

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 602-11-021-X

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO INTERNACIONAL, EUROPEO Y ESPAÑOL*

Autores: *María del Prado Merino Espinosa*
Consejo Superior de Investigaciones Científicas

Francisco José Nocete Correa
Universidad de Castilla-La Mancha

DOC. n.º 6/2011

(*) Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «Los mecanismos de intercambio de información tributaria: su regulación y operatividad en la fiscalidad internacional y comunitaria», que tiene como Investigador Principal al Prof. Dr. D. Miguel Ángel Collado Yurrita, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación / Plan Nacional I+D+i (DER 2009-10199).



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL
2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO
 - 2.1. Importancia y funcionalidad del intercambio de información
 - 2.2. Instrumentos normativos destinados a favorecer el intercambio de información
 - 2.2.1. Instrumentos adoptados en el seno de la OCDE
 - 2.2.1.1. La cláusula de intercambio de información del art. 26 MC OCDE
 - 2.2.1.2. El Modelo de Acuerdo OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria, de 18 de abril de 2002
 - 2.2.2. El intercambio de información en el MC ONU
 - 2.2.3. El intercambio de información en el MC EEUU
 - 2.2.4. Otros modelos e instrumentos normativos internacionales en materia de intercambio de información
 - 2.3. Modalidades de intercambio de información
 - 2.4. Límites al uso y al intercambio de información
 - 2.4.1. Límites al uso
 - 2.4.2. Límites al intercambio
 - 2.5. Tutela del obligado tributario en el procedimiento de intercambio de información
 - 2.5.1. La tutela del obligado tributario
 - 2.5.2. Consecuencias derivadas de la transgresión de los límites al intercambio de información
3. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO EUROPEO
 - 3.1. Importancia y funcionalidad del intercambio de información en el Derecho tributario europeo
 - 3.2. Principios relativos al intercambio y al uso de la información tributaria
 - 3.3. Base jurídica que permite la adopción de instrumentos de Derecho derivado en materia de intercambio de información
 - 3.4. Confluencia de instrumentos y jerarquía normativa
 - 3.5. Instrumentos de Derecho derivado adoptados en materia de intercambio de información
 - 3.5.1. La Directiva 77/799/CEE y la asistencia mutua a la liquidación y recaudación entre Administraciones tributarias: Objeto y contenido
 - 3.5.1.1. Modalidades de intercambio de información
 - 3.5.1.2. Eficacia de la Directiva 77/799/CEE
 - 3.5.1.3. Límites al intercambio y al uso de la información transmitida
 - 3.5.1.4. Conclusiones
 - 3.5.2. La Directiva 2003/48/CE o «Directiva del Ahorro»: Objeto y contenido
 - 3.5.2.1. El «período transitorio»
 - 3.5.2.2. Propuesta de modificación de la Directiva 2003/48/CE
 - 3.5.3. El intercambio de información tributaria en el ámbito de la imposición indirecta

- 3.6. Acuerdos internacionales que posibilitan el intercambio de información con terceros Estados
- 3.7. La tutela europea del contribuyente en el intercambio de información tributaria
- 4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL
 - 4.1. Normativa reguladora del intercambio de información en el Derecho tributario español
 - 4.1.1. Tratados internacionales adoptados por España sobre la base de los instrumentos elaborados en el seno de la OCDE
 - 4.1.1.1. Consecuencias de la suscripción de acuerdos en materia de intercambio de información tributaria: La exclusión de la *lista negra* de paraísos fiscales
 - 4.1.1.2. Progresos en la firma de acuerdos con territorios tradicionalmente considerados paraísos fiscales
 - 4.1.2. La articulación interna de la normativa europea en materia de intercambio de información tributaria: Los Reglamentos de transposición
 - 4.1.2.1. El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, de transposición de la Directiva 77/799/CEE
 - 4.1.2.2. El Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, de transposición de la Directiva 2003/48/CE
 - 4.1.3. Las normas antiparaíso fiscal
 - 4.1.4. La dudosa compatibilidad de las normas antiparaíso fiscal con el Derecho europeo: El caso específico de Chipre
 - 4.2. Límites al intercambio de información y al uso de la misma
 - 4.2.1. Protección de Datos de Carácter Personal
 - 4.2.2. Derecho a no autoinculparse

BIBLIOGRAFÍA

1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

El intercambio de información constituye un mecanismo esencial cuya finalidad primordial radica en favorecer la correcta aplicación de los regímenes tributarios sustantivos establecidos por los distintos Estados, convirtiéndose en una herramienta fundamental tanto para las Administraciones tributarias que pretenden evitar la pérdida de recaudación derivada de la falta de conocimiento de las rentas obtenidas por sus contribuyentes en otros Estados, como para los propios contribuyentes que pretenden una correcta determinación de sus deudas tributarias evitando la aplicación de las medidas diseñadas en las normativas tributarias estatales ante la ausencia de dicha información, ya que éstas pueden, en muchos casos, conducir a un tratamiento fiscal más gravoso que el resultante de la aplicación del sistema tributario ordinario del Estado en cuestión.

Además de presentar esa utilidad instrumental, el intercambio de información se ha convertido también en uno de los aspectos que denotan la existencia de un sistema tributario completo y complejo en un determinado país, hasta el punto de convertirse en el criterio fundamental que permite distinguir entre *jurisdicciones fiscales tradicionales* y *paraísos fiscales*.

Junto a estas finalidades específicamente tributarias, el intercambio de información se ha erigido en mecanismo de lucha contra determinadas actividades delictivas, permitiendo identificar tanto el origen de los fondos con que se financia, por ejemplo, el terrorismo, como la existencia de Estados que, adoptando una determinada postura contraria al intercambio de información tributaria, favorecen, voluntaria o involuntariamente, dichas actividades.

Dada su transcendencia, el intercambio de información ha sido objeto de regulación desde diferentes perspectivas, circunstancia por la que hemos considerado oportuno estructurar el presente estudio partiendo del análisis de la regulación adoptada en el Derecho Tributario internacional, europeo y español, sin obviar las inevitables relaciones de incidencia mutua y complementariedad que se producen entre las disposiciones que integran esos tres niveles de normatividad.

No obstante, antes de proceder a dicho análisis, consideramos oportuno dedicar algunas líneas a trazar una delimitación conceptual que nos permita distinguir la expresión «intercambio de información» de otros conceptos afines.

Pese a las prolíficas consideraciones doctrinales realizadas hasta la fecha en el ámbito que nos ocupa, centradas principalmente en la evolución del significado o concepto de intercambio de información como tal, no existe una definición precisa y concreta acerca de qué hemos de entender por «intercambio de información», llegando incluso, desde nuestro punto de vista, a utilizar indistintamente o asociar de forma inadecuada conceptos distintos como son el intercambio de información y la asistencia mutua que, si bien caminan de la mano y podemos llegar a decir que representan «dos caras de la misma moneda», han de disociarse como conceptos distintos e independientes el uno del otro, que coexisten pero no necesariamente se dan de forma conjunta.

Nuestra delimitación conceptual parte de lo que, según el parágrafo 2 de los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al artículo 26 del Modelo de Convenio (en adelante, «MC OCDE»), debemos entender por «información», concepto en el que se engloban:

Datos referentes a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una persona concreta en el territorio de un Estado, a cuestiones contables, cuestiones relativas al régimen jurídico (fiscal o no) de ciertas operaciones, rentas (calificación/sujeción) o entidades, [...].

Asimismo, el art. 26.1 presente en los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EEUU acota ulteriormente el tipo de información transmisible calificándola de «necesaria», al mismo tiempo que especifica que los convenios para evitar la doble imposición internacional tan sólo autorizan el intercambio de información necesaria para el otro Estado interviniente, presupuesto que concurre cuando los datos que se transmiten resultan fiscalmente relevantes para el Estado requirente de cara a la aplicación de las disposiciones del convenio en cuestión o de su legislación interna, haciendo referencia también a la necesidad de que el Estado requirente haya agotado previamente todo medio a su disposición para obtener la información solicitada (*exhaustion rule*).

En nuestra opinión, la falta de claridad conceptual ha llevado a utilizar indistintamente o asociar de forma inadecuada los conceptos de intercambio de información y asistencia mutua, llegando a afir-

marse que el intercambio de información forma parte del concepto más amplio de asistencia mutua entre las administraciones fiscales de los distintos países¹, que el intercambio de información constituye fundamentalmente un mecanismo al servicio del control fiscal² o incluso que el intercambio de información se articula mediante la asistencia mutua³, de ahí que insistamos en la necesidad de delimitar el alcance de cada uno de los conceptos considerados de forma autónoma, tomando como punto de partida la regulación que el propio MC OCDE⁴ realiza por separado del intercambio de información y de la asistencia mutua.

Nuestra postura acerca del necesario deslinde entre los conceptos de intercambio de información (entendido como la acción de intercambiar datos con transcendencia tributaria) y de asistencia mutua (entendido como el procedimiento a través del que se articula dicho intercambio de datos como consecuencia de la cooperación entre Estados) se sustenta precisamente en las afirmaciones de autores tales como Rosembuj, quien alude, en particular, a la posibilidad de realizar un intercambio de información (o «relación comunicacional», como lo denomina el propio autor) de carácter unilateral, «[...] sin apelar a convenio o tratado, sobre la base del principio de competencia fiscal lesiva o reciprocidad de intereses»⁵, en la medida en que, desde nuestro punto de vista, la asistencia mutua prevé la existencia de un instrumento jurídico bilateral o multilateral, mientras que el intercambio de información puede ser unilateral.

Según afirma Rosembuj⁶, la justificación de un intercambio de información de carácter bilateral o multilateral radica, precisamente, en la necesidad de que medie un acuerdo o tratado preceptivo por estar en juego la garantía de los derechos de la persona, si bien no ya así en el caso de un intercambio de información unilateral ante la posible presunción de la comisión de fraude fiscal, en cuyo caso estaría justificada una hipotética iniciativa espontánea de transmisión de datos con transcendencia tributaria por parte de un determinado Estado en favor de aquel otro que pudiera verse perjudicado por dicha conducta elusiva.

Sí compartimos, por el contrario, algunas afirmaciones que giran en torno a la evolución operada en el concepto de intercambio de información que ha permitido superar una concepción basada en los intereses de los Estados contratantes frente a los de la totalidad del ordenamiento internacional, evolución que pone de relieve la existencia de conflictos de intereses como resultado de la aceptación de la necesidad de proteger los intereses particulares de los Estados y/o de los respectivos contribuyentes frente a los intereses del sistema en su totalidad, de ahí que los intereses del Estado puedan colisionar directamente con los del particular, en cuyo caso cabe abogar por una aplicación «correcta» de los respectivos sistemas tributarios que permita conjugar ambos intereses⁷.

2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

2.1. Importancia y funcionalidad del intercambio de información

Por lo general, se ha venido considerando que el intercambio de información cumple las dos finalidades siguientes: por una parte, la de establecer los hechos en relación a los que sean de aplicación las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio; por otra, la de asistir a una de las partes contratantes en la gestión y aplicación de su legislación interna.

¹ En este sentido, véase Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordon Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, 3.ª edición, IEF, Madrid, 2007, págs. 1212 y 1213.

² Vid. Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, CISS, Madrid, 2009, pág. 649.

³ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2004, pág. 13.

⁴ Véanse los arts. 26 y 27 MC OCDE sobre intercambio de información y asistencia mutua administrativa, respectivamente.

⁵ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 28.

⁶ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 25.

⁷ Sobre la evolución del concepto de intercambio de información, véase Adonnino, P.: «Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie», en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario Internazionale*, III Edizione, Cedam, Padova, 2005, págs. 1128 y 1129.

Dicha tendencia a identificar una *doble finalidad* del intercambio de información encuentra reconocimiento y justificación en autores como Martínez Giner⁸ o Bustamante Esquivias. Esta última sostiene que las Administraciones tienen, fundamentalmente, dos grandes «tareas» consistentes, por un lado, en comprobar si los obligados tributarios están al corriente con sus obligaciones fiscales y, por otro, en detectar presuntos incumplimientos que requieren de una actuación específica por parte de la Administración⁹.

En nuestra opinión, esta doble finalidad del intercambio de información puede concretarse en los siguientes aspectos:

a) *Correcta aplicación de los tributos*

Son numerosos los autores que hacen referencia a la correcta aplicación de los tributos¹⁰ como la primera de las finalidades del intercambio de información, quedando patente su constante alusión al «deber de contribuir».

Entre esos autores, Rosembuj, al sostener que el fundamento del intercambio de información radica en la necesidad de preservar la recaudación de cada Estado y al afirmar que «[...] la función recaudatoria tributaria es inseparable del orden público constitucional. La opacidad [informativa] ampara hechos susceptibles de vulnerar ilícitamente dicho orden»¹¹, está haciendo referencia explícita al vínculo entre el intercambio de información y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en un determinado Estado. Asimismo, apunta a que dicha opacidad informativa conduce, salvo casos justificados, al menoscabo del interés público del Estado en cuestión¹².

Por su parte, Calderón Carrero¹³ señala que la obligación de colaborar que recae sobre los contribuyentes no se fundamenta en la tutela del deber constitucional de contribuir a la Hacienda del Estado de origen o residencia, sino que sencillamente se está garantizando el control del fraude fiscal por parte del Estado requirente, siendo necesaria la cooperación entre Administraciones, tanto a nivel internacional como comunitario, para preservar los respectivos derechos recaudatorios.

En este mismo sentido se manifiesta Adonnino¹⁴ al defender la enorme transcendencia en el ámbito del intercambio de información de la correcta aplicación de las normas tributarias, incluidos los convenios de doble imposición, a fin de preservar la recaudación por parte de los Estados sin que ello vaya en detrimento de los derechos del obligado tributario, destacando la importancia de la salvaguardia de la confidencialidad y el respeto de determinadas garantías procedimentales y de los valores fundamentales constitucionalmente garantizados. Del mismo modo, el citado autor hace referencia a la existencia de limitaciones al uso e intercambio de la información como son la reciprocidad, el potencial agotamiento de los medios de instrucción internos de los Estados, a aquellas representadas por la legislación y por la práctica habitual administrativa de los Estados y a otras que se

⁸ También Martínez Giner identifica una doble finalidad del intercambio de información que podemos resumir en la correcta aplicación de los tributos que integran un determinado ordenamiento tributario, por una parte, y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, por otra. *Vid.* Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008, pág. 28.

⁹ Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cerdán Ezquerro, T. (Dir.): *Manual...*, *op. cit.*, págs. 1209 y 1210.

¹⁰ El valor de corrección aparece reflejado en los arts. 19 y 21 del Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE, en el art. 8 de la Directiva 77/799/CEE, en el art. 26.2 de los Modelos de Convenio OCDE y EEUU y en el art. 7 del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE. Dicha «cláusula de corrección» concilia el derecho recaudatorio de todo Estado con el principio de capacidad económica, criterio de reparto de ingresos tributarios y de igualdad que impide posibles disparidades de trato en situaciones comparables, al tiempo que preestablece el respeto entre ordenamientos jurídicos distintos, unidos en su lucha contra la elusión y evasión fiscales, condición para el efectivo intercambio de información entre Estado requirente y requerido.

¹¹ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 13.

¹² El intercambio de información juega un papel trascendental en la correcta aplicación de los tributos, proceso que, como tuvo ocasión de afirmar nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 182/97, de 20 de octubre, «[...] encuentra su raíz y justificación en el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que la Constitución impone».

¹³ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información», *Working Papers*, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2000, pág. 17.

¹⁴ Adonnino, P.: «Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie», en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario...*, *op. cit.*, págs. 1127 y 1128.

traducen en garantías para los obligados tributarios, tales como la confidencialidad, la correcta adquisición de los datos (intercambio legítimo) y la salvaguardia de los secretos comerciales, industriales y profesionales, intereses estos últimos que pueden colisionar con el interés fundamental de los Estados por el recíproco intercambio de información.

b) *Importancia instrumental del intercambio de información como medio de lucha contra actividades delictivas, perniciosas y hechos lesivos*

El intercambio de información representa la herramienta básica para la adopción de otros instrumentos normativos de carácter internacional en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, uno de los objetivos de actuación prioritarios expresamente contenidos en el *Código de Conducta sobre Cooperación en la Lucha Internacional contra la Evasión Fiscal y la Elusión Legal de Impuestos* de la ONU¹⁵.

Esta misma consideración sobre la relevancia instrumental del intercambio de información en la lucha contra actividades delictivas, las que motivaron precisamente el cambio de postura de EE.UU. en lo que concierne a los paraísos fiscales a raíz de los atentados perpetrados el 11 de septiembre de 2001 (11-S), explica el que se preste una mayor atención a la ausencia de intercambio de información como criterio delimitador de la calificación de un determinado territorio como «paraíso fiscal».

Si hacemos un análisis retrospectivo, encontraremos que son numerosas las consideraciones doctrinales respecto de la importancia instrumental del intercambio de información. En esta misma línea, cabe destacar la postura de Calderón Carrero, para quien el intercambio de información representa esencialmente un instrumento al servicio del control fiscal en lo que a operaciones económicas internacionales concierne¹⁶. Por su parte, Bustamante Esquivias sostiene la importancia de que existan y se desarrollen múltiples instrumentos jurídicos al servicio del intercambio de información no tan sólo en países a los que califica de «no informadores», sino que también hace extensiva dicha afirmación a todos los Estados¹⁷ con el fin de combatir el fraude fiscal, para el que las dificultades en la obtención de información constituyen un *terreno abonado y fértil*.

Adonnino se pronuncia en este mismo sentido al afirmar que el intercambio de información «se ha convertido en el núcleo de la política de la OCDE para combatir la competencia fiscal y acabar con prácticas o regímenes fiscales perniciosos, así como también de cara a gestionar las relaciones con los ordenamientos que las ponen en práctica a fin de maximizar la funcionalidad de la lucha contra los delitos fiscales o hechos lesivos»¹⁸ y al recordar que «la correcta aplicación de la normativa tributaria interna de los distintos Estados implica que los datos intercambiados han de facilitar, asimismo, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal»¹⁹.

2.2. Instrumentos normativos destinados a favorecer el intercambio de información

El intercambio de información tributaria se articula, en el contexto internacional, a través de diversos instrumentos normativos entre los que destacan:

- Los convenios bilaterales, generalmente basados en el MC OCDE o en el MC ONU.
- Tratados específicos sobre la asistencia administrativa en materia fiscal, tales como los acuerdos sobre intercambio de información que siguen las directrices del *Modelo de Acuerdo OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria de 2002*, el *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria*, el *Convenio Nórdico sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal* o el *Modelo de Acuerdo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) sobre intercambio de informaciones*, entre otros.

¹⁵ Así se manifestó en el informe «Impuestos y financiación para el desarrollo» elaborado por el *Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen* (SOMO), 2008, pág. 11, disponible en <http://www.somo.nl>.

¹⁶ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 649.

¹⁷ Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual...*, *op. cit.*, págs. 1211 y 1212.

¹⁸ Adonnino, P.: «Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie», en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario...*, *op. cit.* pág. 1126 (traducción propia).

¹⁹ Adonnino, P.: «Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie», en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario...*, *op. cit.* pág. 1136 (traducción propia).

A continuación, analizaremos los instrumentos normativos adoptados por las distintas organizaciones internacionales más relevantes en esta materia.

2.2.1. Instrumentos adoptados en el seno de la OCDE

La OCDE ha realizado grandes esfuerzos en el diseño de instrumentos normativos destinados a favorecer el efectivo intercambio de información no ya solamente entre los países miembros, sino también entre éstos y otras jurisdicciones o Estados no miembros.

Se trata principalmente de instrumentos bilaterales que encuentran su máxima expresión en la celebración de convenios de doble imposición, si bien existen otros instrumentos con carácter multilateral, tales como el *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria*²⁰.

Asimismo, existen otras iniciativas de la OCDE, articuladas con la intervención del Comité de Asuntos Fiscales, que han quedado plasmadas en otros instrumentos destinados a favorecer los intercambios de información con transcendencia tributaria gracias a una regulación completa y específica diseñada a tal fin. Nos estamos refiriendo al *artículo 26 MC OCDE* y a sus *Comentarios*, objeto de varias modificaciones durante los últimos años, y al *Modelo de Acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria* y sus *Comentarios*, de 18 de abril de 2002²¹, sin olvidar mencionar el instrumento de adopción más reciente: el *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*²², destinado a los funcionarios responsables del intercambio de información.

Por otra parte, hemos de hacer mención obligada a los trabajos desarrollados en primerísima línea por la OCDE en materia de intercambio de información, una de las principales cuestiones a las que dicha organización ha dedicado una mayor atención durante los últimos años por su estrecha relación con la política en materia de competencia fiscal perjudicial, en cuanto la falta de transparencia constituye uno de los criterios delimitadores fundamentales para calificar a determinados países de «paraísos fiscales»²³. No en vano, como afirma Maldonado García-Verdugo²⁴, los informes elaborados por el Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial de la OCDE desde 1998 se han convertido en el «trabajo estrella» del Comité de Asuntos Fiscales de esta organización internacional, desde los primeros resultados concretados ya en el Informe de 2000, que contenía dos listas: una de países o jurisdicciones que cumplían los criterios para ser considerados paraísos fiscales y otra de regímenes fiscales preferenciales en los países de la OCDE, que reunían los criterios para ser considerados perjudiciales.

En ambos casos, la falta de transparencia o la ausencia de un efectivo intercambio de información no constituían el criterio fundamental para calificar a un determinado territorio de *paraíso fiscal*²⁵ o *regi-*

²⁰ El texto completo en inglés se encuentra disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/11/29/2499078.pdf>.

²¹ El texto completo en inglés puede consultarse en la siguiente página Web: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>.

²² Adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006.

²³ Si bien existen múltiples definiciones doctrinales que no toman en consideración esa falta de transparencia como un criterio determinante a la hora de calificar a un determinado territorio como «paraíso fiscal». En este mismo sentido, consideramos que, de entre las diversas definiciones mencionadas por López Espadafor y Lombardero Expósito, tan sólo la ofrecida por Carpizo Bergareche y Vallejo Santaella haría referencia implícita a la falta de transparencia o a la ausencia de un efectivo intercambio de información, mientras que Rosemberg, Salto, Arespacochaga y Pérez Rodilla no hacen mención alguna, centrandose su atención en la escasa o nula tributación existente en dichos territorios. *Vid.* López Espadafor C. M. y Lombardero Expósito, L. M.: «Revisión de la problemática de los paraísos fiscales y su incidencia en el blanqueo de capitales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 323, CEF, Madrid, 2010, pág. 9.

²⁴ Maldonado García-Verdugo, A.: «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/02, Madrid, 2002, pág. 5.

²⁵ Como afirma Vallejo Chamorro a la luz del Informe de Progreso de 2000 de la OCDE, para que estemos en presencia de un paraíso fiscal es necesario que se trate de un territorio de nula o baja tributación y, además, que concorra alguno de los siguientes criterios (*vid.* Vallejo Chamorro, J. M.: «La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, núm. 825, 2005, pág. 4):

«[...] 2. Falta de intercambio de información efectiva.

Falta de transparencia en lo que se refiere a una falta de conocimiento del funcionamiento de las disposiciones legales, administrativas o legislativas.

Falta de una actividad sustancial».

*men fiscal preferencial*²⁶ en la medida en que la condición indispensable al respecto residía en la baja o nula tributación aplicable en dicho territorio, por lo que podían existir territorios o países que, pese a articular un efectivo intercambio de información, pudieran incluirse en una de las dos listas mencionadas anteriormente.

El Informe de junio de 2000 no sólo contenía las dos listas mencionadas, sino que preveía la publicación de otra lista, en julio de 2001, de «paraísos fiscales no cooperativos», entre los que se incluirían aquellos países o jurisdicciones que asumieran el compromiso de modificar sus sistemas fiscales con anterioridad al 31 de diciembre de 2005.

La consecuencia fundamental de la inclusión en esta lista de los mencionados *paraísos fiscales no cooperativos* residía en que la jurisdicción en cuestión sería objeto de las medidas antiparaíso aplicadas de forma coordinada por todos los países de la OCDE. Esto suponía que aquellos países de la OCDE que no dispusieran de normas antiparaíso las adoptarían con el fin de aplicarlas a las jurisdicciones incluidas en dicha lista.

Por su parte, EEUU mostró una posición discordante en relación con estos trabajos al considerar que la iniciativa de la OCDE debía reorientarse hacia la cuestión del intercambio de información entre Estados a fin de combatir el fraude fiscal²⁷. EEUU justificó este cambio de postura alegando que no pretendía entrometerse en la soberanía de otros Estados indicándoles qué debían hacer en materia fiscal, sino únicamente garantizar la aplicación de su propia legislación tributaria, para lo que resultaba indispensable la asistencia de otros países en forma de intercambio de información.

Esta nueva posición de EEUU se reflejaba en un rechazo hacia el criterio de estanqueidad al argumentar que aun cuando un país cumpliera este criterio no se le debería considerar paraíso fiscal, abogando por una aplicación homogénea de las medidas defensivas contra los paraísos fiscales en los mismos términos que a los países de la OCDE y manifestando, al mismo tiempo, su oposición a la existencia de «listas negras» o cerradas de paraísos fiscales.

La nueva postura estadounidense se tradujo, asimismo, en un reposicionamiento por parte de la OCDE plasmado en el Informe de Progreso de 2001, cuyo aspecto fundamental radicaba en la supresión del criterio de estanqueidad, supresión que desplegaba sus efectos en lo concerniente a la lista de paraísos fiscales no cooperativos en cuanto, para excluir una determinada jurisdicción de dicha lista, era suficiente asumir el compromiso de modificar los respectivos sistemas fiscales mediante la adopción de medidas que garantizaran la transparencia y contribuyesen al efectivo intercambio de información.

En definitiva, como hemos podido observar, el cambio fundamental en la reorientación del trabajo de la OCDE viene dado por la supresión del criterio de estanqueidad a la hora de determinar si un paraíso fiscal es o no cooperativo, es decir, la OCDE sólo exige a los paraísos fiscales el cumplimiento de los criterios de transparencia y de intercambio de información para ser excluidos de la lista de paraísos fiscales no cooperativos, cobrando en este preciso instante el criterio de intercambio de información una importancia fundamental a la hora de calificar a estos territorios de «paraísos fiscales cooperativos». A partir de este momento, todos los trabajos de la OCDE en materia de lucha contra la competencia fiscal perjudicial guardan una estrecha relación con el intercambio de información.

