de la imprescriptibilidad puede ser una de las consecuencias más sobresalientes del orden público (constitucional) positivo. Y será el propio Estado requirente el que lo regule. Es obvio que la disciplina de la prescripción local, como en el caso español, no trasciende a la esfera internacional. Es una disciplina dirigida a la actuación de la prescripción sobre el derecho y la acción de la Administración tributaria en su ámbito doméstico, en el marco en el que puede legalmente caer en el abandono, la inercia o el silencio de la relación.

Si esto puede afirmarse con respecto a las deudas ya prescritas; parece necesario reiterar que, dentro del periodo de prescripción, el efecto del requerimiento de información produce las mismas consecuencias que en el plano local, puesto que las actuaciones tienen relación con los procedimientos de comprobación e investigación y su finalidad es adquirir el conocimiento completo o íntegro sobre hechos de los que le constan datos probatorios aunque insuficientes. La actuación es interruptiva siendo menester la comunicación fehaciente del sujeto pasivo.

Finalmente, la aplicación de oficio de la prescripción no procederá en el ámbito internacional, básicamente, porque sería un premio a la ilicitud del comportamiento del contribuyente por los hechos lesivos cometidos.

5.3. La especificidad en Derecho comparado

Buena muestra de la especificidad internacional de la prescripción es el tratamiento que alienta las normas tributarias en Bélgica y Francia y los EEUU.

La prescripción tiene en Bélgica un plazo ordinario de tres años dentro del cual procede la liquidación del impuesto. Pero, en caso de fraude hay un periodo suplementario de dos años. (C.I.R. 92. art.333).

La Administración no puede solicitar información a otra, si los periodos expiraron. Pero, si existe un CDI entre Estados, y hay renta imponible no declarada en el curso de uno de los cinco años precedentes al momento en que estos resultados

llegan a conocimiento de la Administración belga, tiene un plazo adicional de doce meses para liquidar el impuesto. (C.I.R. 92.art.358 1º y 2º).

Bélgica suministrara la información requerida dentro del periodo de tres años de prescripción, a menos que en la demanda de información aparezcan indicios de fraude, en cuyo caso lo notificará al contribuyente, salvo que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea, que la releva de la obligación (40).

En Francia el plazo de prescripción para liquidar es de tres años, con carácter general. Pero, hay una prórroga del periodo en caso de recurso a la asistencia administrativa internacional (LPF art.L 188 A).

Cuando las informaciones demandadas a una Administración extranjera en el cuadro de la asistencia administrativa no llegan a Francia antes de la prescripción de un ejercicio, el plazo puede prolongarse hasta la duración máxima de dos años.

La prórroga se aplica a intercambio de información cubierto por un acuerdo o convenio y en la medida que el Estado requerido esté en condiciones de cumplir en los términos de su legislación.

El ámbito de la demanda de información comprende el trafico externo del contribuyente que puede afectar su base imponible o la cuantía del impuesto en Francia, o, los bienes o rendimientos de los que sea titular en el exterior.

Esto opera, bajo reserva de los convenios internacionales, en las informaciones necesarias para cualquier procedimiento inspectivo, todos los impuestos y cualquier clase de contribuyente, residente o no.

La prórroga de la prescripción obliga a notificar al contribuyente sobre la demanda de información. La respuesta extranjera definitiva es la que marca el cálculo para la prórroga de la prescripción. (Asimismo, en Bélgica donde el plazo especial de liquidación comienza a computarse desde la fecha de recepción de la información).

En los EEUU el periodo de prescripción para liquidar es, en general, de tres años. Pero, se prorroga a seis cuando se verifica una omisión en la declaración de un 25 % de la renta y hay imprescriptibilidad en tres supuestos: si no se presenta declaración, hay intención de evadir mediante declaración falsa o intención plena de evasión (IRC Sec. 6501 a) c) e))

La falta de información por parte del contribuyente respecto a: sociedades extranjeras y *partnerships*, participaciones en *partnerships* extranjeras, participación en *trusts* extranjeros, provoca la prórroga de la prescripción relativa al periodo impositivo con el cual esta relacionado la falta de información, que no expira sino a partir de los tres años desde la fecha en que se suministra a la Administración.

