

Intercambio internacional de información tributaria

Tulio Rosembuj

Intercambio internacional de información tributaria

Intercambio internacional de información tributaria

Tulio Rosembuj

ÍNDICE

CAPÍTULO 1

SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

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

CAPÍTULO 2

LAS REFERENCIAS NORMATIVAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

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

7. La jerarquía de las normas	50
Conclusiones	51

CAPÍTULO 3

EL SECRETO, LA INTIMIDAD Y LA PROTECCIÓN DE DATOS

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

CAPÍTULO 4

LA APLICACIÓN CORRECTA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

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

CAPÍTULO 5

EL ORDEN PÚBLICO CONSTITUCIONAL

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

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

CAPÍTULO 1

SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

1. La noticia y la relación comunicacional

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. La calificación de la información. Relevancia o necesidad

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. La necesidad declarativa y la relevancia preclusiva

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Las modalidades de la relación comunicacional

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. La posesión o propiedad del bien de información

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. La discrecionalidad como fuente de certeza noticial

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. La relación comunicacional unilateral

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8. La relación comunicacional bilateral o multilateral

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8.1. La comprobación simultánea

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. La cláusula general de corrección

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conclusiones

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

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

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

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

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

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

La relación comunicacional puede ser unilateral o bilateral/multilateral.

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

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

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

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