Este cambio ha tenido toda una serie de consecuencias prácticas que, entre otras, han quedado plasmadas en la adopción, por parte de 31 jurisdicciones, de los estándares de la OCDE de transparencia e intercambio de información hasta abril de 2002, a las que hay que sumar otras 7 jurisdicciones²⁸

²⁶ Por otro lado, conforme a lo establecido en el mencionado Informe de 2000, nos encontraremos ante un régimen fiscal perjudicial cuando, además de tratarse de un territorio de nula o baja tributación, se dé alguno de los siguientes criterios:

«1. Estanqueidad o aislamiento del régimen (ring fencing).

2. Falta de transparencia legal, reglamentaria o administrativa.

3. Ausencia de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen».

²⁷ Sobre el cambio de posicionamiento de EEUU. *cf.* Maldonado García-Verdugo, A.: «Nueva posición de la OCDE...», *op. cit.*, pág. 7, y Vallejo Chamorro, J. M.: «La competencia fiscal perniciosa...», *op. cit.*, pág. 153.

²⁸ Dejan de ser considerados paraísos fiscales no cooperativos las Repúblicas de Nauru y Vanuatu, en 2003; Liberia y la República de las Islas Marshall, en 2007; Andorra, el Principado de Liechtenstein y el Principado de Mónaco, en mayo de 2009. Para mayor referencia, véase la página

http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html, visitada el 3 de junio de 2010.

que se han ido excluyendo gradualmente de la lista de paraísos fiscales no cooperativos tras adoptar los estándares antes mencionados.

A la luz de los progresos en el ámbito del intercambio de información de los que acabamos de dar cuenta, podemos afirmar que la política de la OCDE en materia de lucha contra la competencia fiscal perjudicial y, más específicamente, contra los paraísos fiscales no cooperativos, ha girado en torno al intercambio de información tal y como se desprende de la multitud de trabajos elaborados a lo largo de los últimos años en materia de intercambio de información por parte de la OCDE²⁹. No obstante, por su especial trascendencia, nos centraremos en el análisis de aquellos sobre los que se sustenta la adopción de dos de los instrumentos jurídicos internacionales propuestos por la OCDE: el *artículo 26 MC OCDE* y el *Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información de 2002*.

2.2.1.1. La cláusula de intercambio de información del art. 26 MC OCDE

El art. 26 MC OCDE proporciona una base jurídica comúnmente aceptada para el intercambio bilateral de información a efectos fiscales. Tanto es así que son más de 3.000 los tratados y/o acuerdos bilaterales basados en el MC OCDE.

El artículo 26 prevé la obligación de intercambiar información que pueda considerarse previsiblemente pertinente o «necesaria»³⁰ para la correcta aplicación de un convenio en materia fiscal, así como también a efectos de la gestión y aplicación de las leyes tributarias nacionales de los Estados contratantes.

²⁹ Además de los trabajos de la OCDE a los que ya nos hemos referido, específicamente dedicados al intercambio de información, podemos citar, entre otros, los siguientes:

- 1998: Presentación del Informe *Harmful tax competition. An emerging global issue*, en el que se mencionaban los criterios para identificar regímenes con competencia fiscal perniciosa. Dicho informe proponía la modificación del art. 26 MC OCDE.
- *Forum on harmful Tax practices: 2000* → *Informe Towards Global tax co-operation*, que trataba de identificar y eliminar prácticas fiscales perjudiciales. Se pasó de 47 a 35 jurisdicciones/paraísos fiscales, comprometiéndose algunos Estados a eliminar el carácter perjudicial de sus regímenes. Destacable la propuesta de la OCDE de desarrollar un vehículo normativo que sirviera de modelo para el intercambio de información.
- *Progress Report*, junio de 2001: Recoge los logros obtenidos, compromisos y exigencias de transparencia y efectivo intercambio de información con miras a obtener la categoría de jurisdicción cooperativa → información relevante con fines fiscales, garantizando la protección de los derechos de los contribuyentes y la confidencialidad de los datos.
- 2002: La OCDE publica el Modelo de Acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria, elaborado por el grupo de trabajo del Foro Global de la OCDE, que recoge los estándares de intercambio de información plasmados en Informe de Progreso de 2001.
- 2004: *The OECD's Project on Harmful tax practices: The 2004 Progress Report* → de 47 jurisdicciones perjudiciales iniciales, 18 quedan derogadas, 14 son modificadas y 13 no encontradas perjudiciales, quedando únicamente dos regímenes: Suiza (50/50 practice) y Luxemburgo (1929 holdings). La falta de compromiso motivó seguir incorporando como jurisdicciones no cooperativas a Mónaco, Islas Marshall, Liberia, Liechtenstein y Andorra.
- 2004, Berlín: Las jurisdicciones cooperativas intentaron definir en el Foro Global las líneas maestras del *level playing field* o «nivel de equidad» para lograr un efectivo intercambio de información en condiciones de justicia y equilibrio.
- 2005: La preocupación de la OCDE versa sobre el acceso a la información bancaria, aspecto tratado en la modificación del art. 26 MC OCDE en 2005 como resultado de la labor iniciada en 2000. Mejoras plasmadas en el Informe *Improving Access to bank information for tax purposes: The 2003 Progress Report*, también desde el punto de vista criminal-fiscal.
- 2005: Nuevo encuentro en Melbourne para valorar los progresos y presentar los resultados de las encuestas, plasmados en (véase siguiente guión):
- 2006: *Assessment by the Global Forum on taxation* (82 jurisdicciones cubiertas por el Informe).
- Finalmente, en 2006, se publica el Informe de Progreso sobre prácticas fiscales perniciosas que señalaba que el régimen de Suiza, inicialmente declarado perjudicial, había sido finalmente abolido, mientras que se mantenía vigente el de Luxemburgo. El Comité de Asuntos fiscales de la OCDE aprobó igualmente, el 23 de enero de 2006, el *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*.
- 2007: Último informe de seguimiento → *Improving Access to bank information for tax purposes: The 2007 Progress Report*, en el que se mencionan los desarrollos normativos más relevantes desde 2003.
- 2008, 17 de julio: actualización y modificación del articulado del MC OCDE. Dicha versión pone de manifiesto las reservas introducidas por Austria, Bélgica, Suiza y Luxemburgo al art. 26 MC OCDE.
- Marzo 2009: Austria, Bélgica, Suiza y Luxemburgo notifican a la OCDE la eliminación de las reservas al art. 26 MC OCDE introducidas por aquéllos.
- 2010, 22 de julio: desaparecen las reservas formuladas a las disposiciones del artículo 26 MC OCDE.

³⁰ En las versiones anteriores del artículo 26 MC OCDE aparecía el adjetivo «relevante». Los Comentarios al artículo en cuestión dejan constancia de que el cambio de «necesaria» a «previsiblemente necesaria» no alteraba el efecto de la disposición (véanse los apartados 4.1 y 5 de los Comentarios al artículo 26). Asimismo, el Convenio conjunto de la OCDE y el Consejo de Europa utiliza la expresión «previsiblemente relevante». Véase el art. 4.1.

Los países no tienen la facultad de realizar solicitudes aleatorias de información con trascendencia tributaria (*fishing expeditions*) ni de solicitar libremente información que es muy improbable que resulte relevante a efectos fiscales³¹ en relación con un determinado contribuyente o que no esté suficientemente justificada (es decir, sin un nexo aparente con una investigación abierta). A la hora de formular una petición, el Estado solicitante debe probar de antemano la pertinencia de la información solicitada, al tiempo que debería haber agotado igualmente todos los medios que la normativa nacional pone a su disposición para acceder a la información solicitada (*exhaustion rule*), salvo en aquellos casos en que supusiera incurrir en dificultades o esfuerzos desproporcionados.

El artículo 26 fue objeto de una actualización en julio de 2005 consistente en la introducción de dos nuevos apartados: 4 y 5. Estos nuevos apartados establecen expresamente que un Estado no puede denegar una solicitud de información únicamente por no existir interés doméstico tributario³² alguno en dicha información (apartado 4), o por el mero hecho de hallarse ésta en manos de un banco u otra institución financiera (apartado 5). Deducimos, pues, que el secreto bancario no es incompatible con las disposiciones del artículo 26 en la medida en que la existencia de secreto no impide el intercambio de información; de hecho, recordemos que numerosos países contemplan en sus legislaciones internas el secreto bancario o normas de confidencialidad. No obstante, son muy limitadas las ocasiones en que, en virtud de los estándares previstos por el artículo 26, cabría proceder al levantamiento del velo en cuanto al secreto bancario, sin que ello pueda afectar ni socavar la confianza de los ciudadanos en la protección de la confidencialidad de los datos que les conciernen directamente.

Por último, no podemos olvidar que la información que se intercambia está sujeta a estrictas normas de confidencialidad. A este respecto, el artículo 26 prevé expresamente que toda información facilitada recibirá el tratamiento de secreta y que se utilizará exclusivamente con la finalidad de dar cumplimiento a las disposiciones del convenio y/o al Derecho interno de los Estados contratantes.

El *alcance del intercambio de información* en virtud del MC OCDE permite igualmente el intercambio de información confidencial no referida a un contribuyente concreto, tales como las estadísticas y la información relativa a un sector en particular, entre otros tipos.

En relación con los *sujetos comprendidos* o cubiertos por el Modelo de Convenio, hemos de señalar que el intercambio de información no está limitado ni se restringe a aquellos datos relativos a residentes en los Estados contratantes, sino que, más bien, es habitual encontrarse con que uno de los Estados signatarios tenga interés en informarse sobre las actividades realizadas por un determinado contribuyente en el otro Estado, pese a residir en un tercer país, con objeto de determinar cuáles son las obligaciones fiscales de dicho contribuyente no residente. No obstante, del mismo modo, puede ocurrir que una parte contratante quiera obtener información que considere relevante para la tributación de un residente en un tercer país que no tribute en ninguno de los Estados contratantes, contribuyente o residente del país que solicita la información. En este caso concreto, las partes contratantes no podrían facilitar información que no esté a disposición de las autoridades tributarias, limitación que aparece implícita en el artículo 26 MC OCDE, mientras que sí se prevé expresamente en el artículo 2 del Modelo de Acuerdo.

En lo que concierne a los *impuestos comprendidos*, el artículo 26 establece que el intercambio de información se aplica a todo tipo de impuestos³³ y señala, asimismo, que lo establecido en el art. 2 (*Impuestos comprendidos*) no supondrá una limitación al intercambio.

Paralelamente, por lo que se refiere al *ámbito temporal*, cabe hablar de plazos de prescripción y hacer una serie de reflexiones en relación con el intercambio de información en lo concerniente a la prescriptibilidad de potenciales hechos lesivos. Resulta obvio afirmar que los ejercicios o períodos fiscales varían de país a país y que el comienzo del año fiscal no siempre coincide con el año natural, hecho que puede dar lugar a un problema de prescripción cuando la diferencia entre el momento en

³¹ Véase el párrafo 5 de los Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005-2008.

³² El concepto de «interés doméstico tributario» describe una situación en la que una parte contratante puede proveer información a otra tan sólo si aquélla tiene un interés en la información requerida a efectos tributarios. No obstante, el rechazo al suministro de información no puede sustentarse en la falta de interés fiscal doméstico (aclaración recogida en el nuevo art. 26.4 MC OCDE). Como señala el Informe de Progreso de 2003, no hay ningún país miembro de la OCDE que exija la existencia de un interés fiscal doméstico.

³³ Véase el texto del art. 26 MC OCDE: «[...] de toda clase y naturaleza».

que se proporciona la información y el año al que se refieren dichos datos es significativa. En cualquier caso, cabe buscar la solución en las reglas internas sobre prescripción del país en que vaya a utilizarse la información³⁴.

En relación con esta cuestión del ámbito temporal, se han realizado diversas consideraciones doctrinales por parte de autores como Calderón Carrero, Rosembuj y Martínez Giner, entre otros. Así, sostiene el primero de los autores citados que los intercambios retroactivos de información se contradicen con la presunción general de irretroactividad contenida en el art. 28 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, «CVDT»)³⁵, aunque al tratarse de dos instrumentos normativos con el mismo rango, está claro que prevalecerá la regulación contenida en la norma especial (convenio de doble imposición) frente a lo estipulado en la norma general (CVDT).

Del mismo modo, la retroactividad del artículo 26 MC OCDE no es sino un supuesto lógico en cuanto el convenio de doble imposición suele entrar en vigor a mitad del período impositivo, lo que no implica la vulneración de los derechos del contribuyente, siempre que esa retroactividad no exceda del período de prescripción de los tributos previsto por cada ordenamiento jurídico en virtud del principio de autonomía procedimental.

Asimismo –recuerda Calderón Carrero³⁶–, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha posicionado, en los Comentarios al párrafo 10.3 al art. 26 MC OCDE 2005-2008, a favor de la posibilidad de que dicho art. 26 pueda emplearse para articular intercambios retroactivos.

No compartimos, por el contrario, la postura de Rosembuj³⁷ en lo concerniente a la imprescriptibilidad y al fraude fiscal en la medida en que, si bien afirma por una parte que la petición de asistencia es causa de interrupción de prescripción y de notificación formal al afectado para su mejor defensa³⁸ –afirmación que consideramos lógica–, nos parece cuestionable sostener que el «Estado perjudicado no puede hacer valer sus derechos ante la clandestinidad u ocultación en el extranjero de no contar con la asistencia informativa del otro Estado [...]»³⁹, o bien que la «[...] prescripción no opera contra aquel (*sic*) que no puede exigir su derecho»⁴⁰, así como también resulta criticable defender que el «[...] transcurso [del tiempo] no parece condición bastante para sanear la naturaleza lesiva de hechos sometidos a comprobación e investigación producidos en otra jurisdicción»⁴¹ o que «[...] el Estado requirente puede legitimar su petición sobre obligaciones tributarias aún prescritas»⁴². En definitiva, consideramos que todas estas aseveraciones atentan contra la *seguridad jurídica* al desvirtuar las garantías procedimentales y los derechos legítimos de defensa y de participación de los obligados tributarios en todo procedimiento con un trasfondo tributario o ante cualquier requerimiento de información con fines fiscales.

Otra cuestión distinta que no debe confundirse con la concerniente a los plazos de prescripción de posibles hechos lesivos y/o delitos fiscales, siempre dentro del ámbito temporal, es la relativa al plazo del que disponen los Estados requeridos para atender a un requerimiento de información. En este sentido, cabe señalar que no existen normas específicas ni expresamente contempladas al respecto, por lo que podríamos decir que queda a la discrecionalidad de las partes contratantes y que el único «límite» implícitamente existente será, en última instancia, desde nuestro punto de vista, el principio de reciprocidad propiamente dicho. No obstante, cabe igualmente identificar cuáles son los *márgenes* a dicha discrecionalidad por parte de los Estados, inherentes, en última instancia, a los principios de

³⁴ Cuestión que resulta analizada en detalle por Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, págs. 139 a 158.

³⁵ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 14: «El art. 28 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece la presunción de irretroactividad que se excepciona en dos casos: a) cuando el convenio establece expresamente la retroactividad, y b) cuando la retroactividad pueda deducirse del propio contexto de disposición convencional de que se trate».

³⁶ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 656.

³⁷ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, págs. 103 a 110.

³⁸ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 104.

³⁹ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 104.

⁴⁰ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 105.

⁴¹ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 104.

⁴² Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 104.

cooperación, lealtad, proporcionalidad y subsidiariedad, en virtud de los que cabe esperar que los Estados agilicen los procedimientos oportunos y flexibilicen sus respectivas actuaciones y relaciones interestatales.

2.2.1.2. El Modelo de Acuerdo OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria, de 18 de abril de 2002

El presente instrumento normativo representa, sin lugar a dudas, la consecuencia práctica más evidente del cambio de postura de la OCDE a raíz del nuevo posicionamiento de los EE.UU. en lo referente a los criterios de delimitación de los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas, en tanto se configura como un instrumento que responde a la finalidad esencial de fomentar la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información.

El Modelo de Acuerdo, desarrollado por el Grupo de Trabajo sobre intercambio efectivo de información del Foro Global de la OCDE, surgió del trabajo realizado por la OCDE para combatir las prácticas fiscales perjudiciales. Como ya hemos apuntado anteriormente, la falta de un efectivo intercambio de información es uno de los criterios clave para determinar la existencia de prácticas fiscales perjudiciales, de ahí que el mandato del Grupo de Trabajo consistiera en desarrollar un instrumento jurídico que pudiera utilizarse para lograr un efectivo intercambio de información. El presente Modelo de Acuerdo, que data de abril de 2002, no es un instrumento vinculante, pero contiene dos modelos de acuerdos bilaterales en los que se han inspirado, en la práctica, diversos acuerdos y tratados bilaterales⁴³, al tiempo que establece las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que han de cumplir los paraísos fiscales cooperativos.

Siguiendo a Vallejo Chamorro⁴⁴, constituyen elementos esenciales e inherentes a dicho instrumento la posibilidad de intercambiar información a efectos de procedimientos civiles y penales, la imposibilidad de alegar el principio de interés doméstico para rehusar el intercambio de información y la posibilidad de acceder a datos bancarios. Al mismo tiempo, se garantiza la legítima defensa de los intereses de los contribuyentes y la confidencialidad de los datos que les conciernan⁴⁵ señalando, por último, la imposibilidad de formular peticiones de información genéricas, innecesarias o que no resulten relevantes para el Estado requirente.

Por su parte, Calderón Carrero afirma que se trata de un modelo de mínimos que debe servir de base para la conclusión de acuerdos bilaterales o multilaterales por parte de las áreas de baja tributación con los Estados miembros de la OCDE; que permite la transmisión de datos fiscales a efectos de cualquier procedimiento administrativo de gestión tributaria, incluida la persecución de delitos tributarios; que contempla únicamente el intercambio de información previo requerimiento; que recoge los límites tradicionales en relación con la obligación del suministro de información, ya previstos en el art. 26.2 MC OCDE, y que reconoce los denominados «derechos de participación» de los obligados tributarios⁴⁶.

2.2.2. El intercambio de información en el MC ONU

Tanto la delimitación del ámbito de aplicación del artículo 26 MC ONU como la constatación de las diferencias esenciales que el mismo presenta respecto a su equivalente del MC OCDE constituyen, sin lugar a dudas, los aspectos de este instrumento normativo que presentan una mayor relevancia en materia de intercambio de información.

Tal y como acertadamente señala García Prats⁴⁷, el Grupo encargado de elaborar el MC ONU se inspiró en la labor y trabajo desarrollados por la OCDE, resaltando el sustrato jurídico que acota la

⁴³ Es posible consultar un listado de los acuerdos bilaterales más recientes, ordenados en base a la fecha de firma, en: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

⁴⁴ Vallejo Chamorro, J. M.: «La competencia fiscal perniciosa...», *op. cit.*, pág. 154.

⁴⁵ El art. 8 del Modelo de Acuerdo vincula el deber de confidencialidad de los datos por parte del Estado requirente con la legítima protección de los intereses de los obligados tributarios.

⁴⁶ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, págs. 670 y 671.

⁴⁷ Véase García Prats, F. A.: «El intercambio de información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El artículo 26», pág. 22. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002459.pdf> (consultado el 25/05/2010).

posibilidad de establecer una cooperación interadministrativa eficaz de cara a la correcta aplicación y cumplimiento de las exigencias materiales del sistema tributario del que se trate.

Una vez apuntada esa finalidad que resulta común a ambos Modelos de Convenio, el citado autor⁴⁸ procede a delimitar el ámbito de aplicación del artículo 26 MC ONU, centrando su análisis en distintos apartados de entre los que nos parecen más relevantes los siguientes:

1. *Información intercambiable*: A diferencia de otros acuerdos multilaterales, el art. 26 MC ONU no exige la entrega de documentos. Tan sólo existe una referencia en los Comentarios que deja libertad a los Estados para actuar en virtud de las circunstancias.
2. *Necesidad de la información*: La información debe ser *necesaria* para la aplicación del convenio o de la legislación interna en virtud de lo que disponga aquél.
3. *Exhaustion rule*: Las autoridades solicitantes de información deben haber agotado todos los cauces previos previstos en su normativa interna para la obtención de la información solicitada al otro Estado contratante.

En lo referente a los límites a su eficacia, resultan esencialmente coincidentes con los reconocidos en el MC OCDE, a los que ya tuvimos ocasión de referirnos anteriormente.

Una vez delimitado el ámbito de aplicación, resulta oportuno pasar a detallar las *diferencias*⁴⁹ que afectan tanto al texto del artículo propuesto como a los Comentarios al mismo:

La *primera diferencia* estriba en el reconocimiento expreso de que el intercambio de información en el MC ONU tiene como finalidad combatir y prevenir el fraude fiscal, por lo que se pone de manifiesto la doble finalidad del intercambio de información a la que aludíamos anteriormente (por un lado, la correcta aplicación de las disposiciones del convenio de doble imposición y, por otro, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional)⁵⁰.

La *segunda diferencia* queda patente cuando se restringe la necesidad de mantener secreta la información. Según el MC ONU, el acceso restringido a la información obtenida del otro Estado sólo se considerará aplicable cuando la información ya tuviera la consideración o se tratase como secreta en el Estado que la facilite, por lo que el presente Modelo de Convenio, aun preservando la confidencialidad, es menos restrictivo en cuanto al acceso y utilización de los datos.

La *tercera diferencia* radica en la introducción de una frase al final del primer apartado del artículo 26 que hace hincapié en el papel primordial de las autoridades competentes para aplicar las disposiciones sobre el intercambio de información y dotar a esas autoridades de las facultades necesarias.

Asimismo, según García Prats⁵¹, se prevé que tenga lugar una revisión y ampliación de la cláusula de asistencia e intercambio de información en la próxima actualización del MC ONU en consonancia con la introducida en el MC OCDE.

En virtud del análisis realizado, podemos concluir que el MC ONU presenta una similitud sustancial con la regulación contenida en el MC OCDE en lo que concierne al intercambio de información. De hecho –afirma García Prats⁵²–, se pone de manifiesto la necesidad de implementar una acción coordinada entre los diferentes Modelos, tal y como contempla el *Código de Conducta sobre Cooperación en la Lucha Internacional contra la Evasión Fiscal y la Elusión Legal de Impuestos* de la ONU, de 2008.

2.2.3. El intercambio de información en el MC EEUU

La primera cuestión que debe plantearse al comenzar el análisis del MC EE.UU. es, justamente, la de si nos encontramos o no ante un auténtico Modelo de Convenio, cuestión que, en nuestra opinión,

⁴⁸ García Prats, F. A.: «El intercambio de información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas...», *op. cit.*, pág. 25.

⁴⁹ García Prats, F. A.: «El intercambio de información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas...», *op. cit.*, págs. 23 y 24.

⁵⁰ *Vid.* art. 26.1 MC ONU.

⁵¹ García Prats, F. A.: «Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición», *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pág. 114.

⁵² García Prats, F. A.: «Los modelos de convenio...», *op. cit.*, pág. 122.

merece una respuesta negativa en la medida en que dicho instrumento constituye la manifestación de la posición negociadora de una determinada Administración y no un Modelo de Convenio propiamente dicho.

En este sentido, afirma García Prats⁵³ que únicamente puede hablarse de Modelos de Convenio «[...] en aquellos casos en los que el Modelo ha sido elaborado a nivel internacional, como resultado de un consenso de diferentes países, o en el seno de una organización internacional. Por ello, no puede atribuírsele la misma eficacia a aquellos documentos elaborados unilateralmente por una Administración Tributaria aunque también se hable en estos supuestos de Modelo de Convenio, caso del Modelo de Convenio de los Estados Unidos, [...]. En estos supuestos, el Modelo constituye un parámetro que fija la posición inicial negociadora de dicho Estado, [...]».

Precisamente sobre la base de la afirmación anterior, no profundizaremos ulteriormente en los aspectos relativos al MC EEUU, si bien resulta interesante, por coherencia con los instrumentos anteriormente analizados, destacar algunas diferencias y similitudes del presente Modelo respecto del MC OCDE, en torno al que gira nuestro trabajo en cuanto constituye punto de partida en el que se inspiran los restantes modelos existentes, basados fundamentalmente en sus principios rectores y en la cláusula del intercambio de información contenida en el art. 26 MC OCDE.

En cuanto a las diferencias, como señala Rosembuj⁵⁴, el MC EEUU se anticipa al MC OCDE en dos aspectos como, de un lado, la obligación del Estado requerido de facilitar la información solicitada, aunque la legislación y práctica administrativa habitual del Estado excluya su revelación y, del otro, la obligación del Estado requerido de facilitar la información solicitada, aun cuando carezca de interés fiscal propio y directo en la materia. Por lo que respecta a las similitudes con el MC OCDE, el propio Rosembuj⁵⁵ afirma al respecto que la información puede destinarse a órganos no específicamente adscritos a una Administración tributaria o competentes en materia tributaria.

2.2.4. *Otros modelos e instrumentos normativos internacionales en materia de intercambio de información*

Existen, igualmente, otros instrumentos normativos en materia de intercambio de información que son dignos de mención, tales como el *Convenio Nórdico sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria*⁵⁶, el *Modelo de Acuerdo del CIAT sobre intercambio de información*⁵⁷, el artículo 19 del *Modelo de Convenio aprobado por la Resolución 40 de la Comunidad Andina*⁵⁸, el *Convenio de cooperación y asistencia entre las Administraciones de Aduanas del MERCOSUR*⁵⁹, el *Modelo de Convenio de doble tributación de la Asociación de naciones del Sudeste asiático*, el *Convenio multilateral para la prevención de la doble imposición y la asistencia administrativa mutua en materia tributaria de la Asociación del Asia Meridional para la Cooperación Regional (SAARC)* o el *Acuerdo del Caribe para la evitación de la doble imposición y prevención de la evasión fiscal*, entre otros.