Es interesante destacar que en la ley americana puede llegarse a un acuerdo entre la Administración y el contribuyente para prorrogar, voluntariamente, el plazo de prescripción liquidatoria. (*extension by agreement* Sec. 6501.4 IRC).

Podría extraerse algún apunte de las brevísimas consideraciones comparadas.

La prescripción extintiva es un instituto que debe contemplar la influencia del hecho lesivo en el transcurso del tiempo. Y, en particular, en la perspectiva interna-

cional, establecer la trascendencia de la disposición o no del bien de información necesaria.

La prescripción, es cierto, no es ni debe ser un instrumento manipulable para la justicia tributaria; pero, no lo es menos que su extensión, sea por prórroga o *sine die*, resulta ineludible cuando el derecho al crédito ya nacido no puede hacerse valer ni ejercitar: “*contra non valentem agere non currit praescriptio*”.

Conclusiones

1. El orden público constitucional armoniza y hace compatible el interés individual, de la sociedad civil y del Estado como portador del interés público. El sistema tributario justo integra el orden público económico en la cúspide de la norma fundamental. El mandato contra el fraude fiscal es un objetivo de valor constitucional. Esto se proyecta tanto hacia el ámbito local como internacional, en particular, en abierta confrontación a la competencia fiscal lesiva y, al mismo tiempo, en la cooperación con otros sistemas tributarios valorados como correctos.
2. Hay una adecuación conformada a los objetivos de valor constitucional por el cual los principios y valores internacionales comúnmente admitidos entran a formar parte del orden público constitucional de cada Estado, con un efecto negativo sobre la ley extranjera o positivo en la actuación inmediata de los fundamentos propios acordes con los principios internacionales. El valor de corrección del otro sistema tributario no es ajeno al orden público económico del Estado.
3. En derecho tributario internacional puede aceptarse la aplicación del orden público (constitucional) en su doble condición: como evicción de ley extranjera, efecto negativo, o por aplicación necesaria e inmediata, como conexión, efecto positivo, en conexión con principios internacionales adecuados y conformes.
4. Las referencias normativas indican la expresa aceptación de la doble condición del orden público en el Convenio Consejo de Europa OCDE y cabe su deducción interpretativa en la Directiva comunitaria 77/799. En cambio, tanto en el Acuerdo Modelo OCDE como en los Modelos de COCDE de los EEUU se refleja sólo el orden público positivo. No obstante, su interpretación es en exceso restrictiva, por lo que aquí se sostiene extensivamente que tiene que ver con la corrección de los otros sistemas tributarios y los derechos fundamentales de la persona.
5. El orden público positivo influye en el examen de la prescripción extintiva en la liquidación de la deuda tributaria externa. El tiempo no puede sanear el hecho lesivo, ilícito cuya clandestinidad y ocultación impiden que el Estado pueda ejercitar sus derechos. La prescripción, en buena lógica, debe comenzar cuando se conoce el hecho lesivo e interrumpirse al momento de solicitarse la información. Asimismo, a partir de la distinción entre el derecho local de prescripción y el internacional podría referirse la imprescriptibilidad de la deuda en apariencia ya prescrita desde el momento en que el Estado no podía actuar porque no disponía

ni tenía posibilidad legal de obtener el bien de información necesaria. El orden público constitucional puede fundar la imprescriptibilidad en caso de fraude fiscal. La prescripción no opera contra aquel que no puede exigir su derecho.

6. La prescripción extintiva está dominada por la exclusividad y preferencia de la ley del Estado requirente, y por tanto, la imprescriptibilidad puede basarse en su orden público necesario e imperativo internacionalmente. En forma análoga así se infiere en materia de asistencia recaudatoria en los textos de las directivas comunitarias y los comentarios de la OCDE a su Modelo de convenio para evitar la doble imposición.
7. Las brevísimas referencias al derecho comparado sirven para señalar la especificidad de la prescripción ante los hechos ilícitos locales e internacionales. No parece discutible que el periodo de prescripción se inicie, interrumpa o reactive en razón de la información y desde el mismo momento en que se conoce el bien de información necesaria que se requiere para liquidar el hecho lesivo.

