



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria

Marina Serrat Romani

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

FACULTAT DE DRET



Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política
Línea de Investigación: Derecho Financiero y Tributario

LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA ERA DIGITAL

**Transparencia e intercambio de
información tributaria**

Director: Dr. Pascuale Pistone

Codirector: Dr. José Andrés Rozas Valdés

Tutor: Dr. José María Tovillas Morán

MARINA SERRAT ROMANÍ

BARCELONA, 2017

Als meus pares, Vicens i Dolors

Agradecimientos

Embarcarse en un proyecto de tesis doctoral resulta un reto intelectual y personal cuya culminación es una de las mayores satisfacciones que a nivel académico uno puede tener, no tan solo por el fruto de la investigación, sino también por las vivencias del camino. Vivencias que hacen menos solitario el proceso de compleción del doctorado. Por todas ellas me gustaría mostrar mi agradecimiento a todos aquellos que me han acompañado durante estos años de investigación, sin los cuales no los habría podido vivir. De manera especial, en primer lugar, al Dr. Pasquale Pistone, quien no titubeó ni un segundo en aceptar la dirección de esta tesis doctoral cuando se lo propuse, de cuyo magisterio he tenido el privilegio de disfrutar y que, a pesar de su abrumadora agenda, nunca me ha negado su tiempo para supervisar el proyecto. *Grazie mille*, ¡maestro! El mismo agradecimiento se lo debo al Dr. José Andrés Rozas Valdés, quien durante los últimos cursos de mis Estudios de licenciatura en la Universidad Abat Oliba CEU despertó e impulsó en mí la curiosidad científica que me ha llevado a cursar los Estudios de doctorado en el ámbito tributario. Gracias, José Andrés, por todo.

También quiero agradecer al Dr. Luis Manuel Alonso González y a la Dra. Susana Sartorio Albalat el haberme abierto las puertas de la Universidad de Barcelona, así como el haberme dado la oportunidad de participar de las actividades científicas y docentes de la Sección departamental de Derecho financiero y tributario, así como al Dr. José María Tovillas Morán por haber asumido la tutorización de la tesis durante este tiempo, y, en general, a todos los compañeros y compañeras, PDI y PAS, del área y de la Facultad de Derecho de la UB, que de un modo u otro han participado en la culminación de esta tesis.

Mi agradecimiento se extiende también al Dr. Michael Lang y a los miembros y personal del *Institute for Austrian and International Tax Law de la Wirtschaftsuniversität Wien*, por la cálida acogida que me dieron durante mi estancia de investigación en dicha institución, en la que también cursé un Máster en fiscalidad internacional y en la que ha sido un lujo investigar, por cuanto se ha convertido en un referente mundial en Derecho tributario internacional. Por último, debo también mencionar a las entidades que han apoyado esta investigación y que la han hecho posible financiando su elaboración: la *Generalitat de Catalunya* y la *Societat Econòmica Barcelonesa d'Amics del País*.

ÍNDICE

Resum-Resumen-Abstract.....	VII
Abreviaturas.....	IX
Planteamiento General.....	1
General Introduction.....	11
Capítulo I.- Aproximación contextual desde la óptica teórica.....	21
<u>Planteamiento.....</u>	21
<u>1.- Reflexión marco: La sociedad de la transparencia.....</u>	23
1.1.- Más allá de un mero intercambio de información: Dataísmo.....	30
1.2.- El dataísmo en el marco tributario: Transparencia fiscal, una reflexión.....	36
<u>2.- Pluralismo constitucional y supranacionalismo como nuevo orden legal.....</u>	44
2.1.- Una aproximación al supranacionalismo.....	49
2.2.- El supranacionalismo a nivel tributario.....	52
<u>3.- Una visión internacional de los derechos humanos.....</u>	59
3.1.- Las Cartas y Convenios de Derechos (vinculantes).....	60
3.1.1.- La Carta Europea de Derechos Humanos y el Convenio Europeo de Derechos Humanos.....	60
3.1.2.- Convención Americana sobre Derechos Humanos y la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos.....	62
3.2.- Los otros instrumentos internacionales y su influencia en la creación del Derecho positivo.....	65
3.2.1.- Declaración Universal de Derechos Humanos de la ONU entre otras provisiones de Naciones Unidas.....	66
3.2.2.- Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre.....	70
3.2.3.- La Declaración de Derechos Humanos de la ASEAN.....	71
3.2.4.- La transparencia y la protección de datos en jaque.....	74
<u>4.- El contribuyente como sujeto de derechos fundamentales.....</u>	77

4.1.- La proporcionalidad del poder tributario.....	78
4.2.- Derechos fundamentales e intercambio de información tributaria.....	83
<u>5.- Epílogo.....</u>	88
Capítulo II.- Fundamentos dogmáticos de las relaciones jurídicas alrededor del dato.....	95
<u>Planteamiento.....</u>	95
<u>1.- Fundamentos dogmáticos: las situaciones jurídicas subjetivas.....</u>	96
1.1.- Situaciones jurídicas activas o de poder: Derechos subjetivos y potestades.....	101
1.1.1.- Tipología y clasificación: Potestades y facultades.....	105
1.1.1.1.- La potestad de información de la Administración y el deber de contribuir.....	109
1.1.2.- Tipología y clasificación: Derechos subjetivos.....	114
1.2.- Garantías del contribuyente y deberes de la Administración.....	118
1.2.1.- Tipología y clasificación: garantías de los ciudadanos y deberes de la Administración.....	121
1.3.- Obligaciones del empleado público.....	126
1.3.1.- Tipología y clasificación: una buena administración.....	128
1.3.2.- Tipología y clasificación: <i>right to a fair trial</i>	131
1.4.- El estatuto de los intermediarios.....	139
<u>2.- Derechos subjetivos: Una aproximación conceptual.....</u>	146
2.1.- El derecho a la privacidad.....	146
2.2.- El derecho a la protección de datos.....	149
2.3.- Los derechos ARCO: Acceso, rectificación, cancelación y oposición	152
<u>3.- Aproximación conceptual de las obligaciones de la Administración y el empleado público: La buena administración y el procedimiento justo.....</u>	158
<u>4.- Garantías del contribuyente y deberes de la administración.....</u>	163
4.1.- Los deberes-garantía de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos.....	163
4.2.- El deber-garantía de información.....	166
4.3.- El deber-garantía de calidad de los datos.....	170
<u>5.- Epílogo.....</u>	172

Capítulo III.- Derechos y garantías de los contribuyentes en el marco europeo y español.....	177
<u>Planteamiento.....</u>	177
<u>1.- Derechos subjetivos: Una aproximación desde la normativa europea...</u>	182
1.1.- El derecho a la intimidad.....	182
1.2.- El derecho a la protección de datos.....	186
1.3.- Los derechos ARCO.....	193
1.3.1.- El derecho de acceso.....	198
1.3.2.- El derecho de rectificación y supresión.....	204
1.3.3.- El derecho a la oposición.....	213
<u>2.- Las obligaciones y deberes de la Administración en la normativa europea.....</u>	215
2.1.- La buena Administración.....	215
2.2.- Los deberes-garantía de calidad de los datos.....	221
2.3.- Los deberes-garantías de información.....	223
2.4.- Los deberes-garantía de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos.....	227
<u>3.- Derechos subjetivos: Una aproximación desde la normativa interna española.....</u>	232
3.1.- El derecho a la intimidad y el derecho al a protección de datos: aspectos comunes.....	232
3.1.1.- El derecho a la intimidad.....	233
3.1.2.- El derecho a la protección de datos.....	238
3.2.- Los derechos ARCO: Acceso, rectificación, cancelación y oposición	244
<u>4.- Deberes y obligaciones de la Administración en el ordenamiento español.....</u>	247
4.1.- La buena Administración.....	247
4.2.- Los deberes-garantía de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos.....	256
4.3. Los deberes-garantía de información.....	258
4.4.- Los deberes-garantía de calidad de los datos.....	260
<u>5.- Epílogo.....</u>	261

Capítulo IV. Los modelos clásicos de intercambio de información.....	269
<u>Planteamiento.....</u>	269
<u>1.- Orígenes y contexto del intercambio de información: Los modelos clásicos o pre-FATCA.....</u>	270
<u>2.- Análisis de la normativa: Los modelos clásicos o pre-FATCA.....</u>	280
2.1.- Los modelos de CDI de la OCDE: El artículo 26.....	280
2.1.1.- La Enmienda de 2012 de cara a los nuevos modelos de intercambio de información.....	294
2.2.- Acuerdos sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria.....	298
2.2.1.- Protocolo de enmienda de 2015.....	303
2.3.- El primer modelo multilateral: <i>Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters</i>	307
<u>3.- Análisis de la normativa europea: Las Directivas clásicas o pre-FATCA.....</u>	314
3.1.- La Directiva 77/799/CEE.....	322
3.2.- Directiva 2011/16/UE: Adaptación al nuevo contexto económico.....	329
<u>4.- Epílogo.....</u>	339
Capítulo V.- Los modelos post-FATCA de intercambio de información.....	343
<u>Planteamiento.....</u>	343
<u>1.- Orígenes y evolución histórica: Los nuevos modelos de intercambio de información.....</u>	343
<u>2.- Análisis de la normativa: Los nuevos modelos de intercambio de información.....</u>	351
2.1.- Los Acuerdos Rubik.....	351
2.1.1.- Rubik y la confidencialidad o el secreto tributario.....	359
2.1.2.- Rubik como potencial solución temporal.....	366
2.2.- FATCA.....	370
2.2.1.- IGA 1 y IGA 2: Diferencias.....	378
2.2.2.- La reciprocidad en jaque.....	392
2.3.- El <i>Common Reporting Standard</i> y el <i>Model Competent Authority Agreement</i> de la OCDE.....	398

2.3.1.- El <i>model competent authority agreement/arrangement</i> (Modelo CAA).....	401
2.3.2.- El <i>Common Reporting Standard</i> (CRS).....	405
<u>3.- Análisis de la normativa europea: Las Directivas post-FATCA</u>	407
3.1.- La Directiva 2014/107/UE: La obligatoriedad del intercambio automático de información en la Unión Europea y la influencia del modelo FATCA.....	407
3.2.- Las últimas modificaciones en la Directiva de cooperación administrativa: La Directiva 2015/2376/UE, la Directiva 2016/881 y la Directiva 2016/2258.....	415
3.2.1.- La Directiva 2015/2376/UE o la Directiva de las tax rulings.....	416
3.2.2.- La Directiva la Directiva 2016/881/UE o la Directiva sobre <i>country-by-country reporting</i>	420
3.2.3.- la Directiva 2016/2258/UE o la Directiva sobre lavado de dinero.....	421
<u>4.- Epílogo</u>	424

VI.- The intercession of Taxpayers' Data Rights and AEOI on a Globalized context	431
<u>Approach</u>	431
<u>1.- The Standard of Transparency of the new exchange of information</u>	432
1.1.- The OECD Standards of Transparency in force.....	433
1.1.1.- The EOIR Standard.....	433
1.1.2.- The AEOI Standard.....	437
1.2.- The transcendence of the Transparency Standards on the European context.....	440
1.3.- A comparison between the European and the Global context.....	444
<u>2.- Consequences from the Automatic and Multilateral Exchange of Information on the Digital context</u>	449
2.1.- Leakage and the lack of control in the IT Era.....	450
2.2.- Transparency demand without reward.....	455
2.3.- The over-regulation in taxation field and the legitimacy of the new models of exchange of information.....	458
<u>3.- A conditional Relation of Precedence: The application of the Theory of</u>	

<u>Proportionality</u>	461
3.1.- Robert Alexy's approach.....	462
3.1.1.- The discursive theory of validity and correctness.....	465
3.2.- The principle of proportionality as a claim to correctness.....	473
3.2.1.- The functioning of the weight formula as the core of the principle of proportionality.....	476
<u>4.- The proportionality test on current practical situations</u>	480
4.1.- The Rights of the Taxpayers vs. the Duty to contribute.....	481
4.2.- The duty to inform vs The power of information on the Spanish context.....	489
4.2.1.- The disproportionate disclosure of data of Model 720 and the new EOI Models.....	489
4.2.2.- The mismatch between Model 231 and Directive 2016/881/EU.....	493
<u>5.- Epilogue</u>	496
Conclusions	503
Proposals	525
Conclusiones	529
Propuestas	551
Bibliografía	555

Resum

La digitalització de la informació ha permès comunicar-se d'una manera pràcticament instantània independentment de la distància. Aquest fet, juntament amb l'esfondrament dels sistemes econòmics comunistes, ha estat el caldo de cultiu per el fenomen conegut com a globalització. La barreja d'ambdós factors, que ha suposat una eliminació física de les distàncies geogràfiques i temporals, ha canviat radicalment el mode de comprendre les relacions personals i econòmiques en tots els nivells i angles comprensibles. Aquest canvi de paradigma també ha incidit, inevitablement, sobre els sistemes fiscals. Els legisladors han hagut de modificar les normes clàssiques de lluita contra el frau i l'evasió per fer front als reptes que planteja la nova realitat digital en aquest àmbit. Així, doncs, aquesta tesis doctoral pretén abordar l'evolució dels models d'intercanvi d'informació amb finalitats tributàries i el seu encaix respecte dels drets i garanties els contribuents que es poden veure afectats en els procediments d'intercanvi d'informació.

Resumen

La digitalización de la información ha permitido comunicarse de un modo prácticamente instantáneo independientemente de la distancia. Este hecho, junto con el hundimiento de los sistemas económicos comunistas, ha sido el caldo de cultivo para el fenómeno conocido como globalización. La mezcla de ambos factores, que ha supuesto una eliminación física de las distancias geográficas y temporales, ha cambiado radicalmente el modo de comprender las relaciones personales y económicas en todos los niveles y ángulos comprensibles. Este cambio de paradigma también ha incidido, inevitablemente, sobre los sistemas fiscales. Los legisladores han tenido que modificar las normas clásicas de lucha contra el fraude y la evasión para hacer frente a los retos que plantea la nueva realidad digital en este ámbito. Así pues, esta tesis doctoral pretende abordar la evolución de los modelos de intercambio de información con fines tributarios y su encaje respecto a los derechos y

garantías de los contribuyentes que pueden verse afectados en los procedimientos de intercambio de información.

Abstract

The digitalization of information allowed the communication in a practically instantaneous way, regardless of distance. This fact, together with the collapse of the communist economic systems, has been the breeding ground of for the phenomenon known as Globalization. The mix of both factors, that supposed the erasure of geographical and temporary distances, has radically changed the way of understanding personal and economic relations in all comprehensible levels and angles. This change of paradigm has inevitably underscored the tax systems as well. Legislators have had to modify the classical norms to counteract tax fraud and evasion, in order to face the challenges posed by the new digital reality in this playing field. Therefore, this PhD Thesis expects to tackle the evolutions of the models to exchange information for tax purposes and how they fit regarding the rights and guarantees of the taxpayers tha might be affected on the exchange of information procedures.

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
ACHR	American Court of Human Rights
AEOI	Automatic Exchange of Information.
AEPD	Agencia Española de Protección de Datos.
AG	Advocat General
AML	Anti-money Laundering.
AMLD	Anti-Money Laundering Directive.
ASEAN	Association of South East Asian Nations.
AUTHR	African Union Treaty and Human Rights.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CAA	Competent Authority Agreement/Arrangement.
CbC	Country-by-Country Reporting.
CC.AA	Comunidades Autónomas.
CDD	Customer Due Diligence.
CDFUE	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
CDI	Convenio de Doble Imposición.
CE	Constitución Española.
CEDF	Carta Europea de Derechos Fundamentales.
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos.
CEE	Comunidad Económica Europea.
COM	Comisión Europea.
CRS	Common Reporting Standard.
DAC	Directive on Administrative Cooperation.
DADH	Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre.
DOCE	Diario Oficial de la Unión Europea.
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea.
DTT	Double Tax Treaty
DUDH	Declaración Universal de Derechos Humanos.
ECHR	European Court of Human Rights

ECJ	European Court of Justice
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea.
ECON	Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo.
EE.UU.	Estados Unidos de América del Norte.
EOI	Exchange of information.
EOIR	Exchange of Information on Request.
EPRS	European Parliamentary Research Service.
EU	European Union.
EUCFR	European Union Charter of Fundamental Rights
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act.
FATF	Financial Action Task Force.
FFI	Foreing Financial Institutions.
FMI	Fondo Monetraio Internacional.
G20	Grupo de los Veinte.
G8	Grupo de los Ocho.
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional.
GDPR	General Data Protection Regulation.
GIIN	Globla Intermediary Identification Number.
HAP	Hacienda y Administraciones Públicas
HFP	Hacienda y Función Pública
IGA	Intergovernmental Agreements
IMF	International Monetary Fund.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	Ley General Tributaria.
LO	Ley Orgánica.
LOPD	Ley Orgánica de Protección de Datos.
MAC	Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.
MAP	Multilateral Agreement Procedure
MCDI	Modelo de Convenio de Doble Imposición, de la OCDE
MC	Multilateral Convention.
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement.

MNEs	Multinational Enterprises.
NIF	Numero de Identificación Fiscal.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development.
OMC	Organización Mundial del Comercio.
ONU	Organización de Naciones Unidas.
PGR	Peer Review Group.
QI	Qualified Intermediaries.
RLOPD	Reglamento de la Ley Orgánica de Protección de Datos.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo.
TAAA	Tax Administrative Assistance Act.
TC	Tribunal Constitucional.
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
TFUE	Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea.
TIC	Tecnologías de la Información y de la Comunicación.
TIEA	Tax Information Exchange Agreement.
TJUE	Tribunal de Justicia Europeo.
TUE	Tratado de la Unión Europea.
UE	Unión Europea.
UN	United Nations.
US	United States.
USSR	Union of Soviet Socialist Republics
WTO	World Trade Organization.

Planteamiento General

1.- Escenario

A partir de 2008 se produjeron varios casos notorios de fraude y evasión tributaria en entidades financieras, situadas en países considerados paraísos fiscales, por mantener y priorizar el secreto fiscal y por sus reticencias para adaptar su legislación nacional a los estándares de cooperación internacional en el campo tributario. El colapso de la economía y los dramáticos casos de evasión fiscal (miles de millones de dólares) vinieron a evidenciar lo que ya sabían todas las autoridades tributarias: las actuales normas sobre cooperación tributaria entre Estados habían quedado obsoletas frente a la realidad económica y social nacida de la digitalización y de lo que se ha dado en llamar globalización.

En combinación con dichas circunstancias, la forma de funcionar del mundo ha cambiado rápidamente en sólo unas pocas décadas, e incluso años. El rápido desarrollo de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, junto al colapso de la Unión Soviética, ayudó a promover la comunicación entre personas y facilitó la hegemonía del sistema económico capitalista; dos factores determinantes que influyeron y cambiaron drásticamente las relaciones internacionales a nivel social, cultural, económico y laboral. La movilidad generalizada en todo el mundo y el acortamiento de las distancias físicas cambiaron el concepto de fronteras. Así, desde el punto de vista económico, la deslocalización de las empresas y las inversiones han ido difuminando de forma gradual el sentido de las fronteras produciendo el fenómeno que se conoce como globalización. Esa desaparición progresiva de las fronteras también afectó al concepto clásico de poder político, al alterar uno de los pilares en los que se sustenta y fundamenta el Estado-Nación, sus fronteras físicas; espacio dentro del cual ostentaba un poder soberano, con plena capacidad de decisión y de intervención. Luego, en cierta manera, la globalización aniquiló esta forma de organización estatal moderna.

Todos esos cambios también impactaron en el sistema de financiación del Estado. No obstante, aunque las reglas económicas no escritas hubieran cambiado, a nivel tributario, todos los Estados-Nación mantenían su propio ordenamiento jurídico que regulaba un sistema de tributación basado en la soberanía fiscal aún vigente. Este escenario impulsó la ingeniería fiscal y la planificación fiscal agresiva, ambas consideradas prácticas contraproducentes para este sistema de financiación. En consecuencia, dadas las circunstancias sociales, políticas y económicas producidas por la crisis económica y la necesidad urgente de obtener recursos, frente a los casos flagrantes de evasión o elusión fiscal, los gobiernos del G20 se vieron obligados a buscar una solución común. Solo entonces los gobiernos individuales comprendieron la importancia vital, para su subsistencia financiera, que había adquirido la cooperación tributaria –el intercambio de información, señaladamente- a nivel supranacional.