Sin embargo, existe otro instrumento normativo internacional en materia de intercambio de información de carácter multilateral que merece una especial mención y un breve análisis. Estamos hablando del *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria*, instrumento que entró en vigor el 1 de abril de 1995, destinado a la lucha contra la elusión y evasión fiscal sin perder de vista la adecuada defensa de los derechos de los contribuyentes y que establece como condición para el intercambio de información –aspecto destacable por similitud con los instrumentos analizados hasta el momento– que la información sea *relevante* para la liquidación y recaudación de tributos. Por lo que respecta a su contenido, destacaremos brevemente que el art. 5 del Convenio regula el intercambio de información previa solicitud, el art. 7, el espontáneo, el art. 8.2 se refiere a las comprobaciones fiscales simultáneas y el art. 9.3 a las inspecciones en el ex-

⁵³ García Prats, F. A.: «Los modelos de convenio...», *op. cit.*, págs. 106 y 107.

⁵⁴ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, págs. 46 a 48.

⁵⁵ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 60.

⁵⁶ Firmado inicialmente en noviembre de 1972, ha sido objeto de sucesivas modificaciones y actualizaciones introducidas el 7 de noviembre de 1989, el 19 de junio de 1991 y el 4 de diciembre de 1997. *Vid.* <http://www.itdweb.org>.

⁵⁷ Disponible en la Web www.ciat.org.

⁵⁸ Disponible en la Web www.comunidadandina.org.

⁵⁹ Relativo a la prevención y lucha contra ilícitos aduaneros, de 18 de abril de 1997.

tranjero; mientras que el art. 21 dispone que el intercambio de información no afectará a los derechos de los contribuyentes ni deberá contravenir la práctica administrativa ni el orden público del Estado requerido, y el art. 22 contempla que toda información obtenida será tratada como secreta.

2.3. Modalidades de intercambio de información

Ninguno de los instrumentos normativos internacionales a los que hemos aludido anteriormente limita las formas en que puede realizarse el intercambio de información, si bien las principales o más habituales son el intercambio previa petición (o rogado), el intercambio automático y el intercambio espontáneo, aunque no necesariamente se dan dichas modalidades de intercambio de forma independiente y perfectamente diferenciada, sino que, en la práctica, es habitual que interactúen y se superpongan.

A continuación, realizaremos una enumeración sucinta de las principales modalidades de intercambio de información:

a) *El intercambio de información previa petición*

Describe una situación en la que una autoridad competente solicita una determinada información a otra autoridad competente. Por lo general, la información solicitada se refiere al examen, consulta o investigación de las obligaciones tributarias de un contribuyente durante períodos tributarios concretos⁶⁰.

b) *El intercambio espontáneo de información*

Consiste en facilitar información que sea previsiblemente relevante para la otra parte contratante, que no haya sido previamente solicitada. Asimismo, por su naturaleza, implica una participación y cooperación activa de los agentes responsables. El suministro de este tipo de información tiene lugar, normalmente, con motivo de una actividad investigadora (por ejemplo, una auditoría u otro tipo de investigación tributaria)⁶¹.

c) *El intercambio automático de información*

El intercambio automático (o sistemático) implica la transmisión «en masa» de datos relativos a contribuyentes, de forma periódica, por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de renta (dividendos, intereses, cánones, salarios o pensiones, por ejemplo). El intercambio automático también se puede utilizar para transmitir otros datos que pueden resultar útiles, tales como cambios de residencia, la compra o disposición de bienes inmuebles o devoluciones de IVA, entre otros.

d) *El intercambio de información sectorial*

Consiste en el intercambio de información que afecta de manera global y específica a un sector económico y no a contribuyentes en particular. El intercambio de información sectorial⁶² tiene como objetivo asegurar unos datos exhaustivos y fiables de las prácticas industriales mundiales, así como de las pautas de comportamiento, lo que facilita la labor de los inspectores fiscales. Además, este tipo de intercambios resultan particularmente idóneos para sectores como la banca, los seguros, el petróleo y gas, los productos farmacéuticos, la pesca, la tecnología de la información y las telecomunicaciones, entre otros.

⁶⁰ También nos ofrecen una definición de «intercambio de información previa petición» autores como Bustamante Esquivias (Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual...*, *op. cit.*, pág. 1242), Rosembuj (Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág.18) o Calderón Carrero (Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 668), entre otros, coincidiendo todos ellos en la afirmación según la que el que Estado requirente debe haber agotado previamente todas las fuentes o medios propios a disposición antes de presentar demanda al otro Estado (*exhaustion rule*).

⁶¹ Al igual que en el caso anterior, podemos encontrar definiciones doctrinales sobre el concepto de «intercambio espontáneo de información» entre otros en Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.^a edición, IEF, Madrid, 2004, pág. 946; Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, págs.18 y 48, y Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 668. Todos ellos afirman la necesidad de que se trate de datos *previsiblemente relevantes* o que revistan un *especial interés* para el otro Estado, afirmación contenida también en el párrafo 9 de los Comentarios al MC OCDE.

⁶² Incluida, según Rosembuj, en el párrafo 9.7 de los Comentarios al MC OCDE como otra modalidad de intercambio de información. Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 48.

e) *Otras modalidades de intercambio de información*

Junto a las anteriormente indicadas, que constituyen las modalidades de intercambio de información más habituales, podemos identificar otras modalidades con un alcance más limitado, razón por la que hemos considerado oportuno englobarlas en un mismo apartado en que realizaremos una breve descripción de cada una de ellas.

- Fiscalizaciones o comprobaciones fiscales simultáneas⁶³

Acuerdo al que llegan dos o más países para comprobar simultáneamente, aunque por separado, los asuntos tributarios de uno o varios contribuyentes sobre los que exista un interés común o relacionado, con la intención de intercambiar todo dato relevante obtenido de esa forma. Estas comprobaciones resultan particularmente útiles en el ámbito de los precios de transferencia, simulaciones y fraude de ley, blanqueo u ocultación de capitales en paraísos fiscales.

- Visita de representantes autorizados por las autoridades competentes

Desplazamiento a una jurisdicción fiscal extranjera con la finalidad de reunir la información relativa a un caso particular. Es necesario contar con la autorización previa de la jurisdicción extranjera (y debe estar permitida por las leyes del país que envía a los representantes), en caso contrario se quebrantaría la soberanía, quedando la decisión de autorizar o no tales visitas a la total discreción de cada país, de manera individualizada. Esta presencia en el extranjero puede darse en diversas situaciones: en base a la solicitud del país en búsqueda de la información, si se estima que ello facilitará la comprensión de la solicitud y la obtención de la información, o por iniciativa de la autoridad competente requerida, para reducir el coste y los inconvenientes de reunir la información.

- Intercambios obligatorios

Según Calderón Carrero⁶⁴, si concurren todos los presupuestos (objetivo, subjetivo y temporal) del convenio de doble imposición surge la obligación de obtener y transmitir la información solicitada para el Estado requerido debiendo implementar, a tal fin, todos los medios a su disposición para obtenerla en virtud del *principio de autonomía procedimental nacional*⁶⁵. El incumplimiento genera responsabilidad internacional y es causa de suspensión o terminación del convenio (art. 60 CVDT).

Del mismo modo, existen otros dos tipos o modalidades de intercambio de información sobre la base de las consideraciones realizadas por Calderón Carrero⁶⁶, si bien, en nuestra opinión, procedería unificar y englobar bajo un solo tipo o modalidad las que aparecen a continuación, precisamente sobre la base del criterio de la discrecionalidad de los Estados para decidir si suministrar o no la información que les es requerida por otro Estado, pese a no reunirse los presupuestos del art. 26.1 de un determinado convenio existente entre ambos, o incluso de la posibilidad que la legislación en esta materia contempla de hacer excepciones cuando se presuma la comisión de un posible fraude fiscal, causa que justifica la posibilidad de proceder a dicho intercambio aun obviando normas de rango constitucional internas, tales como el *secreto bancario* y/o la protección de determinados datos de carácter personal en relación con los que se promulga la necesaria confidencialidad para la salvaguarda de los derechos del obligado tributario afectado:

- Intercambios no autorizados o al margen del convenio

Se verifican cuando el convenio no otorga cobertura al Estado requerido para obtener y suministrar una determinada información, si bien el convenio no excluye que se haga con arreglo a la legislación interna de cualquiera de las partes contratantes. Si tan siquiera la legislación interna contempla la

⁶³ Rosembuj las define como una «demanda recíproca de información necesaria sobre un mismo contribuyente obtenida mediante comprobación e investigación, por separado, de su actividad en ambos países» y apunta, igualmente, a los ámbitos en que resultan de interés. Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, págs. 26 y 27.

⁶⁴ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 16.

⁶⁵ Según Calderón Carrero, cabe contemplar una excepción a dicho principio en caso de convenios de doble imposición que sigan el art. 26.3 MC EEUU (1996), modelo que contiene lo que él denomina «norma de ataque» para que las autoridades del Estado requerido puedan obtener datos en poder de entidades financieras en principio inaccesibles por la normativa interna (*blocking statutes*). Tan sólo se planteará un problema al respecto cuando el *secreto bancario* esté constitucionalmente protegido en el Estado requerido. Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 16.

⁶⁶ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 18.

transmisión, la Administración Tributaria estaría vulnerando las obligaciones de secreto fiscal (lo que conllevaría sanciones administrativas y, en su caso, penales). En este caso, el obligado tributario podría exigir responsabilidad patrimonial si soporta, como resultado de la transmisión de datos, un perjuicio (por ejemplo, cuando la información resulta revelada a la competencia).

- Intercambios discrecionales

No son obligatorios para el Estado requerido en virtud de la concurrencia de una causa definida en el convenio a tal efecto. En cualquier caso, el Estado puede decidir de forma *discrecional* si atender o no al requerimiento, siempre que no lo prohíba su legislación interna. Cabe añadir igualmente que las causas en virtud de las que un intercambio se convierte en discrecional⁶⁷ residen, en definitiva, en los límites al intercambio de información propiamente dichos —que analizaremos exhaustivamente en el siguiente apartado—, a saber: actuación *antijurídica*, ya sea de hecho (contra la práctica administrativa habitual, realizando esfuerzos desproporcionados al objetivo) o de derecho (*contra legem*) por parte del Estado requerido; *principio de reciprocidad*, en base al que se puede pretender una actuación idéntica por parte del Estado requirente; existencia de secretos empresariales, comerciales, industriales y profesionales que afecten a un determinado obligado tributario y, por último, ejecución contraria al orden público del Estado requerido.

2.4. Límites al uso y al intercambio de información

Como en todo procedimiento, los sujetos afectados son titulares tanto de derechos como de obligaciones que se transforman, en función del caso y de la posición jurídica de los propios obligados, en *garantías* propiamente dichas o en la afirmación y defensa de una serie de derechos que, en definitiva, derivan de los límites al uso y al intercambio de información, de ahí que este apartado cobre sentido y se fundamente, precisamente, en la protección jurídica del contribuyente.

2.4.1. Límites al uso

a) *Uso de la información para otros fines*

De acuerdo con el MC OCDE y el Modelo de Acuerdo, la información no puede ser usada con fines distintos a los fiscales. Así pues, los datos tributarios obtenidos en virtud de los mencionados instrumentos normativos no pueden ser utilizados para perseguir delitos no fiscales. En caso contrario, se deberá recurrir a los instrumentos específicamente designados para tal propósito. De existir duda acerca de si la información suministrada por una autoridad competente extranjera puede ser usada para otro fin distinto del cubierto por el instrumento en virtud del que se ha suministrado, las autoridades locales deberán consultar a la autoridad competente.

En algunos casos, determinados países solicitan compartir la información con autoridades legales y judiciales encargadas de prevenir el blanqueo de capitales, la corrupción o la financiación del terrorismo, a cuyo fin los Comentarios al MC OCDE ofrecen diversas redacciones que pueden utilizarse e incluirse en la redacción del convenio. Por el contrario, Calderón Carrero⁶⁸ sostiene que, pese a poder utilizarse la información a efectos de un procedimiento sancionador tributario e incluso en un proceso penal por delito fiscal, el MC OCDE 2005-2008 ha enfatizado la prohibición del uso de los datos intercambiados para fines no fiscales.

b) *Confidencialidad y protección de datos de carácter personal*

Tal y como recuerda Martínez Giner⁶⁹ en lo referente a la protección de datos personales, la OCDE aprobó una serie de Directrices⁷⁰ sobre la protección de la intimidad y la circulación transfronteriza de datos personales proponiendo la adopción, por parte de los Estados, de una serie de medidas opor-

⁶⁷ El propio Calderón Carrero, señala que dichas causas aparecen delimitadas tanto en el art. 26.3 de los Modelos de Convenio OCDE, ONU y EEUU, como en el art. 8 de la Directiva 77/799/CEE. Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 18.

⁶⁸ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 668.

⁶⁹ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 76.

⁷⁰ Directrices relativas a la protección de la intimidad y de la circulación transfronteriza de datos personales, de 23 de septiembre de 1980.

tuas para garantizar la seguridad en la circulación de estos datos. Del mismo modo, la ONU también planteó algunas Directrices⁷¹ en materia de regulación de archivos de datos personales informatizados.

La necesidad de garantizar la confidencialidad de toda la información recibida constituye un lugar común tanto en la doctrina científica⁷² como en los instrumentos internacionales relativos al intercambio de información, por lo que no resulta extraño que el Modelo de Acuerdo establezca expresamente que la información recibida puede revelarse tan sólo a las personas o autoridades (incluidos tribunales de justicia y órganos administrativos) responsables de la recaudación y aplicación de los impuestos contemplados en los concretos acuerdos que se suscriban siguiendo dicho Modelo.

En relación con las normas sobre divulgación de la información, el MC OCDE permite, por una parte, su divulgación a las autoridades que ejercen labores de supervisión, mientras que, por otra, prohíbe la divulgación a cualquier otra persona, entidad, órgano o jurisdicción, lo que se traduce en una postura opuesta respecto de lo que establece el Modelo de Acuerdo, que sí autoriza la divulgación de la información cuando medie una autorización expresa por escrito de la autoridad competente. Asimismo, mientras que ambos instrumentos exigen la confidencialidad de la información y establecen expresamente quiénes pueden tener acceso a la misma, el MC OCDE añade el requisito de que la información se trate como «secreta», mientras que en algunos países se prevé, incluso, la aplicación de normas de procedimiento especiales cuando la información tenga un carácter sensible.

La información recibida también puede ser comunicada al contribuyente, a su apoderado o a un testigo. Sin embargo, la divulgación no es obligatoria, razón que viene a justificar que la autoridad competente que suministra la información deba, en consecuencia, indicar si existe alguna objeción a la divulgación total o parcial de los datos a los mencionados sujetos.

Debe señalarse, por último, que las disposiciones sobre confidencialidad contenidas en los instrumentos normativos para el intercambio de información tienen primacía sobre cualquier normativa nacional. Asimismo, ante la posible celebración de un convenio de doble imposición entre Estados, cabe tener presente que las disposiciones sobre confidencialidad de los convenios crean obligaciones de Derecho internacional, de las que se derivará la responsabilidad internacional pertinente por parte del Estado que incumpla las disposiciones contenidas en dicho acuerdo.

2.4.2. Límites al intercambio

La obligación legal de suministrar información se excepciona en contadas ocasiones. Dichos límites o excepciones aparecen reflejadas en los apartados 3 a 5 del artículo 26 MC OCDE y en el artículo 7 del Modelo de Acuerdo, quedando en tales circunstancias eximidas las partes contratantes de suministrar la información solicitada, esto es, la parte contratante requerida puede decidir discrecionalmente si facilita o no dicha información, de lo que inferimos que la autoridad competente puede optar por facilitar los datos aun cuando no exista tal obligación (por ejemplo, cuando la solicitud de información pueda afectar a un secreto comercial, si bien la parte requerida debería indicar dicha situación a fin de que la parte requirente pueda adoptar toda medida necesaria para garantizar la más estricta confidencialidad).

Martínez Giner⁷³ enumera los preceptos de los distintos instrumentos normativos internacionales que recogen los límites al intercambio de información. Habitualmente, se viene haciendo referencia a la existencia de cuatro límites (imposibilidad de hecho o de derecho para obtener la información, reciprocidad, consideración de secretos empresariales, industriales y profesionales y respeto del orden público), si bien –recuerda Martínez Giner– el *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria* añade otros dos en su artículo 21.2.

En lo concerniente a los principales instrumentos normativos mencionados hasta el momento, dichos límites se regulan en el art. 7 del *Modelo de Acuerdo OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria de 2002* y en el art. 21 del *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE*,

⁷¹ Directrices para la regulación de los archivos de datos personales informatizados, de 14 de diciembre de 1990.

⁷² Circunstancia que ha llevado a Calderón Carrero a referirse a lo que denomina «círculo de confidencialidad» y «esfera de uso» en lo referente al ámbito de protección de datos. Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, págs. 21 y 22.

⁷³ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 84.

instrumento, este último, que contempla bajo el art. 21.2 otras dos limitaciones que convierten en discrecional el suministro de información⁷⁴, además de las cuatro a las que venimos haciendo constante referencia (contempladas en el art. 26.3 MC OCDE). De forma análoga, dichos límites aparecen recogidos en otros instrumentos de menor relevancia en el ámbito del intercambio de información, tales como el art. 26.2 del *Modelo de Convenio de doble tributación de la Asociación de naciones del Sudeste asiático*, el art. 19 del *Convenio para evitar la doble tributación y prevenir el fraude fiscal* aprobado por la *Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina* o el art. 5.2 del *Convenio multilateral para la prevención de la doble imposición y la asistencia administrativa mutua en materia tributaria* de la SAARC, entre otros.

Expondremos a continuación los motivos o causas que pueden alegarse para declinar el suministro de información, al mismo tiempo que trataremos algunos de los motivos en que no puede sustentarse dicha negativa.

a) *Imposibilidad de obtener la información por razones de hecho o de derecho*

Se trata del primero de los cuatro límites al intercambio de información comúnmente aceptados, que a su vez presenta dos vertientes que pueden inferirse del propio título del presente apartado.

Así, mediante la mención de este límite estamos refiriéndonos, por un lado, a una imposibilidad de hecho, es decir, aquella que estriba en la necesidad de incurrir, por parte del Estado requerido, en esfuerzos desproporcionados para intentar obtener y después facilitar la información solicitada (bien por falta de medios administrativos suficientes o por incurrir en costes excesivos, por ejemplo); mientras que, por el otro, resulta evidente que se refiere a razones de derecho o, en definitiva, a lo que se ha dado en llamar, por gran parte de la doctrina, la no obligación de actuar *contra legem* (esto es, infringiendo las propias leyes internas o contraviniendo la práctica administrativa habitual en el Estado en cuestión). En este sentido, recordemos que el MC OCDE establece que un Estado contratante no está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a sus leyes y prácticas administrativas, circunstancia que justifica el que, en aquellos casos en que la información de la que disponga la autoridad competente no sea suficiente para atender a la solicitud que le haya sido formulada, la parte contratante adopte todas las medidas pertinentes para reunir la información necesaria⁷⁵.

El art. 26.3.b) del MC OCDE establece que un Estado contratante puede rehusar suministrar la información si ésta no puede obtenerse en base a su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal. Por el contrario, el Modelo de Acuerdo no contiene una disposición similar a la del art. 26; sin embargo, ambos instrumentos prevén que, con independencia del Derecho interno o práctica administrativa habitual, una parte contratante no puede esgrimir el secreto bancario o un interés tributario doméstico como argumentos para negarse a suministrar la información. Además, una solicitud no puede ser rehusada por hallarse la información en poder de un mandatario, agente o fiduciario, por lo que ambos instrumentos conducen a los mismos resultados, básicamente.

b) *Reciprocidad*

La reciprocidad en el intercambio información implica una contraprestación de las mismas características y con el mismo alcance, si no idéntico, en la medida de los propios ordenamientos internos, en circunstancias análogas, por ambas partes, sin que para ello hayan de infringir, contravenir o exceder las respectivas prácticas administrativas.

La parte requerida puede rehusar suministrar la información cuando la parte requirente no pueda obtener o facilitar la información por ley, o cuando las prácticas administrativas de la parte requirente (por ejemplo, falta de recursos administrativos suficientes; esfuerzos desproporcionados; actuaciones

⁷⁴ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., pág. 84: Estas otras dos limitaciones a las que se hace referencia aparecen recogidas bajo las letras e) y f) del art 21.2 (tributación en el Estado solicitante contraria a los principios generales de tributación o a las previsiones de un convenio entre ambos Estados y discriminación en situación de comparabilidad entre contribuyentes o nacionales de uno y otro Estado, respectivamente).

⁷⁵ El Modelo de Acuerdo contiene una regla similar y establece que, cuando la información en manos de la autoridad competente no sea suficiente para atender a una solicitud formulada previamente, la parte requerida adoptará todas las medidas pertinentes para reunir la información y suministrarla sucesivamente. A este respecto, se considerará «pertinente» toda medida capaz de obtener la información solicitada y será la parte requerida la que determine qué medidas son pertinentes para recabar la información.

contra legem) determinen una falta de reciprocidad. No obstante, se admite que una aplicación excesivamente estricta del *principio de reciprocidad* podría frustrar el efectivo intercambio de información.

En la práctica, la autoridad competente puede tener dificultades para determinar en cada instancia si la parte requerida está o no en condiciones de ofrecer una contraprestación con las mismas características (obtener y facilitar la información solicitada) en circunstancias análogas. A tal efecto, el Modelo de Acuerdo establece que la parte requirente incluya una declaración confirmando que se cumple la *condición de reciprocidad*, mientras que no ocurre así en el MC OCDE.

c) *Prohibición de revelar secretos comerciales, industriales, profesionales. Cláusula de secreto tributario internacional*

Tanto el art. 26.3.c) MC OCDE como el art. 7.2 del Modelo de Acuerdo de 2002 establecen claramente que no existe obligación de facilitar información que pudiera suponer la revelación de cualquier tipo de secreto comercial, industrial, profesional o procedimiento comercial. Asimismo, el art. 26.2 MC OCDE regula el régimen del secreto tributario internacional, límite también reconocido en los Modelos de Convenio ONU y EEUU.

Nos parece oportuna, a este respecto, la reflexión que realiza Martínez Giner⁷⁶ al señalar que el problema principal suscitado aquí radica en la definición de secreto empresarial, industrial y/o profesional. Según afirma, el Derecho interno no define tales términos o emplea una terminología diferente, mientras que sí hallamos una definición de secreto empresarial o comercial en el párrafo 19.2 de los Comentarios al art. 26.3 MC OCDE (donde se alude al concepto de «considerable valor económico» y se hace referencia a que el «uso no autorizado causaría grave daño al afectado [...]» para delimitar aún más el significado). En este caso –prosigue Martínez Giner–, otro de los problemas estriba en quién determina si existe o no secreto empresarial, supuesto en el que se decanta por la participación del contribuyente en la verificación de los datos mediante el derecho de audiencia en los casos en que exista duda sobre si la transmisión de datos implica revelar un secreto empresarial (salvo cuando se sospeche la comisión de fraude fiscal por el particular).

Concretamente, los datos financieros, incluidos libros y registros, no son por su naturaleza constitutivos de secreto comercial, empresarial o de otro tipo. En caso de duda acerca de lo que cabe considerar secretos comerciales, empresariales o de otro tipo⁷⁷, el Estado requerido tiene discrecionalidad para decidir si suministrar o no dicha información.

En definitiva, el papel de la autoridad competente estriba en determinar si transmitir o no la información con carácter sensible, mientras que el de las autoridades locales, que reúnen la información en primera instancia, consiste en señalar qué elementos podrían tener dicho carácter.

d) *El secreto fiscal*

El secreto fiscal protege los secretos comerciales y empresariales en todos los países; sin embargo, generalmente, ni el contribuyente ni terceras partes pueden rehusar el suministro de información alegando motivos de secreto fiscal como justificación.

El secreto fiscal hace referencia a las disposiciones de Derecho interno que garantizan la confidencialidad de la información relativa a un determinado contribuyente, quedando prohibida su divulgación, por lo que resulta fundamental para la cooperación en materia de intercambio de información que dichos datos confidenciales sigan disfrutando de un nivel de protección similar cuando sean objeto de intercambio con otros países. Por otra parte, al estar la confidencialidad garantizada por el instrumento de intercambio de información y por la legislación nacional aplicable en el país que la recibe, el suministro de información no puede ser rehusado argumentando que dicho intercambio podría contravenir las normas nacionales sobre secreto fiscal.

⁷⁶ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., págs. 105 y ss.

⁷⁷ Para más detalles sobre los secretos comerciales, profesionales, industriales o de otro tipo, véanse los párrafos 78 a 83 de los Comentarios al Modelo de Acuerdo y los párrafos 19 a 19.2 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio. La versión precedente de los Comentarios no desarrollaba el significado de la expresión «secreto comercial, industrial, profesional o procedimiento comercial». Sin embargo, la redacción de la actual versión pretende ilustrar y explicar, que no alterar, su significado.

e) *Imposibilidad de vulnerar el orden público del Estado requerido*

Representa otra de las causas que la parte requerida puede argumentar para rehusar el suministro de información que constituye una auténtica garantía para el contribuyente. Los Comentarios al art. 26 MC OCDE (parágrafo 19.5) y los Comentarios al art. 7 del Modelo de Acuerdo (parágrafo 91) desarrollan el significado de este concepto.

Por lo general, el concepto de «orden público» guarda una relación directa con los intereses vitales de un país, hecho que puede verificarse, por ejemplo, cuando la información solicitada hace mención a un secreto de Estado. Del mismo modo, puede surgir un caso análogo cuando una comprobación fiscal en otro Estado esté motivada por una persecución política o racial, de ahí que podamos afirmar que se presentará en contadas ocasiones, en la práctica.

A este respecto, nos parece igualmente interesante la información que añade Martínez Giner⁷⁸ al mencionar que el art. 21.2.b) del *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE* sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria distingue entre orden público e intereses esenciales de un Estado contratante (entre los que cabría incluir la soberanía fiscal, la seguridad del Estado o los secretos de Estado, entre otros), y concluye sosteniendo que la existencia de peligro para la vida de una persona o la imposición de sanciones desproporcionadas constituirían, igualmente, una causa suficiente para invocar la que denomina «cláusula de orden público».

f) *La no discriminación*

En virtud del art. 7.6 del Modelo de Acuerdo, una autoridad competente puede rehusar una solicitud de información cuando de ésta se derive la discriminación de un ciudadano del Estado requerido.