Bibliografía

Capítulo 1: Sobre el intercambio de información internacional

- (1) FEDELE, A. (1999): *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*. Rassegna Tributario 1/1999 p. 49.
- (2) REDOR, M. J. (2001): *L'ordre public: Ordre public ou ordres publics? Ordre public et droits fondamentaux*. Bruxelles.
- (3) RUIZ FABRI, F. (1999): *Immatériel, territorialité et Etat en Archives de philosophie du droit*. 43, p. 188.
- (4) COMBACAU, J. S. SUR. (1995): *Droit International public*. Paris, p. 108.
- (5) FALZEA, A. (1970): *V. Teoria generale del diritto*, Milano, p. 259, sobre la diferencia entre relevancia y eficacia.
- (6) CARNELUTTI, F. (1951): *Teoria generale del diritto*, Roma, p. 37.
- (7) FALZEA, A. (1999): *Ricerche di teoria generale del diritto e di dottrina giuridica*. Milano. Teoria dell'efficacia giuridica, p. 119 y sigts.
- (8) SACCHETTO, C. (1990): *L'evoluzione della cooperazione internazionale de le amministrazioni finanziarie statale in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*. Bolletino Tributario, p. 491.
- (9) MARIELLA, G.-PEZZUTO, G. (1996): *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*. Il Fisco 7/1996. p. 1435; P. HERRERA MOLINA. *La potestad de información tributaria sobre terceros*. Madrid 1993 p. 161.
- (10) Sec. I-S. 13-abril 2000 causa C-420/98.
- (11) GIANNINI, M. S. op.cit. ed. A. Mirabelli Centurione op. cit. p. 352.
- (12) ROSEMBUJ, T. (2000): *La transacción tributaria*, Barcelona p. 18 y sigts. para la noción de discrecionalidad y doctrina citada.
- (13) GIANNINI, M. S. (2000): *Instituzioni di diritto amministrativo*, E. A. Mirabelli Centurione. Milano, p. 416.
- (14) CATALA, P. (1994): *Ebauche d'une definition juridique de l'information*, Dalloz, chron. p. 229.
- (15) MAFFEZZONI, F. (1965): *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*. Morano, p. 115.
- (16) GIANNINI, M. S. (1939): *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*. Milano.
- (17) NNUU ST/ECR/110, 1969 p. 73, "La posibilidad de obtener de las autoridades locales del país de origen una información digna de fe sobre las actividades de las sociedades extranjeras puede ayudar mucho a los países en desarrollo para establecer la base del impuesto que, si no, no podrían, a lo mejor, determinarse sino solo sobre informaciones muy limitadas concernientes a las operaciones locales de la entidad cuyas actividades están frecuentemente extendidas y son complejas. Esto podría desalentar la evasión fiscal y la llamada evasión fiscal "legal" (elusión)."; B. PLAGNET. *Droit fiscal international*. Paris, 1986 p. 318: "La información es relevante para la aplicación del derecho interno en su reacción contra la elusión y evasión fiscal"; B. CASTAGNEDE. *Précis de fiscalité internationale*. Paris, 2002, p. 241: "La lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional aparece así como un objetivo específico distinto de la eliminación de la doble imposición de los CDI que prevén un tal intercambio de informaciones"; G. GEST-G. TIXIER. *Droit fiscal international*. Paris,

1990 p. 552: “En el curso de los últimos años el acento esta puesto en la lucha contra la evasión y fraude fiscal... La asistencia administrativa ente los dos Estados contratantes aparece como una forma clásica de cooperación, pero al recurso a procedimientos de asistencia multilateral tiende a desarrollarse. Los progresos mas sensibles se manifiestan en la U.E.”