Después de la reunión de Londres 2009, las diferentes autoridades del G20 presionaron para que se implementara un estándar efectivo de intercambio de información, tal como viene definido en el artículo 26 del MCDI de la OCDE. Poco después de esa propuesta, el G20 y todos los representantes de los países de la OCDE en la reunión de 2009 en Los Cabos acordaron mejorar las normas de transparencia y el intercambio de métodos de información, como la mejor manera de resolver los problemas de financiación que tenían. El interés de los Estados en obtener recursos es en realidad un asunto de interés general para la sociedad, ya que el deber de contribuir es un elemento clave para la existencia de cualquier Estado social y democrático de Derecho. El interés general por un bien común se convirtió en una prioridad.

La OCDE lanzó un conjunto de medidas para promover la transparencia (procesos de revisión por pares para desalentar el secreto fiscal) que se aplicaban estrictamente. Las medidas para hacer frente a ese objetivo de bienestar común incluían la mejora de los criterios de transparencia (disponibilidad de información, acceso a la información e intercambio de información), la represión de cualquier signo de secreto fiscal y de falta de cooperación mediante el intercambio de información fiscal. Estas primeras

medidas, una vez realizadas, se complementaron con otro avance: la intención de pasar de un intercambio de información a requerimiento a un modelo generalizado de intercambio automático de información con trascendencia tributaria.

En 2010, los Estados Unidos de América lanzaron su propio modelo de intercambio de información automática, que incluía también la información financiera como información para fines fiscales. Se trataba del llamado modelo FATCA: Ley de Cumplimiento de Impuestos de la Cuenta Extranjera. Fue un punto de referencia que obligó al resto del mundo a reaccionar, no sólo por razones de intercambio automático de información, sino por otras que se detallarán en el cuerpo de esta investigación. Después de FATCA y del cambio de paradigma introducido con dicha normativa, el G20 volvió a convocar a la OCDE para elaborar un nuevo estándar de transparencia para los impuestos basado en el sistema FATCA y propiciar un intercambio automático e incluso multilateral de información.

Todas estas medidas que comenzaron como propuestas o instrumentos de ley blanda sin efectos vinculantes, han acabado convirtiéndose en una realidad (vinculante) para los ordenamientos jurídicos de los Estados. En este punto cabe preguntarse si todos esos cambios producidos en los ordenamientos internos acabarán generando consecuencias que puedan afectar a los derechos de los contribuyentes. Desde 2009, cambios muy importantes han sacudido los principios tributarios; la mayoría de sistemas tributarios se han modificado, merced a disposiciones supranacionales que han sido recibidos en los ordenamientos nacionales, para incorporar todo tipo de instrumentos de intercambio automático de información con relevancia tributaria, pero son pocos los cambios que se han producido en la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes afectados por este nuevo modelo de intercambio masivo de datos personales; de modo que los contribuyentes han quedado desamparados ante este nuevo contexto de intercambio de información, para defender sus intereses legítimos, frente a las actuaciones públicas y privadas de intercambio de sus datos personales adoptadas en aras de la preservación de los intereses financieros de los Estados.

2.- Enfoque

En el ámbito de la UE, el triángulo formado por la transparencia fiscal, la asistencia mutua y el intercambio de información ha sido parte de la dinámica del Derecho europeo durante décadas. Sin embargo, debido a la creciente relevancia de las operaciones transnacionales, las disposiciones de la UE al respecto presentaban ciertas lagunas legales que impedían afrontar con éxito los retos de un contexto en proceso de globalización permanente. En los últimos años, el debate sobre el intercambio de información y la transparencia se ha convertido en un tema de interés no sólo para la Unión Europea, sino también para las organizaciones internacionales e incluso terceros Estados. Frente a todos estos cambios contextuales, las estructuras gubernamentales y sus esferas de poder deben sostenerse sobre un modelo de organización social y financiera que pueda preservar de forma eficiente el bien común en pleno respeto del principio de subsidiariedad, lo que no es fácil.

Precisamente, uno de los principales objetivos de un sistema tributario es asegurar el bienestar de toda la comunidad mediante un modelo de organización financiera que posibilite una asignación de recursos públicos lo más justa y eficiente que sea posible. En este sentido, la transparencia fiscal busca una adecuada gestión de los recursos mediante la utilización de medios tales como los modelos de intercambio de información, instrumentos normativos diseñados para la prevención y detección de la evasión y la elusión fiscales. A partir de este enfoque filosófico, en este proyecto de investigación se realiza un análisis conciso y sistemático de los actuales modelos vinculantes de intercambio de información para fines fiscales, comparando sus pros y sus contras tanto para los Estados como para los ciudadanos.

Debido al creciente interés mostrado por las organizaciones supranacionales para implementar estos mecanismos, se examinarán las políticas vigentes de intercambio de información y las que se planea implementar por parte de otras instituciones internacionales. De ahí que la legislación tributaria internacional y el enfoque de las instituciones de la Unión europea tengan un papel crucial en el desarrollo de esta tesis doctoral. En consecuencia, dado que las medidas

para afrontar la evasión y la elusión fiscal también tienen una perspectiva internacional, es necesario abordar el análisis de la legislación tributaria a la luz de la doctrina internacional sobre derechos humanos.

Una vez que se han implementado las normas de intercambio de información, las preocupaciones recaen sobre el grado de protección de los contribuyentes. Hasta ahora las legislaciones estaban preparadas para ofrecer un alto grado de protección en un mundo donde no había intercambio automático de información fiscal entre los Estados. Luego, ¿qué tipo de información podrá intercambiarse automáticamente? ¿Cómo y para qué el Estado receptor utilizará esa información? La ambigüedad que muestra la legislación contemporánea nos indica que aún están por resolver cuestiones relativas al alcance y límite legal del intercambio de información, para que, en definitiva, no resulten perjudicados los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos. Por lo tanto, nos enfrentamos a una doble disyuntiva: abordar coordinadamente la lucha contra el fraude fiscal y, al mismo tiempo, proteger debidamente los derechos de los contribuyentes.

3.- Objetivos de la investigación y principales hipótesis

Este proyecto de tesis doctoral bajo el título "Derechos y Garantías del Contribuyente en la Era Digital. Transparencia e Intercambio de Información " se iniciaba con la siguiente pregunta: ¿las nuevas políticas de intercambio de información pueden infringir ciertos derechos de los contribuyentes? La hipótesis central del proyecto, pues, consistía en considerar que las nuevas políticas de intercambio automático de información fiscal pueden entrar en conflicto con ciertos derechos de los contribuyentes debido los precipitados cambios que han implementado los Estados a fin de obtener una mayor transparencia de los contribuyentes.

Respecto al tratamiento de los datos, puede verse traspasada la esfera de algunos derechos debido a ciertos factores: 1) la forma en que se desarrollan las relaciones económicas y sociales, 2) las tecnologías de la información y las

comunicaciones que, a efectos fiscales, utilizados para el intercambio de información, han evolucionado para proporcionar al Estado nuevas formas de control, acceso y gestión masiva de la información, 4) La falta de sincronía entre las nuevas disposiciones de transparencia que han entrado en vigor y la adaptación de la legislación sobre los derechos y garantías del contribuyente. Por tanto debería considerarse un nuevo enfoque o un nuevo sistema.

En este sentido, el objetivo del proyecto era indagar el modo de procurar una protección jurídica ponderada a los intereses contrapuestos de los Estados y de los contribuyentes en torno al intercambio automático de información con trascendencia tributaria. Es cierto que el mantenimiento del Estado de Bienestar requiere recursos adecuados; por eso la recaudación de impuestos se convierte en un elemento esencial para la vida en común y la cohesión social. Sin embargo, ¿hasta dónde pueden llegar estos mecanismos para obtener impuestos bajo el nuevo contexto de globalización? El intercambio de información es el instrumento más eficaz para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal. Para ello, esta investigación tiene como objetivo analizar las diferentes políticas de transparencia fiscal que se están aplicando, a fin de discernir cuáles serían las más adecuadas para abordar la prevención y eliminación de la evasión fiscal y de la llamada “planificación fiscal agresiva” - en términos de justicia tributaria y deber de contribuir- con la menor interferencia posible en la esfera personal de los ciudadanos y la mínima merma de los derechos de los contribuyentes, garantizando el pleno respeto a los derechos fundamentales que los ordenamientos internacionales y nacionales les reconocen.

Así, una vez expuesto brevemente el contexto de la investigación y la hipótesis central, los objetivos de esta tesis se pueden dividir en dos categorías: los objetivos principales y los objetivos secundarios.

Los objetivos principales son:

1) Determinar si se vulneran los derechos y garantías de los contribuyentes respecto a sus datos personales, como consecuencia de su intercambio masivo a efectos tributarios.

2) Identificar cuándo y por qué ocurren esas violaciones en la interacción entre las Autoridades tributarias y los contribuyentes.

3) Identificar qué derechos pueden verse afectados, cómo y por qué desde un enfoque supranacional, europeo y español.

4) Determinar si las disposiciones legales vigentes traspasan la esfera de los derechos y garantías que protegen a los contribuyentes, e identificar cuáles son las lagunas legales que permiten esas infracciones.

5) Lograr una solución proporcional y justa que permita que los nuevos modelos de intercambio de información cumplan sus objetivos, pero que al mismo tiempo proteja los derechos de los contribuyentes con las garantías adecuadas ex ante, antes de verse obligados a requerir su reconocimiento ante los tribunales de justicia.

6) Hacer propuestas de acuerdo con el contexto y las circunstancias actuales para resolver las lagunas legislativas que conducen a las situaciones de violación.

Los objetivos secundarios que se deducen de los principales son:

1) Definir las condiciones que condujeron a un estándar global de transparencia fiscal desde una perspectiva técnica, pero también desde el punto de vista de la filosofía política, para justificar los nuevos términos de transparencia fiscal como los más adecuados para construir un sistema fiscal más justo y eficiente.

2) Sistematizar el modelo de relaciones jurídicas y cómo se vinculan cuando se produce un intercambio de información.

3) Estudiar las actuales cláusulas de intercambio de información y cómo evolucionaron para llegar al estado actual.

4) Determinar cómo los nuevos estándares de transparencia interactúan con los derechos de los contribuyentes desde un punto de vista supranacional y a la luz del principio de proporcionalidad, con el propósito de alumbrar una modelo de argumentación jurídica que pueda permitir resolver, caso por caso, de forma ponderada los conflictos que en este ámbito se plantean entre el deber de contribuir y los derechos fundamentales de los contribuyentes.

4.- Metodología

Para alcanzar los objetivos propuestos, el desarrollo de esta tesis doctoral seguirá una metodología multidisciplinar. En primer lugar, para entender todas las cuestiones que se plantean es crucial un enfoque general para establecer el contexto en el que se aplican las disposiciones legales aplicables en la materia. Este enfoque debe hacerse desde diferentes perspectivas: 1) desde un punto de vista filosófico o sociológico, que permita comprender lo que supone la transparencia para la sociedad actual y cómo ha influido en el modelo presente de transparencia fiscal; 2) desde un punto de vista constitucional, para entender cómo y por qué la globalización fue capaz de desestabilizar la forma clásica en la que los Estados ejercían el poder político y cómo ha condicionado y alterado la organización del poder tributario. Esto requerirá un acercamiento al supranacionalismo y al pluralismo constitucional, en tanto que nuevas formas de orden político. A partir de ahí, se hará un análisis positivo de las cartas supranacionales de derechos humanos y se acotará y fundamentará la relevancia que adquiere el estatuto fundamental de los contribuyentes en la ordenación de un modelo equilibrado de transparencia fiscal internacional.

A continuación será necesario un enfoque dogmático: Un análisis dogmático de las diferentes figuras jurídicas derivadas de la relación subjetiva, generada por el intercambio de información, para comprender cuáles son los diferentes derechos, garantías, obligaciones y deberes en liza, cómo están

interconectados entre sí y clarificar el marco dogmático en el que se encuadra el análisis de la cuestión. Una vez definido el marco teórico y la perspectiva supranacional del problema se dará paso al examen más concreto del Derecho positivo europeo y español al respecto. Es imprescindible contemplar el Derecho positivo desde una perspectiva internacional porque las normas de transparencia para fines fiscales también se construyen desde una perspectiva internacional. Por último, debe realizarse un análisis exhaustivo de las disposiciones positivas de los diferentes modelos de intercambio de información. Asimismo, será necesario examinar la evolución histórica del patrón de transparencia y de los diferentes modelos vigentes y predentes, para entender los respectivos abordajes que del problema de la elusión y de la evasión fiscal de los mismos se deducen.

Las diferentes maneras de abordar la elusión y la evasión fiscal frente a las principales hipótesis que dieron inicio a esta investigación culminarán con un análisis de la norma legal de transparencia y las disposiciones legales de los modelos más recientes, evaluando los posibles riesgos implícitos, en términos de los derechos del contribuyente sobre sus datos, teniendo en cuenta el contexto en el que se encuentran. Así, una vez expuestas las diferentes piezas, se procederá a un análisis de proporcionalidad para ponderar la influencia que las nuevas disposiciones de intercambio de información tienen sobre los derechos de los contribuyentes y diseñar un modelo de argumentación jurídica para resolver los conflictos entre el deber de contribuir y los derechos de los contribuyentes en este ámbito utilizando al respecto la teoría de la proporcionalidad del Prof. Robert Alexy.

5.- Estructura de la tesis

La metodología y los objetivos de la tesis se estructuran en seis capítulos que culminan en unas conclusiones y en unas propuestas globales. Todos los capítulos tienen la misma estructura: una aproximación a su contenido, el desarrollo del mismo y un epílogo.

El capítulo primero aborda los diferentes enfoques desde los que se puede desgranar el contexto del problema. En primer lugar, el enfoque sociológico de la transparencia; en segundo lugar, el enfoque de la teoría constitucional y del poder; y en tercer lugar, un análisis positivo de las Cartas de Derechos Humanos que se hará diferenciando las Cartas vinculantes de las no vinculantes. Cierra el capítulo una reflexión sobre el sentido de la condición humana: 1) a modo de reivindicación de los derechos de los contribuyentes, 2) a modo de introducción de la teoría constitucional, para sostener una defensa ex ante de los derechos de los contribuyentes, como el modelo más adecuado para proceder en la actualidad.

El capítulo segundo explica la teoría general sobre las relaciones jurídicas generadas por el intercambio de información y el contenido dogmático de las categorías jurídicas que se entrecruzan al respecto.

En el capítulo tercero se analizan las disposiciones de Derecho positivo de la UE y español relativas a los derechos y garantías que pudieran estar involucrados en los intercambios de información con finalidad tributaria.

Los capítulos cuarto y quinto contienen la evolución histórica de los modelos de intercambio de información. El capítulo cuarto examina y analiza los modelos clásicos o los modelos pre-FATCA, por cuanto el modelo americano fue un punto de inflexión para el intercambio de información. El capítulo quinto describe y estudia los nuevos modelos de intercambio de información. El contenido detallado de estos nuevos modelos se aborda en el capítulo sexto con una descripción y un análisis más profundo de la nueva norma de transparencia y, a partir de un enfoque global, este mismo capítulo acomete la evaluación de los posibles riesgos implícitos a los nuevos modelos de intercambio de información; terminando con la presentación de un modelo de argumentación jurídica de ponderación de deberes y derechos al respecto, construido desde la teoría de la proporcionalidad del Prof. Robert Alexy. Por último, unas conclusiones generales exponen y resumen todo el trabajo realizado, que se cierra con varias propuestas a tenor de las conclusiones precedentes.

General Introduction

1.- Scenario

Starting in 2008, several cases of tax fraud and evasion came afloat in financial entities located in what are considered tax havens or countries with a great enhancement of tax secrecy and reticence to adapt their domestic legislation to cooperate in the taxation field. The collapse of the bubble economy and the dramatic tax evasion cases (some of them of billions of Dollars) just made clearer what all the Tax Authorities already knew: the current norms about tax cooperation among States were outdated from the social and economic reality.

In combination with those circumstances, the way the world worked had changed rapidly in just a few decades or even years. The fast development of Information technology and communications technology together with the collapse of the Soviet Union gave hegemony to the capitalist economic system, and helped to ease and promote communication among people. These two factors influenced and drastically changed international relationships at a social, cultural, economic and working level. Generalised mobility around the globe and the shortening of physical distances changed the concept of borders. The delocalization of companies and investments has gradually blurred the sense of borders from an economic point of view. That is what one understands as globalization. That progressive disappearance of borders also affected the classical concept of political power, since it influenced the grounds of the Nation-State. The classical concept of Nation-State was sustained on the pillar of physical borders within which they had full decisional and intervention capacity, granted by the sovereign power. So, globalization killed the modern State organization.

At a taxation level, all those changes also had an impact on State Treasuries. Even though the non-written economic rules changed, all the Nation-States had their own written juridical order to define the taxation system based on the fiscal sovereignty still in place. This scenario boosted fiscal engineering and

aggressive tax planning that are counterproductive for Treasuries. Consequently, before those social, political and economic circumstances, the crisis, the flagrant cases of tax evasion and the urgent need for resources compelled the governments in the G20 to seek a common solution to all those pitfalls. That was when the individual Governments understood the importance of tax cooperation at a supranational level.

After the London 2009 meeting, the different G20 authorities pushed for the implementation of an effective standard of exchange of information, which was represented by Article 26 of the OECD MC. Shortly after that proposal, the G20 and all the representatives of the OECD countries at the 2009 Los Cabos meeting agreed to improve transparency standards and the exchange of information methods, as the best way to solve the funding problems they had. The interest of the States to obtain resources is actually a matter of general interest to society, since the duty to contribute is a key element for the existence of any social and democratic State under the Rule of Law. The general interest for a common good became a priority.

The OECD launched a pack of measures to promote transparency (peer-review processes to discourage tax secrecy) that were strictly applied. The measures to cope with that common good objective included enhancing transparency criteria (availability of information, access to information and exchange of information), repressing any sign of tax secrecy and lack of cooperation through the exchange of information for tax purposes. Those first measures, once accomplished, were complemented with a step forward: the intention to evolve from an exchange of information upon request towards an automatic exchange of information.

In 2010, the United States of America launched its own automatic information exchange model by broadening the information for fiscal purposes to include financial information as well. That was the FATCA: Foreign Account Tax Compliance Act, which was a bench-mark that forced the rest of the world to react, not only for reasons of automatic exchange of information, but for a lot more that will be detailed in the body of this research. After the FATCA, and the

change of paradigm, the G20 once again set up the OECD to draw up a new standard of transparency for tax purposes based on FATCA's wider transparency, and provided an automatic and even multilateral exchange of information.

All these measures that started as proposals or soft-law instruments with no binding effects, have ended up becoming a (binding) reality for the juridical orders of the States. Here is when one wonders what would be the consequences of all those shifts in the internal orders regarding the taxpayers' rights. Since 2009, very important changes have shaken the principles of Tax Law. The vast majority of tax systems have been turned upside-down by supranational instruments which were adapted to national provisions, but very few changes have been implemented done at the same time on taxpayers rights to adapt to the new context of exchange of information, in order to defend their legitimate interests as the States Treasuries have done.

2.- Focus

The triangle formed by fiscal transparency, mutual assistance and the exchange of information has been part of the European dynamics for decades. Nevertheless, due to the growing relevance of transnational operations, the past regulations had too many legal loopholes to be able to face the present challenges of an era and the context of globalisation. In recent years, the debate about the exchange of information and transparency has become a matter of interest not only for the European Union but also for international organisations and even third States. In the face of all these contextual changes, the governmental structures and their spheres of power should be sustained on a model of social organization which would aim to efficiently reach the common good through the principle of subsidiarity.

This philosophical focus will be present throughout the research, one of the major objectives of a tax system is to assure the well-being of the whole community by assigning public resources. In this sense, fiscal transparency

seeks to have a proper resource management by using means such as the models of exchange of information, which are a mechanism that has been designed for the prevention and detection of tax evasion and fraud. Thus, for this research it would be convenient to perform a close and systematic analysis of the current binding Models of exchange of information for tax purposes, comparing their pros and cons for both States and citizens.

Due to the growing interest shown by supranational organizations to implement these mechanisms, this project will examine the exchange of information policies currently in place and the ones that the international forums plan to implement. For this reason, international tax legislation will play a crucial role in the development of this PhD Thesis, as well as the approach by the European Union Institutions. Consequently, there is the need to study the Tax Law under the light of the international doctrine on human rights, since the measures to face tax evasion come from an international perspective, as well.