En el contexto del MC OCDE, inferimos la afirmación de dicha regla de la primera frase del art. 26.1 («[...] en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio»), al tiempo que la deducimos del contenido del art. 24.1. No obstante, se trata de una cuestión de escasa transcendencia al verificarse en circunstancias excepcionales.

g) *La protección de datos y la cesión de datos internacional*

Al igual que sucedía en el apartado relativo a los límites al uso, nos encontramos con que la protección de los datos de carácter personal y las posibilidades y vías de cesión de los mismos con carácter internacional también representan un claro límite al intercambio –propiamente dicho– de información.

En lo referente a la protección de datos, Calderón Carrero⁷⁹ recuerda que la información tan sólo podrá transmitirse única y exclusivamente para los fines permitidos por el convenio en cuestión. En caso de inobservancia por parte de las autoridades competentes del deber de confidencialidad y protección de los datos que afectan a un determinado obligado tributario, la persona afectada no solamente podrá invocar la *ilegalidad* de las pruebas ante los tribunales del Estado receptor de los datos transmitidos, sino que podrá reclamar la *responsabilidad penal o administrativa del agente* que reveló indebidamente los datos que le conciernen e incluso podrá exigir la *responsabilidad patrimonial del Estado* por el perjuicio causado siempre que exista una motivación suficiente y fundada, es decir, que no se observen irregularidades en la actuación de dicho sujeto que puedan traducirse en un beneficio para este último (así sucede, por ejemplo, cuando se compruebe que la persona en cuestión se está beneficiando de una subvención indebidamente).

Por último, nos parece oportuno señalar que, precisamente en este ámbito, no necesariamente se procederá del mismo modo ni se articularán los mismos mecanismos en aquellos casos en que el intercambio de información –o cesión internacional de datos, como la denomina Fernández Amor⁸⁰– tenga por protagonistas a Estados miembros de la OCDE y/o UE respecto de aquellos otros en que dicho intercambio involucre tanto a Estados o países miembros de la OCDE y/o UE como a países no miembros o terceros Estados.

⁷⁸ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 111.

⁷⁹ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 23.

⁸⁰ Fernández Amor, J. A.: «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2010, pág. 16 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

h) *Secreto bancario*

Tanto el MC OCDE como el Modelo de Acuerdo establecen que el secreto bancario no puede ser alegado como justificación para declinar el suministro de información al amparo de los límites del art. 26.3 MC OCDE. En efecto, gracias a las actualizaciones y modificaciones acontecidas con respecto al art. 26 MC OCDE, podemos afirmar que el secreto bancario ya no es un límite, tal y como establece el art. 26.5 MC OCDE, por lo que podríamos decir incluso que se articula mediante esta nueva redacción, de forma implícita, un auténtico mecanismo de acceso a la información bancaria, al tiempo que dicho nuevo apartado supera las debilidades de la anterior redacción del MC OCDE frente a las prácticas nacionales que reivindicaban la más absoluta confidencialidad de la información bancaria⁸¹.

Esta modificación limita su alcance y operatividad respecto de los convenios de doble imposición suscritos sobre la base del MC OCDE en la redacción dada al mismo a partir de la versión de 2005, si bien continuará representando un límite al intercambio de información respecto de aquellos otros convenios suscritos con anterioridad, salvo que admitamos la interpretación dinámica del convenio en cuestión. En cualquier caso, podrá seguir afirmándose la vigencia de dicho límite cuando se establezca expresamente en un convenio suscrito entre varios Estados, o bien cuando alguno de los Estados signatarios de dicho convenio hayan formulado una reserva al citado precepto, dado que el MC OCDE ni tiene naturaleza normativa ni puede imponerse al propio articulado del convenio.

No obstante, se han producido una serie de importantes avances que aparecen reflejados en la versión actualizada del MC OCDE, publicada a fecha de 22 de julio de 2010⁸², dado que, aunque inicialmente Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza habían manifestado su intención de formular reserva al mencionado precepto, dichos países notificaron a la OCDE en marzo de 2009 que eliminaban las reservas previamente introducidas, por lo que estamos en condiciones de afirmar que ya no opera como límite en la medida en que todos los países de la OCDE aceptan ya el contenido del artículo 26 sobre el intercambio de información.

i) *El secreto profesional de los abogados*

Una parte contratante puede declinar suministrar información en los casos en que la información presente una comunicación confidencial entre un cliente y un abogado, procurador u otro representante legal, en el ejercicio de sus funciones⁸³. Sin embargo, las reglas para determinar qué comunicación es confidencial no han de interpretarse ni aplicarse en sentido amplio con el fin de evitar, precisamente, que se restrinja o impida el intercambio efectivo de información.

No reciben la consideración de comunicación confidencial los documentos y registros facilitados a un abogado, procurador u otro representante legal de los que se hubiese hecho entrega a estos últimos con la finalidad de evitar su difusión. Asimismo, la parte requerida habrá de verificar y oponerse, en su caso, a la validez de una reclamación basada en el privilegio profesional de carácter legal en caso de verificarse una controversia. A este respecto, Martínez Giner⁸⁴ sostiene que ha de darse el tratamiento de secreto profesional a las comunicaciones de un cliente a un profesional que tengan un valor económico para terceros. Los párrafos 19.3 y 19.4 de los Comentarios al art. 26.3 MC OCDE –prosigue el autor–, introducidos en 2005, se refieren con detalle a la confidencialidad entre cliente y abogado o representante legal. Por su parte, la OCDE trata de precisar en qué casos sería de aplicación el secreto profesional a fin de limitar la discrecionalidad y facilitar el intercambio de información.

Afirma, por último, Rosembuj⁸⁵ que los particulares de la relación cliente-abogado en lo que a las comunicaciones respecta no son extensibles a otros profesionales como pueden ser los auditores, contables o asesores fiscales.

⁸¹ Calderón Carrero, J. M.: «El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información», *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Coruña, 2004, pág. 1227.

⁸² *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), 22 July 2010, OECD*, pág. 410.

⁸³ Así lo contempla, para ámbitos concretos, el art. 7.3 del Modelo de Acuerdo OCDE de 2002. Del mismo modo, se refieren con detalle a la confidencialidad entre cliente y abogado o representante legal los párrafos 19.3 y 19.4 de los Comentarios al art. 26.3 MC OCDE, introducidos en 2005.

⁸⁴ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 110.

⁸⁵ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 89.

j) *Límites de carácter económico y lingüístico: los costes y el idioma*

Tal y como señala Martínez Giner⁸⁶, existen otras dos limitaciones: una de carácter económico, es decir, la relativa a los costes que pueden restringir la eficacia del intercambio de información, y otra de carácter lingüístico, concerniente al idioma en que se desarrolla dicho intercambio.

En lo referente a la de carácter económico, si bien no aparece reflejada en el MC OCDE, sí la menciona y regula el art. 9 del Modelo de Acuerdo de 2002: «Las partes contratantes acordarán la incidencia de los costes en los que se incurra por razón de la prestación de la asistencia». En su opinión, la opción más sencilla es la que ofrece el art. 26 del *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE*, donde se distingue entre costes ordinarios y extraordinarios, tan sólo si no media pacto expreso entre las partes que determine otra cosa. Este artículo aboga, ante la posibilidad de rechazar el intercambio de información por representar un elevado coste, por un acuerdo bilateral entre las partes implicadas para establecer las reglas aplicables. En cualquier otro caso, se compartirán los gastos sobre la base de la distinción antes señalada: gastos ordinarios (los concernientes a la Administración) y gastos extraordinarios (tales como el representado por la traducción de documentos, entre otros).

Por lo que respecta a la limitación de carácter lingüístico, es decir, la relativa al idioma, si no se pacta otra cosa –prosigue Martínez Giner– se elegirá entre el francés o el inglés. Asimismo, conforme al art. 25 del *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE*, a falta de indicación expresa, se entenderá como subsidiaria cualquiera de las lenguas oficiales de la OCDE o del Consejo de Europa.

Por último, nos parece oportuno mencionar el punto de vista de Bustamante Esquivias⁸⁷, que interpreta como otro de los límites a dicho intercambio el reconocimiento de los diferentes derechos de los obligados tributarios que hacen algunos países, en la actualidad, en materia de notificación, impugnación, oposición o reclamaciones judiciales, entre otros, si bien no prevalecen –tal es el caso del *derecho de notificación*– en caso de presunción de fraude fiscal.

2.5. Tutela del obligado tributario en el procedimiento de intercambio de información

2.5.1. *La tutela del obligado tributario*

Como afirmábamos en el apartado anterior, los propios derechos de participación del contribuyente han de considerarse un límite o, cuanto menos, un obstáculo al procedimiento de intercambio de información, razón que justifica el que procedamos aquí a profundizar en el análisis de tales derechos y en las garantías procedimentales que se derivan, en la práctica, de la limitación o restricciones aplicables en relación con la actuación de la Administración en determinados supuestos de intercambio de información.

La legislación nacional de cada país contiene una gran variedad de derechos y garantías para las personas afectadas por el intercambio de información. Tales derechos y garantías se concretan en los derechos de notificación, audiencia (o consulta) e intervención/impugnación (o recurso)⁸⁸ de las medidas adoptadas para recabar los datos por la parte requerida, pudiendo la persona afectada invocar, sobre la base de dichos derechos, la ilegalidad de pruebas ante los tribunales del Estado receptor de los datos transmitidos cuando la información se destine a otros fines distintos de los fiscales, reclamar la responsabilidad penal o administrativa del agente que hubiese revelado indebidamente los datos que le conciernen y exigir la responsabilidad patrimonial del Estado cuando hubiese sufrido un perjuicio o daño antijurídico, si bien se excepcionarán dichos derechos en caso de existir indicios suficientes de fraude fiscal.

⁸⁶ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, págs. 113 y ss.

⁸⁷ Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordon Ezquerro, T. (Dir.): *Manual...*, (2.ª edición), *op. cit.*, pág. 950.

⁸⁸ Clasificación tripartita de derechos que la doctrina coincide en englobar bajo la denominación más extensa de «derechos de participación» del contribuyente u obligado tributario, destacando, entre otros, Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 311; Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, págs. 28 y ss.; Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, págs. 167 y ss.; Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordon Ezquerro, T. (Dir.): *Manual...*, (2.ª edición), *op. cit.*, pág. 951.

En determinadas circunstancias, algunos de los países miembros de la OCDE deben notificar el intercambio de información al contribuyente objeto del requerimiento y/o a la persona que suministra la información. Para la persona notificada, esto puede constituir un mero derecho a ser informada acerca del intercambio, un derecho a ser consultada e, incluso, un derecho a impugnar dicho procedimiento de intercambio. No obstante, algunos Estados obvian el requisito de notificación en caso de presunción de fraude fiscal, o bien, por decisión judicial de un tribunal, cuando se presume que la notificación podría poner en grave peligro la investigación.

En los países en los que se exige la notificación, los contribuyentes tienen generalmente el derecho a recurrir el intercambio de información, si bien este derecho no se aplica a los intercambios en materia de IVA entre Estados miembros de la Unión Europea.

A la luz de las afirmaciones precedentes, no podemos sino admitir la posible colisión entre los intereses particulares (derechos y garantías procedimentales) y los estatales (finalidades del intercambio de información).

Siguiendo a Martínez Giner⁸⁹, el art. 4.3 del *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE* se refiere expresamente al derecho del contribuyente a ser informado previamente a la transmisión de los datos que le conciernen, al mismo tiempo que el *Modelo de Acuerdo* prevé la aplicación de los derechos y garantías que se reconocen a los obligados tributarios, «[...] siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información»⁹⁰, de ahí la importancia en este «círculo vicioso» de la discrecionalidad estatal y del valor de corrección de los respectivos sistemas tributarios (plasmado en los principios de cooperación, lealtad, subsidiariedad, reciprocidad y proporcionalidad, entre otros).

Queda patente, pues, la necesidad de establecer un equilibrio que contribuya a evitar una situación de indefensión por parte del contribuyente, sin obstaculizar u obstruir⁹¹, como consecuencia, el procedimiento de intercambio de información y la actividad investigadora tributaria.

2.5.2. Consecuencias derivadas de la transgresión de los límites al intercambio de información

Los *límites al uso e intercambio de la información* se traducen en auténticas *garantías* para el obligado tributario que han quedado plasmadas en lo que se ha dado en llamar «derechos del contribuyente».

Como todo procedimiento, el relativo al intercambio de información prevé una serie de consecuencias derivadas de cualquier exceso o irregularidad en los que pudieran incurrir tanto la Administración tributaria como sus funcionarios con objeto de la transmisión de datos fiscales.

A este respecto se han pronunciado autores como Calderón Carrero⁹², entre otros, quien delimita y establece una clara distinción entre *quién* puede transmitir y emplear la información y *cómo* han de utilizarse los datos objeto de dicho intercambio.

Desde el punto de vista del *cómo*, es inexcusable recordar que la información –como prevén numerosos instrumentos normativos– podrá utilizarse tan sólo para fines fiscales a efectos de la gestión tributaria de los impuestos cubiertos por un determinado convenio de doble imposición, así como en procesos penales por delito fiscal. De hecho, llega a afirmar Calderón Carrero, cuando el uso fuera distinto del anteriormente mencionado, la persona afectada podrá invocar la *ilegalidad*⁹³ ante los

⁸⁹ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 22.

⁹⁰ Art. 1 del Modelo de Acuerdo OCDE, 2002.

⁹¹ Fernández Marín, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 461.

⁹² Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 24.

⁹³ Del mismo modo, Rosembuj hace referencia al concepto de ilegalidad al referirse al método de obtención de la información («obtención lícita» frente a «obtención ilícita de la noticia»). Según Rosembuj, la «noticia» constituye un medio de prueba del hecho lesivo, por lo que la posible ilicitud en la forma de obtención de dichos datos puede traducirse en una intrusión en la esfera jurídica de los sujetos afectados, de ahí que abogue por un necesario control del respeto de la privacidad de los datos y por la debida garantía de las libertades básicas del obligado tributario, aludiendo incluso a que la «obtención ilícita» de una determinada información no puede «sustentar la liquidación correcta del impuesto». Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 14.

órganos jurisdiccionales competentes del Estado requirente, pudiendo exigir incluso la *responsabilidad penal o administrativa del funcionario o agente* que hubiese revelado los datos de forma indebida y/o por destinarse dicha información a fines distintos de los fiscales. Por último, otra de las consecuencias derivadas de la *transgresión de los límites al intercambio*, estriba en que el sujeto en cuestión podrá, asimismo, reclamar al Estado la *responsabilidad patrimonial* derivada del perjuicio (daño antijurídico) que, en otras circunstancias, no habría soportado.

3. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO EUROPEO

3.1. Importancia y funcionalidad del intercambio de información en el Derecho tributario europeo

El interés común de los Estados miembros en detectar y combatir la evasión y el fraude fiscal fue el detonante para establecer las bases reguladoras del intercambio de información, presentes en la Directiva 77/799/CEE⁹⁴.

Como afirma Cruz Amorós, el *procedimiento de intercambio de información* en la Unión Europea ahonda sus raíces en las disposiciones internacionales del art. 26 MC OCDE, pese a existir diferencias significativas entre ambas prácticas, como es la relativa a las restricciones al uso de la información intercambiada⁹⁵. Asimismo, la Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril, incorpora otras novedades (arts. 8 a 11) respecto a la Directiva 77/799/CEE que aclaran cuestiones relativas al procedimiento de intercambio de información.

En relación con el IVA, la Directiva 2003/93/CE excluyó del ámbito de la Directiva 77/799/CEE este impuesto. El Reglamento (CE) n.º 1798/2003 introduce mejoras (programas FISCALIS) destinadas a reforzar la cooperación entre Estados miembros y contiene normas específicas sobre las modalidades de intercambio de información. Asimismo, destacan en este ámbito las normas relativas al intercambio de información sobre transacciones intracomunitarias, entre otras. Por último, concluye Cruz Amorós⁹⁶ afirmando que las condiciones aplicables al intercambio de información en materia de IVA se ajustan, mayormente, a las vigentes en el régimen general.

Por lo que respecta a los impuestos especiales, existe un paralelismo con lo acontecido en materia de IVA, ya que el Reglamento (CE) n.º 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre, regula la cooperación administrativa comunitaria. Encontramos una serie de avances destacables tales como la instauración de un sistema electrónico que permite remitir comunicaciones al Estado miembro receptor acerca del estado de la información y documentos concernientes a productos objeto de transacciones intracomunitarias.

Por último, en cuanto a la fiscalidad del ahorro, Cruz Amorós⁹⁷ concluye que la aprobación del denominado *paquete de medidas fiscales* en el Consejo ECOFIN, el 21 de enero de 2003, que incluía la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro, marcó una nueva era para el intercambio de información en la Unión Europea, dado que la aplicación de la mencionada Directiva se sustenta fundamentalmente en el intercambio de información automático entre Estados miembros y en la aplicación de lo que se conoce como régimen o «período transitorio» en determinados Estados con tradición de secreto bancario, consistente en sustituir el intercambio de información por retenciones a cuenta gradualmente crecientes, en función de los años de aplicación, sobre los rendimientos del ahorro.

⁹⁴ En este sentido, *vid.* Cruz Amorós, M.: «El intercambio de información y el fraude fiscal», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, núm. 825, 2005, pág. 177.

⁹⁵ También Bustamante Esquivias ha destacado la existencia de «asimetrías» entre la UE y la OCDE que, desde su punto de vista, se centran en la lucha contra el fraude en el ámbito de la imposición indirecta y de la imposición directa, respectivamente. Asimismo, advierte acerca de la importancia de la cooperación administrativa a nivel europeo, afirmación que compartimos y que, en su caso, argumenta haciendo referencia al fraude que puede cometerse en materia de IVA en el caso, por ejemplo, de las entregas intracomunitarias de bienes, situación a la que contribuye, de igual forma, la ausencia de información necesaria para el control aduanero. *Vid.* Bustamante Esquivias, M. D.: «Intercambio de información internacional», en Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual...*, *op. cit.*, pág. 1218.

⁹⁶ Cruz Amorós, M.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, pág. 179.

⁹⁷ Cruz Amorós, M.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, pág. 180.

En este sentido, cabe recordar que la entrada en vigor definitiva de la Directiva estaba supeditada a la suscripción de acuerdos con determinados terceros países sobre la aplicación de medidas equivalentes⁹⁸, así como con ciertos territorios dependientes o asociados⁹⁹, junto con el compromiso de EEUU de intercambiar información a efectos de la Directiva en los términos del Modelo de Acuerdo OCDE sobre intercambio de información de 2002. El resultado más evidente del intercambio de información en materia de fiscalidad del ahorro ha sido la consecución de una considerable disminución de la evasión y elusión fiscales.

En cualquier caso, parece constatarse una cierta inseguridad jurídica en la existencia y confluencia de distintos instrumentos normativos en el ámbito europeo en lo que al intercambio de información respecta, lo que, claramente, incidirá en la efectividad del procedimiento en cuestión.

Por lo que respecta a la funcionalidad inherente al intercambio de información tributaria, a las *dos finalidades* que se le suelen atribuir en el ámbito internacional (es decir, la correcta aplicación de los sistemas tributarios y la lucha contra el fraude fiscal y otras actividades delictivas) cabe añadir una *tercera finalidad* específica del Derecho tributario europeo que reside en la posibilidad de emplear la información intercambiada al servicio de los obligados tributarios que operan transnacionalmente, de manera que éstos puedan recibir el tratamiento fiscal adecuado a sus circunstancias o, lo que es lo mismo, garantizar que no exista un trato discriminatorio entre los distintos nacionales europeos. Esta circunstancia se traduce en la imposibilidad, por parte de las Administraciones tributarias nacionales, de obstaculizar las libertades europeas alegando el desconocimiento de la situación fiscal del contribuyente, en cuanto pueden acudir a los diversos instrumentos existentes destinados a facilitar el intercambio de información.

Calderón Carrero¹⁰⁰ identifica una ulterior funcionalidad del intercambio de información como es la de servir de «escudo» al contribuyente para beneficiarse de una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto del de residencia. Esta funcionalidad, en particular, ha sido puesta en relieve por el TJCE¹⁰¹ al recordar a los Estados miembros de la Unión Europea que el desconocimiento de los datos concernientes a un contribuyente no residente no puede justificar, de ningún modo, la inaplicación de un determinado beneficio fiscal en cuanto la Directiva 77/799/CEE contempla, precisamente, una serie de mecanismos para conseguir dichos datos¹⁰².

Una manifestación concreta de esta utilización de la información como «escudo» —señala Calderón Carrero¹⁰³— estriba en el rechazo, por parte del Tribunal, de la justificación formulada por una determinada Administración nacional de medidas discriminatorias o restrictivas a fin de garantizar la efectividad de los controles fiscales, alegando no tener conocimiento de la situación fiscal de un determinado obligado tributario que ha ejercido alguna de las libertades reconocidas en el TFUE¹⁰⁴.

⁹⁸ Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino.

⁹⁹ Anguila, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Montserrat e Islas Turcas y Caicos; Isla de Man, Jersey y Guernsey; Aruba y Antillas Neerlandesas.

¹⁰⁰ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 649.

¹⁰¹ Actualmente TJUE, a raíz de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009.

¹⁰² A este respecto, Calderón Carrero (Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 649) cita una amplia jurisprudencia del TJCE y menciona, entre otras, las SSTJCE de 14 de febrero de 1995, *asunto Schumacker*, C-279/93; de 11 de agosto de 1995, *asunto Wielocx*, C-80/94; de 15 de mayo de 1997, *asunto Futura Participations*, C-250/95, y de 28 de octubre de 1999, *asunto Vestergaard*, C-55/98. En otro lugar, pero siempre en relación con esta otra finalidad del intercambio de información y con el *principio de no discriminación*, se pronuncia el mismo autor citando ulterior jurisprudencia del TJUE y afirmando que los Estados miembros no pueden tratar de forma discriminatoria a ningún contribuyente ni restringir los derechos fundamentales que le reconoce el Tratado CE argumentando no poseer información ni medios suficientes para controlar sus obligaciones fiscales. *Vid.* Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 6.

¹⁰³ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 649.

¹⁰⁴ Encontramos un claro ejemplo de dicha afirmación en la jurisprudencia del TJUE y, más concretamente, en el *asunto Schumacker*, que gira en torno a la consideración del *principio de capacidad económica*, no expresamente reconocido en ámbito europeo, aunque sí a nivel jurisprudencial en la medida en que se admite un cierto derecho a la *personalización del gravamen* en base al que las distintas Administraciones deberían implementar el proceso necesario para el intercambio de información, puesto que ello permite obtener todos los datos relevantes a fin de constatar y/o verificar la situación de todo contribuyente, no pudiéndose amparar los Estados miembros en la falta de información para limitar el ejercicio de las libertades comunitarias (situación de amparo y tutela del contribuyente europeo).

En este sentido, podemos afirmar que la jurisprudencia europea ha admitido la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales en cuanto puede servir de justificación para la restricción al ejercicio de las libertades fundamentales¹⁰⁵, pudiendo establecer los Estados miembros medidas que permitan comprobar los elementos que configuran, en cada uno de los anteriores, la obligación tributaria de un determinado contribuyente, si bien la admisión de la legitimidad de esta actuación contrasta con el rechazo de la misma en todos aquellos supuestos en los que se ha alegado al no superar las medidas en cuestión las consideraciones del TJUE a la luz del *principio de proporcionalidad*¹⁰⁶.

El TJUE, en relación con la proporcionalidad de la medida discriminatoria o restrictiva, parte de la posibilidad que tienen los Estados miembros de acudir a otros instrumentos normativos¹⁰⁷ que les permitan obtener la información necesaria para garantizar la efectividad de los controles fiscales sin limitar, en consecuencia, las libertades garantizadas por el TFUE.

Sin embargo, en relación con la afirmación inmediatamente precedente, sí que hemos de señalar que existen algunos casos en los que puede *justificarse* la restricción a determinadas libertades fundamentales. Tal es el caso de la libre circulación de capitales, cuya restricción está *justificada* cuando se produce entre un Estado miembro y un tercer Estado con el que no media acuerdo o convenio internacional para el intercambio de información como se pone de manifiesto en la STJCE, de 18 de diciembre de 2007, asunto Skatteverket (C-101/05)¹⁰⁸.

Según García Caracuel¹⁰⁹, dicha Sentencia pone de manifiesto que las libertades garantizadas por los tratados constitutivos son totalmente efectivas tan sólo cuando, en el marco del ordenamiento jurídico europeo en que se sitúan, existe un control reforzado de los agentes económicos que operan en él; sin embargo, pierden dicha efectividad cuando las operaciones se enmarcan dentro de las relaciones entre Estados miembros y terceros países, ya que las disposiciones relativas al intercambio de información en este ámbito son prácticamente inexistentes. Por esta razón, el *principio de libre circulación de capitales* –contemplado en el actual art. 63 TFUE–, no tiene la misma aplicación según se trate de relaciones entre Estados miembros o entre éstos y terceros Estados. De hecho, mientras que el principio goza de aplicación incondicional en el primer supuesto, en el segundo, dicho principio será de aplicación siempre que el Estado miembro y el tercer Estado en cuestión hayan firmado un convenio para el intercambio de información en materia de movimientos de capitales entre ambos, circunstancia que representa un obstáculo a la circulación de capitales garantizada en virtud del tenor literal del art. 63.1 TFUE.

¹⁰⁵ Vid. asunto *Futura Participations* (apartado 31) y STJCE de 8 de julio de 1999, asunto *Baxter*, C-254/97 (apartado 18). Sobre el particular, véase Nocete Correa, F. J.: *Los convenios de doble imposición (incidencia del Derecho comunitario)*, Studia Albornotiana – Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008, págs. 146 y 147.

¹⁰⁶ De los *principios de proporcionalidad y no discriminación* habla Fernández Marín, refiriéndose a la utilización de la Directiva 77/799/CE y al intercambio de información como instrumentos de tutela y mecanismos de protección de los derechos de los obligados tributarios. Fernández Marín, F.: *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007, págs. 97 y ss.

¹⁰⁷ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. La invocación de esta Directiva se realiza, entre otros, en las SSTJCE de 28 de enero de 1992, asunto *Bachmann*, C-204/90 (apartado 18); de 28 de enero de 1992, asunto *Comisión contra Bélgica*, C-300/90 (apartado 11); de 3 de octubre de 2002, asunto *Danner*, C-136/00, (apartado 49); de 23 de junio de 2003, asunto *Skandía*, C-422/01 (apartado 42), y también en los asuntos *Futura Participations* (apartado 41) y *Vestergaard* (apartado 26), anteriormente citados.