- (18) NGUYEN QUOC DINH-DAILLIER, P.-PELLET, A. (1999): *Droit international public*. p. 388; T. Rosembuj. *Derecho fiscal internacional*. Barcelona, 2001.
- (19) COMBACAU, J. S. SUR. (1995): *Droit international public*. Paris, p. 88.
- (20) LEANZA, U. (2002): *Il diritto internazionale*. Torino, p. 78.
- (21) SCHAFFNER, J. (1999): *Droit fiscal international*. Luxemburg, p. 432; J. MALHERBE. *Droit fiscal international*. Bruxelles, 1994, p. 778.
- (22) BORIA, P. (2002): *L'interesse fiscale*. Torino, p. 336.
- (23) SACCHETTO, C. cit.: Acuerdos que prevén que los dos Estados contratantes pueden consultarse, a pedido de uno de ellos, para establecer en cuales casos y a través de cuales procedimientos efectúan comprobaciones fiscales simultaneas aunque autónomas en los respectivos Estados.
- (24) CARRARINI, F.-MASSINO, R. (1998): *I rapporti di cooperazione con la Commissione europea*. Il Fisco, 17/1998.

Capítulo 2: Las referencias normativas del intercambio de información

- (1) PERLINGIERI, P.-RUSCELLO, F. (2003): *Instituzioni di Diritto Civile*, Napoli, p. 94.
- (2) FEDELE, A. (1999): *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni finanziarie*. Rassegna Tributaria 1/1999.
- (3) JESSUP, P. C. (1973): *Non-universal international law. The Wolfgang Friedman Lecture*. 3-4-1973. Columbia Law School.
- (4) BUSTAMENTE ESQUIVIAS, M. D. (2001): *Fiscalidad internacional e intercambio de información en Manual de Fiscalidad Internacional, dirigido por Cordón Esquerro*. Madrid, p. 501.
- (5) LEANZA, U. (2002): *Il diritto internazionale*. Torino, p. 111.
- (6) PEREZ RODILLA, G. La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal en el Manual de Fiscalidad Internacional cit. p. 559 y 560.
- (7) FEDELE, A. cit.
- (8) TERRA, B. J. M.-WATTEL, P. J. (1993): *European tax law*. Deventer, p. 245.
- (9) GEST, G.-TIXIER, G. *Droit Fiscal International*, p. 566 señalan una cierta inquietud que se desprende los objetivos perseguidos en el tratado; S. PICCIOTO, *International business taxation*, New York, 1992, p. 256 comenta la oposición en la comunidad de negocios por lo que se entendía como ausencia de salvaguardias a favor del contribuyente.
- (10) VAN DER BRUGGEN, E. (2003): *The power of persuasion. Notes on the sources of international law and the OECD Commentary*. Intertax, 31.
- (11) DOERNBERG, R. L.-VAN RAAD, K. (1997): *The 1996 US Model tax convention*. The Hague, p. 228: “De acuerdo al Manual del Internal Revenue, la revelación de información ... es consentida aun en ausencia de tratado o convenio con el país extranjero.”
- (12) OCDE. *Model tax convention on income and on capital*. 2003, Paris, p. 17; R. L. Doernberg-K. van Raad op. cit. p. 230, donde se indica que los EEUU cuando no logran firmar un CDI o la información es insuficiente optan por un acuerdo específico de intercambio de información.
- (13) PLAGNET. *Abus des traités*. D.F.I.F. fasc. 350-A, 1987 p. 4.
- (14) art. 26 Com. 16: “Esto implica que el Estado requerido debe recoger la información que el otro Estado necesita en la misma forma que si fuera comprometida su propia imposición”.
- (15) OCDE. *Improving access to bank information for tax purposes*. The 2003 progress report.

- (16) DOERNBERG-VAN RAAD, op.cit. p. 233.
- (17) OCDE. *Improving access to bank information for tax purposes*. The 2003 progress report.
- (18) En el CDI entre España y los EEUU, apartado 19 del Protocolo se aclara que el artículo 27, el cual establece los deberes de información recíproca incluye el intercambio, sin petición previa, de las informaciones necesarias para asegurar que los beneficios del Convenio se apliquen solamente a aquellas personas que tienen derecho a los mismos. O sea, la información para el cobro del MCEEU art. 26.4.v. GONZÁLEZ POVEDA, *Tratados y convenios internacionales*. Valencia, 1992.
- (19) contra PH. MALHERBE. Le controle de l'impôt dans le contexte européen. J.D.F. 1991 p. 326.