Once the exchange of information standards has been implemented, the concerns fall on the degree of protection of the taxpayers. Until now, the legislations were prepared to offer a high degree of protection in a world where there was no automatic exchange of fiscal information among the States. Then, which kind of information could be automatically exchanged? How and for what would the receiving State use that information? The ambiguity shown by the contemporary legislation indicates to us that there are still some questions pending about where do the legal limits for the exchange of information lie so as not to harm basic rights and freedoms of the citizens. We therefore face a double problem: address tax fraud and, at the same time, protect the taxpayers' rights.

3.- Objectives of the research and main hypothesis

This project of PhD Thesis under the title: "Rights and Guarantees of the Taxpayer in the Digital Era. Transparency and Exchange of Information" starts with the question "will the new exchange of information policies trespass certain

taxpayers rights?” The central hypothesis of the project considers that the new policies of automatic exchange of fiscal information may enter into conflict with certain rights of the taxpayers because of the rapid changes to implement a broader transparency from the Taxpayers to the States.

The sphere of some rights regarding data might be trespassed due to certain factors: 1) the way economic and social relationships are currently developed, 2) IT and communications technology provide a new range of ways to control and access the information, 3) the instruments used to exchange information for tax purposes have evolved to adapt to the changes pointed out above, 4) The lack of adaptation of the legislation on rights and guarantees at the same time the new transparency provisions entered into force. That is why a new approach or a new system should be considered.

This being the case, the objective of this research aims to give an answer to the States/Taxpayers interests. It is true that the maintenance of the welfare State requires adequate resources. That’s why tax collection becomes an essential element. Yet, how far can these mechanisms go to obtain taxes under the new context of globalization? The exchange of information is the most efficient tool to halt fraud and tax evasion. To achieve it, this research aims to analyse the different transparency policies that are being applied, so as to discern which ones would be the most suitable to address tax fraud and harmful tax practices –in terms of tax justice and the duty to contribute– with the least possible interference and costs on the taxpayers’ rights.

Thus, once briefly exposed the research context and the central hypothesis, the objectives of this PhD Thesis can be divided in two categories: the main objectives and the secondary objectives.

The main objectives are:

- 1) To determine if there are violations of the rights and guarantees of the taxpayers regarding their data.

2) To identify when and why those violations happen in the interaction among Tax Authorities and Taxpayers.

3) To identify which rights can be affected, how and why from a supranational, European and Spanish focus.

4) If the current legal orders trespass the sphere of protection of the taxpayers, another goal will consist in identifying which are the loopholes that allow those infringements.

5) To reach a proportional and fair solution to allow the new models of exchange of information to execute their objectives but at the same time to protect the taxpayers' rights with the suitable guarantees ex ante, before claiming for them in Court.

6) To make proposals in accordance with the current context and circumstances in order to solve those legislative loopholes that lead to the situations of violation.

The secondary objectives that come together with the primarily objectives are to:

1) Suitably base the conditions that led to a global fiscal transparency standard from a technical perspective, but also from the viewpoint of political philosophy, in order to justify the new terms of fiscal transparency as the most appropriate to build a fairer taxation system in terms of tax justice.

2) Systemize the model of juridical relationships and how they are linked when an exchange of information takes place.

3) Study the current exchange of information clauses and how they evolved to reach the present state.

4) Determine how the new standards of transparency interact with the taxpayers' rights from a supranational point of view and the study of the principle of proportionality.

4.- Methodology

The development of this PhD Thesis to achieve the proposed objectives will follow a multidisciplinary methodology. In the first place, a general approach to settle down the context where the legal provisions are applied is crucial to understand the issues. This approach has to be done from different perspectives; in the first place, from a philosophical or sociological point of view in order to understand what transparency supposes for the current society and how it influenced fiscal transparency; in the second, from a constitutional point of view in order to understand how and why globalization was able to destabilise the classical way States exercised political power and how it impacted the organization of taxing power. This will require an approach to supranationalism and constitutional pluralism as the new ways of political order. From that, a positive analysis of the supranational charts of human rights will be done to finally enhance the importance of the human condition of the taxpayers, and how.

Then, a dogmatic approach is required. A dogmatic analysis of the different legal figures derived from the subjective relationship generated by the exchange of information is necessary to understand which are the different rights, guarantees, obligations and duties, how are they interconnected among themselves, and a dogmatic construction of the content of those legal figures. That theoretical description and the supranational perspective will give room for a more concrete analysis of the current content of the legal figures in the European and Spanish legal orders. It is important see the positive law from an international perspective because the standards of transparency for tax purposes are also built from an international perspective. Finally, an exhaustive analysis of the positive provisions of the different exchange of information models has to be performed. How the standard of transparency evolved and

which are the different existing models nowadays is important to understand how they face, in their own way, the problem of tax evasion.

All these different ways to cope with the main hypothesis that started this research have to be crowned with an analysis of the legal standard of transparency and the legal provisions of the most recent models, the risks that might entail taking into account the context where they are being applied and how they might influence the taxpayer's rights regarding data. Thus, once exposed all the different pieces, a proportionality analysis is required to balance the influence the new provisions of exchange of information have on taxpayers' rights. In order to do so, Prof. Robert Alexy's proportionality theory will be used.

5.- Structure of the Thesis

The methodology and the objectives of the Thesis are structured in six chapters, to finally end with global conclusions and proposals. All the chapters have the same structure, an approach to its content, the development of the content and an epilogue. The Chapters contain and develop the methodology as follows:

Chapter I contains the different approaches on which the context is based. In the first place, the sociological approach to transparency, in second place, the constitutional and power theory approach, in third place, a positive analysis of the Charters of Human rights will be done, differentiating the binding Charters from the non-binding ones. The chapter closes with a reflection on the sense of the human condition to claim for taxpayers' rights, and it introduces the constitutional theory to sustain an ex ante defence of the taxpayers as the most suitable model to proceed nowadays. Chapter II explains the general theory about the juridical relationships generated by the exchange of information and the dogmatic content of its legal figures. Chapter III develops the empirical legal provisions at European and Spanish levels regarding the Rights and Guarantees that might be involved in exchange of information cases.

Chapters IV and V contain the evolution of the models of information exchange. Chapter IV analyses the classical models or the Pre-FATCA models, as the American model was a turning point for the exchange of information. Thus, Chapter V describes and studies the new models for exchanging information. Finally, Chapter VI covers all of them. It performs a deeper description of the new transparency standard, and goes on with an overall approach to the risk the new models of exchange of information could lead to, to finally end up with a proportionality balance, applying Prof. Robert Alexy's theory. Finally, the general conclusions of the whole work will be exposed and summarized, and several proposals will be presented in the light of the conclusions.

Capítulo I.- Aproximación contextual desde la óptica supranacional

Planteamiento

Este capítulo analiza íntegramente la situación contextual desde una óptica estrictamente internacionalista, por la relevancia que en sí tiene la entidad supranacional en la aplicación de los modelos de intercambio de información en el escenario global, y la transcendencia de este proceso globalizador en la creación y estandarización de estos nuevos modelos de cooperación internacional. En primer lugar, a fin de comprender las actuales circunstancias, será necesaria una aproximación a las causas que las han motivado desde el punto de vista sociológico-filosófico. A tal propósito se abordará el análisis bajo una perspectiva genérica, es decir, dentro de este contexto general, cuáles son las reglas no escritas que rigen en la sociedad de la transparencia y cómo éstas inciden en el ámbito tributario, donde se aplican/aplicarán los nuevos modelos de intercambio de información fiscal.

Hecha la reflexión de las circunstancias contextuales –a las que se recurrirá de nuevo en el capítulo VI como elemento para realizar el análisis de proporcionalidad– y partiendo del análisis dogmático de los elementos presentes en la relación jurídica existente, derivada de la potestad de información, se proseguirá situando al lector en el plano teórico que resulta de interés: los derechos de los contribuyentes. No obstante, antes de proceder al estudio de los instrumentos jurídicos internacionales, es importante recalcar en que se parte de la idea que todos los contribuyentes son seres humanos que por el hecho de serlo gozan de unos derechos inherentes. Dicho esto, una vez concluida la aproximación inicial, desde la óptica filosófico-sociológica con la que se ha analizado el contexto donde se aplican las medidas legales, es imprescindible hacer una aproximación legal a la materia que aquí concierne: los derechos subjetivos de los contribuyentes.

El capítulo prosigue a modo de introspección sobre la evolución que han experimentado las normas reguladoras de los derechos básicos del hombre. Esto es la transformación que ha sufrido este fenómeno, inicialmente circunscrito al ámbito estatal y al nacimiento del Estado moderno, hacia otros espacios denominados supranacionales, más allá de los límites del Estado. A tenor de la coyuntura actual, como se ha expuesto en el primer epígrafe, la ola globalizadora ha trascendido las fronteras en todos los ámbitos, alcanzando también en su expansión el radio de actuación de las normas reguladoras.

Al respecto, dice Marshall McLuhan, la sociedad es una aldea global, y, por tanto, las normas meramente locales ya no son suficientes para conducirla hacia un bien común. De ahí que el modelo de Estado constitucional, basado en una norma reguladora y fundamentadora de los derechos humanos ya no sea suficiente. Las cartas, convenios, resoluciones, informes y demás directrices de organismos supranacionales poco a poco han ido calando en los ordenamientos domésticos, produciendo el fenómeno del supranacionalismo, también a nivel constitucional.

A partir de esta línea argumental, el análisis del fenómeno supranacional dará continuidad al trabajo como introducción al análisis de la validez de las normativas y directrices que surgen de organismos distintos a los Parlamentos y que terminan adaptándose para ser finalmente normativa vinculante. Concretamente, y del mismo modo que en el epígrafe 1, este análisis se realizará desde dos ópticas, la genérica, donde se analizará el fenómeno del supranacionalismo partiendo del ámbito constitucional, y la específica, cuyo último apartado estará dedicado al impacto del supranacionalismo en las normas tributarias. Luego, a partir de la visión internacional de los niveles de protección y la conceptualización de los derechos subjetivos y las garantías procedimentales, la perspectiva europea y la española podrán abordarse en el capítulo siguiente.

El resultado de ambas aproximaciones servirá para plantear el análisis positivo de la normativa vigente. Se empezará por conocer el estándar global de protección de los derechos de las personas y mediante los instrumentos

actuales de protección se podrá determinar a nivel empírico cuál es la regulación real de los derechos humanos. No obstante, dado que muchos de los instrumentos jurídicos utilizados no actúan como instrumentos vinculantes de Derecho, como se verá, éstos, una vez aprobados, quedan como meras recomendaciones o directrices también a nivel de derechos fundamentales.

Por esta razón, el epígrafe 3 también se ha dividido en dos apartados, en el primero se analizarán los instrumentos vinculantes y en el segundo otros instrumentos que tratan o regulan derechos relacionados con los datos. En el caso de estos últimos la exposición incidirá tanto en su contenido como en la influencia que ejercen o que pueden ejercer en los Estados que hayan decidido adherirse y cuál podría ser su potencial impacto en caso de adopción como normativa interna.

Finalmente, cerrará el capítulo una reflexión sobre la conceptualización y fundamentación de derechos fundamentales y su relación en los contextos de poder actuales, y, especialmente, el modo cómo queda condicionado por esta situación el ámbito tributario. Tal y como ya se ha advertido en líneas anteriores, también aquí el axioma argumental se circunscribe a la idea que los contribuyentes son algo más que meros obligados tributarios, son sujetos de derechos. Derechos que deberían prevalecer en todas las relaciones jurídicas, inclusive en las relativas a los tributos, al margen de toda evolución contextual.

1.- Reflexión marco: La sociedad de la transparencia

Si un adjetivo tuviera que definir el siglo XXI éste sería transparente. Vivimos en la sociedad de la transparencia y en ello ha influido notablemente el auge y globalización de las nuevas tecnologías. Constantemente el usuario libera a la red todo tipo de información personal: preferencias, intereses, perfil, etc... esperando recibir los mismos *outputs* de los demás usuarios. Para este ciudadano, ahora global, conectado e informado, el conocimiento/saber viene a ser una herramienta de dominio de su entorno y de control de las estructuras sociales y políticas que lo conforman. En la sociedad existe la necesidad

imperiosa de mostrarlo todo y de saberlo todo y se rechaza de plano lo oculto y secreto. De otro modo, es fácil entender esta evolución social: Basta recordar anteriores organizaciones políticas y sociales, cuya trayectoria viene marcada por el totalitarismo, la opacidad o el oscurantismo, para comprender esta imperiosa necesidad de transparencia y el rechazo social al secretismo. El Estado, por tanto, no puede quedar al margen de este proceso, necesita eliminar el estigma de violencia y opacidad que lo ha venido definiendo y reconstruirse en consonancia a la nueva realidad social que reclama transparencia. Y es lógico que así ocurra, pues es resultado de causa-efecto, como bien expone el filósofo Buyng-Chul Han:

“la transparencia es un estado en el que se elimina todo no saber. Donde domina la transparencia, no se da ningún espacio para la confianza. En lugar de «la transparencia produce confianza» debería decirse «la transparencia deshace la confianza». La exigencia de transparencia se hace oír precisamente cuando ya no hay confianza. En una sociedad que descansa en la confianza no surge ninguna exigencia penetrante de transparente. La sociedad de la transparencia es una sociedad de la desconfianza y de la sospecha, que, a causa de la desaparición de la confianza, se apoya en el control”¹.

Por contradictorio que parezca, la transparencia es la mejor forma de control que puede ejercer un Estado; ya que no supone un medio de coacción violento, al contrario, se presenta como un poder invisible, amable, seductor, donde la relación anterior de mera representación se ve sustituida por otra de colaboración recíproca estado-ciudadano. Medidas como la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, o fruto de ésta el portal de la transparencia², entre otras iniciativas, sugestionan al representado dándole la sensación de control sobre la gestión de la cosa

¹ HAN, B-C.. *La sociedad de la transparencia*. Barcelona: Herder Editorial S.L., 2013, p. 92.

² La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, tiene por objeto ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos.

pública y tratan de mostrar al Estado como un ente participativo, abierto y sujeto a la rendición de cuentas, sometido al servicio de sus ciudadanos. Han lo expone claramente cuando dice que “el poder inteligente, amable, no opera de frente contra la voluntad de los sujetos sometidos, sino que dirige esa voluntad a su favor”³. Efectivamente, pero, del mismo modo que el Estado se muestra voluntariamente transparente, pues en apariencia lo demuestra -la legislación sobre transparencia, participación ciudadana, etc.- también exige reciprocidad a los ciudadanos en un grado igual o superior al recibido. Esta exigencia se lleva a cabo sin mediar coacción alguna, puesto que el discurso institucional satisface al ciudadano que obedece convencido de actuar en beneficio propio, y es que como bien dice Barrycoa, “el control simbólico es más efectivo que el control físico”⁴.

Con todo, no deja de ser significativo que la mayoría de doctrinas o corrientes filosóficas desde la creación del Estado moderno hasta la actualidad han subrayado la necesidad de imponer límites al poder del Estado; ya que en la medida que se restringe el poder del Estado aumenta el marco de libertades individuales y la garantía de sus derechos. El Estado moderno, entendido como tal, se configura desde el siglo XVII hasta mediados del siglo XX⁵, y el nacimiento de esta forma de organización política supone para el individuo renunciar a su parcela de poder. En el campo de la sociología, quizás el estudio más ajustado a la definición de Estado moderno se la debemos a Max Weber por la relación que establece entre el Estado y el capitalismo. Y es que el Estado moderno resulta inviable si no se constriñe al ámbito de la racionalidad capitalista y a la institucionalización del poder centralizado en el Estado. Según Weber, el Estado es “una asociación de dominación con carácter institucional que ha tratado, con éxito, de monopolizar la violencia física legítima como medio de dominación”⁶.

³ HAN, B-C. *Psicopolítica*, Barcelona: Herder Editorial S.L., p. 29.

⁴ BARRYCOA MARTÍNEZ, J., *Sobre el poder en la modernidad y la posmodernidad*, Barcelona: Scire/Balmes, 2002, p.95.

⁵ La Modernidad política empezó con la transición del absolutismo al parlamentarismo, fenómeno que ocurrió durante el siglo XVII.

⁶ WEBER, M., *El político y el científico*, Madrid: Alianza Editorial, S.A., 2005, p.92.

En efecto, una vez asumido el control total de la violencia, mediante leyes y normas los Estados modernos extirparon de la sociedad cualquier atisbo de manifestación violenta, que solo quedaba legitimada en su ejercicio, como instrumento de poder, desde las instituciones del Estado. He ahí una relación de poder político instrumental, inequívocamente unidireccional, que inevitablemente entrará en conflicto de intereses; la historia moderna y contemporánea está plagada de ejemplos, incluso en países considerados universalmente como avanzados y democráticos. Al respecto dice Arendt, la política es una lucha por el poder y la violencia es la más flagrante manifestación de poder⁷.

Con todo, el proceso evolutivo de una sociedad privada de violencia ha generado individuos dóciles que rechazan cualquier acto violento. La violencia es vista como un elemento pernicioso e improductivo que debe ser erradicada de todos los ámbitos, sean privados o comunes. Una consecuencia directa derivada del rechazo social a la violencia es que el Estado también se ha visto obligado a evolucionar hacia otras formas de legitimación que no requirieran de la coacción física. Y es ahí, en este contexto, cuando declina el Estado moderno y se empieza a gestar el Estado posmoderno.

El final de la guerra fría y la expansión del capitalismo de mercado señalan la eclosión del Estado posmoderno. El “fin de la Historia” preconizado por Fukuyama vaticina el nacimiento de la era de la globalización de las comunicaciones, del libre mercado, y la desaparición de las fronteras basadas en la soberanía política. En efecto, es una realidad manifiesta que el auge y expansión de las TIC ha propiciado el resurgimiento de una nueva sociedad, globalizada e informada, libre de limitaciones espaciales y temporales, que, consciente de su capacidad de autogestión, invade todos los ámbitos de poder, económico, político y social. En resumidas cuentas, las nuevas tecnologías han propiciado un paulatino desplazamiento del poder, centrado exclusivamente en el Estado, hacia otros centros de poder controlados, ahora, por la sociedad civil. Se ha gestado, pues, un nuevo modelo social y económico que supone

⁷ Cfr. ARENDT, H., *Sobre la violència*, Madrid: Alianza Editorial S.A., 2012, p.48.

una amenaza para la gobernabilidad y estabilidad del actual sistema político. De otra parte, la liberalización de las fronteras, tanto en el espacio físico como en el virtual, ha venido a complicar aún más la compleja función controladora que el Estado ejerce sobre los ciudadanos, por lo que en la ejecución del control ha sido necesaria la cooperación internacional de otros Estados.

En semejante escenario, a fin de garantizar su permanencia, el Estado debe ejercer un poder que evite métodos de opresión y que sea imperceptible para la sociedad, a la vez que eficaz en sus mecanismos de control. Si el Estado moderno ejercía el control mediante el monopolio de la violencia como instrumento de fuerza y de poder, ahora esta forma de vigilancia ha sido sustituida por un sistema aparentemente inocuo a los ojos del ciudadano, pero de gran impacto en la sociedad: la obtención de información. Luego, la mejor forma de acceder y controlar a los ciudadanos es a través de sus datos.

Hace unas décadas, e incluso unos pocos años, la obtención de información de los ciudadanos suponía un enorme esfuerzo para las administraciones; actualmente las nuevas tecnologías han simplificado notablemente el proceso, puesto que el Estado solo necesita estar conectado a la red para acceder de forma cómoda y rápida a cualquier tipo de información que se haya depositado en ella. Y, en tanto que la información ha sido introducida libre y voluntariamente por el ciudadano, el método que usa el Estado para obtenerla es, en apariencia, inocuo y transparente. De ahí que la transparencia sea la mejor arma de control y vigilancia con la que cuenta actualmente el Estado posmoderno⁸.

⁸ “Las principales características del mundo posmoderno son las siguientes: • La disolución de la distinción entre asuntos nacionales e internacionales. La interferencia mutua en asuntos domésticos (tradicionales) y la vigilancia recíproca. El rechazo al uso de la fuerza en la resolución de disputas y la consecuente codificación de reglas de comportamiento auto-impuestas. La creciente irrelevancia de las fronteras: consecuencia del papel cambiante del estado, así como de los misiles, automóviles y satélites. La seguridad basada en la transparencia, la apertura, la interdependencia y en la vulnerabilidad recíproca.” (COOPER, R. “El Estado posmoderno”, *Revista Académica de Relaciones Internacionales*, GERI – UAM, núm. 1, 2005, p. 4.)