¹⁰⁸ Asunto relativo al conflicto surgido entre la Administración fiscal sueca y una persona física residente en ese país. La legislación sueca reconoce a los contribuyentes residentes en dicho territorio la exención en el Impuesto sobre la Renta de los dividendos distribuidos en forma de acciones de una filial por una Sociedad Anónima establecida en Suecia o en otro Estado miembro europeo para evitar la doble imposición. Por el contrario, estará gravado el mismo tipo de dividendo cuando procedan de una sociedad establecida en un país no miembro, excepto si existe un convenio con Suecia que contemple el intercambio de información. La Comisión de Derecho Fiscal sueca no reconoce dicha exención al no existir ni mediar convenio con la Confederación Suiza que imponga la obligación de proporcionar la información necesaria a la Administración tributaria sueca.

¹⁰⁹ En su comentario a la STJCE, de 18 de diciembre de 2007, asunto *Skatteverket*, C-101/05, García Caracuel analiza la excepción al principio de libre circulación de capitales en ausencia de un acuerdo de intercambio de información con un Estado no miembro, hecho que puede justificar un tratamiento diverso frente a movimientos de capitales intracomunitarios. Vid. García Caracuel, M.: «La ausencia de convenio de intercambio de información entre Estados miembros y terceros países como límite al principio de libre circulación de capitales (STJCE de 18 de diciembre de 2007, As. C-101/05)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 302, 2010.

3.2. Principios relativos al intercambio y al uso de la información tributaria

La actividad de intercambio de información en el ámbito del Derecho tributario europeo se rige por una serie de principios que han sido explicitados por Fernández Marín¹¹⁰, quien distingue entre dos grupos esenciales:

a) *Relativos al intercambio de información*

- *Principio de equivalencia*, conforme al que el Estado requerido no está obligado a intercambiar con el Estado requirente información que no pueda obtener conforme a sus disposiciones legislativas internas.
- *Principio de reciprocidad*, reconocido en la Directiva 77/799/CEE y en los Reglamentos (CEE) n.º 218/92 y (CE) n.º 515/97. Dicho principio implica que el Estado requirente pueda obtener información en la misma medida y/o con el mismo alcance que el Estado requerido si éste recibiese una solicitud de tipo análogo. Asimismo, dicho principio es objeto de crítica en la medida en que –afirma Fernández Marín¹¹¹–, desde el punto de vista del Derecho comunitario derivado, el incumplimiento de una disposición comunitaria por parte de un Estado miembro legitimaría a otro a incurrir ulteriormente en una inobservancia.
- *Principio de subsidiariedad*, en virtud del que el Estado requirente puede solicitar información tan sólo tras haber agotado todos los medios internos a su disposición para obtenerla.
- *Principio de actuación por cuenta propia en la realización de investigaciones a petición de otro Estado*, destinado a evitar los obstáculos al intercambio de información debido a la previa notificación al contribuyente de la petición de intercambio de datos que le conciernen. Podemos considerar que dicho principio se contrapone, desde una perspectiva europea, al principio internacional denominado «interés doméstico tributario», según el que los Estados pueden negarse a efectuar toda actividad inspectora y/o de investigación si no existe un interés propio en la obtención de dicha información.

b) *Relativos al uso*

- *Principio de especialidad*, que prevé que la autoridad que recibe la información puede utilizarla única y exclusivamente para los fines para los que se ha solicitado. No obstante, se contempla su uso para otros fines siempre que se disponga del consentimiento previo de las autoridades competentes del Estado que ha proporcionado la información, si así lo contempla su ordenamiento interno.
- *Principio de confidencialidad*, según el que la autoridad receptora de la información de otro Estado miembro no puede transmitirla a terceros, particulares ni autoridades de otra naturaleza, que no estén implicados en el procedimiento para el que se ha facilitado la información (obligación de secreto profesional).

No obstante, existen también otros límites aplicables en lo que respecta al intercambio de información propiamente dicho además de los mencionados, tales como el *principio de fidelidad, lealtad o de leal cooperación* (art. 4.3 TUE)¹¹², en virtud del que se prevé una leal cooperación y asistencia mutua entre Estados miembros para efectuar los controles e inspecciones fiscales pertinentes mediante un efectivo intercambio de información.

En materia de fiscalidad del ahorro, la obligación de intercambiar información constituye un método de imposición alternativo a la retención en la fuente (*período transitorio*), lo que garantiza un nivel mínimo de imposición efectiva en el Estado de residencia del perceptor de los rendimientos procedentes del ahorro y conlleva la no aplicación de los límites inherentes al intercambio de información.

¹¹⁰ Fernández Marín, F.: «Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», Bologna, 2003, págs. 858 y ss.

¹¹¹ Fernández Marín, F.: «Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 859.

¹¹² Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea, publicada en el DO C 115 de 9.5.2008.

3.3. Base jurídica que permite la adopción de instrumentos de Derecho derivado en materia de intercambio de información

El debate sobre la determinación de la base jurídica que permite la adopción de instrumentos normativos de Derecho derivado en materia de intercambio de información tributaria no es, tal y como afirma Fernández Marín, ni una cuestión baladí¹¹³ ni un debate definitivamente cerrado¹¹⁴, hasta el punto de que la diversidad de pareceres sobre esta cuestión ha propiciado incluso un enfrentamiento entre Consejo y Comisión.

Así, mientras el *Consejo* defiende que las disposiciones de Derecho derivado en materia de intercambio de información tributaria deben adoptarse al amparo de lo dispuesto en los arts. 113 y 115 TFUE, según intenten establecer mecanismos de cooperación entre las Administraciones tributarias en el ámbito de la imposición indirecta o en el de la imposición directa al ser éstos los preceptos que, respectivamente, posibilitan la adopción de medidas de armonización o aproximación de las disposiciones de carácter sustantivo en cada uno de estos sectores de la fiscalidad, la *Comisión* ha sostenido la posibilidad de adoptar tales medidas sobre la base del art. 114 TFUE, llegando incluso a obviar la prohibición expresamente contenida en el apartado 2 de dicho precepto acerca de la utilización de este cauce para adoptar disposiciones fiscales, al entender que dicha limitación alcanza tan sólo a las normas tributarias de carácter sustantivo y no a aquellas que revisten un carácter meramente procedimental, como sucedería con las destinadas a favorecer la cooperación entre Administraciones tributarias.

Las distintas posturas adoptadas por Comisión y Consejo a este respecto han quedado patentes en el proceso de adopción de diversos instrumentos normativos tendentes a favorecer la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros¹¹⁵, llegando incluso a requerir la intervención del Tribunal de Justicia que, en su Sentencia de 29 de abril de 2004¹¹⁶, vino a asumir la argumentación defendida por el Consejo¹¹⁷.

Lejos de constituir una digresión insustancial, la elección de uno u otro precepto como base jurídica para la adopción de instrumentos de Derecho derivado a través de los que articular el intercambio de información tributaria tiene consecuencias tanto de carácter sustantivo como procedimental.

En cuanto a las consecuencias de carácter sustantivo, basta señalar que la adopción de una base jurídica errónea constituye una causa de nulidad de la disposición normativa, susceptible de ser enjuiciada por el TJUE al tratarse de uno de los vicios sustanciales de forma a los que se refiere expresamente el art. 263 TFUE.

En lo referente a las consecuencias de carácter procedimental, las mismas derivan del distinto procedimiento que debe seguirse para adoptar esa disposición de Derecho derivado en función de cuál sea la base jurídica que justifique su adopción. Así, en caso de optar por la aplicación de los arts. 113 y 115 TFUE, la adopción del acto legislativo correspondería al Consejo conforme a la *regla de la unanimidad*, mientras que, si se defiende la idoneidad del art. 114 TFUE, debería acudir al procedimiento legislativo ordinario de adopción conjunta por el Parlamento Europeo y el Consejo.

En nuestra opinión, la elección de los arts. 113 y 115 TFUE como base jurídica para la adopción de normas de Derecho derivado relativas al intercambio de información tributaria resulta avalada por el carácter instrumental que esta materia presenta, circunstancia que justifica que sean los mismos preceptos que permiten la adopción de disposiciones fiscales de carácter sustantivo las que permitan adoptar, igualmente, medidas de carácter instrumental dirigidas a garantizar su correcta aplicación. La claridad con la que el art. 114.2 TFUE parece excluir las disposiciones de carácter fiscal de su ámbito de aplicación sustenta, asimismo, esta posición.

¹¹³ Fernández Marín, F.: *El intercambio de información como asistencia...*, *op. cit.*, pág. 150.

¹¹⁴ Fernández Marín, F.: *El intercambio de información como asistencia...*, *op. cit.*, pág. 153.

¹¹⁵ Sobre este particular, véase Fernández Marín, F.: *El intercambio de información como asistencia...*, *op. cit.*, págs. 153 a 156.

¹¹⁶ Asunto Comisión contra Consejo, C-338/01.

¹¹⁷ Decisión que tampoco ha estado exenta de críticas, como las formuladas por Fernández Marín, F.: «El art. 95 del Tratado de la Comunidad Europea: Base jurídico-fiscal del Derecho Comunitario derivado», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, IEF-Lex Nova, Valladolid, 2005.

3.4. Confluencia de instrumentos y jerarquía normativa

La pluralidad y diversidad de disposiciones legales que resultan aplicables en el ámbito que constituye el objeto de nuestro estudio nos lleva a afirmar la existencia de unas relaciones de incidencia mutua y complementariedad entre los distintos instrumentos normativos en materia de intercambio de información. A este respecto, cabe destacar que, cuando la incidencia es conflictiva, opera la regla de la primacía del Derecho europeo; mientras que, en caso de no existir conflicto alguno, las medidas son complementarias a todos los efectos y debe atenderse a la que ofrece un mayor nivel de información en virtud del *principio de máxima eficacia*.

La afirmación que acabamos de realizar resulta avalada, igualmente, por Calderón Carrero¹¹⁸, quien sostiene que la principal cuestión que plantea la existencia de varios instrumentos que posibilitan el intercambio radica en la elección del derecho aplicable y defiende la teoría en virtud de la que han de prevalecer los mecanismos internacionales sobre los unilaterales, aspecto que el propio Calderón Carrero analiza con mayor detenimiento en otro lugar¹¹⁹, donde afirma que dicha primacía (de los mecanismos internacionales sobre los unilaterales) encuentra su justificación en las garantías de «secreto tributario», llegando a sostener que si existen varias normas internacionales o europeas deberá aplicarse la cláusula que permita un intercambio de mayor alcance (*major clause*); en caso de conflicto entre un determinado convenio de doble imposición y la Directiva 77/799/CEE, se impondrá o primará la norma que garantice un mayor intercambio de información y, si ambas posibilitan el intercambio, se utilizará la que ofrezca mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información¹²⁰ (he aquí, nuevamente implícito, el *principio de máxima eficacia*).

Diversos autores¹²¹ se han pronunciado en este mismo sentido al señalar que los mecanismos de intercambio de información previstos en los convenios de doble imposición no resultarán aplicables cuando se opongan a lo establecido en la norma comunitaria derivada, aunque nada impide que puedan resultar aplicables cuando, conforme al *principio de máxima eficacia*, permiten aportar una mayor o mejor información tributaria.

Al hablar de confluencia de instrumentos normativos y referirnos necesariamente, por extensión, al *principio de máxima eficacia*, no estamos sino anticipando la problemática directamente relacionada con la *jerarquía de las normas*, a cuyo respecto Rosembuj¹²² sostiene que existe lo que él denomina una «regla de amplitud o extensión», en base a la que la Directiva prevalece sobre convenios bilaterales más restrictivos celebrados entre Estados miembros, defendiendo que, ante un posible conflicto entre la Directiva y la legislación interna de un determinado Estado miembro, éste no puede alegar la norma doméstica para rehusar intercambiar información a otro si la norma europea así lo establece, representando el único límite a tal fin los derechos inalienables de las personas promulgados por las respectivas Constituciones de los Estados miembros que pudieran verse amenazados por disposiciones comunitarias.

Por su parte, en lo referente a los problemas que pueden surgir en la relación entre los instrumentos multilaterales y los acuerdos o tratados internacionales que regulan el intercambio de información, Adonnino¹²³ alude también a la *jerarquía* de las fuentes en el marco de la Directiva 77/799/CEE y afirma que la solución radica en el *principio de primacía* de las normas europeas, concluyendo que, en caso de que las normas sobre intercambio de información contenidas en un tratado bilateral contemplen «obligaciones más amplias», dicho intercambio se regirá por el tratado bilateral en virtud del art. 11 de la Directiva.

¹¹⁸ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, op. cit., págs. 651 y 652.

¹¹⁹ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», op. cit., pág. 8.

¹²⁰ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., págs. 52 y 53.

¹²¹ En este mismo sentido, Fernández Marín, F.: «Lo scambio d'informazione tra gli stati membri», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., págs. 870 y 871; Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N. (Coord.): *Convenios fiscales...*, op. cit., pág. 479; Nocete Correa, F. J.: *Los convenios de doble imposición...*, op. cit., pág. 253.

¹²² Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, op. cit., págs. 50 y 51.

¹²³ Adonnino, P.: «Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie», en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario...*, op. cit., pág. 1133.

3.5. Instrumentos de Derecho derivado adoptados en materia de intercambio de información

Como ya mencionásemos al referirnos a la base jurídica que permite la adopción de instrumentos de Derecho derivado en materia de intercambio de información, la adopción de normativa derivada en materia de intercambio de información se rige por las disposiciones de los arts. 113, 115 y 114 TFUE (antiguos arts. 93 a 95 TCE).

3.5.1. *La Directiva 77/799/CEE y la asistencia mutua a la liquidación y recaudación entre Administraciones Tributarias: Objeto y contenido*

Se trata de un instrumento normativo del intercambio de información en ámbito europeo cuya aplicación ha de compaginarse con la posible aplicación de convenios que incluyan, expresamente, una cláusula sobre intercambio de información.

Tal y como se especifica en su artículo 1.1, la Directiva 77/799/CEE tiene por objeto el intercambio de todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, así como para la liquidación de los impuestos sobre las primas de seguro¹²⁴, aunque la información transmitida con dicha finalidad pueda utilizarse posteriormente en otros sectores diversos, si bien relacionados de manera directa con la liquidación de los tributos (tercer guión del art. 7.1).

Dada la importancia que puede revestir a efectos interpretativos, cabe analizar el contenido de la Directiva sobre la base de la *Exposición de Motivos* y de los *Considerandos* que en ella se contienen, donde se refleja la auténtica y originaria voluntad del legislador, lejos de interpretaciones subjetivas y otra serie de consideraciones doctrinales que, en ocasiones, llegan incluso a resultar contrapuestas.

Atendiendo a los mencionados *Considerandos*, podemos realizar una primera aproximación a algunos de los aspectos más relevantes de dicha Directiva, que podemos agrupar en:

- *Finalidad*: adopción de medidas en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional.
- *Instrumento para la consecución de la finalidad*: intensificación de la colaboración entre Administraciones, sobre la base de principios y normas comunes, una vez constatada la insuficiencia de las medidas nacionales y de los acuerdos bilaterales.
- *Necesidad del intercambio de información para la correcta aplicación de los impuestos sobre la renta (IRPF) y el patrimonio (IP)*, con el fin de evitar la elusión y el fraude fiscales.
- *Medio* que permite y regula las comprobaciones fiscales simultáneas para efectuar inspecciones extraterritoriales.
- *Confidencialidad de la información*: es importante la no divulgación de la información transmitida a personas no autorizadas a fin de respetar los derechos esenciales del obligado tributario (ya se trate de una persona física o jurídica). Del mismo modo, se establece el uso de dicha información con fines exclusivamente fiscales.
- *Posibilidad de rehusar el intercambio de información* cuando la transmisión de los datos contravenga la legislación o práctica administrativa habitual del Estado miembro requerido, cuando fuese contraria al orden público o implicase divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o bien cuando el Estado miembro receptor de los datos no pueda garantizar, por razones de hecho o de derecho, una transmisión de informaciones equivalentes en circunstancias análogas.

3.5.1.1. Modalidades de intercambio de información

El propio articulado de la Directiva 77/799/CEE regula las *tres modalidades* de intercambio de información siguientes:

¹²⁴ El ámbito material de la Directiva se ha venido reduciendo en los últimos tiempos como consecuencia de la adopción de instrumentos normativos reguladores del intercambio de información en relación con determinados tributos como el IVA o los IIEE (Reglamentos (CE) n.º 1798/2003 y (CE) n.º 2073/2004, respectivamente), inicialmente incluidos en dicho ámbito material.

a) *Previa solicitud* (art. 2)

Un Estado podrá pedir a otro que le comunique la información que estime necesaria para la liquidación del impuesto correspondiente, debiendo este último llevar a cabo las investigaciones que resultasen necesarias para obtener dichos datos. En virtud del *principio de subsidiariedad*, la autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, aunque parece admitirse una excepción a dicha subsidiariedad (art. 2.1) cuando la utilización de las propias fuentes de información pueda perjudicar la obtención del resultado buscado. Si la información solicitada no está en manos de la Administración requerida, ésta pondrá en marcha las tareas de investigación necesarias para obtener dicha información (art. 2.2).

b) *Automático* (art. 3)

Las autoridades competentes intercambiarán de manera regular, y sin necesidad de solicitud previa, la información necesaria para la liquidación de los tributos, utilizando a tal fin los procedimientos de consulta previstos en el art. 9.

c) *Espontáneo* (art. 4)

Contempla una serie de supuestos en los que el Estado que tenga conocimiento de determinadas informaciones procederá a transmitir las al Estado interesado sin necesidad de que medie solicitud previa, por considerarlas de interés para aquél.

La transmisión de la información deberá efectuarse *lo más rápidamente posible*, aunque no se ha fijado plazo de ningún tipo para atender al requerimiento cursado.

3.5.1.2. Eficacia de la Directiva 77/799/CEE

Coincidimos con Fernández Marín¹²⁵ al afirmar que la eficacia de la Directiva 77/799/CEE está supeditada a la subsistencia de disposiciones relativas al intercambio de información y al uso de la información transmitida, sobre todo teniendo en cuenta que dichas disposiciones varían de un ordenamiento tributario a otro. Esta situación deriva de la adopción automática, en ámbito europeo, de principios y límites jurídicos elaborados por el Derecho Internacional Público, cuya eficacia depende de disposiciones internas, lo que se infiere de la referencia al *principio de reciprocidad* como límite al intercambio de información.

Cabe destacar, igualmente, que la eficacia de esta Directiva se ve reducida por una serie de factores, como son su carácter centralizado (en cuanto no tiene una estructura administrativa propia como el Reglamento (CEE) n.º 218/92); la inexistencia de un marco normativo específico por el que haya de regirse el intercambio de información que resulte adecuado para prevenir y combatir el fraude fiscal; la insuficiencia de los intercambios automáticos y espontáneos o, incluso, la autorización del Estado requerido para la transmisión de la información proporcionada por el Estado requirente a un tercer Estado¹²⁶.

No obstante, la Directiva que nos ocupa está dotada de eficacia como resultado del carácter multilateral implícitamente reconocido a todas las Directivas, permitiendo la aplicabilidad de disposiciones que permitan un mayor y mejor intercambio (art. 11), por lo que cabe considerar, en definitiva, que la Directiva representa un mecanismo mediante el que se puede acceder a información o datos desconocidos gracias a la colaboración de otro Estado¹²⁷.

¹²⁵ Fernández Marín, F.: «Lo scambio d'informazione tra gli stati membri», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., pág. 869.

¹²⁶ Ante la existencia de factores que merman la eficacia de la Directiva 77/799/CEE, el Grupo *ad hoc* «Fraude Fiscal» elaboró un Informe que remitió al Coreper/Consejo Ecofin en el que incluía recomendaciones tales como la de suprimir la previa notificación del procedimiento de intercambio de información al contribuyente, agilizar las peticiones de autorización relativas a la presencia de funcionarios de otros Estados presentadas por éstos en virtud del art. 6 de la Directiva 77/799/CEE o intensificar, a la espera de un nuevo marco legislativo comunitario, mediante la celebración de acuerdos y/o tratados, el intercambio espontáneo y automático de información, entre otras.

¹²⁷ Véanse, entre otras, las sentencias dictadas en los asuntos Bachmann o Vestergaard, citadas anteriormente.

3.5.1.3. Límites al intercambio y al uso de la información transmitida

Si bien Calderón Carrero¹²⁸ afirma que la Directiva 77/799/CEE *flexibiliza* los límites al uso de la información intercambiada en la medida en que permite, por un lado, el uso de los datos intercambiados a efectos del conjunto de impuestos integrantes del sistema fiscal del Estado receptor de los mismos y, por otro, contempla el uso de la información para fines distintos de los estrictamente tributarios, aunque sometiéndolo a condiciones estrictas, Fernández Marín¹²⁹, por su parte, establece una clara distinción entre los que él considera límites al intercambio de información propiamente dichos –como prestación– y los límites relativos al uso de la información intercambiada.

En lo referente al primer grupo o categoría de límites, hemos de hacer referencia a los siguientes:

a) *Principio de subsidiariedad*, tal y como se infiere del art. 2.1 de la Directiva: «[...] La autoridad competente del Estado requerido no estará obligada a dar curso a esta solicitud cuando la autoridad competente del Estado peticionario no haya agotado sus propias fuentes habituales de información, fuentes que hubiera podido utilizar, según las circunstancias, para obtener las informaciones solicitadas sin correr el riesgo de perjudicar la obtención del resultado buscado» (lo que en ámbito internacional se denomina *exhaustion rule*).

b) *Principio de equivalencia*, en base al que la presente Directiva no impone al Estado requerido la obligación de realizar investigaciones ni de comunicar información si ello implica que la autoridad competente de dicho Estado contravenga la legislación o práctica administrativa interna (art. 8). A este respecto –añade Fernández Marín¹³⁰–, si la información proporcionada por el Estado requerido no puede recabarse conforme a la legislación del Estado requirente, ello podría traducirse en una situación de desigualdad, cuya solución parece residir en la única forma de oposición del contribuyente al intercambio contemplada por la legislación interna del Estado requirente, esto es, el *principio de igualdad*.

c) *Divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial o de una información cuya divulgación fuese contraria al orden público*, límite tradicional en el ámbito internacional también contemplado en el artículo 8.2 de la Directiva en virtud del que el Estado requerido puede rehusar el intercambio de información.

d) *Principio de reciprocidad*, regulado en el art. 8.3 de la Directiva, conforme al que la «[...] autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a facilitar información si el Estado miembro que la solicita no puede, por razones de hecho o de Derecho, proporcionar información de naturaleza análoga».

Del mismo modo, tal como apuntábamos antes, existe un segundo grupo de límites relativos específicamente al uso de la información transmitida, a saber:

a) *Principio de confidencialidad*, recogido en el art. 7 de la Directiva, apartados 1 y 2: «1. Toda información que se dé a conocer a un Estado miembro con arreglo a la presente Directiva será mantenida en secreto por ese Estado, del mismo modo que la información recabada con arreglo a su legislación nacional» y «2. El apartado 1 no obligará a un Estado miembro cuya legislación o cuya práctica administrativa establezcan, con fines internos, limitaciones más estrictas que las contenidas en el susodicho apartado, a suministrar informaciones, si el Estado interesado no se compromete a respetar estas limitaciones más estrictas», lo que no impide, sin embargo, que el intercambio tenga efectivamente lugar.

b) *Principio de especialidad*, que se refiere específicamente al uso que puede hacerse de o a los fines para los que puede utilizarse la información transmitida, que debe ser igualmente accesible a las personas directamente interesadas o a las que se refieran directamente los datos (por ejemplo, las personas directamente afectadas por la determinación o revisión de un impuesto; las que intervienen en un procedimiento judicial o administrativo que implique sanciones administrativas, relacionados asimismo con las obligaciones fiscales del obligado tributario). No obstante, al igual que en ámbito internacional, estos datos pueden tener que aportarse o utilizarse en audiencias públicas o en sentencias, siempre que la autoridad competente que las facilita no se oponga (art. 7.1). Dicho esto, es

¹²⁸ Calderón Carrero, J. M.: «El control del fraude fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 24.

¹²⁹ Fernández Marín, F.: «Lo scambio d'informazione tra gli stati membri», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato...*, *op. cit.*, págs. 866 y ss.

¹³⁰ Fernández Marín, F.: «Lo scambio d'informazione tra gli stati membri», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato...*, *op. cit.*, pág. 866.

posible que las autoridades del Estado requerido permitan la utilización de la información proporcionada para fines distintos en el Estado requirente cuando, conforme a las respectivas legislaciones, se contemple su uso para «fines similares en las mismas circunstancias» (art. 7.3). Del mismo modo, se podrá transmitir la información a un tercer Estado miembro con el consentimiento previo de la autoridad competente del Estado que la haya facilitado (art. 7.4).

Para terminar, podemos incluir un último límite en este apartado siguiendo el propio esquema de los límites al uso de la información intercambiada que hacíamos anteriormente, desde el punto de vista de la normativa internacional, y que guarda relación con los «derechos de participación» del contribuyente. Se trata, en particular, del *derecho de notificación*.

En este caso, señala Martínez Giner¹³¹ –sustentando su razonamiento en las consideraciones realizadas por Calderón Carrero¹³²– que el sistema actual de protección del obligado tributario en los procedimientos de intercambio de información entre Estados plantea un problema en la medida en que los derechos reconocidos por un determinado ordenamiento interno tan sólo se otorgan a los residentes de ese Estado en cuestión, afectados por el intercambio de información. La motivación más clara para afirmar que concretamente el derecho de notificación constituye un problema, reside en la imposibilidad de notificar al no residente la existencia de un procedimiento de intercambio de información que le concierne por desconocer su ubicación, obstáculo que se solventaría si dispusiera de un establecimiento permanente o hubiese nombrado a un representante en dicho Estado, al mismo tiempo que disfrutaría de los derechos previstos por el ordenamiento en cuestión.