Capítulo 3: El secreto, la intimidad y la protección de datos

- (1) D. 77/799; Real Decreto 1326/1987 de 11 de setiembre arts. 7 y 8 respectivamente.
- (2) PAREJO ALFONSO, L.-JIMENEZ BLANCO, A.-ORTEGA ALVAREZ, L. (1998): *Manual de derecho administrativo*, vol. 1, Madrid, p. 563.
- (3) D. art. 7.1.
- (4) ROSEMBUI, T. (2001): *Derecho fiscal internacional*, Barcelona, p. 287.
- (5) SPREUTELS, J.-SCHOIER, C. (2001): *Lutte contre le fraude fiscale et le blanchiment*, p. 337 en *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*. Bruxelles.
- (6) FRANCOIS, L.-CHAIGNEAU, P.-CHESNEY, M. (2002): *Criminalité financière*. Paris.
- (7) PIGNON, C. (2000): "cuando concluimos convenios un cierto numero de Estados aceptan prestar su cooperación bajo reserva de la cláusula de especialidad fiscal..." en *Le Blanchiment des profits illicites*. Paris, p. 215.
- (8) L.19/2003 de 4 de Julio.
- (9) SPREUTELS, J.-GRIGSEELS, C. (2001): *Interaction between money laundering and tax evasion: Belgian and international measures in the fight against money laundering*. Intertax. 2001/1.
- (10) GIANNINI, M. S. op.cit. II p. 1181, sobre los procedimientos ablatorios.
- (11) VANONI, E. (1962): *Opere Giuridiche*, II, p. 225; integra el deber de dar noticias dentro de los deberes de hacer porque indica en el dar sumas de dinero la (las) únicas obligaciones en sentido estricto. Pero, curiosamente, cuando se refiere a las noticias siempre las coloca como un dar "elementos idóneos para formar la convicción que debe llevar a la liquidación de la prestación debida.
- (12) SANDULLI, A. (1969): *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, p. 539.
- (13) PEREZ LUÑO, A. E. (1984): *Derechos humanos. Estado, Derecho y constitución*. Madrid, p. 300.
- (14) c.Geppaart. Thresholds for acces to the tax court en Taxpayer protection in the European Union. H.Albretgse-H. van Arendonk, Deventer, 1998, p. 38.
- (15) D.77/799/CEE; Conv. C. E.-OCDE art. 22.4; Modelo OCDE art. 8.
- (16) GIANNINI, M. S.-MIRABELLICENTURIONE, A. (2000): *Instituzioni di diritto amministrativo*. Milano, p. 377.
- (17) TC 110/84 de 26 de Noviembre.
- (18) ATIENZA, M.-RUIZ MANERO, J. (2000): *Ilícitos atípicos*. Madrid, p. 91; J. SANTAMARIA PASTOR. *Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones inabstrahibles*. Revista española de Derecho Constitucional, 15, 1985, predicando el uso de las potestades investigadoras estrictamente necesarias de manera "que el ámbito de la intimidad sufra la menor lesión posible."
- (19) HERRAN ORTIZ, A. I. (2002): *El derecho a la intimidad en la nueva Ley Orgánica de protección de Datos Personales*, Madrid, p. 35.
- (20) PEREZ DE LUÑO, A. E. (1992): *Del habeas corpus al habeas data*. Mérida.
- (21) PUJOL, A. (2003): *LOPD y la Agencia Tributaria. El Secreto. protección de datos, intimidad y mercado*. Diciembre 2003, 19... " se puede llegar a la conclusión... de que salvo en el caso de que se traten de datos especialmente protegidos la AEAT se encuentra habilitada para tratar los datos tributarios obtenidos sin necesidad de solicitar el consentimiento del obligado."