En colación con lo que se acaba de decir, en el siglo XVIII, Bentham diseñó un modelo de edificio institucional –fue pensado para una penitenciaría, aunque se le atribuyen también otros posibles usos- que bautizó con el nombre de *panóptico*. Basado en una estructura circular, cuenta con una casa de vigilancia en el centro de modo que los guardas, que ejercen el poder de control, pueden observar a todos los sujetos que se encuentren en cualquier punto del edificio⁹. Partiendo de este diseño arquitectónico con fines de vigilancia, a mediados del siglo XX, en la década de los setenta, otro pensador, Foucault, se apropió del concepto de panóptico para utilizarlo como categoría sociológica. En su obra *Vigilar y Castigar*, lo describe diciendo que su mayor efecto es:

“inducir en el detenido un estado consciente y permanente de visibilidad que garantiza el funcionamiento automático del poder. Hacer que la vigilancia sea permanente en sus efectos, incluso si es discontinua en su acción. Que la perfección del poder tienda a volver inútil la actualidad de su ejercicio; que este aparato arquitectónico sea una máquina de crear y de sostener una relación de poder independiente de aquel que lo ejerce; en suma, que los detenidos se hallen insertos en una situación de poder de la que ellos mismos son los portadores.”¹⁰

Así, pues, partiendo del concepto foucaultiano de panóptico, entendido como el poder omnipresente del Estado¹¹, se puede establecer una correlación con el fenómeno de la digitalización de la sociedad actual. El mecanismo de poder sigue siendo el mismo, control/vigilancia; lo que ha cambiado es la manera de obtenerlo y de aplicarlo. Se ha pasado de un poder institucionalmente centralizado que ejerce un control/vigilancia unidireccional, del Estado al ciudadano, sustentado en el monopolio de la violencia, a un nuevo escenario posmoderno donde la revolución tecnológica ha supuesto la descentralización del poder y un reparto bidireccional del control/vigilancia, del Estado al

⁹ Cfr. BENTHAM, J. *The Panopticon Writings*. London: Verso, 1995, pp.7-21.

¹⁰ FOUCAULT, M. *Vigilar y Castigar: nacimiento de la prisión*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores Argentina, S.A., 2002, p. 203.

¹¹ ZAMORANO FARÍAS, R.; Rogel-Salazar, R., “El dispositivo de poder como medio de comunicación: Foucault - Luhmann”, *Política y Sociedad*, núm. 50/3, 2013, p. 970.

ciudadano y del ciudadano al Estado. Y es que las nuevas tecnologías han cambiado el instrumento de control, la violencia ha sido sustituida por la información, y el control ahora se ejerce a través de la obtención de información. Sin embargo, tanto el reparto de poder como la bidireccionalidad del control/vigilancia son ficticios, puesto que ni el uno ni el otro son recíprocos. La ingente información personal liberada voluntariamente en la red por los ciudadanos, recabada y convenientemente archivada por el Estado no tiene comparación con la información de carácter estrictamente institucional que libera el Estado y recaba y recopila el ciudadano.

No hay duda que la red digital es un arma de doble filo que se convierte en instrumento de progreso o en una jaula de cristal, según se mire. Y es aquí donde se ve reflejado el esquema foucaultiano, porque si bien es cierta su relevancia en el progreso en todos los ámbitos de actividad humana, en concreto, en el campo político ha incrementado de forma notable la capacidad fiscalizadora del individuo hacia el Estado, no es menos cierto que en aras de este progreso se ha creado en la sociedad una dependencia absoluta de la red que facilita la acción controladora del Estado sobre los sujetos/ciudadanos. Aunque, eso sí, convenientemente aplicada, de forma imperceptible y transparente.

Y es que como bien dice Han “la vigilancia digital es precisamente más eficiente porque es *aperspectiva*. No tiene la limitación que es propia de la óptica analógica. La óptica digital posibilita la vigilancia desde todos los ángulos. Así, elimina los ángulos muertos”¹². La red, internet, la digitalización de la comunicación son transparentes, son *aperspectivas*, por lo que permite que los Estados accedan a cualquier dato de los ciudadanos para comprobar que su conducta sea acorde con las leyes nacionales e internacionales, anulando la violencia o coacción para obtener la información deseada.

¹² HAN, B-C, *op. cit.*, p.86.

1.1.- Más allá de un mero intercambio de información: Dataísmo.

La revolución de la informática ha iniciado lo que se viene a llamar la era de los datos y la información. En febrero de 2013 David Brooks publicó de forma profética cual es la filosofía que empezará a imperar en la sociedad digital: el Dataísmo¹³. Si en la era moderna la violencia era el máximo exponencial del poder, hoy en día quien posee los datos tiene el poder. Los datos revelan la información y, como dice Brooks permiten en primer lugar, poner en evidencia si una intuición es correcta o no y, en segundo lugar, permiten sacar a relucir patrones de conducta que se habían ignorado.

De la misma forma que la Ilustración en el siglo XVIII pretendió dismantelar el misticismo a partir de una exacerbación de la razón¹⁴, la transparencia a día de hoy supone una nueva Ilustración, que utiliza los datos para desmentir cualquier suposición posible o desvelar cualquier secreto demostrando la verdad a través de los datos. Kant definió la Ilustración como la salida del hombre de la minoría de edad. Entiende la minoría de edad como una incapacidad para servirse del propio entendimiento sin la guía del otro¹⁵. Es decir, el hombre madura cuando utiliza su razón, por lo que la razón fue el móvil que impulsó la Ilustración. De forma parecida, en la nueva ilustración “digital” el saber es su móvil y este saber se logra a partir de los datos.

Los datos, en tanto que verdad empírica y contrastable nos hacen “salir de la puerilidad” del secretismo; luego, toda realidad que no esté convenientemente datificada es susceptible de duda y desconfianza, porque no reflejará un conocimiento empírico de la verdad. Por tanto, para tener conocimiento

¹³ BROOKS, D. “The Philosophy of Data”. *New York Times*, 4 de febrero 2013, http://www.nytimes.com/2013/02/05/opinion/brooks-the-philosophy-of-data.html?_r=0&module=ArrowsNav&contentCollection=Opinion&action=keypress®ion=FixedLeft&pgtype=article [consulta: 02/04/2017]

¹⁴ Según el diccionario de la RAE Ilustración es el “Movimiento filosófico y cultural del siglo XVIII, que acentúa el predominio de la razón humana y la creencia en el progreso humano” (<http://lema.rae.es/drae/?val=ilustraci%C3%B3n>) [Consulta 02/04/2017]

¹⁵ KANT, I., “¿Respueta a la pregunta: Qué es la Ilustración? traducción de Rubén Jaramillo Vélez”. *Revista Colombiana de Psicología*. núm. 3, 1994, pp.7-10.

absoluto de la verdad sobre cualquier realidad todo se ha de convertir en datos e información¹⁶. El momento de la desmitificación, es decir, de dejar la verdad en manos de un instrumento completamente transparente como es el dato se puede considerar como el momento en que se pasa de lo moderno a lo posmoderno¹⁷.

El Dataísmo se puede definir como aquella filosofía por la que la realidad se convierte en datos. Todo tiene que estar debidamente registrado, de modo que el Dataísmo busca conocerlo absolutamente todo¹⁸. Pschera dice literalmente que “*Dadaismo significa totale privazione di senso. Il Dataismo, intenso come disciplina, si riferisce a un mondo del senso totale. In un mondo dominato totalmente dal Dataismo la realtà è completamente tradotta in dati. Tutto viene misurato e registrato, giudicato e analizzato, strutturato e ottimizzato in tempo reale. Tutti i rapporti di questomondo, tutte le connessioni –organiche, tecnche, economiche- sono Chiara e visibili*”¹⁹.

Lo que dicen los datos conforma una verdad absoluta, solamente contrastable con más datos. Esto ocurre porque los datos son “*transparent and reliable lens that allows us to filter out emotionalism and ideology*”²⁰. Existe una veneración por el dato, por la información y la comunicación. Por este motivo el *hacker* y activista de internet Frank Rieger dijo ya en 2010 que los gobiernos debían empezar a adaptarse a la transparencia digital (*Die Regierungensolltensichaufdigitale Transparenzeinstellen*)²¹, a raíz de los

¹⁶ HAN, B-C, *op. cit.*, p.88

¹⁷ VATTIMO, G. *La sociedad transparente*. Barcelona: Paidós, 1990, p.127.

¹⁸ “*Il Dataismo come disciplina filosofica pone anche implicazioni morale e datiche di questo procedimento poiché, in un mondo del sapere assoluto*”. (PSCHERA, A. *Dataismo: Verso I Big Data. Critica della morale anonima*, goWare, 2014, posición 347 en Kindle).

¹⁹ PSCHERA, A., *op. cit.*, posición 325 Kindle.

²⁰ BROOKS, D., *op. cit.* http://www.nytimes.com/2013/02/05/opinion/brooks-the-philosophy-of-data.html?_r=0&module=ArrowsNav&contentCollection=Opinion&action=keypress®ion=FixedLeft&pgtype=article [Consulta: 04/02/2017]

²¹ RIEGEN, F. “Das Zeitalter der Geheimnisse ist vorbei”, *Frankfurter Allgemeine*, 15.12.2012, <http://www.faz.net/aktuell/politik/wikileaks/wikileaks-und-die-folgen-das-zeitalter-der-geheimnisse-ist-vorbei-1576286.html> [Consulta 04/02/2017]

sucesos de Wikileaks. En efecto, un Estado, integrado y gobernado por individuos que viven en esta sociedad dataísta, tiene que acostumbrarse a ceder sus datos; porque, a fin de cuentas, no tiene credibilidad promulgar transparencia desde las instituciones si no se cede en terreno propio. Se ha visto que el Estado crea normas que lo hacen más transparente, pero, como se ha dicho también, a cambio exige reciprocidad. Esta reciprocidad supone conocerlo todo sobre sus ciudadanos. Cuanto más sepa el Estado de ellos más fácil será controlarlos. Entonces, el Dataísmo no solo influye en el comportamiento de los ciudadanos, sino también en la praxis gubernamental. Se promulgan normas de carácter interno e internacional por las que se exige transparencia, es decir, se exige un acceso libre a los datos que el/los Estado/s desea/n obtener de los ciudadanos. En pocas palabras, se obliga legalmente a entregar estos datos a los entes estatales. Así, pues, la era del secreto ha terminado y el motto de Kant sobre la Ilustración se hace más patente que nunca: *Sapere aude!* Atrévete a saber.

La necesidad de conocimiento absoluto genera que debamos disponer de los datos del modo más rápido posible. La inmediatez es una característica de la sociedad de la comunicación. De aquí que el intercambio automático de datos se haya popularizado y se reconozca como el método más eficiente de lograr transparencia, porque garantiza un acceso inmediato a los datos. Antes de la digitalización de la sociedad Vattimo intuyó que en una sociedad posmoderna los *mass media* serían un elemento imprescindible porque hacen posible una información “auténticamente a tiempo” sobre todo lo que sucede en el mundo²².

Sin embargo, los *mass media* “tradicionales” se han visto superados por los *digital media*, en tanto que elemento que supera el espacio y el tiempo como límites a la comunicación²³. Lo digital, dice Han, “aniquila la distancia”, pero esta ventaja tiene un inconveniente “su alta complejidad hace que las cosas sean como fantasmas y resultan incontrolables”²⁴. Cuando el Estado, que tiene

²²VATTIMO, G. “Posmoderno: ¿Una sociedad transparente?”, en ARDITI, B., *El reverso de la diferencia: identidad y política*, Caracas: Editorial Nueva Sociedad, 2000, p.19.

²³TAEKKE, J., PAULSEN, M. “Luhmann and the media” *MediaKultur* núm. 49. 2010, p. 5.

²⁴HAN, B.C. *En el enjambre*, Barcelona: Herder, 2014, pp.79 y 85.

el poder, los utiliza para su saber/conocer los medios digitales son más eficientes para su cometido (el saber absoluto sobre los ciudadanos) pero también generan ciertos riesgos que cabe tener en cuenta.

Esta devoción por el dato y la transparencia como nueva filosofía social puede llegar a conducir a un “totalitarismo digital” si no se enfoca correctamente. Un Estado totalitario se caracteriza por ansiar “un control total del hombre por el Estado”²⁵ porque dicho Estado quiere alcanzar el dominio sobre la vida y la mente del hombre en su totalidad²⁶. Por lo tanto, su propósito se encará a la construcción de “*un sistema social que se estructura en torno a ese objetivo de control total del individuo*”²⁷. Así, pues, para lograr estos hitos el Estado totalitario cuenta con “*una ideología oficial que comprende todas las fases del pensamiento, la acción y los sentimientos humanos, todos los aspectos de la actividad y de la existencia del hombre (entre ellos la Moral)*”²⁸.

Si se analizan estas características de los regímenes totalitarios en paralelo con el fenómeno dataísta se aprecian similitudes en cuanto al control y a la ideología. En primer lugar, el dataísmo se convierte en una ideología en sí misma, que sigue el lema “lo que no está en los datos no existe, no es real”, es la ideología de la creencia en los datos que desbanca cualquier tipo de suposición que no esté contrastada con más datos²⁹. En segundo lugar, la imposición de una sociedad de la transparencia hace que ésta sea más fácil de controlar por parte del Estado, que se sirve del panóptico digital para tal

²⁵ EBENSTEIN, W. *El totalitarismo. Nuevas perspectivas*. Buenos Aires: Editorial Paidós, , 1965, p. 20.

²⁶ ARENDT, H. *Los orígenes de los totalitarismos*. Madrid: Alianza Editorial, 2006 p.530 y ss.

²⁷ ROJAS, M., “Marx, Lenin y el totalitarismo”, *La ilustración liberal. Revista española y americana*, núm. 51, <http://www.ilustracionliberal.com/51/marx-lenin-y-el-totalitarismo-mauricio-rojas.html> [Consulta: 02/04/2017]

²⁸ MONTORO BALLESTEROS, A., *Derecho y moral*, Cartagena: Universidad de Murcia, 1993, p.15

²⁹ Byun-CHul Han dice “El imperativo de la segunda Ilustración es: se ha de convertir todo en datos e información. El dataísmo, que pretende superar toda ideología, es en sí mismo una ideología. Conduce a un totalitarismo digital. Por eso es necesaria una tercera Ilustración que revele que la Ilustración digital se convierte en esclavitud”. (Han, B-C, *op. cit.*, 88)

cometido, el llamado *Big Data*. El Big Data es la ciencia de acumular y guardar grandes cantidades de datos que van más allá de las capacidades que tienen los *software* convencionales, de los que se extrae y procesa la información deseada (*data mining*) dependiendo de quién sea el interesado y cual sea la finalidad de la obtención de los datos³⁰.

“El objetivo de *Big Data*, al igual que los sistemas analíticos convencionales, es convertir el Dato en información que facilita la toma de decisiones, incluso en tiempo real”³¹. ¿Por qué interesa entrar en la privacidad de las personas? Porque cuanto más se sabe de ellas, más fáciles son de influenciar³²; por eso el Big Data ha sido objeto de deseo por parte de empresas y gobiernos, para poder influir, a través del conocimiento, sobre las decisiones futuras. Como procesador de datos, el *Big Data* se ha utilizado mayormente para oportunidades de negocio (fines publicitarios de Facebook o Twitter) y para fines políticos (campañas electorales, como por ejemplo la de Barack Obama en 2008 y 2012³³) para seleccionar a los *targets* sobre los que se está interesado. Por tanto, si se ha llegado a la explotación de los datos para tales finalidades, nada impide el uso del *Big Data*, por parte del Estado, a modo de *Gran Hermano* orwelliano, que dispone de todo el conocimiento sobre sus ciudadanos y que, por tanto, puede controlar o servirse de la información sin unos criterios objetivos, es decir, transparentes, para alcanzar sus fines³⁴.

³⁰ SCHNEIER B. *Data and Goliath. The hidden battle to collect your data and control your world*. New York-London: W.W. Northon Company, 2015, p.24.

³¹ LÓPEZ LÓPEZ, J.C., “La moda del Big Data: ¿En qué consiste en realidad?” *El Economista*, 27.02.2014 <http://www.eleconomista.es/tecnologia/noticias/5578707/02/14/La-moda-del-Big-Data-En-que-consiste-en-realidad.html#Kku8LWiUHUAGrs0M> [Consulta: 02/04/2017]

³² PAYTON, M.T., CLAYPOOLE, T. *Privacy in the age of Big Data*. Lanham (Maryland): Rowman & Littlefield, 2014, p.6

³³ ISSENBERG, S. “How President Obama’s campaign used big data to rally individual voters, Part 1.” *MIT Technology Review*, 16.12.2012. <http://www.technologyreview.com/featuredstory/508836/how-obama-used-big-data-to-rally-voters-part-1/> [Consulta: 02/04/2017]

³⁴ A principios de 2017 Santiago Menéndez, director General de la AEAT anunció el uso de una aplicación informática para cruzar datos entre aquellos que se acogieron a la amnistía fiscal de

Entonces, para que el dataísmo no recaiga en “totalitarismo digital”, en primer lugar, tiene que haber una gobernanza de la información (*information governance*) que genere un control sobre el *Big Data* empezando por definir quien es el “dueño” o “usuario legitimado” de la información y cómo debe manejarse el *Big Data* para seleccionar a los potencialmente supervisados³⁵. En este sentido, resulta determinante establecer unos criterios transparentes para la selección de los datos verdaderamente relevantes y su uso por parte de las estructuras de Estado, de modo que éstas sean utilizadas objetivamente para identificar los *targets* y deben usarse estos datos con unos fines muy delimitados, y no otros: el riesgo de desviación de poder a este respecto es, sencillamente, inmenso.

En segundo lugar, tiene que haber una transparencia recíproca tanto por parte del Estado como de los ciudadanos. Por un lado, no tan sólo el Estado se debe servir de la transparencia para controlar a los ciudadanos, sino que éstos también tienen derecho a acceder a la información propia del Estado, como prevé, por ejemplo, la reciente Ley de Transparencia³⁶ aprobada por las Cortes. Por otro lado, es requisito indispensable que los ciudadanos “*should be entitled to know what data is being collected about them, what data is being archived about them and how data about them is being used –and by whom*”³⁷ cuando se trata de información personal. En definitiva, en una sociedad de la

2010 (Modelo 750) con los Modelos 720 de declaración de bienes en el extranjero que debe presentarse anualmente.

(http://economia.elpais.com/economia/2017/01/26/actualidad/1485432831_220639.html) .

Antes estos hechos, la Unión de Contribuyentes denunció “la nueva “herramienta de espionaje” de Hacienda para la detección de patrimonio la recopilación y procesamiento de datos masivos “podría violar también la legislación de infinidad de países, ya que Menéndez ha reconocido que la Agencia Tributaria busca datos sobre el patrimonio de los españoles en el exterior”. En pocas palabras, el Big Data es una realidad en el ámbito tributario.”

³⁵Cfr. GIORDANO, A.D., *Performing Information Governance: A Step-by-step Guide to Making Information Governance Work*, New Jersey: IBM Press Pearson PLC, 2015.

³⁶ Supra pie de página 2.

³⁷ SCHNEIER, B., *op. cit.*, p.159. El propio Schneier pone el ejemplo del intento de vender datos de los contribuyentes por parte de Reino Unido en 2014, medida que la propia opinión pública ha conseguido parar temporalmente (p. 79).

información en la que los intercambios y acumulación de datos resultan vitales para su funcionamiento, al estar enraizados en el principio de transparencia, es imprescindible modificar el estatus de ciertas garantías de los ciudadanos, como es el acceso y conocimiento de los datos que manejan los organismos del Estado sobre ellos mismos.

1.2.- El dataísmo en el marco tributario: Transparencia fiscal, una reflexión

El término transparencia fiscal lo definieron acertadamente Kopits y Craig como “*openness toward the public at large about government structure and functions, fiscal policy intentions, public sector accounts, and projections. It involves ready access to reliable, comprehensive, timely, understandable, and internationally comparable information on government activities*”³⁸. La transparencia supone compartir todo tipo de información con el propósito de hacerla accesible a la población, a otros gobiernos o a organismos internacionales.