Este problema ha sido objeto de análisis por parte del Defensor del Pueblo de los Países Bajos, quien ha propuesto al respecto que los no residentes puedan disfrutar de los derechos asignados a los contribuyentes [residentes] en las mismas circunstancias¹³³ (estamos hablando, en definitiva, del *principio de no discriminación*, en virtud del que se propugna un mismo trato a sujetos que se encuentren en situación de comparabilidad). Asimismo, prosigue Martínez Giner¹³⁴, si bien la solución ideal sería disponer de lo que denomina «Estatuto jurídico de protección del contribuyente a nivel internacional», existe la posibilidad de superar las dificultades de comunicación existentes con los no residentes mediante la asistencia mutua en materia de notificación¹³⁵.

3.5.1.4. Conclusiones

a) *La insuficiencia de la Directiva 77/799/CEE*

Tal y como expone Martínez Giner¹³⁶, según la *Exposición de Motivos* de la propuesta de Directiva es necesario revisar los planteamientos de los instrumentos normativos por los que se rigen la cooperación administrativa y el intercambio de información entre Estados, ya que la Directiva 77/799/CEE no da respuesta a los problemas que actualmente obstaculizan la lucha contra el fraude fiscal. Del mismo modo, afirma que existen otros instrumentos jurídicos bastante más completos que posibilitan el intercambio de información (tales como los convenios de doble imposición o el MC OCDE) cuya adaptación avanza a un ritmo mucho más acelerado que la Directiva (en particular, en lo que concierne al MC OCDE gracias a las actualizaciones del contenido de dicho Modelo de Convenio y, más concretamente, de su artículo 26).

Como hemos mencionado en varias ocasiones hasta el momento y habida cuenta de la pluralidad de instrumentos normativos que posibilitan el intercambio de información, primará en todo momento la cláusula que facilite un mayor intercambio de información (*major clause*), lo que excluiría automáticamente o dejaría en segundo lugar y relegada la utilización, por parte de los Estados miembros, de una Directiva sobre asistencia e intercambio de información ineficaz.

¹³¹ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 192.

¹³² *Vid.* Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, nota al pie núm. 500, pág. 192.

¹³³ Wisselink, A.: «International Exchange of tax information between European and other countries», *European Community Tax Review*, vol. 6, núm. 2, 1997, pág. 115.

¹³⁴ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, *op. cit.*, pág. 193.

¹³⁵ Precisamente el art. 8 *bis* de la Directiva 77/799/CEE prevé la asistencia mutua en materia de notificación.

¹³⁶ Martínez Giner, L. A.: «Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2009, pág. 1 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

Ya en el año 2000 el Grupo *ad hoc* sobre el Fraude Fiscal creado por el Consejo a fin de reforzar la cooperación administrativa (dada la ausencia de armonización en lo que a la imposición directa respecta) en materia de lucha contra el fraude fiscal puso de manifiesto las deficiencias principales de la Directiva 77/799/CEE, llegando incluso a recomendar apoyarse en los mecanismos derivados de los trabajos de la OCDE. Hasta tal punto es así que la vigente propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad incorpora, como principales novedades, algunas de las modificaciones llevadas a cabo con motivo de la última actualización del artículo 26 MC OCDE.

Entre otras, se han apuntado como posibles causas de la insuficiencia de la Directiva 77/799/CEE la existencia de disposiciones normativas internas que obstaculizan el intercambio de información, tales como la protección de datos personales, los secretos comerciales o industriales o el secreto bancario, así como la falta de recursos humanos y de conocimiento de los procedimientos o, en definitiva, la inexistencia de un acervo comunitario en relación con el intercambio de información y la colaboración interestatal a tal fin¹³⁷.

Son estas razones las que avalan la necesidad de examinar la posibilidad de introducir excepciones a las diversas disposiciones en materia de secreto y confidencialidad que impiden o retrasan el intercambio de información, o que se considere establecer plazos para atender a una solicitud de información y estudiar los límites a la utilización de la información (art. 8 de la Directiva 77/799/CEE), entre otros, a través de la propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa en materia fiscal, sin olvidar la labor técnica que deberá desarrollar la propia Comisión para agilizar y perfeccionar el procedimiento de intercambio de información (tales como el diseño de impresos y formatos electrónicos normalizados para las modalidades de intercambio de información previstas en la Directiva, o la elaboración de manuales y/o directrices para adecuarse al procedimiento).

b) *Novedades en la propuesta de modificación de la Directiva 77/799/CEE*

Siguiendo a Martínez Giner¹³⁸, podemos afirmar que la propuesta de Directiva introduce importantes novedades en relación con la vigente Directiva 77/799/CEE destinadas, principalmente, a simplificar los procedimientos mediante el establecimiento de unas normas comunes que intensifiquen la cooperación administrativa entre Estados miembros en materia de intercambio de información tributaria.

En lo que a las novedades concierne, la primera de ellas guarda relación con el ámbito de aplicación de la Directiva en cuanto la propuesta de Directiva de 2009 pretende cubrir todos aquellos impuestos, tanto directos como indirectos, que no hayan sido objeto de regulación en el ámbito europeo¹³⁹.

Asimismo, la propuesta de Directiva incluye una serie de definiciones acerca de las distintas modalidades de intercambio, al tiempo que simplifica el procedimiento en materia de cooperación administrativa entre Estados al establecer la necesidad de comunicar a la Comisión la autoridad competente designada por cada Estado para aplicar la Directiva¹⁴⁰, entre otros aspectos organizativos, tales como la posibilidad de designar funcionarios competentes facultados para tomar parte en los procedimientos de cooperación administrativa. En ambos casos, la autoridad competente se encargará de actualizar la lista de servicios y funcionarios competentes y de ponerla a disposición de los restantes Estados miembros y de la Comisión. La gran novedad a este respecto radica en que tan sólo los funcionarios autorizados por la autoridad competente podrían ejercer las funciones investigadoras que contempla el artículo 10 de la propuesta de Directiva.

En relación con el *intercambio de información previa solicitud*, una de las novedades introducidas por la propuesta de Directiva es la posibilidad de incluir en dicha solicitud la petición de efectuar una investigación concreta. A este respecto, el artículo 5.2 de la propuesta de Directiva contempla la posibilidad de solicitar motivadamente al Estado requerido que efectúe una determinada labor de investigación administrativa para la obtención de información y su posterior intercambio.

¹³⁷ Martínez Giner, L. A.: «Nuevos horizontes en el intercambio...», *op. cit.*, pág. 3 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹³⁸ Martínez Giner, L. A.: «Nuevos horizontes en el intercambio...», *op. cit.*, págs. 7 y ss. de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹³⁹ A excepción del IVA y de los IIEE (Reglamento (CE) n.º 1798/2003, de 7 de octubre, y Reglamento (CE) n.º 2073/2004, de 16 de noviembre, respectivamente).

¹⁴⁰ Sugiriendo la designación de una única oficina tributaria de enlace.

Por otra parte, en relación con el *intercambio de información automático*, el art. 8 de la propuesta de Directiva amplía su ámbito de aplicación y regula con más detalle su aplicabilidad (mientras que la regulación del intercambio espontáneo es muy sucinta), al tiempo que establece la obligación de los Estados miembros de intercambiar información de manera automática en determinados supuestos que, en la actual redacción del art. 4 de la Directiva 77/799/CEE, se configuran como supuestos de intercambio espontáneo.

En lo referente al plazo de respuesta a la solicitud de intercambio, el art. 7 de la propuesta de Directiva, inspirado en la regulación que de este aspecto realiza el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información de la OCDE de 2002, establece un plazo máximo de respuesta a la petición de información de seis meses desde la fecha de recepción de la solicitud¹⁴¹, lo que se traduce en una garantía esencial para el contribuyente y para la eficacia de la actuación administrativa y aporta seguridad jurídica, aunque resulta criticable que siga sin realizarse referencia alguna a las consecuencias que pueden derivarse del incumplimiento del plazo para responder a un requerimiento de información.

Por lo que a la participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas respecta, la novedad estriba en la posibilidad que ofrece la propuesta de Directiva al permitir la presencia de funcionarios designados por la autoridad requirente no sólo en las oficinas en que lleven a cabo su cometido las autoridades del Estado requerido, sino también al autorizar la presencia e intervención en las investigaciones administrativas que se realicen en su territorio, requiriendo en ambos casos el previo acuerdo entre los Estados implicados. Se trata, pues, de equiparar a los funcionarios extranjeros con los funcionarios del Estado que realiza las investigaciones administrativas, confiriéndoles los mismos poderes y facultades.

De cara al uso de la información tributaria intercambiada, la propuesta de Directiva establece que la información intercambiada puede utilizarse para fines distintos de los mencionados en el art. 2. Asimismo, el intercambio triangular de la información tributaria es objeto de una regulación específica. La falta de acuerdo para permitir el intercambio triangular es la gran novedad que aporta la propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

c) *Referencia a la «cláusula de nación más favorecida»*

El artículo 18 de la propuesta de Directiva hace referencia a la mencionada *cláusula o principio de nación más favorecida* (del mismo modo que ya lo hiciera la Directiva 77/799/CEE, aunque no de forma tan clara ni tan explícita), en virtud del que un Estado miembro debe cooperar con otro en las mismas condiciones en que lo haría con un tercer país, esto es, si un Estado miembro ofrece una cooperación más amplia que la prevista en la propuesta de Directiva a un tercer Estado, los restantes Estados miembros deberán beneficiarse o poder acceder a un mismo nivel de cooperación.

En el ámbito europeo, la cooperación administrativa deberá seguir las pautas marcadas por los convenios de doble imposición u otros instrumentos normativos de cooperación internacional con objeto de determinar la aplicación del régimen más beneficioso o favorable al intercambio de información y a la cooperación, en general. Como bien afirma Martínez Giner¹⁴², cabe considerar todo un acierto la recepción de las tendencias internacionales relativas al intercambio de información en la normativa europea, principalmente a través de los trabajos de la OCDE y, en particular, de su Modelo de Convenio.

3.5.2. La Directiva 2003/48/CE o «Directiva del Ahorro»: Objeto y contenido

Consideramos que la finalidad perseguida por la Directiva 2003/48/CE no es la de armonizar la tributación de las rentas derivadas del ahorro en forma de pago de intereses¹⁴³, sino la de articular un mecanismo que permita el efectivo intercambio de información como modo de luchar contra el fraude

¹⁴¹ Si bien se establecen otras particularidades relativas a los plazos en función de la necesidad o no de realizar investigaciones administrativas.

¹⁴² Martínez Giner, L. A.: «Nuevos horizontes en el intercambio...», *op. cit.*, pág. 24 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹⁴³ Ello a pesar de que algunos autores (entre ellos, Cruz Amorós, M.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, pág. 175) hayan utilizado de manera impropia el término «armonización» para referirse a la adopción de la Directiva 2003/48/CE, generando una considerable imprecisión conceptual en cuanto mediante la aprobación del citado instrumento jurídico no se pretende establecer unas reglas comunes relativas a la fiscalidad que resulta aplicable a los rendimientos procedentes del ahorro en los distintos Estados miembros, sino garantizar que dichos Estados puedan aplicar sus propios sistemas tributarios.

y la evasión fiscal garantizando al Estado miembro de residencia del perceptor de este tipo de rendimientos la posibilidad de aplicar su propia normativa tributaria.

En este sentido, podemos afirmar que esta Directiva tiene por objeto permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado, afirmación recogida en el considerando octavo y en el art. 1 de la Directiva. Así pues –señala Pérez Royo¹⁴⁴–, esta Directiva tan sólo mira a que cada Estado miembro pueda aplicar su propia normativa a los intereses obtenidos por sus residentes en otro Estado miembro con ánimo de evitar todo posible fraude o evasión fiscal mediante el pertinente intercambio de información tributaria entre dichos Estados.

Del mismo modo, Pérez Royo¹⁴⁵ indica que la finalidad perseguida por la Directiva se conjuga con el objetivo que inspira el régimen transitorio previsto en la misma, consistente en garantizar un mínimo de imposición efectiva sobre los intereses en el país de residencia de su beneficiario efectivo mediante el sistema de retención en origen que deberán aplicar los Estados miembros a los que afectan las disposiciones transitorias.

En lo concerniente al ámbito de aplicación de la Directiva, su esfera de actuación se reduce al pago de intereses, quedando excluida su aplicación a los rendimientos que pudieran obtenerse por la participación en los fondos propios de sociedades capitalistas así como a los seguros y pensiones privadas. Por otra parte, desde una perspectiva subjetiva, la Directiva comprende únicamente los pagos de intereses realizados por un agente pagador¹⁴⁶, establecido en el territorio de la Unión, en favor de la persona física, residente en un Estado miembro diferente, que resulte ser el beneficiario efectivo¹⁴⁷ de dichos pagos.

Con miras a alcanzar su objetivo, la Directiva establece un sistema general de intercambio de información entre los Estados miembros del agente pagador y del beneficiario efectivo¹⁴⁸, en virtud del que el primero de los sujetos mencionados deberá facilitar a su propio Estado de residencia una cantidad mínima de información (art. 8) que su Estado transmitirá, de manera automática y con una periodicidad mínima anual, al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

Junto a este régimen general, la Directiva contempla, con carácter transitorio¹⁴⁹, un régimen especial –opcional, en virtud de la voluntad del propio contribuyente, ya que el beneficiario efectivo de los intereses puede optar por facilitar la información sobre los intereses acogándose a cualquiera de los procedimientos previstos en el art. 13 de la Directiva¹⁵⁰– inicialmente aplicable a Bélgica, Luxemburgo y Austria, que contempla la exención de la obligación de intercambiar información sobre los intereses abonados en su territorio, debiendo aplicar una retención fiscal sobre dichos intereses que aumentará gradualmente de un 15 por 100 inicial (durante el primer trienio) a un 20 por 100 durante el trienio sucesivo y un 35 por 100 desde el 1 de enero de 2010. De la cantidad efectivamente recaudada, el Estado miembro que practica la retención transfiere el 75 por 100 de la misma al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo, quedándose con el 25 por 100 de tal cantidad en concepto de compensación de gastos de gestión que la recaudación de la retención haya podido generar¹⁵¹.

¹⁴⁴ Pérez Royo, F.: «La Directiva 2003/48/CE, sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español», *Quincena Fiscal*, núm. 21/2004, pág. 8 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹⁴⁵ Pérez Royo, F.: «La Directiva 2003/48/CE...», *op. cit.*, pág. 9.

¹⁴⁶ La definición de agente pagador se establece en el artículo 4, que en su acepción más genérica se refiere al mismo como cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato.

¹⁴⁷ El artículo 2 recoge la definición de beneficiario efectivo, refiriéndose a cualquier persona física que reciba un pago de intereses o en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses.

¹⁴⁸ *Vid.* Capítulo II de la Directiva.

¹⁴⁹ *Vid.* Capítulo III de la Directiva.

¹⁵⁰ El mencionado art. 13 de la Directiva prevé algunas excepciones –como veremos más adelante– al procedimiento de retención en la fuente a fin de que los beneficiarios efectivos puedan optar por el intercambio de información previamente al período transitorio.

¹⁵¹ En el mismo sentido, Pastoriza Vazquez, J. S.: «La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso hacia la armonización de la tributación de las rentas derivadas del capital en la UE», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2004, pág. 17 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es); García Caracuel, M.: «El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 1, 2005, págs. 9 a 11 de la versión electrónica (disponible en www.westlaw.es).

A este respecto, cabe reseñar que el art. 9.3 autoriza a todo Estado miembro a no intercambiar información cuando ello contravenga su legislación interna o siempre que la práctica administrativa habitual impida al propio Estado miembro obtener y utilizar una determinada información en su propio interés. Asimismo, es significativa la condición de reciprocidad contemplada en dicho precepto, si bien la Directiva 2003/48/CE obliga a los Estados miembros a suministrar información incluso a aquellos que se acojan al régimen transitorio y se advierte expresamente que estos países recibirán información sin necesidad de cumplir con la condición de reciprocidad (art. 10.2).

Por su parte, Pastoriza Vázquez¹⁵² alude a la falta de armonización en lo concerniente al concepto de «intereses» en la legislación tributaria de los distintos Estados miembros, lo que se traduce en una significativa inseguridad jurídica, además de un potencial trato discriminatorio, entre otras consecuencias, para los contribuyentes europeos.

3.5.2.1. El «período transitorio»

La Directiva establece una *excepción* al régimen general para tres Estados miembros (Austria, Bélgica y Luxemburgo, inicialmente) consistente en la aplicación de una retención en la fuente como alternativa a la comunicación de la información, conocido como «período transitorio» (arts. 10 a 15 de la Directiva), cuyo inicio estaba previsto para el 1 de enero de 2005. Sin embargo, debido a problemas en la tramitación de un Acuerdo entre la Unión Europea y Suiza, entró definitivamente en vigor el 1 de julio de 2005.

Esta *excepción* tiene su origen en la existencia de una arraigada tradición en materia de secreto bancario en los Estados miembros mencionados, constituyendo un mecanismo de protección que, como bien señala Pastoriza Vázquez¹⁵³, se encuentra reconocido en la constitución austríaca, en una ley constitucional belga y en una ley ordinaria luxemburguesa.

Si examinamos el proceso negociador que precedió a la adopción de la Directiva del Ahorro, podremos constatar que el Reino Unido defendió entonces el intercambio de información como la mejor solución para la imposición sobre las rentas del ahorro. Por su parte, los Estados miembros cuyos ordenamientos contemplaban el secreto bancario se comprometieron al debate sobre los principios de la Directiva, a condición de que los cinco terceros Estados, directos *competidores europeos*, la aceptasen de igual forma.

En este contexto de diálogo y negociaciones, los atentados del 11-S determinaron un cambio de opinión en el seno de la OCDE acerca de la necesidad de fomentar un mayor intercambio de información del que tiene lugar a nivel internacional, por lo que cabe considerarlos como el detonante que contribuyó a la compleción de la Directiva, traduciéndose, en definitiva, dichas negociaciones en un acuerdo final consistente en un *período transitorio* que contempla una excepción al sistema general de intercambio de información para los tres Estados miembros antes citados, cinco terceros Estados europeos y seis territorios dependientes o asociados, en los que se aplica una retención en la fuente como alternativa al intercambio de información.

Por lo que respecta, en particular, a la retención en la fuente y al reparto de los ingresos percibidos en concepto de tributos, el art. 10¹⁵⁴ de la Directiva establece que Bélgica, Luxemburgo y Austria no tienen la obligación de intercambiar información durante el *período transitorio*, iniciado el 1 de julio de 2005, y contempla, en su lugar, la aplicación de una retención en la fuente que irá gradualmente en aumento, fijada en un 15 por 100 durante el primer trienio —ya expirado—, un 20 por 100 durante el segundo —desde el 1 de julio de 2008— y un 35 por 100 a partir del 1 de julio de 2011 (art. 11).

¹⁵² Pastoriza Vázquez, J. S.: «La Directiva 2003/48/CE...», *op. cit.*, pág. 7.

¹⁵³ Pastoriza Vázquez, J. S.: «Il periodo transitorio nella direttiva risparmio», estratto da *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 3, 2007, nota al pie núm. 52, pág. 280.

¹⁵⁴ El ámbito territorial de retención en la fuente resulta aplicable, conforme al art. 10, en Luxemburgo y Austria (en Bélgica ha dejado de aplicarse desde el 1 de enero de 2010). Asimismo, se aplica en ciertos territorios dependientes o asociados del Reino Unido y de los Países Bajos: Jersey, Isla de Man, Guernsey, Alderney y Herm, Islas Vírgenes Británicas, Islas Turcas y Caicos y Antillas Neerlandesas. Por el contrario, en Aruba, Montserrat, Anguila e Islas Caimán, se efectúa el intercambio de información. Asimismo, la retención se aplica en los siguientes terceros Estados: Suiza, Mónaco, Andorra, San Marino y Liechtenstein.

Según el art. 12, los Estados miembros que practican la retención en la fuente –que actualmente son únicamente Austria y Luxemburgo, ya que la gran novedad es que Bélgica aplica el intercambio de información desde el 1 de enero de 2010, lo que se une a la eliminación de sus reservas iniciales al art. 26 MC OCDE el pasado mes de marzo de 2009; por el contrario, en Luxemburgo y Austria no parece haber concluido el período transitorio y no habrá novedad al respecto, presumimos, hasta que el Consejo no llegue a un acuerdo con EEUU en virtud del que éste se comprometa a intercambiar información con la Unión Europea de conformidad con el Modelo de Acuerdo OCDE de 2002– se quedan con el 25 por 100 del importe de la retención en concepto de gastos de gestión y aplicación de dicha retención, y transfieren¹⁵⁵ el 75 por 100 restante al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses.

No obstante, en virtud del art. 13, los beneficiarios efectivos pueden solicitar la exención de la retención en dos casos, siendo los Estados miembros libres de optar por uno de los dos procedimientos o de adoptarlos ambos: el primero de ellos permite al beneficiario efectivo autorizar expresamente al agente pagador a suministrar la información relativa a todos los intereses que el pagador abone al beneficiario efectivo, mientras que el segundo consiste en no aplicar la retención cuando dicho beneficiario remita al agente pagador un certificado válido por un período máximo de tres años, expedido a su nombre por la autoridad competente del Estado miembro de residencia fiscal, estableciendo la Directiva la información mínima que debe contener dicho documento¹⁵⁶, si bien los demás aspectos son de competencia de cada uno de los Estados miembros.

Como bien apunta Pastoriza Vázquez¹⁵⁷, si consideramos todo lo anterior, resulta más que lógico concebir un aumento del número de contribuyentes partidarios del suministro de información en lugar de la aplicación de la retención paralelamente a la subida del tipo de retención del 15 al 35 por 100.

En definitiva, podemos concluir que la Directiva del Ahorro constituye más bien un mecanismo de cooperación en materia de lucha contra la evasión fiscal y la competencia fiscal perniciosa, y no ya un instrumento de armonización.

Del mismo modo, no podemos olvidar mencionar las consecuencias en dichos Estados que trae consigo el levantamiento del secreto bancario que, como apuntábamos antes, ya no constituye un límite al intercambio de información en virtud del nuevo apartado 5 introducido en 2005 con motivo de una ulterior modificación y actualización del art. 26 MC OCDE y del Modelo de Convenio en general, así como también los progresos y avances que se han registrado en las relaciones con los paraísos fiscales europeos, directos *competidores* de los Estados miembros en cuestión, a la luz de la firma de acuerdos y/o convenios con miras a un efectivo intercambio de información, lo que marca el comienzo de una fase durante la que Austria y Luxemburgo comenzarán a aplicar las mismas «reglas del juego» e intercambiarán información tributaria, junto con la que constituye una de las novedades más destacables y recientes en materia de intercambio de información la eliminación, el pasado mes de marzo de 2009, de las reservas que introdujesen inicialmente Bélgica, Austria y Luxemburgo al art. 26 MC OCDE.

3.5.2.2. Propuesta de modificación de la Directiva 2003/48/CE¹⁵⁸

Precisamente a colación de las críticas que Pastoriza Vázquez¹⁵⁹ lanza contra la Directiva del Ahorro a la luz de las deficiencias o *lagunas* que presenta, hemos de hacer una obligada referencia a las

¹⁵⁵ En un plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador.

¹⁵⁶ Nombre, dirección y número de identificación fiscal o de otro tipo o, en su defecto, la fecha y el lugar de nacimiento del beneficiario efectivo; nombre y dirección del agente pagador; número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito.

¹⁵⁷ Pastoriza Vázquez, J. S.: «El periodo transitorio...», *op. cit.*, pág. 279.

¹⁵⁸ La Comisión Europea adoptó, el 13 de noviembre de 2008, una propuesta de Directiva (COM/2008/727 final) por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE para corregir las deficiencias de la Directiva actual, garantizar más eficazmente la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro y eliminar toda distorsión indeseable de la competencia. La propuesta de la Comisión pretende mejorar la Directiva para garantizar una mayor imposición de los pagos de intereses que se canalizan a través de estructuras interpuestas exentas de impuestos. Del mismo modo, se propone ampliar el ámbito de la Directiva a las rentas equivalentes a los intereses obtenidos a través de inversiones en algunos productos financieros innovadores, así como en determinados productos de seguros de vida.

¹⁵⁹ Pastoriza Vázquez, J. S.: «El periodo transitorio...», *op. cit.*, págs. 283 y 284.

consideraciones de Lampreave Márquez en lo concerniente a las modificaciones propuestas por la Comisión para mejorar la eficacia de la Directiva que nos ocupa¹⁶⁰, dado que puede llegar a incentivar la comisión de fraude fiscal en la medida en que «resulta relativamente fácil para las personas físicas burlarla, recurriendo a fundaciones u otras construcciones jurídicas cuyos beneficios no se fiscalizan»¹⁶¹.

El 29 de abril de 2008, la Comisión presentó un informe sobre los principales problemas observados que planteaba posibles mejoras de la Directiva que se plasmaron posteriormente en una propuesta de Directiva¹⁶², adoptada el 13 de noviembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE para corregir las deficiencias de la Directiva actual, garantizar más eficazmente la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro y eliminar toda distorsión indeseable de la competencia.

La propuesta de la Comisión pretende mejorar la Directiva para garantizar una mayor imposición de los pagos de intereses que se canalizan a través de estructuras interpuestas exentas de impuestos. Del mismo modo, se propone ampliar el ámbito de la Directiva a las rentas equivalentes a los intereses obtenidos a través de inversiones en algunos productos financieros innovadores, así como en determinados productos de seguros de vida.

Finalmente, el 3 de diciembre de 2008, el Consejo adoptó una serie de conclusiones sobre la necesidad de aprobar la propuesta de Directiva.

De entre las propuestas de modificación de la Directiva realizadas por la Comisión, podemos destacar las relativas al procedimiento de *intercambio de información*, en particular las relacionadas con la dificultad de suministrar los datos para aquellos Estados en los que no es habitual realizar intercambios o cuyas Administraciones no disponen de los medios adecuados, de ahí que se plantease la necesaria modernización de dichos medios. Por otra parte, en lo referente a los *acuerdos con terceros países*, la Comisión entendía que cualquier modificación del ámbito de aplicación de la Directiva debía implicar la revisión de los acuerdos celebrados con los 10 territorios dependientes o asociados que aplicaban las mismas medidas. Por lo que respecta a los cinco países no pertenecientes a la Unión que aplicaban medidas equivalentes, el Consejo debería evaluar si seguían incluyéndose medidas equivalentes a las presentadas en la propuesta de modificación de la Directiva en los acuerdos en vigor.