- (22) VIZCAINO CALDERÓN, M. (2001): *Comentarios a la Ley Orgánica de protección de Datos de carácter personal*. Madrid, p. 35; G. FREIXAS GUTIÉRREZ. *La protección de los datos de carácter personal en el derecho español*. Barcelona. 2001, p. 36: “estamos ante un derecho fundamental autónomo bautizado por el TC como libertad informática que se relaciona con todos los restantes derechos fundamentales y libertades publicas.”
- (23) GARRIGA DOMÍNGUEZ., A. (1999): *La protección de los datos de carácter personal en el derecho español*. Madrid.
- (24) RUIZ MIGUEL, C. (1995): *El derecho a la intimidad informática en el ordenamiento español*. Revista General de Derecho 607, 4-1995.
- (25) VIZCAINO CALDERÓN, M. op. cit. 381; A. HERRÁN ORTIZ, op. cit. p. 181.
- (26) GIANNACCARI, A. (2003): *L'ambito di applicazione della legge, l'importazione e l'esportazione dei dati personali en Diritto alla riservatezza e circolazione dei dati personali, coordinador*. R. Pardolesi, vol.1º, p. 234, Milano, 2003.
- (27) HERRÁN ORTIZ, A. I. op. cit. p. 179.
- (28) D. 95/46 art. 26.d.
- (29) Instrucción 1/2000 norma quinta. 1 de diciembre relativa a las normas por las que se rigen los movimientos internacionales de datos.
- (30) Instrucción 1/2000 norma 5ª 2.

Capítulo 4: La aplicación correcta de los sistemas tributarios

- (1) FEDELE, A. (2003): *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*. Parte I. Torino, p. 211.
- (2) HERRAN ORTIZ, A. I. op. cit p. 320.
- (3) CALDERÓN CARRERO, J. M. (2003): *El intercambio de información entre Administraciones tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada*, p. 454, en *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, dirigida por J. A. Rodríguez Ondarza–A. Fernandez Prieto. Madrid.
- (4) NEUMARK, F. (1974): *Principios de la imposición*. Madrid, p. 311.
- (5) MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2002): La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial. Navarra, p. 109.
- (6) FROMMEL, S. N. *The right of taxpayers to remain silent under the European Convention on Human Rights*, p. 81 en *Taxpayer protection in the European Union*. Cit.
- (7) MARTINEZ MUÑOZ, Y. op. cit. 110.
- (8) BARONE, L. (2000): *L'apport de la Convention Europeene des droits de l'homme au droit fiscal frances*. Paris, p. 144: “En estas condiciones parece aventurado interpretar este principio literalmente y afirmar que autoriza, en ausencia de atentado a la presunción de inocencia, cualquier tipo de reducción del derecho de inspección del fisco...”
- (9) FERRAJOLI, L. (1995): *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid, p. 539.
- (10) FERRAJOLI, L. op. cit. p. 132: “Los indicios son en suma, mas directos que las pruebas respecto de la hipótesis final, pero las pruebas son mas directas que los indicios respecto de la experiencia probatoria inicial”.
- (11) GEST, G.-TIXIER, G. (1990): *Droit fiscal international*. Paris, 1990 p. 567; B. CASTAGNEDE. *Precis de fiscalité internationale*. Paris, 2002, p. 242: “el intercambio de informaciones no puede asegurarse que sobre la base de la mas restrictiva de las dos legislaciones.”
- (12) SANTA-BÁRBARA RUPEREZ, J. (2001): *La no discriminación fiscal*. Madrid.
- (13) ROSEMBUI, T. (1996): *Los efectos del principio de no discriminación en la reciente jurisprudencia europea*. Impuestos 12-1996.