El principal objetivo de la transparencia fiscal debe consistir, en consecuencia, en una apertura máxima de toda la información fiscalmente relevante de modo sistemático³⁹ con el fin de reducir las prácticas corruptas⁴⁰ y, de este modo, contribuir a la mejora de la estabilización de la Economía mediante una aplicación de los tributos más justa y una gestión de los presupuestos más eficiente. Es decir, cuantas menos barreras legales construyan los gobiernos para evitar revelar información interna, más transparente se considera un Estado. Esto conlleva que, de cara al ámbito de la fiscalidad, cuanta más

³⁸ KOPITS, G.; CRAIG, J., *Transparency in Government Operation*, Occasional Paper 158, International Monetary Fund, Washington DC, February 1998, p.1. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf> [Consulta: 02/04/2017]

³⁹ Así lo dice la OCDE “*full disclosure of all relevant fiscal information in a timely and systematic manner*” en OECD, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, OECD, 2002, p.7. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> [Consulta: 09/04/2017]

⁴⁰ HAMEED, F., “Fiscal Transparency and Economic Outcomes”. *IMF Working Paper 05/255 Fiscal Transparency and Economic Outcomes*. Washington D.C., 2005, p. 8. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05225.pdf> [Consulta 09/04/2017]

información fiscalmente relevante esté dispuesto a compartir un Estado, más transparente se considera éste, y por tanto, mejor administración tiene.

Diversos Organismos internacionales llevan trabajando el tema de la transparencia fiscal desde la década de los 90 del siglo pasado intentando introducirla en las políticas de las instituciones y gobiernos mediante directrices de *soft-law*, que han sido convertidas o adaptadas a normativa interna legalmente vinculante. Esta transparencia fiscal se ha introducido con una doble vía. Por un lado, se entiende la transparencia fiscal como medida para que los ciudadanos puedan controlar qué hace el Estado con el presupuesto público, en qué lo invierte; y, por otro lado, se utiliza como mecanismo de control del propio Estado hacia sus ciudadanos para procurar que éstos cumplan con su deber de contribuir dentro de los marcos legales. Por tanto, la transparencia se ha recomendado adaptar para que haya un control mutuo Estado-ciudadanos.

El Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI) introdujo en la política fiscal de los gobiernos la transparencia como medida para mejorar la disciplina presupuestaria, desde un punto de vista de mejora económica, basado en el uso de la transparencia como herramienta clave para reducir la corrupción en las instituciones públicas⁴¹. El Código de buenas prácticas en transparencia fiscal, que desde 1998 se ha ido modificando, se completó con el manual de Transparencia Fiscal. Y es que los objetivos que persigue el FMI mediante la transparencia se pueden resumir en dos frases: “*Effective transparency will, over time, result in greater accountability, and greater accountability will, over time, result in fiscal policies that are in general both more equitable and more efficient, and in particular involve less corruption*”⁴².

⁴¹ STEWART, M., PHILIPPS, L., “Fiscal Transparency: Global Norms, Domestic Laws and the Politics of Budgets”. *Brooklyn Journal of International Law* n. 34. 2009, p.810.

⁴²PETRIE, M., *The IMF Fiscal Transparency Code: A Potentially Powerful New Anti-Corruption Tool* 4, Paper presented at the 9th International Anti-Corruption Conference, Durban, Oct. 10-15, 1999, p.5.

El FMI entiende la transparencia como rendición de cuentas del Estado ante los ciudadanos, centrandó la transparencia en cuatro pilares: “*clear roles and responsibilities, transparent budget processes, public availability of information, and assurances of integrity*”⁴³. Según el FMI, éste es el estándar de transparencia para que los ciudadanos accedan a comprobar el gasto presupuestado por los Estados y saber quién ha sido el encargado de manejar los fondos públicos para que pueda haber una responsabilidad claramente delimitada del mismo. En este sentido el FMI recomienda que fuera una obligación publicar periódicamente tal información⁴⁴. Esta recomendación va dirigida principalmente a los Estados que no disponen de una libertad de información arraigada; pues en los de reconocida tradición democrática es común disponer de Diarios Oficiales donde se documenta y publica diariamente la actividad de los gobiernos, a los cuales el ciudadano puede acceder libremente para ejercer su “labor de control”.

Por otro lado, dado que el estándar de transparencia es bidireccional, ciudadanos-Estado y Estado-ciudadanos, el ámbito de aplicación difiere cuando se trata de una u otra situación. Mientras que el estándar de transparencia ciudadanos-Estado queda circunscrito al ámbito interno del país, ya que el gasto se realizará en su mayor parte por los ciudadanos residentes; el estándar de transparencia Estado-ciudadanos trasciende los límites territoriales como resultado de la eliminación de fronteras, ya que el origen de los ingresos provenientes de los tributos se ha expandido hacia otros Estados, convirtiéndose en una cuestión transnacional. Para su control se requiere de

⁴³ Una descripción detallada de estos roles se puede ver en IMF, *Manual on Fiscal Transparency*, 2007, p.18 y ss. <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf> [Consulta 09/04/2017].

⁴⁴ “*Fiscal transparency is grounded in the accessibility of a wide range of timely information to the public in a predictable and timely manner. Confidence that such practices will be pursued requires a clear legal obligation on the government. Exercising discretion to determine whether, when, in what detail, or to whom to release fiscal information damages the credibility of both the government and the information itself as it will often be tempting for governments to be more forthcoming with favorable than with unfavorable information. A long period of inconsistent observance of a policy of full and timely disclosure can result in a high level of uncertainty about the true fiscal position*” (IMF, *op. cit.*, p.101).

una colaboración internacional de intercambio de información tributaria, sobre la que también se ha elaborado un estándar que ha ido evolucionando a lo largo de las dos últimas décadas.

El estándar de transparencia que los Estados exigen a sus ciudadanos, y que resulta de interés para este trabajo de investigación, lo ha venido marcando otra organización internacional, la OCDE. El primer estándar de transparencia se diseñó para el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria del año 2002 y la modificación del artículo 26 que tuvo lugar en 2005, específicamente, para el intercambio de información previo requerimiento. En resumidas cuentas: *“The standards provide for exchange on request of foreseeably relevant information for the administration or enforcement of the domestic tax laws of a requesting party. Fishing expeditions are not authorised but all foreseeably relevant information must be provided, including bank information and information held by fiduciaries, regardless of the existence of a domestic tax interest or the application of a dual criminality Standard”*⁴⁵.

Siguiendo esta pauta, el estándar que exigen las autoridades se compone de tres elementos generales: disposición de la información, un acceso adecuado a la misma y la existencia de mecanismos que permitan intercambiar la información con otras autoridades⁴⁶. En concreto los criterios que deben respetarse son el acceso a información contable, bancaria e identidad y titularidad de las personas físicas y jurídicas a la vez que se respeta el deber de sigilo y la confidencialidad sobre la información intercambiada. Desde el año 2009, cuando tuvo lugar una remodelación del *Global Forum for Tax Purposes*, se revisó el estándar de transparencia a petición del G20⁴⁷ con la intención de

⁴⁵ OECD, *op. cit.*, p. 10.

⁴⁶ *“In other words, the information must be available, the tax authorities must have access to the information, and there must be a basis for exchange. If any of these elements are missing, information Exchange will not be effective”* (OECD. *Implementing the Tax Transparency Standards*. Paris: OECD, 2011, p.23).

⁴⁷ *“in response to the G20 Leaders’ call for jurisdictions to adopt high standards of transparency and information exchange in tax matters, the Global Forum was restructured as a consensus-*

sustituir el intercambio previo requerimiento por el intercambio automático de información, en un futuro, a corto/medio plazo. Actualmente se está adaptando el estándar tradicional de transparencia al nuevo intercambio de información automático y multilateral, como queda plasmado en el *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, que incorpora sobre el contenido de la información a intercambiar un criterio mucho más específico y minucioso, incluyendo tanto la información financiera como los sujetos afectados.

En términos objetivos, como dice Oberson, con este sistema de intercambio automático la cantidad de información intercambiada puede ser mayor que mediante el intercambio bajo requerimiento⁴⁸. No tan sólo porque el nuevo estándar de transparencia amplíe dicha cantidad, sino porque las autoridades tienen un acceso libre a la información recibida y pueden seleccionar aquella que crean relevante para sus objetivos. Según los criterios elaborados por la OCDE, el nuevo intercambio de información automático contempla un uso de los datos intercambiados para finalidades más allá de las fiscales; aunque como especifica el nuevo estándar, este uso está limitado por los instrumentos legales internos y supranacionales que lo regulan para ajustarlo a fines apropiados.

No obstante, en el intercambio de información además de la transparencia interviene otro factor, el análisis de los datos acumulados mediante de uso de *Big Data*. En primer lugar no es una novedad obtener información sobre los contribuyentes vía *data mining* de otros recursos que provee la red digital; un claro ejemplo de ello es el Plan de Control de la Agencia Tributaria para el año 2015 que inaugura, por primera vez, el análisis de las redes sociales para rastrear nuevas formas de fraude que se producen en internet.

based organisation where all members are on an equal footing" (OECD. *Tax Transparency 2014. Progress Report*, p.16 <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>).

⁴⁸OBERSON, X. "General Report,". *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b*. Rotterdam: IFA, 2013, p.30.

La AEAT pretende rastrear los indicios de fraude mediante “la captación y explotación de la información pública disponible en la red”⁴⁹ entre la cual destaca la información disponible en Internet, los indicios de éxito de páginas de comercio electrónico y el análisis de redes sociales, “con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su explotación y análisis para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración Tributaria”⁵⁰. Y es que es legítimo que las autoridades tributarias deben procurar “cerrar el agujero” (*close the gap*) causado por simples errores u omisiones, fraude y evasión⁵¹, del mismo modo que también la LOPD –Ley orgánica de protección de datos- concede a las administraciones una clara ventaja para acceder sin autorización alguna a los datos de carácter privado de los ciudadanos⁵².

El problema de las redes sociales es la creación de perfiles falsos, que pueden llevar a confusión. Si bien es cierto que la información se hace pública voluntariamente, otra cuestión es el uso que hagan de ella otros captadores de información; porque el control sobre el uso que puedan darle estos terceros es muy difícil de gestionar o de cancelar en caso de incorrección o falseamiento de los datos⁵³. Hay que tener en cuenta que toda información publicada voluntariamente permanecerá almacenada en algún servidor ya que una peculiaridad del mundo digital es la falta de olvido o la dificultad para borrar la huella de una información cedida voluntariamente. No obstante, la fiebre por la

⁴⁹Ver Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, BOE, núm. 60, de 11 de marzo de 2015, pp. 22344 a 22358.

⁵⁰ Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 BOE núm 60, 11 de marzo de 2015, pp.22349-22350.

⁵¹“Tax authorities are coming under increasing pressure to expand the nature, extent and pace of their data analysis”. Vertambién GILLIS, T., P. *Going beyond the data: tax data is big data*. Bloomberg BNA, Vol. 16, num. 9, 2014, pp. 4-7.

⁵² Ver. Art. 6.2 de la LOPD y ss.

⁵³ Cfr. GARRIGA DOMÍNGUEZ, A. “La protección de los datos personales en internet: problemas actuales.” en SÁNCHEZ BRAZO, Á. (Ed.), *Derechos humanos y protección de datos personales en el siglo XXI. Homenaje a Cinta Castillo Jiménez*, Punto Rojo libros, 2013.

transparencia dataísta, o incluso a veces la propia inconsciencia o desconocimiento del peligro que subyace en el mundo digital, hace que no seamos capaces de identificar las potenciales consecuencias de un uso inadecuado de los datos tanto por parte de personas privadas como de las instituciones públicas.

Esta es la razón, o es una poderosa razón, por la que la Administración Tributaria debería ser extremadamente cuidadosa y actuar con estricto valor tributario a la hora de seleccionar, procesar y analizar los datos recabados, a fin de tener garantías suficientes de su idoneidad y veracidad; pues el propio plan de control no especifica qué datos se van a recabar ni cuáles quedarán en los servidores de Hacienda, los cuales, cabe recordar, podrán ser intercambiados automáticamente con otros Estados. Aquí la cuestión es, ¿Cómo selecciona la Agencia los potenciales *targets* objeto de ser inspeccionados por internet? ¿Cuáles son las variables que influyen en su decisión? Y ¿Cuáles son las variables que determinarán el procesamiento de los datos para determinar aquellos con un valor tributario?⁵⁴

Frente a semejante disyuntiva la indefensión del ciudadano es manifiesta. Y es que la diferencia entre el control que pueden ejercer los ciudadanos sobre el Estado y el control del Estado hacia sus ciudadanos reside en una desproporción en los medios para realizarlo. Esta desproporción puede conllevar a un abuso del “Leviatán” de nefastas consecuencias para el ciudadano. Por otra parte, en tanto que datos privados, pueden verse afectados derechos constitucionalmente protegidos. Luego, es lógico, por tanto, que deban extremarse las medidas y que éstas tengan garantía suficiente para actuar de contrapeso, limitador y controlador, del uso que el Estado les da⁵⁵.

⁵⁴En este sentido Campbell sugiere: “*Similarly, the ability to conduct targeted sampling of taxpayer data or to create more accurate controls for identifying and escalating potential inconsistencies, irregularities or challenges has allowed tax authorities to increase their productivity and focus their efforts on “higher risk” areas and taxpayers.*”(CAMPBELL, N., *Tax Policy and Administration in an Era of Big Data*, Bloomberg BNA, December 2014, p.4.)

⁵⁵“En aras de la transparencia y objetividad los ciudadanos podemos consultar los expedientes administrativos que nos afectan.” RODRÍGUEZ ARANA, J. “El Derecho Fundamental al buen

Ante los riesgos existentes en el mundo digital, Han propone “el idiotismo” como respuesta entendiendo el fenómeno digital como una alienación de sí mismo. Y es que, según él, el “idiota es por esencia el desligado, el desconectado, el desinformado. Habita un afuera impensable que escapa a la comunicación y a la conexión [...]. El idiotismo se opone al poder de dominación neoliberal, a la comunicación y vigilancia totales. El idiota no “comunica”. Pues se comunica con lo incomunicable. Así se recoge en el silencio”⁵⁶, cosa que resulta francamente difícil dada la imparable tendencia y la multitud de oportunidades que genera.

Ciertamente el mundo digital es equiparable, claro está que desde una perspectiva más alejada, al *far west* de la actualidad. Requiere de una exploración y construcción que esté acompañada de una paulatina regulación que permita ir cimentando un orden y una garantía para los ciudadanos que “viven” de él y en él, teniendo en cuenta las particularidades de su dimensión. Estas garantías pasan por la consagración del dato, ya que el mundo digital se construye y se nutre de él.

García Mexía divide los derechos y libertades sobre los que ha tenido un impacto Internet y las TICs en derechos afectados exclusivamente a través de hechos delictivos, derechos afectados indirectamente y derechos afectados directamente. Este último grupo, curiosamente, engloba toda una serie de derechos y garantías algunas de las cuales resultan de interés para este trabajo de investigación como son: privacidad, que incluye la intimidad personal, el secreto de las comunicaciones y el derecho a la protección de

gobierno y a la buena Administración de instituciones públicas”, en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. (dir.), GARCÍA MEXÍA, P.L. (dir.), MALLAINA GARCÍA, C. (coord.), *El Derecho a una buena Administración Pública*, Escuela de Administración Pública de Castilla y León, 2008, p.28.

⁵⁶ Cita de HAN, B.C., *Psicopolítica*, Barcelona: Herder, 2014 de STRAEHLE E., “El rostro contemporáneo de la biopolítica” *Astrolabio. Revista internacional de filosofía*, 2015 n. 16, p.133.

datos; y, a su vez, el derecho de información del que puede pender el derecho al honor⁵⁷.

Y es que los intercambios de información en materia tributaria y la exigencia de transparencia se han ido adaptando en paralelo a los cambios que las tecnologías de la información han producido en las sociedades, aprovechando también el uso de las TIC e Internet para realizar los intercambios como soporte para los nuevos intercambios automáticos y multilaterales de información financiera y tributaria. Por este motivo, algunos problemas que se presentan en el ámbito digital, también influyen indirectamente al intercambio de información, ya que éste se lleva a cabo y es posible realizarlo en el volumen y velocidad deseada en la dimensión de internet.

Alrededor del dato se erigen una serie de garantías y obligaciones que hasta hace unas décadas se comprendían de un modo muy distinto al exigido actualmente; por lo que es fundamental elaborar unas reglas que incidan en el dato y que se acomoden a las necesidades actuales tanto de los ciudadanos como de los Estados. Es necesario encontrar un equilibrio entre los derechos y deberes que frene o impida caer en una desprotección por omisión que podría dar lugar a un abuso de poder por parte de las Administraciones y desembocar en un totalitarismo digital.

2.- Pluralismo constitucional y supranacionalismo como nuevo orden legal

Otra forma de aproximarse al contexto desde un punto de vista jurídico es el análisis de la evolución del Poder a nivel jurídico. El colapso de la Unión Soviética, el fin de la Guerra Fría y el desmantelamiento a gran escala del bloque comunista han supuesto la hegemonía del modelo económico de mercado que ha facilitado una interdependencia entre países como no se había dado nunca antes. Junto a estos acontecimientos, la revolución de las nuevas

⁵⁷ Ver. GARCÍA MEXÍA, P., *Derechos y libertades, Internet y TICs*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, pp. 19-21.

tecnologías ha propiciado una explosión de las comunicaciones que, para bien o para mal, ha afectado a las relaciones internacionales en todos los sentidos: sociales, culturales, educativos, laborales, económicos y comerciales, ya que la movilidad generada por el comercio electrónico ha puesto en cuestión los puntos de conexión territoriales basados en elementos físicos⁵⁸.

Los avances tecnológicos y sobre todo en lo que respecta a las tecnologías de la informa(tica)ción han supuesto un revulsivo para el comercio internacional y las inversiones extranjeras al recortar drásticamente las distancias físicas y obviar los impedimentos geográficos. Como ya se ha comentado, el mundo se ha visto reducido a una “aldea global”; término acuñado premonitoria y acertadamente por el filósofo canadiense Marshall McLuhan⁵⁹ en los años 60 del pasado siglo y que refleja a la perfección el contexto actual. Efectivamente, producto de la globalización y de las nuevas tecnologías, el crecimiento del comercio internacional en las últimas décadas ha ido difuminando progresivamente las fronteras entre países.

Este desvanecimiento ha conllevado no tan sólo una ruptura con los esquemas clásicos del comercio, sino también “una pérdida de poder del Estado en su capacidad efectiva, decisiva y de intervención”⁶⁰. Los cimientos del Estado-nación se tambalean frente a la mundialización de la Economía. En palabras del sociólogo Alan Touraine, la aceptación de tal declive supone reconocer el dominio de la Economía globalizada⁶¹, cuyos efectos también se han hecho

⁵⁸ FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “El poder tributario de los Estados frente al fenómeno del comercio electrónico” en CASANOVAS, P., (Ed.), *Internet y pluralismo jurídico: Formas emergentes de regulación*. Granada: Editorial Comares, 2003, p.167.

⁵⁹ Cfr. McLuhan, M., *The Gutenberg Galaxy: The Making of Typographic Man*, Toronto: University of Toronto Press, 1962.

⁶⁰ SÁNCHEZ BARRILAO, J.F., “Derecho Europeo y Globalización: Mitos y retos en la construcción del Derecho Constitucional Europeo”, *Revista Española de Derecho Constitucional Europeo* núm. 12, 2009, p. 121.

⁶¹ “La réaction qui lui est le plus souvent apportée est de se résoudre à accepter l'idée du déclin de l'État-nation. Reconnaissons l'inévitable domination d'une économie mondialisée [...] L'idée de globalisation signifie que l'économie fonctionne à un niveau planétaire. A ce niveau aucun pouvoir — ou autorité politique — social, moral ne pourrait contrôler l'économie. Par

patentes en el ordenamiento legislativo que ha regido la idiosincrasia de los Estados modernos desde el siglo XVII, fundamentado sobre la base de la soberanía nacional.

El tratado de Westfalia de 1648, que puso fin a la guerra de los 30 años, rompió con el modelo de organización política medieval e introdujo, por primera vez, el concepto de *soberanía nacional* basado en el principio de integridad territorial⁶², lo que vendría a significar que el gobernante puede usar su poder político para legislar dentro de los límites territoriales físicos que conforman el Estado, pero no puede extralimitarlos. Aunque desde entonces hasta ahora, el concepto propiamente de soberanía ha variado considerablemente⁶³, lo cierto es que desde el nacimiento del Estado moderno éste ha jugado un papel nuclear en el desarrollo de la organización social, política y legislativa de los países, que queda reflejada en la norma que recoge los principios rectores de la comunidad: la Constitución⁶⁴.