3.5.3. *El intercambio de información tributaria en el ámbito de la imposición indirecta*

Los instrumentos normativos analizados hasta el momento centran su atención en el intercambio de información que afecta, esencialmente, a la fiscalidad directa. Ello no implica, sin embargo, que no existan instrumentos normativos que den respuesta a la necesidad de intercambiar información en otros ámbitos. Así por ejemplo, como bien señala FERNÁNDEZ MARÍN¹⁶³, la creación del mercado único el 1 de enero de 1993 supuso la necesidad de reforzar la cooperación administrativa en materia de imposición indirecta en aras de frenar el aumento de los casos de fraude, hecho vinculado a la supresión de los controles fiscales en las fronteras. A tal fin, nació el *Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos*, que vino a completar la regulación en materia de intercambio de información establecida en la Directiva 77/799/CEE, concebida inicialmente para articular el intercambio de información en el ámbito de la imposición directa.

Así fue como el Reglamento se convirtió en el único instrumento regulador de las actuaciones de intercambio de información en relación con operaciones sujetas a IVA, estableciendo reglas más claras de participación y funcionamiento de los intercambios, identificando líneas básicas de organiza-

¹⁶⁰ Lampreave Márquez, P.: «La propuesta de modificación de la directiva sobre el ahorro», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2009, pág. 6 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹⁶¹ A la luz de ciertos casos de fraude que involucraban a residentes en Estados miembros y fundaciones de Liechtenstein, surgió un debate en el Consejo, celebrado el 4 de marzo de 2008, en el que se instaba a la Comisión a elaborar un informe sobre la aplicación de la Directiva 2003/48/CE desde su entrada en vigor.

¹⁶² COM/2008/727 final.

¹⁶³ Fernández Marín, F.: «Lo scambio d'informazione tra gli stati membri», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato...*, op. cit., págs. 883 y ss.

ción para lograr un efectivo intercambio de información y favoreciendo un contacto directo entre los órganos encargados de realizar investigaciones, en particular, entre las oficinas antifraude especializadas en la lucha conjunta, a nivel europeo, contra una nueva modalidad de fraude denominada «fraude carrusel» (también conocida como fraude de *missing traders*).

El *Reglamento 218/92* fue posteriormente derogado por el *Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido*, que introdujo determinadas novedades en lo que respecta al intercambio de información propiamente dicho. En particular, el *Reglamento 1798/2003* contempla la posibilidad de realizar dicho intercambio de información por vía electrónica y prevé el intercambio de todos aquellos datos útiles para calcular correctamente el IVA, concretamente en lo referente a las transacciones intracomunitarias. Del mismo modo, contiene normas detalladas sobre la solicitud y realización de investigaciones administrativas, al mismo tiempo que sobre la presencia de funcionarios debidamente autorizados por el Estado requirente en las oficinas administrativas del Estado requerido.

Como señala Cruz Amorós¹⁶⁴, las condiciones aplicables al intercambio de información en materia de IVA coinciden, mayormente, con las previstas en el régimen general, si bien podemos destacar, por ejemplo, la posibilidad de utilizar como elementos de prueba, por parte del Estado requirente, los documentos, informes y declaraciones transmitidos por las autoridades del Estado requerido.

En este mismo contexto de la imposición indirecta, se adoptó otro instrumento normativo que refleja un gran paralelismo respecto del *Reglamento 1798/2003*. Estamos hablando del *Reglamento (CE) n.º 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales*, que establecía como principal novedad la implantación de un sistema electrónico de alerta que advierte al Estado miembro de destino acerca de los documentos de acompañamiento de los productos objeto de transacciones intracomunitarias como máximo en el momento de partida de estos últimos.

3.6. Acuerdos internacionales que posibilitan el intercambio de información con terceros Estados

Atendiendo al tenor literal del art. 216 TFUE¹⁶⁵, la Unión Europea puede suscribir acuerdos internacionales con terceros Estados cuando así se prevea expresamente en los Tratados o cuando resulte necesario para alcanzar alguno de los objetivos de la Unión. Ésta ha sido la base jurídica que ha permitido, por ejemplo, la conclusión de acuerdos de intercambio de información con países como Andorra¹⁶⁶, Liechtenstein¹⁶⁷, San Marino¹⁶⁸, Suiza¹⁶⁹ y Mónaco¹⁷⁰, en los que se establecen medidas equivalentes a las contempladas en la Directiva 2003/48/CE, de ahí que podemos afirmar la existencia de una vinculación material entre la mencionada Directiva y la firma de dichos acuerdos.

¹⁶⁴ Cruz Amorós, M.: «El intercambio de información...», *op. cit.*, pág. 179.

¹⁶⁵ El art. 216 TFUE versa sobre el ejercicio de la competencia exterior para concluir determinados acuerdos internacionales en los distintos ámbitos materiales de actuación comunitarios. Se alude, igualmente, a la admisión de las competencias implícitas como base jurídica para la celebración de acuerdos con terceros Estados a partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (1 de diciembre de 2009). Del mismo modo, en relación con la competencia exterior para la conclusión de acuerdos internacionales, se habla de las limitaciones y del problema implícito que estriba en la propia *soberanía* de los Estados, que puede traducirse en una *negativa* de cara al consenso interestatal.

¹⁶⁶ Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Aprobado por Decisión del Consejo 2005/356/CE, de 22 de diciembre de 2004 (DO L 110, de 30.04.2005).

¹⁶⁷ Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Aprobado por Decisión del Consejo 2005/353/CE, de 22 de diciembre de 2004 (DO L 110, de 30.04.2005).

¹⁶⁸ Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Aprobado por Decisión del Consejo 2005/357/CE, de 22 de diciembre de 2004 (DO L 110, de 30.04.2005).

¹⁶⁹ Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Aprobado por Decisión del Consejo 2004/911/CE, de 2 de junio de 2004 (DO L 385, de 29.12.2004).

¹⁷⁰ Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Aprobado por Decisión del Consejo 2005/347/CE, de 22 de diciembre de 2004 (DO L 110, de 30.04.2005).

3.7. La tutela europea del contribuyente en el intercambio de información tributaria

La posición jurídica del obligado tributario en el procedimiento de intercambio de información no aparece regulada en los convenios de doble imposición ni en la Directiva 77/799/CEE, tratándose, más bien, de un aspecto que se rige por el Derecho interno de cada país.

Procede en consecuencia, como señala Fernández Marín¹⁷¹, la remisión al Derecho interno de cada Estado (en virtud del *principio de autonomía procedimental*) en lo concerniente a la regulación de los *derechos de participación* del obligado tributario, si bien resulta insuficiente al existir, por un lado, *principios generales comunitarios* potencialmente aplicables a las relaciones jurídicas que afectan al contribuyente como resultado de la prestación de asistencia tributaria entre Estados miembros o entre éstos y las instituciones europeas y, por otro, debido a la posible incidencia de dicha actividad de asistencia tributaria mutua en determinados *derechos fundamentales*, pudiendo incluso llegar a trasladar la doctrina elaborada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, «TEDH») y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «CEDH») al ámbito del intercambio de información tributaria¹⁷².

Del mismo modo y en relación con la gran transcendencia de los derechos de tutela y participación para aquellos obligados tributarios afectados por un procedimiento de intercambio de información a nivel internacional, en cuyo caso es de aplicación la normativa interna de salvaguarda del contribuyente, cabría diseñar un nuevo marco jurídico de referencia en la protección del contribuyente en el ámbito europeo¹⁷³.

Así pues, en la determinación de la tutela que el Derecho tributario europeo puede conceder al contribuyente involucrado en un procedimiento de intercambio de información, debemos destacar la importancia que puede atribuírseles a los denominados *principios generales comunitarios* (especialmente por lo que respecta al papel que pueden jugar los *principios de proporcionalidad y no discriminación*) y a los *derechos fundamentales* plasmados en los ordenamientos internos de los Estados miembros de la Unión Europea y en el CEDH.

El *principio de proporcionalidad* constituye, dada su naturaleza de norma jurídica objetiva, una auténtica garantía para el contribuyente en cuanto *válida* toda actuación de la Administración desde el punto de vista de los derechos y libertades. A la luz de dicha afirmación, la aplicación de este principio en materia de intercambio de información requiere una *medida apropiada* para alcanzar un fin legítimo (la correcta aplicación del tributo), que dicha medida sea *necesaria* (esto es, que no pueda alcanzarse a través de otra medida menos gravosa para el contribuyente) y que la limitación que sufra el contribuyente en sus derechos y garantías a raíz de la intervención administrativa resulte *proporcionada* al fin perseguido (la lucha contra el fraude fiscal).

Este *principio de proporcionalidad* impide, en definitiva, que un contribuyente sufra un trato discriminatorio o restrictivo debido a las dificultades de las autoridades competentes del Estado en cuestión para obtener y/o suministrar la información que le concierna, por lo que queda patente su estrecha vinculación con el *principio de no discriminación* en la medida en que no se puede establecer un tratamiento discriminatorio que perjudique a un concreto obligado tributario alegando, por ejemplo, la imposibilidad, por parte de una determinada Administración tributaria, de efectuar las comprobaciones e inspecciones fiscales oportunas. Precisamente la Directiva 77/799/CEE articula una serie de mecanismos que permiten obtener la información necesaria siguiendo un procedimiento análogo al que tiene lugar, a nivel interno, entre las distintas autoridades fiscales¹⁷⁴.

En relación con los derechos y libertades fundamentales que ya mencionáramos al referirnos a los *derechos de participación y defensa del obligado tributario*, no podemos sino constatar, una vez más, la pluralidad de instrumentos normativos por los que se rige, en el ámbito del intercambio de información, la protección de datos, entre los que destacan el art. 8 de la *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea*, el art. 8 del *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y*

¹⁷¹ Fernández Marín, F.: *La tutela de la Unión Europea...*, op. cit., págs. 24 y ss.

¹⁷² En este sentido, vid. Fernández Marín, F.: *La tutela de la Unión Europea...*, op. cit., págs. 23 y 24.

¹⁷³ Fernández Marín, F.: *La tutela de la Unión Europea...*, op. cit., pág. 23.

¹⁷⁴ Fernández Marín, F.: *La tutela de la Unión Europea...*, op. cit., págs. 97 y ss.

Libertades Fundamentales y la *Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos*¹⁷⁵.

A este respecto, en la medida en que el intercambio de información puede utilizarse para la obtención de pruebas, se puede vulnerar claramente el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo o *derecho a no autoinculparse*, que aparece recogido en el art. 6 CEDH.

Por otra parte, hemos de aludir necesariamente a la discutible licitud de los medios de prueba aportados por el sujeto inculpado en cumplimiento del deber de colaborar, esto es, de la información obtenida de forma coactiva so pena de sanción en caso de no colaborar.

En este mismo sentido, la jurisprudencia del TEDH ha afirmado que el *derecho a no autoinculparse* está implícito en los derechos a un proceso equitativo (incluido dentro de los *derechos de defensa*) y a la presunción de inocencia, distinguiendo dos supuestos en función de los procedimientos en los que se haya obtenido coactivamente la información que puede incriminar a los afectados, como son procedimientos de naturaleza penal o sancionadora (por ejemplo, asunto Funke contra Francia¹⁷⁶) y procedimientos de naturaleza no penal o sancionadora, en los que la información obtenida puede derivar en una acusación criminal posterior (por ejemplo, asunto Saunders contra Reino Unido¹⁷⁷). No obstante, si bien la garantía de la no autoincriminación —en base a la que la información obtenida coactivamente no puede utilizarse como prueba de cargo en un posterior proceso penal por delito fiscal— es extensible a ambos tipos de procedimiento, tan sólo en el primer supuesto se podrá rehusar el suministro de información acogiendo al derecho a guardar silencio.

Del mismo modo, el *derecho a no autoinculparse* no puede obstaculizar ni impedir el desarrollo de actuaciones inspectoras si existen suficientes indicios de fraude fiscal, hecho del que se deriva la necesidad de alcanzar un justo equilibrio entre el interés fiscal del Estado y el interés del particular.

4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

4.1. Normativa reguladora del intercambio de información en el Derecho tributario español

La política española en materia de intercambio de información tributaria resulta mediatizada por su pertenencia a la OCDE y a la UE, así como por la consecuente utilización de los instrumentos normativos adoptados en el seno de cada una de estas organizaciones internacionales.

Probablemente, la cuestión más polémica sea la relativa a la posible aplicación de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* y, en particular, la de los derechos y garantías que contempla dicha norma ante las actuaciones de obtención de información por parte de la Administración tributaria española previa petición de otro Estado. Aún más controvertida —como bien afirma Martínez Giner¹⁷⁸— se presenta la aplicación de las disposiciones sobre el secreto tributario del art. 95 LGT, cuyo tenor literal no parece contemplar limitación alguna al procedimiento de intercambio siempre que la información sea *relevante* para el otro Estado y se facilite como resultado de la cooperación con otras Administraciones tributarias de cara al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en todo ordenamiento. Contrariamente a la opinión expresada por Martínez Giner se manifiesta Lucas Durán¹⁷⁹ al afirmar que el artículo de la LGT citado anteriormente no resultaría aplicable a los intercambios internacionales de información tributaria.

Lo que no parece suscitar controversia alguna es la aplicación del plazo de prescripción previsto en el art. 70.1 LGT, en virtud del que la prescripción de la obligación tributaria se fija en 4 años. No obstan-

¹⁷⁵ Véanse los arts. 1 y 13 de la mencionada Directiva, que versan sobre la obligación de los Estados de garantizar la protección de las libertades y derechos fundamentales de las personas físicas, en particular del derecho a la intimidad en lo que respecta a la protección de datos personales, sin que ello suponga una restricción a la libre circulación de los datos entre Estados miembros, respectivamente.

¹⁷⁶ Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993.

¹⁷⁷ Sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996.

¹⁷⁸ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., pág. 53.

¹⁷⁹ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., nota al pie 109, pág. 52.

te, es importante no confundir el plazo de prescripción de la obligación tributaria con el plazo para atender el requerimiento de información por parte de otro Estado, a cuyo respecto no existe normativa de ningún tipo que se pronuncie de forma expresa ni que establezca plazo alguno. Este precepto viene a salvar la ausencia de disposiciones en materia de prescripción, ya sea en los instrumentos internacionales o comunitarios aplicados por España previa transposición interna.

4.1.1. *Tratados internacionales adoptados por España sobre la base de los instrumentos elaborados en el seno de la OCDE*

4.1.1.1. Consecuencias de la suscripción de acuerdos en materia de intercambio de información tributaria: La exclusión de la lista negra de paraísos fiscales

Dada su condición de Estado miembro de la OCDE, España ha articulado el intercambio de información con fines tributarios a través de la adopción de los instrumentos elaborados por dicha organización internacional ya sea mediante la inclusión en sus convenios de la cláusula de intercambio de información del artículo 26 MC OCDE o a través de la suscripción de tratados específicos sobre la base del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tributaria¹⁸⁰.

La importancia concedida por España al intercambio de información tributaria se ve reflejada en el propio concepto de *paraíso fiscal* contemplado en nuestra normativa interna, en virtud de la que la ausencia de intercambio de información constituye uno de los elementos básicos en la calificación de un determinado territorio de *paraíso fiscal*. No en vano, si analizamos la evolución de este concepto, podremos identificar el momento exacto en que se desecha el criterio del bajo o nulo nivel de tributación a la hora de calificar a un determinado territorio de *paraíso fiscal* para centrarse definitivamente en la falta o ausencia de un efectivo intercambio de información como el criterio determinante a tal fin. El cambio se produjo a raíz de la modificación introducida por el *Real Decreto 116/2003, de 31 de enero*, en el art. 2 del *Real Decreto 1080/1991*, cuyo tenor literal establece que: «Los países y territorios [...] que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor».

Así pues, como señalan Calderón Carrero y Martín Jiménez¹⁸¹, el criterio adoptado por nuestras autoridades para la salida de la *lista negra* de paraísos fiscales y evitar las medidas antiparaíso articuladas por el ordenamiento interno radica en la efectiva consecución del intercambio de información con el territorio o país en cuestión. Dicho cambio de postura de la Administración española en relación con los criterios que determinan la existencia de paraísos fiscales hasta la adopción del criterio de intercambio de información, se ha visto posteriormente confirmado tras la entrada en vigor de la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*.

A este respecto, como indican López Espadafor y Lombardero Expósito¹⁸², la *Ley 36/2006* hace referencia al criterio de *opacidad informativa* y deja de considerar paraísos fiscales a aquellos territorios o Estados que intercambien información. En consecuencia, la importancia concedida a la ausencia o falta de intercambio de información tributaria a la hora de calificar a un determinado territorio de paraíso fiscal resulta posteriormente corroborada atendiendo a la reforma operada mediante la citada *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*, en base a la que, y de conformidad con las directrices contenidas en los trabajos de la OCDE sobre competencia fiscal perniciosa, dejarán de ser paraísos fiscales los países o territorios que se comprometan a intercambiar información¹⁸³.

¹⁸⁰ Los convenios de doble imposición y los acuerdos suscritos por España pueden consultarse en http://www.aeat.es/wps/portal/Listado?channel=de40217740119010VgnVCM10000050f01e0a____&ver=L&site=56d8237c0bc1ff00VgnVCM100000d7005a80____&idioma=es_ES&menu=1&img=8.

¹⁸¹ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/04, 2004, págs. 9 y 10.

¹⁸² López Espadafor, C. M. y Lombardero Expósito, L. M.: «Revisión de la problemática...», *op. cit.*, pág. 9.

¹⁸³ Como indica García Novoa, la OCDE viene identificando el concepto de paraíso fiscal con el de jurisdicción no cooperativa e insta a dejar de considerar paraísos fiscales a los Estados que decidan intercambiar información mediante la adopción de acuerdos específicos a tal fin. García Novoa, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 9/2006, pág. 6 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

Sobre la forma en que España articula, en la práctica, las obligaciones de suministrar información asumidas en virtud de instrumentos normativos internacionales, indica Calderón Carrero¹⁸⁴ que hay que partir de la afirmación del *principio de autonomía procedimental nacional*, pues la cláusula de intercambio de información obliga al Estado requerido a implementar las actuaciones y articular los mecanismos necesarios para obtener y suministrar la información solicitada por otro Estado, si bien deberá regirse, a tal fin, por las disposiciones normativas y las pertinentes limitaciones que contempla su legislación interna y, más concretamente, en lo concerniente al Estado español, por lo dispuesto en los artículos 3 y 6 del *Real Decreto 1326/1987*¹⁸⁵, que además de servir como instrumento de transposición de la Directiva 77/799/CEE, resulta igualmente aplicable al intercambio de información articulado a través de convenios o de acuerdos específicos en esta materia.

4.1.1.2. Progresos en la firma de acuerdos con territorios tradicionalmente considerados paraísos fiscales

Partiendo de la base del Modelo de Acuerdo OCDE de 2002, España ha realizado progresos que le han permitido suscribir acuerdos específicos en materia de intercambio de información tributaria con los países que relacionamos a continuación.

- *Andorra*: Como consecuencia de los trabajos emprendidos por el G-20, Andorra asumió el compromiso de adaptar su legislación a los estándares actuales de la OCDE en materia de intercambio de información, circunstancia que propició los primeros contactos entre el Ministerio de Economía y Hacienda español y las autoridades andorranas. Dichos contactos dieron como fruto la suscripción, el pasado 14 de enero de 2010, de un acuerdo de intercambio de información tributaria con uno de los pocos Estados europeos que aún reconocía el secreto bancario. Gracias al nuevo acuerdo, la Agencia Tributaria dispondrá de toda la información fiscal relevante para el control efectivo de los contribuyentes españoles que realicen operaciones en dicho territorio al tener acceso a la información bancaria y contable que permitirá identificar a los beneficiarios efectivos de toda transacción fiscalmente relevante. Dicho acuerdo supone un significativo avance y tendrá un importante efecto disuasorio del fraude fiscal internacional.
- *Suiza*: La postura de este Estado europeo en materia de intercambio de información ha ido evolucionando desde que, en 1966, se suscribiera un convenio de doble imposición que no incluía cláusula alguna que permitiera la transmisión de datos con transcendencia tributaria. El primer paso se plasmó en el *Acuerdo Comunidad Europea-Suiza, de 2 de junio de 2004*¹⁸⁶, que sí incluía una cláusula de intercambio de información previo requerimiento en materia de ilícitos penales tributarios, al que siguió el *Protocolo de 29 de junio de 2006*, por el que se modificaron varias disposiciones del convenio hispano-suizo incluyendo una cláusula de intercambio de información¹⁸⁷ que hacía referencia al ámbito temporal de aplicación y especificaba que dicho intercambio de información no tendría, en ningún caso, carácter retroactivo.

¹⁸⁴ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, op. cit., pág. 657.

¹⁸⁵ Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, op. cit., pág. 651.

¹⁸⁶ El *Acuerdo Comunidad Europea-Suiza* tiene como finalidad la lucha contra el fraude y contra las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de las partes contratantes. Se excluyen del alcance del convenio los impuestos directos, incluidos los que gravan las rentas y los patrimonios ocultos en instituciones financieras amparadas por el secreto bancario. La cooperación administrativa en materia de intercambio de información se extiende tanto a la recaudación de deudas y créditos como a la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro.

¹⁸⁷ Dicha cláusula se inspira tanto en el *convenio de doble imposición entre Suiza-EEUU* como en el propio *Acuerdo Comunidad Europea-Suiza*, que establece medidas equivalentes a las previstas en la Directiva del Ahorro. Asimismo, como recuerda Calderón Carrero, las características principales radican en el establecimiento del intercambio de información rogado; en la inclusión de una cláusula de secreto tributario internacional que limita el acceso y el uso de la información intercambiada conforme al MC OCDE, si bien se permite su uso para otros fines en determinadas circunstancias; se recogen los límites tradicionales al intercambio de información del art. 26.3 MC OCDE; se excluye la posibilidad de rehusar el intercambio de información alegando una falta de *interés doméstico tributario* en la obtención de los datos solicitados; se limita el intercambio de información bancaria a supuestos de delito fiscal y se establece una especie de *cláusula de nación más favorecida* en favor de España, entre otras. Calderón Carrero, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales...*, op. cit., págs. 676 y 677.

- *Antillas Neerlandesas*: El acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos en nombre de las Antillas Holandesas, de 10 de junio de 2008, establece la asistencia entre las Administraciones tributarias de los Estados signatarios mediante el intercambio de la información que pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos a los que se refiere el presente acuerdo, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias y/o la investigación o enjuiciamiento de expedientes de naturaleza fiscal, reconociéndose también la confidencialidad de dichos datos y la aplicación de los derechos y garantías reconocidos por la legislación interna de cada Estado contratante siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información.
- *Aruba*: El acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba, de 24 de noviembre de 2008, establece una regulación sustantiva idéntica a la que acabamos de exponer en relación con el acuerdo suscrito con Holanda respecto de las Antillas Neerlandesas.

También se ha aprovechado la suscripción de determinados convenios de doble imposición con países tradicionalmente considerados *paraísos fiscales*, tales como *Malta* (2005) y *Emiratos Árabes* (2006), para incluir una cláusula de intercambio de información que permita la transmisión de datos con transcendencia tributaria.

4.1.2. *La articulación interna de la normativa europea en materia de intercambio de información tributaria: Los Reglamentos de transposición*

4.1.2.1. El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, de transposición de la Directiva 77/799/CEE

La transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 77/799/CEE se articula a través del *Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre*, así como de la *Orden Ministerial de 9 de febrero de 1988*, que complementa esa norma reglamentaria cuyo objeto radica en combatir el fraude fiscal y evitar las distorsiones lesivas en los movimientos de capitales. Dicho Real Decreto regula también cuestiones inherentes al intercambio de información, tales como las *modalidades de intercambio* –previa solicitud, automático o espontáneo, aludiéndose al carácter *relevante* de dichos datos– y los *límites* tanto al intercambio como al uso, propiamente dicho, de la información intercambiada.

Por lo que respecta a los *límites al intercambio*, el *Real Decreto 1326/1987* se refiere al *principio de autonomía procedimental nacional* en cuanto la obtención y/o el posterior suministro de la información solicitada deberán desarrollarse conforme a lo dispuesto en la legislación interna y, más concretamente, de conformidad con la LGT, al mismo tiempo que se establece como límite a dicho intercambio el tener que incurrir en actuaciones que exijan un esfuerzo desproporcionado o que impliquen actuar *contra legem* e infringir el *orden público* (hace referencia, por tanto, a razones de hecho o de derecho).

Desde el punto de vista de los *límites al uso*, se contemplan el *principio de reciprocidad*, en virtud del que el Estado requerido puede negarse a facilitar la información solicitada cuando el Estado requirente no pudiera suministrar datos de naturaleza análoga en circunstancias similares, y la *prohibición de divulgar un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial*.

4.1.2.2. El Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, de transposición de la Directiva 2003/48/CE

La incorporación a nuestro ordenamiento interno de la Directiva 2003/48/CE y de las disposiciones de ésta en relación con el deber de informar a la Administración tributaria ha tenido lugar a través del *Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio*, en el que también se establecen obligaciones de información respecto de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda, así como de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.

Por otra parte, dicho Reglamento añade al *Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre*, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a las mencionadas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria, dos nuevos Capítulos dedicados a las obligaciones de información en relación con participaciones preferentes (Capítulo V) y a las obligaciones de información sobre deter-

minadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (Capítulo VI).

Según Serrano Palacio¹⁸⁸, la transposición de la Directiva 2003/48/CE a la normativa interna española ha tenido lugar, esencialmente, a través de las siguientes normas:

1. *Art. 101.11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*¹⁸⁹, ya derogado, que reconoce como pagos a cuenta las retenciones practicadas por Austria, Bélgica y Luxemburgo, derivadas de la aplicación del artículo 11 de la Directiva.
2. *Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se modifica el Real Decreto 2281/1998*, que introduce el citado Capítulo VI en el que se contemplan las obligaciones de información necesarias para la aplicación de la Directiva, así como tres disposiciones adicionales y dos transitorias.
3. *Orden EHA 2339/2005, de 13 de julio*, por la que se aprueba el modelo 299 de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información.