- (14) GLINEUR, P. (1996): *Les discriminations fiscales prohibees per le traite de Rome et par le principe conventionnel de l'égalité de traitement*, p. 133 en *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*. T. Affschrift-J. Kirckpatrick-J. Malherbe-J. P. Lagae-P. Glineur-A. Rombouts-B. Demjeppe. Bruxelles, 1996.
- (15) Convenio Consejo de Europa-OCDE art. 21.d; D.77/799 art. 8.2; Acuerdo Modelo OCDE art.2; Modelo COCDE y MCEEUU art.26.2).
- (16) ROSEMBUIJ, T. (2003): *Intangibles. La fiscalidad del capital intelectual*. Barcelona.
- (17) GRAU RUIZ, M. A. (2000): *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, Madrid, p. 130.
- (18) Y sirvan de ejemplo, los casos señalados en la D.77/799 sobre información espontánea, en particular art.4.1.D) sobre transferencia ficticia de beneficios intragrupo o los ejemplos facilitados en los Com.art.26MCOODE 7 y 8 y 19: "Antes de invocar esta previsión, el Estado Contratante debe sopesar cuidadosamente si los intereses del contribuyente realmente justifican su aplicación. De otra forma es claro que una interpretación demasiado amplia haría ineficaz el intercambio de información previsto en este Modelo de Convenio."
- (19) MALHERBE, J. *Droit fiscal international* cit. p. 782 "El estado requerido podría decidir transmitir al Estado requirente un secreto comercial en la medida en que su divulgación es, por ejemplo, necesaria para la apreciación de los precios de transferencia entre las empresas vinculadas...". Pero, aceptando en lo esencial, no es que el Estado ceda el secreto comercial sino alguna información que puede rozarlo de puro interés fiscal.

Capítulo 5: El orden público constitucional

- (1) LARRALDE, J. M. (2001): *La constitutionnalisation de l'ordre public*, p. 215, en M-J. Redor, *L'ordre public: ordre public ou ordre publics?. Ordre public et droits fondamentaux*. Bruxelles.
- (2) BALLARINO, T. (1999): *Diritto internazionale privato*. Padova, p. 306.
- (3) FOYER, J. *Droits internationaux de l'homme et ordre public international en Mélanges*. R. Goy. Rouen, 1998 p. 344; s. Loizidou de la C.E.D.H. de 23 de marzo 1995 donde se define la Convención europea de derechos humanos como un instrumento constitucional del orden público europeo.
- (4) S. Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1979.
- (5) DIEZ PICAZO, L. y PONCE DE LEÓN. *Algunas reflexiones sobre el derecho de propiedad privada en la Constitución de Estudios sobre la Constitución Española*, vol. II, p. 1258, Madrid, 1991.
- (6) «La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de Inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a "un sistema tributario justo" como el que la constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias», S.T.C. de 26 de abril de 1990.76.
- (7) LARRALDE, J. M. cit. p. 228; L. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*. Paris. 1990.
- (8) STC 64/1990 de 5 de abril; L. SANCHEZ SERRANO, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Madrid. 1997 p. 180 y sigts.
- (9) FALZEA, A. (1999): *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica. La Costituzione e l'ordinamento giuridico*. Milano, p. 500.