A grandes rasgos, Thomas Hobbes, uno de los padres del constitucionalismo⁶⁵, consideraba que sin soberanía no puede existir orden político⁶⁶; este es el objetivo primario de toda Constitución: ordenar los poderes, garantizar los derechos de los ciudadanos y otorgar un orden de convivencia civil⁶⁷. En opinión de Haberle la relación entre Estado-Constitución tiene un trasfondo

conséquent, nous vivons dans un monde dans lequel le système économique ne peut pas et ne doit pas être contrôlé par une quelconque politique. TOURAINÉ, A. "La séparation de l'Etat et de la Nation", *Cahiers de l'Urmis*, núm.7 2001, p.2.

⁶² Se pueden apreciar estos conceptos en los apartados LXIV y CXVII del Tratado original. (Cfr. Treaty of Westphalia, http://avalon.law.yale.edu/17th_century/westphal.asp)

⁶³ François Borella hace un repaso a la evolución del concepto de soberanía en BORELLA, F. "Soberanía, supremacía y reparto de poderes" en PÉREZ CALVO, A. (coord.), *Estado, Nación y Soberanía*, Madrid: Temas del Senado, 2000, pp. 26-32.

⁶⁴ HESSE, K. *Escritos de Derecho Constitucional*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1982, p. 18.

⁶⁵ Cfr. HOBBS, T. *Elementos de Derecho natural y político*. Madrid: Centro de estudios Constitucionales, 1979 y HOBBS, T., *Leviathan*. Buenos Aires: Losada, 2003.

⁶⁶ FIORAVANTI, M. *Constitución: de la antigüedad a nuestros días*. Madrid: Trotta, 2001, p.79.

⁶⁷ FIORAVANTI, M. *op. cit.*, p. 138.

antropológico y cultural, ya que los ciudadanos, las personas, como tales son la premisa de la que parte este modelo de organización política y social⁶⁸.

El origen cultural de este modelo político se gestó en la Europa occidental del Antiguo Régimen absolutista, erigido sobre una concepción del poder influenciada por el pensamiento escolástico que afirmaba que “el poder político y, más concretamente, la función de creación jurídica que le es consustancial se hallaba condicionada por [los] límites naturales y divinos”⁶⁹ lo que significa, como decía Bodino, que el Príncipe, el Monarca o gobernante, no estaba exento de cumplir con las leyes divinas y naturales, a pesar de su poder absoluto⁷⁰. Es decir, se partía de una concepción tradicional en la que el poder tenía unos límites y que siguió conservándose en las teorías contractualistas del Estado del siglo XVII, que entendían la necesidad de pactar unas normas sociales comunes⁷¹, y que puede plasmarse en la redacción de las Constituciones.

Por otra parte, el trasfondo antropológico que presenta el constitucionalismo tiene su raíz en la denominada *dignidad humana*, concepto que acuñó Kant⁷². Esta concepción de la dignidad del hombre recalca la prohibición de “que el

⁶⁸ HÄBERLE, P., “El Estado Constitucional Europeo” en HÄBERLE, P., HABERMAS, J., FERRAJOLI, L., VITALE, E, *La Constitucionalización de Europa*, México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, p.24.

⁶⁹ VARELA SUANZES-CARPEGNA, J. *La teoría del Estado en los orígenes del constitucionalismo hispano (Las Costes de Cádiz)*, Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p.122-123.

⁷⁰ BODIN, J. *The six books of the Commonwealth*, Book I, Chapter VIII, http://www.constitution.org/bodin/bodin_1.htm#04 [Consulta: 09/04/2017] “If we insist however that absolute power means exemption from all law whatsoever, there is no prince in the world who can be regarded as sovereign, since all the princess of the earth are subject to the laws of God and of nature, and even to certain human laws common to all nations”.

⁷¹ Aunque las concepciones del origen del contractualismo varían en función del pensador, como en el caso de Hobbes, Locke o Rousseau, que tienen una concepción del ser humano muy diferente, la idea fundamental que les caracteriza es el paso del Estado de naturaleza al estado de sociedad mediante el pactismo.

⁷² MONCHO I PASQUAL, J.R., “Sobre la dignidad humana”, *AGORA- Papeles de filosofía*, 22/1, 2003, pp. 189-202.

Estado disponga de cualquier individuo simplemente como un medio para alcanzar otro fin”⁷³ y pretende limitar el poder político a través de las llamadas *leyes fundamentales*, que son el germen de las Constituciones modernas que se caracterizan por ser leyes limitadoras, pero a la vez, por asentar los fundamentos de una serie de derechos y libertades inherentes en la persona que responden a un ideal de buen gobierno⁷⁴.

Independientemente del trasfondo filosófico-político que pueda fundamentar el desarrollo del constitucionalismo, lo cierto y verdad es que éste es fruto de la identidad propia de la cultura europea y de los acontecimientos históricos que se dieron en el continente, que encauzaron la idea de los Estados sociales y democráticos de Derecho caracterizados por:

“la división del poder soberano, la individualización de una pluralidad de poderes públicos contrapesados entre ellos y limitados recíprocamente e individualizar un límite legal a la extensión de los poderes del soberano, de poder oponer a esos poderes una norma fundamental, quizás para garantía y tutela de los derechos de los individuos”⁷⁵

El modelo de Estado Constitucional, con una norma fundamental de la que penden las leyes reguladoras de los distintos ámbitos de la sociedad, fue pensado para un tiempo en el que la mayor parte de relaciones sociales y económicas se llevaban a cabo en el ámbito cerrado del Estado-nación en el que las relaciones supranacionales no eran tan comunes⁷⁶. No obstante, el fenómeno de globalización y el desarrollo tecnológico masivo de las últimas décadas ha modificado el panorama jurídico constitucional y legal sobre el que

⁷³ HABERMAS, J., *La Constitución de Europa*, Madrid: Editorial Trotta, 2012, p. 14.

⁷⁴ COMANDUCCI, P.; AHUMADA M^a.A.; GONZÁLEZ LAGIER, D., *Positivismos Jurídicos y Neoconstitucionalismo*, Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, D.L., 2009, p. 89 y 135.

⁷⁵ FIORAVANTI, M. *op. cit.*, p. 89

⁷⁶ Walter C. citando a Tomuschat viene a decir: “La creciente interdependencia entre todos los pueblos hace que el Estado soberano que adopta decisiones bajo la responsabilidad exclusiva de su mayor gloria y provecho vaya siendo cada vez más un anacronismo” (WALTER, C. “Las consecuencias de la globalización para el debate constitucional europeo” en PETERS, A. AZNAR, M.J., y GUTIÉRREZ, I., (Eds.) *La constitucionalización de la Comunidad internacional*, Valencia: Tirant lo Banch, 2010 p. 191)

se construían los Estados, y se ha tenido que adaptar a las nuevas exigencias de una sociedad cuyo ámbito de actuación internacional se ha hecho común en su día a día. El resultado de tal adaptación ha desembocado en el llamado supranacionalismo.

2.1.- Una aproximación al supranacionalismo

El supranacionalismo puede definirse como un conjunto de sistemas que se solapan parcialmente los unos con los otros pero siendo capaces de ser compatibles. Esta compatibilidad procede de un reconocimiento mutuo que depende de un mero gesto de voluntad política de consenso de las comunidades legales y políticas⁷⁷. La globalización ha estandarizado unos problemas jurídicos que si bien antes también existían, no requerían de soluciones tan inminentes como ahora. ¿Qué sistema legal debe prevalecer?

Esta pregunta es clave para resolver en una determinada situación de un ciudadano que en el desarrollo de relaciones internacionales del tipo que sean (privadas, públicas, comerciales...) se ve afectado por dos o varios sistemas legales. Las repercusiones que se derivan de la decisión ejecutada pueden tener consecuencias (positivas o negativas) no tan sólo en dentro del marco del ámbito jurídico concreto en que se esté resolviendo, sino que puede extrapolarse y afectar también otros ámbitos, ya que muchas veces los ámbitos jurídico-sociales no son compartimentos estancos sino que están entrelazados entre sí. Por lo tanto, la clave del supranacionalismo es el consenso y la cooperación.

⁷⁷ "Systems as systems of rules, partly overlapping but capable of compatibility, will be recognised. This will depend, as Dworkin and others argue, on legal and political communities recognising themselves as communities of principle" (MacCORMICK, N. "Beyond the Sovereign State", en *The Modern Law Review*, núm. 56, 1993, p. 18.) "The maintenance of compatibility between overlapping systems in this case is a matter of political decision" (MacCORMICK, N. "Beyond the Sovereign State", *op. cit.*, p.9).

La existencia de un “Estado constitucional cooperativo en el sentido de abierto a la cooperación e integración internacional que se ha convertido en uno de los ejes esenciales del ejercicio del poder político en contextos post-estatales o post-soberanos y que se situaría, pues, en un proceso internacional más amplio en el que la apertura del Estado es una exigencia ineludible”⁷⁸ como dice Bustos. Es decir, el Estado supranacional es aquel que comprende la cesión de parte de su soberanía nacional, concepto sobre el que pivota el concepto clásico de constitución y de Estado, para poder hacer frente a los nuevos retos de la sociedad, a partir de la cooperación con otros Estados.

Esto es mediante la elaboración de normativas conjuntas que deben ser aceptadas por los Estados partícipes en las mismas. Para llevar a cabo este proyecto los Estados deben ceder ciertos niveles de soberanía nacional que elevan las normas consensuadas entre los distintos actores por encima del Derecho nacional. La consecuencia básica que se deriva de este pluralismo jurídico es un “policentrismo, es decir, una multiplicidad de centros de poder (y no sólo el Estado) capaces de imponer o negociar como actores una regulación social”⁷⁹.

Esta multiplicidad de centros de poder propio de las sociedades complejas ha generado la convergencia de una pluralidad de fuentes del Derecho mediante la integración supranacional. El “*fact of pluralism*”, que decía John Rawls, manifiesta una ruptura con el concepto unitario de producción normativa y genera una diversidad de mecanismos para tal producción⁸⁰ a la vez que contrapone distintas culturas con unas maneras de entender el mundo y una

⁷⁸ BUSTOS GISBERT, R., *La constitución Red: Un estudio sobre supraestatalidad y constitución*, Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2005, p. 162.

⁷⁹ Así lo califica Casanovas, en CASANOVAS, P., “Introducción”, en CASANOVAS, P., (Ed.), *Internet y pluralismo jurídico: Formas emergentes de regulación*, Granada: Editorial Comares, 2003, p. 19.

⁸⁰ Cfr. BALAGUER CALLEJÓN, F., “A Interação entre Democracia e Direitos no Constitucionalismo e sua Projeção Supranacional e Global”, *Direito Público. Porto Alegre, IOB; IDP*, n. 49, p. 224.

variedad de valores no siempre conciliables que desembocan en percepciones distintas sobre la protección de los derechos de los ciudadanos⁸¹.

Por un lado, la diversidad de fuentes del Derecho produce el fenómeno del pluralismo constitucional, que puede definirse como aquella situación donde dos o más actores legitimados -Constituciones validadas en sus respectivos Estado- interactúan entre sí y buscan el reconocimiento de su autoridad en un mismo sistema legal⁸². Es decir, las normas fundamentales se erigieron como las normas supremas de cada Estado nacional; concepción que se ha quedado anquilosada en la filosofía de entender las relaciones internacionales desde el punto de vista de la soberanía nacional sobre los territorios delimitados. Si se desea avanzar en éste ámbito debe reconocerse una red de autoridades que se complementan entre sí para regular la actuación supraestatal⁸³.

Sin embargo, una red de autoridades, cada una con su Carta Magna, supone dar un amparo distinto a derechos de los ciudadanos que integran cada entramado plural, ya que el trato dado a los mismos se percibe de forma distinta según la autoridad y constitución a la que deban someterse. Por lo tanto, en opinión de algunos constitucionalistas, el pluralismo constitucional, compuesto por una red de constituciones, puede suponer una pérdida de protección de los derechos de los ciudadanos cuando éstos se salen del ámbito de actuación del propio Estado y pasan a un plano supranacional⁸⁴.

⁸¹ "There is an inherent tension in international human rights law between affirming a universal vision of human rights and respecting the diversity of cultural perspectives. Understanding and implementing human rights in a global context requires judges to struggle with this conflict." (Cfr. McCRUDDEN, C. "Human dignity and judicial interpretation of human rights", *European Journal of International Law*, 19, 2008, p.719.) y PONCE SOLÉ, J., "En recuerdo a Joan Prats: Gestión Pública, derecho a una buena administración y gobernanza", en BARREDA, M., y CERRILLO i MARTÍNEZ, A., (coords.), *Gobernanza, Instituciones y desarrollo. Homenaje a Joan Prats*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2012, p 386.

⁸² Cfr. AVBELJ, M., KOMÁRECK, J. "Four Visions of Constitutional Pluralism", EUI Working papers, Law 2008/21..RODIN, S., "Constitutional Pluralism and the Original idea", *Revista General de Derecho Público Comparado*, núm 7, 2010, p. 2.

⁸³ BUSTOS R., *op. cit.*, pp.189 y ss.

⁸⁴ Así lo reconoce Balaguer Callejón cuando en referencia a la Unión Europea dice "La transformación de las competencias constitucionales del Estado en competencias

Este pluralismo constitucional debe encauzarse como ya se ha hecho en otros ámbitos del Derecho, hacia una cooperación interestatal para desarrollar una normativa homogénea. En este sentido, los entes supranacionales han tendido a elaborar legislación supranacional de corte constitucionalista, para crear una normativa paraguas que englobe a los Estados integrantes de los mismos con el fin de partir de unas mismas garantías de los ciudadanos; sin embargo, esta normativa se ha ido desarrollando a medida que los otros ámbitos del Derecho tuvieron un desarrollo previo. Este es el caso de la Unión Europea, que podría ser el mayor representante de la elaboración de normativa supranacional con tintes constitucionalistas, al igual que otros organismos internacionales o uniones de países.

2.2.- El supranacionalismo a nivel tributario

En el ámbito de la fiscalidad, el fenómeno globalizador no ha tenido, precisamente, pocas repercusiones. Una economía globalizada, que genera quehaceres y problemas nuevos que traspasan las fronteras, requiere de soluciones globales que pasan por la cooperación internacional entre Estados, como se ha mencionado anteriormente. Esta cooperación en el ámbito de la tributación se ha centrado, básicamente, en dos puntos: facilitar el intercambio de información y la asistencia recaudatoria. La globalización económica ha dejado obsoletos los sistemas tributarios nacionales cuya normativa fue

supranacionales es la vía que se sigue para evitar el Derecho constitucional y la democracia interna, permitiendo al Estado actuar en ejercicio de su soberanía externa y sometándose en exclusiva al Derecho internacional. Si tuviéramos que caracterizar este proceso desde el punto de vista de los derechos de la ciudadanía y de la calidad democrática no cabe duda de que se puede definir como un retroceso histórico: lo que después de tantos años de lucha se había conseguido democratizar ahora vuelve a situarse fuera del espacio público democrático mediante su transferencia a las instituciones europeas y su sometimiento al Derecho internacional.” (BALAGUER CALLEJÓN, F. “Derecho y Justicia en el ordenamiento constitucional europeo”, ReDCE, año 8, n. 16, 2011, p. 269.

formulada en y para un mundo que, en buena medida, ha dejado de existir⁸⁵. La difuminación de las fronteras y la progresiva implantación del llamado *e-commerce*, han generado una serie de problemas para los que los sistemas tributarios estatales no estaban preparados para afrontar.

El nuevo contexto ha propiciado la creación de ingenierías fiscales que se han (mal)aprovechado con fines de elusión y en favor de *malas praxis* contraproducentes para las Haciendas estatales: doble no tributación, doble exención, asignación de rentas en países de baja o nula tributación,... Las nuevas prácticas han condicionado y cambiado la concepción de los sistemas tributarios como sistemas cerrados cuyo acceso estaba vetado más allá de los propios límites territoriales de los Estados, impermeables a cualquier intromisión extranjera. A parte del problema de la movilidad internacional y en la ingeniería fiscal, la crisis económica que desde 2008 ha calado prácticamente todas las economías mundiales, ha impulsado a los gobiernos, sobre todo en los últimos años, a dar un paso hacia la cooperación forzosa para no perder más recursos económicos⁸⁶.

La legitimidad en la elaboración de la legislación tanto tributaria como de otra naturaleza legal se sustenta en la promulgación de normativa mediante Parlamentos electos por la ciudadanía. En el caso del ámbito tributario esta legitimidad se basa en el principio de “no taxation without representation”, lo que indica que los contribuyentes representados democráticamente por los parlamentarios participan, a través de ellos, en el diseño del sistema fiscal que les afecta⁸⁷. La coordinación y cooperación internacional ha exigido la renuncia

⁸⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M., “La Globalización económica y su incidencia sobre el derecho tributario, ¿Implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 16, 2012, p.339.

⁸⁶ Hay numerosos documentos del G-20, la OCDE, la Union Europea diseñando planes de cooperación entre Estados como estrategia para combatir el fraude fiscal y la merma de recursos hacendísticos desde el año 2009 que han dado como resultado BEPS, el CRS y el Convenio multilateral y su posterior adaptación a la normativa europea.

⁸⁷ “By means of this principle, the taxpayer represented by the democratically elected lawmaker (parliament/congress) will participate in the design of the tax system. This citizen (taxpayer) right is embedded in the principle of “no taxation without representation” that provides a

a parte de soberanía fiscal, elevando la elaboración de cierta normativa tributaria a escala internacional, más allá de los propios Parlamentos⁸⁸.

Como es bien conocido ya en el ámbito jurídico, la normativa reguladora del ámbito internacional se ha ido forjando a base de las llamadas *soft-law* y *backdoor rules*. El *soft-law* o normativa blanda, puede definirse como aquellos instrumentos, actos o hechos que sin ser fuente del Derecho, y por lo tanto, carecer de valor legal vinculante, tienen relevancia en la elaboración e interpretación de las normas vinculantes.⁸⁹ *Backdoor rules* o *backdoor legislation* es un término utilizado para definir el efecto que produce esta normativa no vinculante en los ordenamientos jurídicos, ya que no se introduce del modo ordinario de tramitación parlamentaria, sino que este tipo de instrumentos no son normas que gozan de “legitimidad”, porque pasaron a formar parte del sistema jurídico sin posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las fuentes clásicas⁹⁰.

Como dice Vega el uso de estos instrumentos “is becoming increasingly common in the context of global governance or, in other words, with respect to those matters that require a regulation that goes beyond the limits of a certain state.”⁹¹ Y es que, en el caso de la fiscalidad esto ha sido así. La producción de las normas que rigen los ordenamientos tributarios ha ganado trascendencia

guarantee against arbitrary taxation by the government”. (MOSQUERA VALDERRAMA, I.J., “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism”, *World Tax Journal*, núm. 3, 2015, p.5)

⁸⁸ RIXEN, T., “International taxation and multi-level governance” in ENDERLEIN, H., WÄLTI, S., ZÜLRN, M., *Handbook on multi-level governance*, Cheltenham: Edward Elgar, 2010, p.441.

⁸⁹ Lampreave reconoce el carácter heterogéneo de la naturaleza del *soft-law* y hace una recopilación de las definiciones más significativas al respecto en Lampreave. P., “El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, *Crónica Tributaria-Boletín de Actualidad* 05/2011, 2011, p.6.

⁹⁰ CAAMAÑO AÑIDO, M.A., CALDERÓN CARRERO; J.M., “[Globalización económica y poder tributario](#): ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 2002, pp.262-264.

⁹¹ VEGA BORREGO, A. “International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines”, *Working Paper 2012-05*, Max Planck Institute for Tax law and Public Finance, 2012, p.9.

internacional a raíz de la combinación de la crisis económica con las prácticas abusivas. Actualmente, en materia de cooperación internacional, el germen de la normativa vinculante tiene su origen mayoritariamente en organismos supranacionales que no están integrados siquiera en las estructuras gubernamentales de los Estados, situación que supone romper con algunos de los principios rectores de los sistemas jurídicos⁹².

El contexto actual ha conllevado el debilitamiento de uno de los principios clásicos del ordenamiento tributario, como es el principio de reserva de ley, que “intenta preservar que las prestaciones que los contribuyentes satisfacen a los entes públicos sea consentida por sus representantes”⁹³ ya que “la globalización ha intensificado el denominado «*Policentrismo de Fuentes*», dotando de especial relevancia a las «reglas o principios» producidas fuera o al margen de los Parlamentos nacionales (*backdoorlaw/offshore rule-making*)”⁹⁴.