Asimismo, prosigue Serrano Palacio¹⁹⁰, de entre las modificaciones introducidas en el *Real Decreto 2281/1998* por el *Real Decreto 1778/04*, cabe destacar su art. 13, en el que se regulan, con las pertinentes adaptaciones a nuestro ordenamiento, las rentas sujetas a la obligación de informar.

Por último, también podemos considerar como un instrumento normativo complementario al presente Real Decreto de transposición de la Directiva 2003/48/CE la *Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de 21 de julio de 2006*, que contempla el procedimiento para la recepción de ingresos procedentes de otros Estados por España.

4.1.3. *Las normas antiparaiso fiscal*

Para entender mejor el concepto de *paraíso fiscal* y qué territorios se siguen considerando tales por parte del Estado español, hemos de remitirnos al art. 1 del *Real Decreto 1080/1991*, en el que se concede dicha calificación a: «Los países y territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 23, apartado 3, letra f, número 4, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por el artículo 62 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 [...]», precepto al que sigue una larga lista en la que se enuncian todos y cada uno de los referidos países¹⁹¹. La delimitación se completa con la mención, realizada en el art. 2 de dicho Real Decreto, al criterio expreso que permite a estos países y territorios salir de la *lista negra* española de paraísos fiscales, consistente en la firma de acuerdos específicos en materia de intercambio de información tributaria con España o de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Inferimos, pues, que la *finalidad del Real Decreto 1080/1991*, tal y como afirman Calderón Carrero y Martín Jiménez¹⁹², radica en la adopción de una serie de medidas antiparaiso para combatir y/o desincentivar el fraude fiscal o las distorsiones lesivas a las que conduce la deslocalización de capitales en virtud del bajo o nulo nivel de tributación existente en dichos paraísos fiscales en comparación con los países miembros de la OCDE, al tiempo que está encaminado, esencialmente, a elaborar una *lista negra* de todos esos países o territorios contra los que operar dichas *contramedidas*.

En lo concerniente a las fórmulas que pueden aplicar los territorios o países afectados para salir de la *lista negra*, de conformidad con el art. 2 del mencionado Real Decreto, dejarán de ser considerados *paraísos fiscales* aquellos países o territorios que suscriban un convenio de doble imposición con

¹⁸⁸ Serrano Palacio, C.: «Efectos positivos y perniciosos de la Directiva del Ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria», *Cuadernos de Formación*, IEF, vol. 2/2006, pág. 101.

¹⁸⁹ Aprobado por *Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo*.

¹⁹⁰ Serrano Palacio, C.: «Efectos positivos y perniciosos...», *op. cit.*, pág. 101.

¹⁹¹ El elenco completo de territorios considerados paraísos fiscales por el Estado español puede verse en el art. 1 del *Real Decreto 1080/1991*.

¹⁹² Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaiso fiscal españolas...», *op. cit.*, pág. 7.

cláusula de intercambio de información o firmen un acuerdo específico en materia de intercambio de información tributaria, esto es, el país o territorio que concluya con España este tipo de tratados internacionales a efectos de la normativa fiscal española, hecho que implica que, una vez en vigor dichos acuerdos o convenios, no pueden aplicarse las «medidas defensivas»¹⁹³ que la legislación tributaria española contempla a este respecto. No obstante, ello no significa que no puedan aplicarse otro tipo de cláusulas o medidas antiabuso –prosiguen Calderón Carrero y Martín Jiménez¹⁹⁴– en relación con las operaciones realizadas desde o a través de los países y territorios que han salido de la *lista negra* española.

Igualmente destacables son las *críticas* que ha suscitado el *Real Decreto 1080/1991* por parte de la doctrina. En particular, Calderón Carrero y Martín Jiménez¹⁹⁵ han hecho hincapié en que el aspecto más controvertido es, precisamente, la *falta de revisión y actualización de la lista de paraísos fiscales*.

Por otra parte, en relación con las *medidas antiparaíso adoptadas por la normativa tributaria española*, cabe destacar que podrán ser objeto de modificaciones y conllevarán la pertinente adaptación al sistema en vigor en el momento de su aplicación en la medida en que la fiscalidad internacional representa una realidad *cambiante*, en constante evolución.

A este respecto, señala Falcón Tella¹⁹⁶ que, si bien la existencia de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información o de un acuerdo específico en materia de intercambio de información tributaria parece traducirse, normalmente, en un efectivo intercambio de información (condición en base a la que cabe excluir o eliminar de la lista de paraísos fiscales a un determinado territorio o país), dicha circunstancia no puede darse por descontada en la medida en que cabe tener en cuenta un ulterior criterio representado por el *nivel mínimo o umbral de intercambio de información*, ya que en algunos casos puede llegar a establecerse que el nivel de intercambio de información es *insuficiente*.

Así pues, el efecto más inmediato y certero de la existencia de un convenio es el de evitar que se considere que existe nula tributación. En este sentido, añade Falcón Tella¹⁹⁷, la norma admite la *prueba* de criterios directamente relacionados con el *principio de transparencia fiscal*, como son la *gestión efectiva* en un determinado país o territorio –igualmente extensible a la *residencia*–, el *motivo económico válido* o la *valoración a precios de mercado* de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, entre otros, siempre que no se derive de ello una menor tributación o un diferimiento del impuesto en España (Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Del mismo modo, cabe destacar otras disposiciones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que se justifican en la necesidad de combatir el fraude y cuya constitucionalidad puede cuestionarse, por ejemplo, al entender que si el no residente incumple su obligación de nombrar un representante, podría seguir el procedimiento administrativo con una simple notificación por edictos, siendo absolutamente indefendible la *ficción* según la que se le habría notificado a su representante, más aún si la persona que recibe la notificación no tiene tal condición.

Por último, debemos destacar las numerosas clasificaciones existentes (en función del impuesto de que se trate) de medidas antiparaíso y cláusulas antiabuso españolas en materia de competencia fiscal perniciosa¹⁹⁸. Pese a que el análisis pormenorizado de cada una de estas medidas excede el objeto de nuestro estudio, dedicaremos las siguientes líneas a profundizar en la relativa a la determinación de la *residencia habitual en territorio español* a efectos del IRPF, medida de ha acaparado, quizás, el mayor impacto mediático¹⁹⁹.

¹⁹³ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, pág. 14.

¹⁹⁴ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, pág. 14.

¹⁹⁵ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, págs. 8 y 9.

¹⁹⁶ Falcón Tella, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2007, pág. 1 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

¹⁹⁷ Falcón Tella, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude...», *op. cit.*, págs. 1 y 2.

¹⁹⁸ Puede verse una relación exhaustiva de dichas medidas en López Espadafor, C. M. y Lombardero Expósito, L. M.: «Revisión de la problemática...», *op. cit.*, págs. 37 y ss.

¹⁹⁹ A raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2009, Recurso de Casación núm. 8294/2003 (caso Arantxa Sánchez Vicario).

El art. 9 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio*, establece la regla por la que se rige la determinación de la *residencia habitual en territorio español* de un determinado contribuyente, indicando que será la permanencia durante más de 183 días, a lo largo del año natural, la que determinará la residencia habitual y, en consecuencia, la consideración de un determinado sujeto como contribuyente por el IRPF en nuestro país, salvo que acredite su residencia fiscal en otro Estado. Por otra parte, añade el citado precepto que para el cómputo de los 183 días no se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas.

El art. 9 completa dicha regla para la determinación de la *residencia habitual en territorio español* con una medida antiparaiso que faculta a la Administración tributaria a exigir que se pruebe la permanencia durante el mencionado período de 183 días en el año natural cuando el contribuyente pretenda acreditar su nueva *residencia habitual* en un territorio o país considerado paraíso fiscal.

Nos encontramos, pues, con que el mencionado precepto plantea, en la práctica, un problema que gira en torno a la prueba de la residencia fiscal por parte del contribuyente que traslada su residencia habitual a un paraíso fiscal, dado que, como señalan López Espadafor y Lombardero Expósito²⁰⁰, la Administración tributaria española es proclive a negar el valor probatorio de todo certificado de residencia expedido por un paraíso fiscal, de ahí que, al no existir un documento irrefutable a este respecto para nuestra Administración, la *carga de la prueba* deberá efectuarse conforme a otros medios indirectos (por ejemplo, recibos de suministros o facturas, entre otros) que podrían, igualmente, resultar rechazados, traducándose esta circunstancia en un clima de inseguridad jurídica para el contribuyente, quien deberá probar su permanencia durante más de 183 días al año en el paraíso fiscal en cuestión.

La normativa a la que acabamos de aludir fue objeto de análisis en el caso de Arantxa Sánchez Vicario²⁰¹, en cuyo enjuiciamiento se valoró el establecimiento ficticio por parte de la mencionada tenista española de su residencia habitual en el Principado de Andorra en un momento en el que dicho país cumplía aún los requisitos para ser considerado, conforme al *Real Decreto 1080/1991*, paraíso fiscal.

La deportista pretendía acreditar su residencia en dicho territorio aportando como pruebas una autorización temporal de residencia, un certificado de residencia emitido por el Consulado General de España en Andorra la Vella y otros certificados emitidos por el *Comú de Escaldes*, a fin de acreditar su residencia en una determinada urbanización de la localidad, todos ellos documentos que el Tribunal Supremo denegó como probatorios de la residencia por tratarse, por un lado, de un territorio entonces considerado paraíso fiscal y, por otro, atendiendo a la imposibilidad de aportar otros medios indirectos de prueba de la residencia durante más de 183 días, en la medida en que el Supremo constató la ausencia de recibos de suministros o de consumos derivados de una residencia habitual, de facturas e incluso la inexistencia de un contrato de arrendamiento, entre otros, afirmando, tal y como hiciese la Audiencia Nacional con anterioridad en relación con el mismo caso, no sólo que la tenista española nunca residió en el mencionado territorio, sino que tampoco tuvo voluntad real de hacerlo en ningún momento²⁰².

Del mismo modo y atendiendo al tenor literal del art. 6 de la *Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*²⁰³, el Tribunal Supremo estableció, precisamente en virtud del criterio de las ausencias esporádicas, que Arantxa Sánchez Vicario no podía haber residido durante más de 183 días en el Principado de Andorra alegando, entre otras motivaciones, que dicha deportista tenía su centro de intereses vitales, económicos y familiares en Barcelona, basándose para ello en la posesión de un inmueble en la ciudad condal, en la pertenencia al Club de Tennis Barcelona, lugar de entrena-

²⁰⁰ López Espadafor, C. M. y Lombardero Expósito, L. M.: «Revisión de la problemática...», *op. cit.*, pág. 40.

²⁰¹ Aunque la norma aplicable al caso era la *Ley 44/1978*, en la misma ya se establecía un precepto equivalente al actual art. 9 de la *Ley 35/2006*, por lo que las consideraciones realizadas en este caso se pueden tranquilamente extrapolar al análisis de la normativa actual.

²⁰² No concurrían, en consecuencia, los elementos material y subjetivo exigidos por el art. 6.1 de la *Ley 44/1978*, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para acreditar la nueva residencia en un país distinto de España.

²⁰³ Norma que resultaba aplicable *ratione temporis* al caso enjuiciado y que presenta un contenido idéntico al actual artículo 9 de la LIRPF.

miento habitual fuera de las competiciones, y en la tenencia de tarjetas de crédito y cuentas corrientes en sucursales bancarias de Barcelona.

Esta medida antiparaíso dejará de aplicarse en relación con el Principado de Andorra dado que, como hemos indicado anteriormente, el acuerdo de intercambio de información recientemente suscrito con este país supone el cumplimiento de la condición establecida para ser excluido de la *lista negra* española de paraísos fiscales, circunstancia que se traduce en la imposibilidad de aplicar tanto ésta como cualquiera de las restantes medidas antiparaíso previstas en nuestra normativa interna.

4.1.4. *La dudosa compatibilidad de las normas antiparaíso fiscal con el Derecho europeo: El caso específico de Chipre*

Siguiendo a Calderón Carrero y Martín Jiménez, debemos interrogarnos acerca de si el acervo comunitario en materia de intercambio de información se adecúa al *nivel o umbral de intercambio de información* previsto en el *Real Decreto 1080/1991* como requisito que permite que un determinado país o territorio considerado paraíso fiscal pierda esa condición y no sea objeto de las «medidas defensivas» contempladas por la normativa española. En opinión de los mencionados autores, cabe examinar la regulación que hace el Derecho europeo del intercambio de información tributaria para comprobar si impone a todos los Estados miembros obligaciones de suministro de información tributaria a las autoridades españolas equivalentes a las derivadas de los convenios de doble imposición con cláusula de intercambio de información, o de los acuerdos de intercambio de información mencionados en el art. 2 de dicho *Real Decreto*²⁰⁴.

Precisamente en relación con las mencionadas obligaciones de suministro de información tributaria sobre impuestos directos previstas en la Directiva 77/799/CEE, Calderón Carrero y Martín Jiménez²⁰⁵ hacen hincapié en que resultan plenamente aplicables a todos los Estados miembros de la Unión Europea. No obstante, prosiguen los citados autores, el nivel de aplicación efectiva de las medidas internas de transposición de la Directiva 77/799/CEE no será homogéneo por parte de todos los Estados miembros hasta haber transcurrido un lapso de tiempo desde la entrada en vigor del Tratado de Adhesión a la Unión Europea por parte de aquellos de reciente adhesión, de ahí que tampoco pueda afirmarse automáticamente que cualquier nuevo Estado de la Unión se adecúa al nivel de intercambio previsto por el *Real Decreto 1080/1991* como criterio que determina la «salida» de un país o territorio de la *lista negra* española de paraísos fiscales²⁰⁶.

En consecuencia, nos encontramos, por un lado, con la afirmación sobre cuya base debería eliminarse automáticamente de la lista española de paraísos fiscales a todo Estado miembro de la Unión Europea por su vinculación directa al acervo comunitario en materia de intercambio de información en la medida en que cumple con los estándares mínimos de transparencia e intercambio de información y, por otro, con la consideración a la luz de la que, al aplicarse las medidas españolas antiparaíso a los Estados miembros de la Unión Europea (tal es el caso de Chipre), se vulneran las libertades comunitarias²⁰⁷ consagradas en el TFUE y en las Directivas que regulan esta materia a nivel europeo.

Este mismo problema se planteaba también con Malta, si bien la reciente suscripción con España²⁰⁸ de un convenio de doble imposición en el que se incluye una cláusula de intercambio de información solventa el problema existente, hasta no hace mucho, con dicho Estado. Por el contrario, España sigue considerando paraíso fiscal a Chipre pese a ser un Estado miembro de la Unión desde el 1 de mayo de 2004, por lo que el Estado español actúa en este caso de forma discriminatoria aplicándole medidas antiparaíso, al tiempo que se limitan las libertades comunitarias en cuanto, aun no existiendo convenio o acuerdo de intercambio de información, resultan aplicables las disposiciones articuladas a tal fin en la Directiva 77/799/CEE.

En conclusión, podemos afirmar que sigue pendiente el problema relativo a Chipre por no mediar acuerdo o convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información y por no existir

²⁰⁴ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, pág. 21.

²⁰⁵ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, pág. 22.

²⁰⁶ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, págs. 22 y 23.

²⁰⁷ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», *op. cit.*, pág. 31.

²⁰⁸ Art. 25 del *Convenio entre el Reino de España y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta* (en vigor desde el 12 de septiembre de 2006).

un reposicionamiento por parte de España, desoyendo las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE a efectos de la exclusión de la lista española de paraísos fiscales, en cuanto dicha Directiva articula medidas equivalentes a las previstas por los dos instrumentos mencionados que sí contempla, sin embargo, la legislación española para excluir a un determinado territorio de la mencionada lista. En nuestra opinión, dada la situación descrita, España sigue vulnerando el Derecho europeo al restringir toda libertad de circulación en lo que a Chipre respecta como consecuencia de la aplicación a este Estado miembro de la Unión de las medidas antiparaíso previstas en nuestra normativa tributaria interna.

4.2. Límites al intercambio de información y al uso de la misma

Una de las cuestiones más polémicas en el ámbito del intercambio de información que se traduce en la existencia de límites a la transmisión de datos y al uso de los mismos, gira en torno a determinados preceptos constitucionales en los que se reconoce el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, del que se derivan y por lo que se imponen al contribuyente las obligaciones de colaboración y el deber de facilitar información para hacer efectiva esa obligación de contribuir al sostenimiento de su Estado de residencia.

El problema principal a este respecto se plantea cuando dicho *deber* puede llegar a «colisionar» con otros derechos tales como el *derecho a no autoinculparse*, siendo necesario plantearse hasta qué punto deben sentirse los contribuyentes en la obligación de comunicar datos que les conciernen directamente a la Administración tributaria de sus respectivos países sin tener la seguridad de que vayan a utilizarse únicamente para la correcta liquidación de los tributos y no ya para imputarles delitos. No obstante, como es lógico, dichos derechos se encuentran con un límite que sirve de *frontera* ante la posible y eventual comisión de hechos lesivos, ya que dicho derecho no ha de entenderse, bajo ninguna circunstancia, como un «escudo» detrás del que se puede ocultar y encubrir un hecho constitutivo de fraude fiscal.

Dos son los límites que, consideramos, pueden tener una mayor trascendencia en relación con el intercambio de información tales como, por un lado, la *protección de datos de carácter personal* y, por otro, el *derecho a no autoinculparse* y a *no declarar contra sí mismo*.

4.2.1. Protección de Datos de Carácter Personal

Constituye un derecho fundamental reconocido por la Unión Europea y consagrado en el art. 8 de la *Carta de Derechos Fundamentales, de 18 de diciembre de 2000*.

Desde el punto de vista de la normativa interna, como señala Rosembuj²⁰⁹, el objeto del *habeas data* no se limita a la tutela de la personalidad, sino que se extiende igualmente a la información resultante del tratamiento de los datos de carácter personal (art. 3 de la *Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal*, en adelante «LOPD»). Por su parte, la cuestión relativa a la cesión de datos tributarios con fines fiscales aparece recogida en el art. 113.1 LGT.

Asimismo, añade Martínez Giner que la condición de *confidencialidad* de toda información objeto de intercambio constituye un aspecto estrechamente relacionado con la protección de datos de carácter personal. Precisamente la Constitución española regula el *derecho a la intimidad* en el art. 18.1 y el *derecho a la protección de datos* en el art. 18.4²¹⁰, del que se derivó la aprobación de la LOPD, de aplicación incuestionable en ámbito tributario²¹¹. Asimismo —prosigue Martínez Giner²¹²—, estas normas han quedado plasmadas en los arts. 33 y 34 LOPD, según los que se supedita la transmisión de datos tributarios a la existencia en el Estado receptor de un nivel de protección adecuado y equivalente al contemplado y garantizado por la normativa española²¹³.

²⁰⁹ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, op. cit., págs. 65 y 66.

²¹⁰ Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., pág. 73.

²¹¹ Tal y como se afirma en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 9 de mayo, asunto núm. 143/1994, y en el Auto del Tribunal Constitucional de 16 de junio, asunto núm. 197/2003.

²¹² Martínez Giner, L. A.: *La protección jurídica...*, op. cit., pág. 77.

²¹³ Rosembuj entabla una digresión acerca del concepto *nivel de protección adecuado y equivalente* desde el punto de vista del flujo transfronterizo de datos de carácter personal en el seno de la Unión Europea y alude a la prohibición de transmitir

Por otra parte, en línea con la protección de los datos de carácter personal, Rosembuj alude igualmente al *derecho de autodeterminación informativa*²¹⁴, derecho fundamental concebido para salvaguardar el flujo de información concerniente a todo individuo y que pretende garantizar que la información en manos de terceros no se utilice de forma inadecuada o ilícita.

4.2.2. Derecho a no autoinculparse

Este derecho implica un límite en toda regla al intercambio de información que presenta, a su vez, excepciones como las admitidas en el ámbito interno por nuestro Tribunal Supremo en los casos Nécora²¹⁵, Filesa²¹⁶ y Roldán²¹⁷, en los que se establece la posibilidad de imputar un delito fiscal, contrariamente al alcance y objeto del derecho que nos ocupa, por no haber declarado las rentas procedentes de actividades ilícitas.

Si atendemos a las afirmaciones del TEDH, la información obtenida *de forma coactiva* en virtud de la obligación del contribuyente de facilitar datos tributarios para liquidar tributos ha de tener únicamente ese fin y no han de servir para fundamentar imputaciones penales, ya que no es justificable que se le pueda imputar un delito al contribuyente basándose en la información que él mismo facilita, ya que se estaría vulnerando un derecho fundamental.

A este respecto, entendemos que la posibilidad de utilizar la información intercambiada para la obtención de pruebas puede traducirse en una vulneración manifiesta del *derecho a no autoinculparse* garantizado por el art. 6 CEDH. No obstante, como afirma Palao Taboada²¹⁸, resulta discutible que el *derecho a no autoinculparse* conlleve la imposibilidad de utilizar los datos obtenidos con miras a la correcta liquidación de los tributos para perseguir delitos, ya sean o no fiscales.

Dicha cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional, si bien resulta más que razonable incluir las consideraciones del Tribunal Supremo español al respecto. Precisamente en este sentido, dice Palao Taboada²¹⁹ que este órgano jurisdiccional ha dictaminado que el citado derecho no exculpa de la responsabilidad imputable a un determinado sujeto por no haber declarado las rentas procedentes de actividades ilícitas, lo que dio lugar a una doctrina posteriormente confirmada por el TEDH²²⁰.

En esta jurisprudencia, reflejada en sentencias tan renombradas como las relativas a los casos Nécora, Filesa o Roldán, el Tribunal Supremo se posiciona sobre la tan controvertida posibilidad de imputar por delito fiscal a todo evasor de impuestos en concepto de rentas procedentes de actividades ilícitas, dictaminando, pues, en virtud del *principio de igualdad* ante el impuesto, que el perceptor de beneficios de procedencia ilícita debe «ser castigado» por la comisión de un delito fiscal²²¹, despejando toda sombra de duda acerca de la posible y eventual reivindicación del *derecho a no autoinculparse* por parte de los infractores de las normas tributarias para «escudarse» o justificar su incumplimiento por tratarse de un derecho constitucional²²².

datos a terceros Estados que no ofrezcan las garantías necesarias sobre la tutela y salvaguardia de dicha información. La normativa española y, en particular, el art. 34 LOPD, habilita el flujo transfronterizo a un tercer Estado, aun cuando no exista un *nivel de protección equivalente o adecuado*, siempre que medie un interés público importante en dicha información (art. 25 de la *Directiva 95/46/CE, de 24 de octubre de 1995*). Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, págs. 68 y ss.

²¹⁴ Rosembuj, T.: *Intercambio internacional...*, *op. cit.*, pág. 66.

²¹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1996, asunto núm. 649/1996.

²¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1997, asunto núm. 1/1997.

²¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999, asunto núm. 1493/1999.

²¹⁸ Palao Taboada, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid, 2008, pág. 209.

²¹⁹ Palao Taboada, C.: *El derecho a no autoinculparse...*, *op. cit.*, págs. 165 y ss.

²²⁰ Sentencia de 10 de septiembre de 2002, asunto Allen contra Reino Unido.

²²¹ Asunto Roldán, fundamento jurídico trigésimo octavo.

²²² Asunto Roldán, fundamento jurídico trigésimo séptimo.

BIBLIOGRAFÍA

- ADONNINO, P. (2005): «Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie», en Uckmar, V. (Coord.): *Diritto Tributario Internazionale*, III Edizione, Cedam, Padova.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D. (2004): «Intercambio de información internacional», en Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, IEF Madrid.
- (2007): «Intercambio de información internacional», en Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, 3.ª edición, IEF, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2000): «El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información», *Working Papers*, núm. 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña.
- (2004): «El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información», *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Coruña.
- (2009): «Intercambio de información y asistencia mutua», en Carmona Fernández, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2009*, CISS, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2004): «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11.
- CRUZ AMORÓS, M. (2005): «El intercambio de información y el fraude fiscal», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, núm. 825.
- FALCÓN TELLA, R. (2007): «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A. (2010): «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. (2003): «Lo scambio d'informazione tra gli stati membri», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», Bologna.
- (2003): «Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo», en Di Pietro, A. (Coord.): *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Università di Bologna «Alma Mater Studiorum», Bologna.
- (2005): «El art. 95 del Tratado de la Comunidad Europea: Base jurídico-fiscal del Derecho Comunitario derivado», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, IEF-Lex Nova, Valladolid.
- (2006): *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- (2007): *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona.

- GARCÍA CARACUEL, M. (2005): «El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 1.
- (2010): «La ausencia de convenio de intercambio de información entre Estados miembros y terceros países como límite al principio de libre circulación de capitales (STJCE de 18 de diciembre de 2007, As. C-101/05)», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 302.
- GARCÍA NOVOA, C. (2006): «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- GARCÍA PRATS, F. A.: «El intercambio de información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El artículo 26», disponible en la página Web <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002459.pdf>.
- (2009): «Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición», *Crónica Tributaria*, núm. 133.
- INFORME, (2008): «Impuestos y financiación para el desarrollo», SOMO.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2009): «La propuesta de modificación de la directiva sobre el ahorro», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. y LOMBARDEO EXPÓSITO, L. M. (2010): «Revisión de la problemática de los paraísos fiscales y su incidencia en el blanqueo de capitales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 323, CEF, Madrid.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. (2002): «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/02, Madrid.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2008): *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid.
- (2009): «Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- NOCETE CORREA, F. J. (2008): *Los convenios de doble imposición (incidencia del Derecho comunitario)*, Studia Albornoiana – Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.
- PALAO TABOADA, C. (2008): *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas, Madrid.
- PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S. (2004): «La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso hacia la armonización de la tributación de las rentas derivadas del capital en la UE», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- (2007): «Il periodo transitorio nella direttiva risparmio», estratto da *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 3.
- PÉREZ ROYO, F. (2004): «La Directiva 2003/48/CE, sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español», *Quincena Fiscal*, núm. 21.
- ROSEMBUJ, T. (2004): *Intercambio internacional de información tributaria*, Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona.
- SERRANO PALACIO, C. (2006): «Efectos positivos y perniciosos de la Directiva del Ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria», *Cuadernos de Formación*, IEF, vol. 2.
- VALLEJO CHAMORRO, J. M. (2005): «La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, núm. 825.
- WISSELINK, A. (1997): «International Exchange of tax information between European and other countries», *European Community Tax Review*, vol. 6, núm. 2.