- (10) JESSUP, *Transnational Law*, Yale University Press, 1956 p. 2; T. ROSEMBUIJ, *El hecho de contribuir*. Buenos Aires, 1975. Sobre el fondo real de la persona jurídica. p. 36 donde en el caso Ford Motor Argentina, la Corte Suprema de Justicia apunta como intuición la relación entre orden público e interés institucional y actividad transnacional como punto de atracción a la imposición.
- (11) v. A. FALZEA op.cit. 498.
- (12) AUDIT, B. (2000): *Droit international privé*. Paris, p. 268.
- (13) RIGAUX, F. (1985): *Derecho internacional privado. Parte General*. Madrid, 1985 p. 380; P. MAYER. *Droit international privé*. Paris. 1998, p. 132 describe las etapas de actuación de la excepción: determinación de la ley competente, por actuación de la regla del conflicto; constatación que esta ley (extranjera) sería contraria al orden público; evicción de la ley extranjera y sustitución por la ley local.
- (14) ROSEMBUIJ, T. (2001): *Derecho fiscal internacional*. Barcelona, p. 233, donde se cita la doctrina representada por Buhler y Blumenstein y la referencia a la excepción de orden público cuando hay incompatibilidad entre el sistema tributario local y el extranjero en los términos de los principios jurídicos que los inspiran, haya o no tratado internacional de por medio.
- (15) MAYER, P. op. cit. p. 140.
- (16) DECKER, M. (2001): *Aspects intérêts et internationaux de la protection de la vie privée en droits français, allemand et anglais*, Paris, p. 215.
- (17) ROSEMBUIJ, T. op. cit. p. 234.
- (18) BALLARINO, T. (1999): *Diritto internazionale privato*. Padova, p. 186.
- (19) AUDIT, B. (2000): *Droit international privé*. Paris, p. 103.
- (20) CALDERÓN CARRERO, J. M. op. cit. p. 456.
- (21) VOGEL, K. (1990): *On double taxation conventions*. Deventer, p. 1249: "Bajo la ley de la República Federal tal evaluación básica es primitivamente expuesta en los derechos humanos básicos establecidos en la constitución".
- (22) SUDRE, F. *L'ordre public européen* en M. J. Redor, *L'ordre public*, cit. p. 109.
- (23) El Preamble de la CEDH afirma que la conservación de las libertades fundamentales reposan esencialmente sobre un régimen político verdaderamente democrático, de una parte y de otra parte, sobre una concepción común y un común respeto de los derechos del hombre.
- (24) PÉREZ VERA-ABARCA JUNTO Y OTROS. (1990): *Derecho internacional privado*. Madrid, p. 150 que entienden que la voluntad del Estado de obligarse por un texto acordado internacionalesmente no implica la aceptación de la legislación del otro Estado contratante en su conjunto y mucho menos la de su legislación futura.
- (25) ROSEMBUIJ, T. (2000): *La transacción tributaria*. p. 48 y bibliografía ahí citada.
- (26) DIEZ, L.-PICAZO Y GULLON, A. (1995): *Instituciones de derecho civil. V.I*. Madrid, p. 307.
- (27) FALZEA, A., Ricerche op. cit. "El por tanto está en grado de reconocer sus propios deberes y derechos preexistentes y de afrontar las responsabilidades y las cargas correspondientes a tales deberes y derechos".
- (28) ALBACAR LÓPEZ, J. L.-SANTOS BRIZ, J. (1991): *Código Civil. Doctrina y jurisprudencia. T.VI*. Madrid, p. 1236.
- (29) S. 30 marzo 1981, 7 noviembre 1975, 27 febrero 1964.
- (30) T.C.S. 20 de julio de 1981.
- (31) T.C 31 octubre 1996.
- (32) GRAU RUIZ, M. A. (2000): *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*. Madrid, p. 251.
- (33) ROSEMBUIJ, T. *Derecho fiscal internacional* op. cit. p. 264 y sigts.
- (34) AUDIT, B. *Droit international privé* cit. p. 256.
- (35) GARCÍA GRAU, M. A. op. cit. p. 251.

- (36) D.76/308/CEE de 15 de marzo. D77/794 de la Comisión modificada por la D.86/489/CEE y 79/1071/CEE y 2001/44/CEE del Consejo.
- (37) cfe Real Decreto 704/2002 de 19 de julio y Orden 2324/2003 de 31 de julio Ministerio de economía y Hacienda art.7.
- (38) GRAU RUIZ, M. A. op. cit. p. 253: señalando que no se admite la identidad de efectos entre las actuaciones del Estado requerido y requirente... “según la normativa comunitaria, las actuaciones recaudatorias no se consideran como si hubieran sido realizadas en este último Estado (requirente)”.
- (39) Así es lo que se define como la no aplicación de las exigencias del Estado requerido y la aplicación de las exigencias temporales del Estado requirente. F. A. GARCÍA PRATS. *La asistencia internacional para la recaudación de las deudas tributarias*. p. 475 en *Fiscalidad y planificación fiscal internacional* cit.
- (40) DOCCLO, C. *Echange de renseignements en les paradis fiscaux* cit. p. 431.