Esto significa que el debate sobre ciertas políticas fiscales se ha desplazado de las Cortes estatales al seno de organismos internacionales como pueden ser la OCDE, el Fondo Monetario Internacional, la Organización Mundial del Comercio o, a nivel europeo, la Comisión Europea. Se trata de organismos integrados por redes de expertos que operan mediante esta serie de directrices, las cuales, a pesar de no ser vinculantes ni preceptivas para los gobiernos, están teniendo un gran impacto en la propia normativa interna y en los acuerdos bilaterales o multilaterales entre Estados⁹⁵. Así, pues, la principal

⁹² “the author considers that the scale of the problem of tax avoidance (i.e. global) and the need for states to tackle it on different levels (i.e. EU, US and worldwide) alternatively or cumulatively, does not automatically ensure the legal protection of taxpayers, whose rights are protected based on the “no taxation without representation” principle” (PEDIADITAKI, T., “FATCA and Tax Treaties: Does It Really Take Two to Tango?” *European Taxation*, 2013, Vol. 53, Núm.9.

⁹³ GARCÍA PRATS, A. “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I): La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 51, núm. 259, 2001, p.267

⁹⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M., *op. cit.*, 2012, p. 354.

⁹⁵ “International tax governance is currently ruled by a transgovernmental network of tax experts to which business actors also have access. This network operates in a soft law mode of

controversia que presenta este tipo de pseudo-normativa se da en términos de “legitimidad democrática”, que cuestiona la validez y legitimidad real de toda la serie de directrices e informes que han tenido una aceptación generalizada y que, poco a poco, en palabras de Serrano, se han llegado a convertir en *Semi-Hard Law* o Derecho impropio, aceptado por los Estados⁹⁶.

La aproximación de Robert Baldwin al concepto de legitimidad de las redes de intercambio de información internacional se basa en el reconocimiento de la misma a partir del cumplimiento de cinco criterios: “(1) *the implementation of a legislative mandate*; (2) *accountability of the bureaucratic agency to a democratic or parliamentary institution*; (3) *procedural fairness or due process in carrying out the regulatory tasks of the agency*; (4) *professional expertise in the agency*; and (5) *efficiency in regulation*.”⁹⁷. Por tanto, mandato democrático, rendición de cuentas, experiencia, eficacia de la regulación y diligencia debida en el cumplimiento de las tareas son los criterios que, en opinión de Baldwin, otorgan legitimidad a cualquier decisión gubernamental o a cualquier administración pública⁹⁸.

Si estos criterios se extrapolan a nivel de organismos como la OCDE, que es el motor de la creación de la normativa tributaria actual, es común pensar que los integrantes y representantes de estas organizaciones internacionales no son directamente elegidos por la ciudadanía, por lo que carecen de mandato democrático. Sin embargo, son los gobiernos de los Estados los que deciden formar parte de tales instituciones; gobiernos que sí han sido elegidos

governance, but nonetheless has a significant impact on binding national rules and bilateral double tax treaties”. RIXEN, T., *op. cit.*

⁹⁶ SERRANO ANTÓN, F., “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española”, *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, 2015, pp. 80-81.

⁹⁷ STEWART, M., “Global tax information networks: legitimacy in a global administrative state” en BRAUNER, Y., STEWART, M., (Eds.) *Tax, Law and Development*, Northampton: Edward Elgar Publishing Inc, 2013, pp. 336 y ss.

⁹⁸ Para ver con mayor precisión la teoría de Robert Baldwin véase BALDWIN, R., *Rules and Government*, Oxford: Clarendon Press, 1997.

directamente por sus ciudadanos⁹⁹. Por otra parte, el seno de las organizaciones internacionales suele integrarse por tecnócratas, expertos, que son los encargados de elaborar los informes y directrices. Como es el caso de la OCDE.

Las últimas directrices de la OCDE en materia de fiscalidad fueron un encargo del G-20 y el G-8¹⁰⁰, organismos compuesto por representantes electos por la ciudadanía de los Estados, cumpliendo de forma indirecta el requisito del mandato legislativo e incluso la posibilidad de rendir cuentas si el resultado final de los informes no satisface las expectativas. El encargo de la elaboración de informes y directrices para coordinar la política fiscal a nivel internacional, demuestra la confianza en la eficacia de las directrices que elaborarán los expertos de esta organización, por lo que estos dos criterios de legitimidad también se cumplen.

La intención principal es trasladar tales directrices a nivel interno, aprobarlas por los Parlamentos internos (representantes de la ciudadanía) de los Estados que integran tales organizaciones. Se contra-argumenta que los poderes ejecutivos de cada Estado adaptan sin que medie una discusión o tramitación parlamentaria como con la normativa puramente estatal. Por este motivo una parte de la doctrina cree que carecen de transparencia o legitimidad democrática, por parte de la doctrina. No obstante, cuando un Estado forma parte de éstos organismos tiene delegados nombrados por los representantes

⁹⁹ *In general, it can be argued that international organizations do not have the consent of the citizens, but of the states that may decide to become members of the international organization and that the membership to international organizations will be democratic. This is for instance the case in respect of membership to the OECD, World Trade Organization, the United Nations, etc. In the analysis of multilateral institutions, Keohane et al. state that the democratic standard for authorization is particularly high in respect of multilateral institutions. Since for the establishment of such institutions "consent of each participant member state is required, and must be ratified using whatever domestic constitutional procedures it specifies". In this case, the procedure will be the ratification by the lawmaker of the country, which signed the international agreement addressing the membership to the international organization.*

¹⁰⁰ Cfr. BRAUNER, Y., "BEPS: An Interim Evaluation", World Tax Journal num. 6, 2014, pp. 9-10,

de la ciudadanía, por lo que, en términos de legitimidad quedaría justificada su introducción en las normativas nacionales, a pesar de que no siguen el procedimiento ortodoxo. Por tanto, como dice Vanistendael “political accountability for decisions on taxing and spending traditionally lies with the democratically elected parliaments of the Member States. However, the fact that, during the last two centuries, power has been held by national Parliaments, does not mean that there are no other possibilities for implementing the principle of “no taxation without representation”¹⁰¹.

Sin embargo, esta legitimidad puede ser cuestionada cuando se trata de Estados que no participan en estos foros internacionales y que, debido a los problemas de carácter fiscal como la evasión o “*profit shifting*” necesitan forzosamente de alguna regulación, y por el contexto, se ven obligados a aceptar el proyecto sin haber participado en el mismo e introducirlo en como parte de su marco jurídico. De modo que puede decirse que en el resultado final de las últimas políticas de transparencia se ha impuesto la voluntad de un grupo de países sobre el resto, que simplemente se ha visto obligado a adoptar estas directrices¹⁰². Recientemente se han visto ejemplos muy explícitos al respecto, como ha sucedido con la cooperación internacional y la lucha contra el fraude, donde más que una adopción de la “norma” se trata de una imposición de la misma; ya que, en “caso de no hacerlo se pueden sufrir contramedidas como el “*blacklisting*”, sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplidor por parte de un bloque de países, o suspensión de pagos de un crédito”¹⁰³.

¹⁰¹ VANISTENDAEL, F., “The Crisis: A Window of Necessity for EU Taxation”, *European Taxation*, 2010, Núm. 9.

¹⁰² “Narrow-based decision making set the internationally agreed standards for fiscal transparency upon political mandate of the G20 and tolerated the United States to push forward FATCA-styled rules throughout the world. This had questionable legitimacy, considering that international standards for fiscal transparency were in fact the outcome of the will of a limited group of countries which imposed their decisions on all others”. (PISTONE, P., “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, *World Tax Journal*, núm.1, 2014, p.4)

¹⁰³ CAAMAÑO ANIDO, M.A.; CALDERÓN CARRERO, J.M., *op. cit.*, p.262

Luego, en este orden de cosas, el concepto de legitimidad se sustenta sobre lo que se denomina “*input legitimacy*”, que básicamente es la adopción de decisiones de forma conjunta por parte de los sujetos afectados por la misma. Se trata de una toma de decisiones mediante participación, representación, transparencia y apertura¹⁰⁴ Si bien es cierto que, en términos de eficacia y eficiencia, la elaboración normativa de esta manera es lo más práctica y se despliega de forma más rápida para resolver los problemas que ha introducido la internacionalización de la economía; estos principios económicos chocan con los principios jurídicos de legalidad, de división de poderes sobre los que se habían construido los sistemas legales.

3.- Una visión internacional de los derechos humanos

Al ser el objeto de este trabajo los derechos de los contribuyentes en un marco de intercambio automático de información entre Estados, a nivel internacional, es necesario entrar a analizar las distintas cartas de derechos y recomendaciones de organismos internacionales y conjuntos de Estados para ver cual es la situación material en la que se encuentran las garantías de las personas a nivel global. En la actualidad, la elaboración o nacimiento de las normas tributarias que terminan convirtiéndose en normativa vinculante y aplicándose a nivel estatal y Europeo se gesta en organismos internacionales. Por lo que resulta necesario conocer el panorama de protección de los derechos de los contribuyentes/ciudadanos al mismo nivel supranacional en el que se ha gestado este tipo de normativa tributaria. Por este motivo, el presente apartado se analizará desde una visión vinculante y no vinculante de los distintos mecanismos legales utilizados a nivel internacional.

¹⁰⁴ MOSQUERA VALDERRAMA; I.J.,op., cit., p.3.

3.1.- Las Cartas y Convenios de Derechos (vinculantes)

Aunque en los capítulos siguientes se hará un análisis en profundidad del articulado de las normativas europeas que tratan las figuras jurídicas ya analizadas que también se expondrán y detallarán en dichos capítulos, en este capítulo necesariamente hay que entrar a analizar la Carta Europea de Derechos Fundamentales y El Convenio Europeo de Derechos Humanos, como instrumentos supranacionales que regulan de forma vinculante los derechos subjetivos que resultan de interés para este trabajo de investigación. Así pues, es conveniente resaltar en este capítulo analizar la normativa vinculante para poder comparar el nivel de desarrollo de las normas europeas con el de otras Cartas vinculantes de Derechos Humanos.

3.1.1.- La Carta Europea de Derechos Humanos y el Convenio Europeo de Derechos Humanos

La Carta Europea de Derechos Humanos fue promulgada por el Parlamento Europeo, El Consejo y la Comisión el 7 de diciembre de 2000. No obstante, no fue realmente un instrumento de Derecho vinculante para los Estados miembros hasta el 1 de diciembre de 2009, cuando el Tratado de Lisboa entró en vigor. Dicho Tratado establece en su art. 6.1: La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la [Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000](#), tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo. Tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados, e incluso, una consideración superior y prevalente sobre las normas constitucionales de los Estados miembros, tal como se declaró en la sentencia del Caso Melloni (C-399/11)¹⁰⁵. De este modo, la Carta

¹⁰⁵ STJUE de 26 de febrero de 2013 Stefano Melloni v. Ministerio Fiscal, ap. 59: “En efecto, según jurisprudencia asentada, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, que es una característica esencial del ordenamiento jurídico de la Unión (véanse los dictámenes 1/91, de 14 de diciembre de 1991, Rec. p. I-6079, apartado 21, y 1/09, de 8 de marzo de 2011, Rec. p. I-1137, apartado 65), la invocación por un Estado miembro de las disposiciones del Derecho nacional, aun si son de rango constitucional, no puede afectar a la eficacia del

pasó a ser una fuente primaria de Derecho europeo. Los preceptos de la Carta relacionados con los distintos derechos, principios y garantías analizados, han tenido repercusiones reales al aplicarse por el TJUE.

Sin embargo, la relación entre la UE y el Convenio Europeo de Derechos Fundamentales resulta un tanto distinta, y es que como indica el informe del Parlamento Europeo:

“La UE como tal no es parte del CEDH, a diferencia de todos sus Estados miembros, que sí son parte del mismo. El artículo 6, apartado 2, del TUE obliga a la Unión a adherirse al CEDH. Dicha adhesión tendrá como consecuencia el sometimiento de la Unión —como ocurre actualmente con sus Estados miembros—, en materia de respeto de los derechos fundamentales, al control de una jurisdicción ajena a la Unión, especializada en materia de protección de los derechos fundamentales: el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En particular, esta adhesión permitirá a los ciudadanos europeos, pero también a los ciudadanos de terceros países presentes en el territorio de la Unión, recurrir directamente ante este Tribunal, sobre la base de las disposiciones del CEDH, los actos jurídicos adoptados por la Unión, en las mismas condiciones que los actos jurídicos de sus Estados miembros.”¹⁰⁶

Aunque el CEDH es vinculante para los Estados adheridos al mismo, no lo resulta para la Unión Europea en sí, al contrario que la Carta. No obstante, el art. 6.3 TUE reconoce el CEDH como principios generales del Derecho de la Unión.

Derecho de la Unión en el territorio de ese Estado (véanse, en especial, las sentencias de 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, Rec. p. 1125, apartado 3, y de 8 de septiembre de 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, Rec. p. I-8015, apartado 61”).

¹⁰⁶ Parlamento Europeo, *El Respeto a los Derechos Fundamentales en la Unión Europea, Fichas Técnicas sobre la Unión Europea*, 10/2016, p. 3. (http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.1.2.pdf)

3.1.2.- Convención Americana sobre Derechos Humanos y la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos

Antes de entrar a realizar la comparación entre los preceptos analizados de la Carta respecto al contenido de otras Cartas de Derechos Humanos que contengan esta tipología de derechos y garantías relacionados con la protección de los datos y la intimidad de las personas, hay que analizar el nivel de primacía y vinculación que suponen para con los Estados firmantes. En este sentido, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, es una Carta que se aplica de forma vinculante; de modo que las resoluciones emitidas por la Corte Iberoamericana de Derechos Humanos han terminado siendo derecho positivo en el ámbito doméstico de los Estados vinculados en los enjuiciamientos¹⁰⁷, incluso han terminado obligando a algún Estado firmante (de los que han firmado, rectificado y adherido la Convención¹⁰⁸) a cambiar algún precepto de su Constitución¹⁰⁹.

De todos los derechos analizados que se contemplan en la Carta de la Convención, siguiendo un modelo generalista de protección de los derechos humanos más relevantes, en base al modelo de Naciones Unidas, destacan los relativos a los artículos 8 y 11. En el primero la Carta contempla lo que denomina garantías judiciales (art. 8), que vendría a ser el equivalente al derecho a un juicio justo. En el segundo, se contempla la protección de la honra y la dignidad (art. 11), y engloba en su apartado 10.2 la protección de la vida privada de injerencias arbitrarias o abusivas. La protección de la vida privada también se contempla de forma parecida en la Carta o el Convenio europeo. Aunque hay que precisar que la regulación europea se limita a reconocer el derecho en sí mismo; pero no incluye o no matiza respecto el

¹⁰⁷ Cfr. HITTERS, J.C., “¿Son vinculantes los pronunciamientos de la Comisión y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos? (control de constitucionalidad y convencionalidad)” *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, núm. 10, 2008, pp. 131-156

¹⁰⁸ Listado actual de países firmantes de la Convención https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos_firmas.htm

¹⁰⁹ Caso de la Corte IDH, Caso La Última Tentación de Cristo (Olmedo Bustos y otros) vs. Chile, Sentencia de 5 de febrero de 2001, Serie C No. 73.

término arbitrariedad o abuso. Luego al no especificar estos dos conceptos más bien parece que limita o incluso restringe el ámbito de aplicación de este derecho.

Como dice la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos “la protección a la vida privada se concreta en el derecho a que sujetos distintos de los interlocutores no conozcan ilícitamente el contenido de las conversaciones telefónicas o de otros aspectos, como los ya mencionados, propios del proceso de comunicación”¹¹⁰. Por lo que el matiz de la Convención solo permite el acceso a toda comunicación cuando la legislación interna del país en cuestión mediante Derecho positivo considere lícita una intervención de las comunicaciones. En este sentido, por tanto, la Convención americana es más completa y garantista que la europea en tanto que ésta última presenta una ambigüedad en el ámbito de aplicación de derechos. Asimismo, resulta interesante el art. 14 por el cual la Convención reconoce el derecho de rectificación de informaciones inexactas o agraviantes que realicen medios de difusión dirigidos al público general, que afecten de forma negativa a la persona. Este derecho supone un resarcimiento público del honor de los afectados al reconocer la información errónea o agraviante, más allá de la compensación pecuniaria que pueda derivarse.

En el continente africano, la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos fue el primer intento formal del Continente para tomarse “los derechos en serio”¹¹¹. La peculiaridad de esta Carta es el formato en el que está redactada. Y es que la “Carta Africana combina valores y necesidades específicos de los pueblos africanos con estándares “universales”, logrando exaltar y marcar las diferencias esenciales del sistema. La Carta es muy

¹¹⁰ Caso Escher y Otros vs. Brasil Sentencia de 6 de julio de 2009, ap. 114. También Cfr. Caso de las Masacres de Ituango, supra nota 48, ap. 194; Caso Escué Zapata Vs. Colombia. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de julio de 2007. Serie C No. 165, ap. 95, y Caso Tristán Donoso, supra nota 9, ap. 55.

¹¹¹ Cfr. UDOMBANA, NSONGURUA J., “Can the Leopard change its spots? The African Union Treaty and Human Rights”, *American University International Law Review*, Vol. 17, núm. 6, 2002, pp. 1206 y 1207.

innovadora y trasciende los instrumentos tradicionales de derechos humanos que dan preeminencia a los derechos clásicos, es decir, los individuales o liberales, para incluir en un mismo plano a los derechos colectivos. Aunque en estos últimos no se alude específicamente a la vida privada, la intimidad o la protección de los datos.

Por otra parte, los Estados firmantes de la Carta cuentan con la reciente creación de la Corte Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos para fallar sobre las decisiones para que resulten vinculantes para los Estados comprometidos con la misma¹¹². Hay que señalar que la Comisión Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos es el organismo que en la actualidad se encarga de la protección de los derechos humanos. Aunque sus decisiones no tienen carácter vinculante para los Estados, situación que agravia o, al menos dificulta, la implementación real y eficaz de la Carta, hasta que la Corte se convierta en el principal órgano velador de los derechos humanos¹¹³. Sin un sistema judicial eficaz a nivel supranacional, difícilmente se podrá avanzar para hacer cumplir una normativa de estas características. No obstante, aunque es importante contar con un sistema judicial, es vital que éste esté en combinación con un sistema institucional, con una voluntad (política) que garantice y respete los derechos contemplados en instrumentos supranacionales¹¹⁴.

¹¹² La Corte Africana nació en 1998 mediante el Protocolo de la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos que no entró en vigor hasta 2004. Por lo que su funcionamiento real tiene poco más de una década.

¹¹³ La Carta regula en sus arts. 30 y ss. El Reconocimiento de la Comisión.

¹¹⁴ Esta opinión la resume perfectamente Saavedra Álvarez: El sistema africano de derechos humanos todavía se encuentra en evolución. El problema no está en los compromisos colectivos que han adquirido los Estados africanos respecto a los derechos humanos sino su actitud individual cuando se trata de demandarlos. No cabe duda que en el aspecto sustantivo la Carta Africana es un parteaguas en el derecho internacional de los derechos humanos. Sin embargo, no puede decirse lo mismo con relación a la esfera institucional y adjetiva. Las dificultades que enfrenta la Comisión, además de los de naturaleza presupuestal, se relacionan preponderantemente con la falta de fuerza vinculante de sus decisiones. Aquí, definitivamente, mucho depende de la buena voluntad de los Estados para cumplir con las obligaciones que la propia Carta Africana les impone. Precisamente por ello se pensó que un órgano de tipo judicial podría llegar a suplir muchas de las deficiencias del sistema. No obstante, consideramos que esta fe ciega en los tribunales internacionales de derechos humanos poco ayuda si no existen

3.2.- Los otros instrumentos internacionales y su influencia en la creación del Derecho positivo

Existen otras cartas e instrumentos de protección de los Derechos Humanos a nivel supranacional, aunque no se puede decir que hayan alcanzado el estatus jurídico de norma vinculante, pues en definitiva se trata más bien de *soft-law*, recomendaciones o buenas intenciones que en un futuro tal vez se convierten en auténtico *hard-law* vinculante y efectivo para los países que las hayan ratificado. Pertenecen a esta tipología la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, la Declaración de Derechos Humanos de la ASEAN o la Declaración Universal de Derechos Humanos de la ONU. Esta última, partiendo del precepto de la dignidad humana como eje en el que pivotan los derechos, marcó el inicio de los estándares de protección o consideración de lo que debían ser los derechos humanos básicos¹¹⁵.

Sin embargo, su carácter vinculante ha sido fuente de discusión y discordia y no se acaba de reconocer plenamente como instrumento imperativo por todos los Estados firmantes¹¹⁶. Solo algunos han terminado por incluirla en sus normativas internas o Constituciones, o en el mismo Convenio Europeo de

otras vías institucionales adecuadas que hagan que los Estados garanticen y respeten efectivamente los derechos humanos.” (SAAVEDRA ÁLVAREZ, Y., “El sistema africano de Derechos Humanos y de los Pueblos. Prolegómenos”. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VIII, 2008, pp. 711).

¹¹⁵ “La dignidad personal se va a considerar en estos textos [...] como el valor fundador de todos los derechos humanos, siendo dichos derechos concreciones o manifestaciones de dicho valor. Se dice, por tanto, que la dignidad de la persona constituye el fundamento incuestionable de la idea de derechos humanos. Existen, ciertamente, otros valores fundadores de los derechos humanos [...] pero la dignidad se sitúa antes que ellos, constituyendo una especie de “prius” lógico y ontológico de los mismos. Es el núcleo fundamental de la idea de derechos humanos” (MARÍN CASTÁN, M.L., “La dignidad humana, los Derechos Humanos y los Derechos Constitucionales”, *Revista de Bioética y Derecho*, núm. 9, 2007, p.3).

¹¹⁶ Como dice en un principio, “aun con matices e invocando diferentes argumentos, únicamente los representantes de Francia y de Bélgica y, en un grado menor, los de Líbano, Panamá y Chile, sostuvieron, si bien con ciertas reservas, su carácter obligatorio” (PONCE MARTÍNEZ, C.F., “La declaración Universal de Derechos Humanos. Naturaleza jurídica y aplicación por los órganos jurisdiccionales internos”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, n° 19-20, 2001-2002, p.263)

Derechos Humanos. De modo que los órganos judiciales han hecho uso de la Carta para sentar jurisprudencia en algunas ocasiones y en cambio en otras se ha optado por no reconocer la superioridad de esta norma ante una ley interna¹¹⁷.

3.2.1.- Declaración Universal de Derechos Humanos de la ONU entre otras provisiones de Naciones Unidas

Actualmente, sigue sin haber consenso ante la posición que juega la Carta de la ONU, por lo que no puede considerarse un instrumento plenamente vinculante, sino una “mera Resolución de la Asamblea General [...] y por lo tanto desprovista de eficacia jurídica vinculante para sus destinatarios”¹¹⁸. Lo que se conoce como Organización de Naciones Unidas está estructurada en comités diversos, cuyas recomendaciones, dictámenes o comunicaciones no tienen un valor jurídico real; aunque pueden llegar a influir en la normativa interna de los Estados que decidan adoptar sus dictámenes como parte de su normativa ratificada por los Parlamentos. Al fin y al cabo, depende de la voluntad política o incluso en ocasiones jurídica de cada Estado a la hora de aplicarla y reconocerla como un instrumento supranacional pleno.

En relación con la materia que se analiza, cabe destacar los arts. 10, 11 y 12 de la Declaración, donde se ensalzan el derecho a un juicio justo y con todas las garantías, la protección de la privacidad y el honor de la persona. Con todo, la falta de carácter vinculante del documento no significa que no ejerza influencia en la toma de decisiones políticas internas. Dato que debe tenerse en cuenta de cara al comunicado de la Asamblea General respecto a la

¹¹⁷ Sin ir más lejos la STS 141/2005 de 11 de febrero se sostiene que el Comité de Derechos Humanos es un órgano “político” de orden internacional y no de carácter jurisdiccional “por lo que sus Resoluciones o dictámenes carecen de aptitud para crear una doctrina o precedentes” (cfr. CUENCA GÓMEZ, P., “La incidencia del derecho internacional de los Derechos Humanos en el Derecho Interno: La interpretación del artículo 10.2 de la Constitución Española”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 12, 2012, p.22). Para más jurisprudencia PONCE MARTÍNEZ, C.F., *op. cit.*, pp. 253-279.

¹¹⁸ PONCE MARTÍNEZ, C.F., *op. cit.*, pp. 278-279.

transparencia fiscal y los paraísos fiscales. En primer lugar, la Asamblea General considera que asuntos como la evasión, la elusión, la transferencia de beneficios o el pago de impuestos en los Estados donde se encuentra la matriz de un grupo de empresas –y no en el país donde una filial del grupo esté situada– suponen situaciones que no tan sólo empobrecen a los Estados en vías de desarrollo en favor de los Estados ricos (o pertenecientes a la OCDE), sino que, además, este empobrecimiento añadido a la ya escasa existencia de recursos públicos contribuye a la continua vulneración de los derechos humanos.

La Asamblea General considera que *“this has a detrimental impact on human rights as it deprives States of resources needed to fulfil their human rights treaty obligations concerning the administration of justice, maintenance of infrastructures, health care, education and housing, and prevents them from implementing pledges for the Sustainable Development Goals and for environmental protection pursuant to the Paris Agreement”*.¹¹⁹

En la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo, que tuvo lugar en Addis Abeba, se propuso que Naciones Unidas ejerciera un mayor protagonismo en la cooperación fiscal global, propuesta que fue rechazada. Por lo que, en opinión de la Asamblea, la posición de la OCDE se consolida y refuerza como organismo de control sobre los asuntos de fiscalidad internacional/global. Y es que en este comunicado se carga duramente contra esta organización, en concreto sobre el estándar de intercambio automático de información, cuya implementación solo ha tenido un efecto positivo sobre los paraísos fiscales, donde sus sistemas fiscales siguen fórmulas de reparto de los beneficios basadas en técnicas de planificación fiscal agresiva, que abusa de los agujeros legales existentes¹²⁰.

¹¹⁹ UNITED NATION GENERAL ASSEMBLY, *Promotion of a democratic and equitable international order. Note by the Secretary-General*, 4 August 2016, ap. 5, p.4.

¹²⁰ Aunque la OCDE mediante la iniciativa de BEPS pretende hacer frente a este mismo problema, la Asamblea critica tal iniciativa por considerarla fallida por cuanto a los países en vías de desarrollo se trata (UNITED NATIONS GENERAL ASSEMBLY, *op. cit.*, ap. 58, p.19).

Para ser más exactos, la Asamblea considera que el hecho de que el CRS de la OCDE¹²¹ no permita el uso para fines extrafiscales de la información intercambiada, salvo que los Estados lo acordaran explícitamente, tiene como efecto evitar la persecución de casos de corrupción o blanqueo de dinero¹²². En esta línea, para contrarrestar este efecto una de las medidas que se propone es alentar y reforzar la práctica del *whistle-blowing*, el chivatazo, los que lo practicasen serían considerados “héroes de nuestro tiempo”¹²³. La propuesta sobre el *whistle-blowing* consiste, por un lado, en la adopción de medidas legislativas de protección y compensación de esta práctica, y, por otro, en la adecuación de la accesibilidad para hacer las denuncias oportunas.

Recientemente la Unión Europea ha tomado una iniciativa similar mediante la Directiva (UE) 2016/943 del parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, relativa a la protección de los conocimientos técnicos y la información empresarial no divulgados (secretos comerciales) contra su obtención, utilización y revelación ilícitas. E incluso el propio Preámbulo, en su apartado 20, otorga prioridad al “interés general” por encima del mantenimiento de secretos comerciales¹²⁴. En esta misma línea el grupo Verde/EFA ha propuesto

¹²¹ El Common Reporting Standard de la OCDE es el Nuevo estándar de transparencia para el intercambio automático de información financiera. Sus principales características se analizan en los capítulos V y VI.

¹²² “*The Standard explicitly restricts the use of the information received to tax purposes and explicitly prohibits sharing the information with law enforcement authorities. Although OECD clarified that information might be exchanged with other law enforcement agencies if the sending party explicitly agreed, these restrictions might prevent cost-free synergies for fighting corruption and money-laundering.*” (UNITED NATIONS GENERAL ASSEMBLY, *op. cit.*, ap. 57 p. 19).

¹²³ “*Whistle-blowing is one of the most effective methods of shining a light on corruption. Thanks to the revelations of whistle-blowers a public debate on tax havens has started that is providing momentum for legislative changes to abolish secrecy jurisdictions. But whistle-blowers often pay a heavy price. It is in the spirit of a democratic and equitable international order to adopt legislation to protect whistle-blowers and witnesses from reprisals and to provide them with easy-to-access avenues to make disclosures.*” UNITED NATIONS GENERAL ASSEMBLY, *op. cit.*, ap. 14, p. 8).

¹²⁴ “Las medidas, procedimientos y recursos previstos en la presente Directiva no deben restringir la denuncia de irregularidades. Por consiguiente, la protección de los secretos

la creación de una Directiva explícita que proteja a los denunciantes (*whistle-blowers*) dentro de la Unión¹²⁵.

El planteamiento que propone Naciones Unidas para incentivar la protección de los derechos humanos es el de ampliar aún más los límites sobre la transparencia fiscal, ya que en su opinión un mayor control aumentaría la obtención de recursos que, como en un bucle, podrían revertir en la promoción y protección de estos derechos. No obstante, será muy difícil obtener la complicidad de los Estados porque entran en conflicto intereses nacionales frente a los supranacionales. Como dice Blank: “*it may enhance voluntary compliance without sacrificing transparency, it may offer a more politically feasible tax-compliance approach than actual changes to the tax penalty rules or the allocation of tax enforcement resources, and it may improve tax morale by preserving, individuals’ trust of the government and its ability to deliver goods and services*”¹²⁶. Y es que en relación a la necesidad de privacidad tributaria, el uso estratégico de la privacidad por los Gobiernos puede beneficiar tanto a la propia recaudación de sus Haciendas, como también contribuir al incremento de la confianza en los propios Gobiernos (principio de confianza legítima en el Estado).

comerciales no debe ampliarse a los casos en que la revelación de un secreto comercial sirva al interés público, en la medida en que permita poner al descubierto una falta, irregularidad o actividad ilegal que guarden relación directa con dicho secreto comercial. Ello no debe considerarse un impedimento para que las autoridades judiciales competentes permitan excepciones a la aplicación de medidas, procedimientos y recursos en el supuesto de que la parte demandada tenga motivos de sobra para creer de buena fe que su conducta cumplía los criterios pertinentes establecidos en la presente Directiva.” (ap. 20 del Preámbulo de la Directiva 2016/943).

¹²⁵ Cfr. GREENS/EFA <http://www.greens-efa.eu/whistle-blowers-directive-15498.html>; Presidente de la Comisión Jean-Claude Juncker proponiendo la aprobación de una Directiva para proteger al whistle-blower http://www.greens-efa.eu/fileadmin/dam/Images/Transparency_campaign/Letter_to_Juncker_on_whistleblowing_directive_sent_3_May_2016.pdf [Consulta: 14/04/2017]

¹²⁶ BLANK, J.D., “In Defense of Individual Tax Privacy”, *Emory Law Journal*, Vol. 61, 2011, p.348.

3.2.2.- Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre

Como las anteriores Cartas, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, de 1948, tampoco es vinculante. Se creó en base a una supuesta adhesión de los Estados americanos a los principios recientemente instaurados por la Declaración Universal de Derechos Humanos de la ONU. En su momento, fue una declaración de intenciones de apoyo a un primigenio sistema internacional de derechos humanos¹²⁷, aunque posteriormente no ha tenido mayor incidencia ni mas desarrollo que la de mero acercamiento de los Estados americanos a la concepción de los Derechos Humanos expuesta por la Declaración de la ONU¹²⁸, por lo que en términos generales no puede considerarse propiamente Derecho internacional¹²⁹.

Como curiosidad o excepción al resto de instrumentos supranacionales de derechos humanos, cabe destacar que en esta Declaración se recogen tanto derechos como obligaciones. En la Carta se reconocen principalmente el derecho a la vida privada, la honra y la reputación (art. 5) -como exponentes reivindicadores de la protección a la intimidad-. No obstante, su control también se extiende hacia los ciudadanos en concepto de deberes. Sin duda, para el caso, el más relevante es el que se detalla en su art. 36, el deber de toda persona al pago de impuestos para sustentar los servicios públicos. Por tanto, siendo el único instrumento promotor de los derechos humanos que incluye deberes, no tan solo incide en las obligaciones de los ciudadanos sino que en

¹²⁷ Cfr. KATHRYN SIKKINK, K., "Latin America's Protagonist Role in Human Rights", *SUR*, vol.12 núm.22, 2015, 207 – 219.

¹²⁸ LEBLANC, L. J., *The OAS and the Promotion and Protection of Human Rights*, The Hague: Martinus Nijhoff, 1977, pp.14 y ss. En este sentido ocurre lo mismo que con la propia Carta de la ONU, en la que hay divergencia sobre la naturaleza que ésta debe tener para los Estados firmantes "Several States offered varying interpretations of the binding nature of the American Declaration". (CERNA, C.M. "Reflections on the Normative Status of the American Declaration of the Rights and Duties of Man Anniversary Contributions – International Human Rights", *University of Pennsylvania Journal of International Law*, Vol. 30, Iss. 4, 2014, Art. 12, p.1229)

¹²⁹ NIKKEN P., "La Declaración Universal y la Declaración Americana. La Formación del Moderno Derecho Internacional de los Derechos", *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, Número especial, Mayo de 1989, pp.80 y ss.

concreto establece el deber de contribuir como un elemento clave para la promoción de una sociedad más justa, democrática y con mayores índices de buena gobernanza. Sin embargo, a pesar de esta aportación más que razonable, se trata de instrumento supranacional de escaso impacto entre sus firmantes, que al ser no vinculante ha quedado relegado a simple herramienta de soporte a la Declaración de la ONU.

3.2.3.- La Declaración de Derechos Humanos de la ASEAN

Finalmente, la más reciente de las propuestas, la Declaración de Derechos Humanos de la ASEAN, no ha estado exenta de polémica. Desde un primer momento fue duramente criticada al considerar que no se ajustaba a los “estándares” internacionales de protección de los derechos humanos¹³⁰. La crítica se basaba principalmente en que en sí misma la Declaración estaba debilitada de derechos humanos; e incluso, algunos preceptos podían interpretarse como una declaración de potestades de los Gobiernos. Se argumentó que la Carta podría actuar en sentido contrario al pretendido, pues el contenido daba a entender que en vez de adaptar la legislación interna a la Carta, la propia Declaración debía adaptarse a la legislación interna de los

¹³⁰ Distintas organizaciones se posicionaron en contra inmediatamente después de la aprobación de la Declaración de la ASEAN. La *International Commission of Jurists* por ejemplo considera que “has been vigorously reminding ASEAN member States to ensure that the adopted text must accord with international human rights law and standards” (INTERNATIONAL COMMISSION OF JURISTS <http://www.icj.org/icj-condemns-fatally-flawed-asean-human-rights-declaration/>) [Consulta: 14/04/2017]. También la *Human Rights Watch* considera que “Disregarding the deep concerns expressed by senior United Nations officials, human rights experts and hundreds of civil society and grassroots organisations at the national, regional and international levels, ASEAN leaders nonetheless adopted yesterday an “ASEAN Human Rights Declaration” that undermines, rather than affirms, international human rights law and standards. The document is a declaration of government powers disguised as a declaration of human rights.” (HUMAN RIGHTS WATCH <https://www.hrw.org/news/2012/11/19/civil-society-denounces-adoption-flawed-asean-human-rights-declaration>).

Estados; algunos de ellos clasificados, precisamente, de poco democráticos¹³¹. Por tanto, dado que la pretensión de una Declaración de Derechos Humanos es reflejar la necesidad de limitar los poderes de los Estados para que puedan respetarse unos derechos básicos, el enfoque dado a la Declaración cuestiona de forma clara la legitimidad en sí de tales “derechos”.

Y es que como vienen a decir Schaffer, Follesdal y Ulfstein “*state’s supports for particular international human rights treaties does not generally correlate with the actual human rights protections in that state, and that the treaties’ effects are highly conditioned on domestic politics and institutions*”¹³², que es lo que, de forma similar, ocurre con la Declaración de la ASEAN, en la que las políticas internas han llegado a condicionar la propia redacción de la Declaración. La relación entre los miembros de la ASEAN (conocida también como el “club de los dictadores”¹³³) hasta hoy en día, se ha basado estrictamente en razones económicas y sin ánimo de interferir en las políticas internas de los Estados. “*This means that ASEAN’s policy with its recalcitrant members has always been one of economic engagement, which is exclusively synonymous with trade in goods. The Commission ‘have continued in their policy of passivity and inaction on the actual human rights issues plaguing the region, preferring instead to bow*

¹³¹ “*In many of its articles, the enjoyment of rights is made subject to national laws, instead of requiring that the laws be consistent with the rights. The Declaration fails to include several key basic rights and fundamental freedoms, including the right to freedom of association and the right to be free from enforced disappearance.*” (HRW-<https://www.hrw.org/news/2012/11/19/civil-society-denounces-adoption-flawed-asean-human-rights-declaration>). [Consulta: 14/04/217]

¹³² FOLLESDAL, A., SCHAFFER, J.K., ULFSTEIN, G., *The Legitimacy of International Human Rights Regimes. Legal, Political and Philosophical Perspectives*, Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p.15.

¹³³ El apodo que periodistas y defensores de los derechos humanos han otorgado a la organización asiática por estar integrada por países de dudosa reputación democrática según los estándares imperantes en la civilización occidental. (Cfr. AZHARI, N., “ASEAN and East Timor: Family Someday?” en YOONG YOONG, L., (ed.) *ASEAN Matters. Reflecting on the Association of Southeast Asian Nations*, Lonfodn: World Scientific Publishing, 2011, p.58, citando al ex. Presidente de Timor Oriental José Ramos-Horta otorgar este calificativo a la organización)

*to narrow state interests, in the guise of so-called principles of “non-intervention” and “decision making by consensus”*¹³⁴.

En cuanto a los derechos relacionados con los datos, la Declaración prevé en su art. 21 el derecho a ser libre de interferencias arbitrarias en la privacidad, la familia, el hogar, la correspondencia que incluya datos personales, o ataques al honor o a la reputación. En apariencia podría interpretarse que guarda cierta similitud con la Convención Americana, en tanto que ambas utilizan de forma parecida lo que suscita una posible limitación del derecho en sí mismo, ya que normas de Derecho interno pueden considerar legítima la intervención de ciertas comunicaciones de carácter privado. No obstante, el parecido se limita a la forma, no al contenido ni mucho menos al fundamento que sustenta la norma. Asimismo, la Convención Americana es considerada una Carta de Derecho superior que incluso ha llegado a suponer el Cambio de preceptos de Constituciones internas de los Estados firmantes. Justo al contrario de la elaboración de esta Declaración, cuya redacción está hecha a medida de las Constituciones internas de todos los Estados participantes, lo que a los efectos pone en duda su impacto real en los derechos y en definitiva su utilidad¹³⁵.

Por lo que se llega a la conclusión que las normativas de protección de datos de los Estados miembro de la ASEAN se alejan de los estándares de

¹³⁴ ISKANDAR, P., “Non-citizen rights in ASEAN: The need to chart a new course”, *Institute for Migrant Rights*, 2016, p. 14. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2829254.

¹³⁵ Se desprende del estudio ASEAN *data privacy developments* 2014-15, hecho por el Prof. Graham Greenleaf, donde pone de manifiesto las carencias de los Estados de la ASEAN que tienen aprobada y en vigor una Regulación sobre protección de datos, ejemplificando tales carencias a partir de la laxitud de las sanciones de algunos Estados (Vietnam) ante la vulneración de la privacidad por parte de los realizadores del tratamiento de los datos, la arbitrariedad en la definición de las circunstancias que permiten no obtener el consentimiento del afectado cuando se tenga que recabar de datos (Thailandia), o la falta de garantías de protección en casos de exportación de datos no autorizadas (Singapur), o la falta de aplicación real de la propia normativa (Malasia). Por otra parte, destaca la falta de aplicación de una normativa de protección de datos en algunos Estados, como Filipinas, Indonesia o Brunei. (GREENLEAF, G., “ASEAN Data Privacy Developments 2014-15”, *Privacy Laws & Business International Report*; UNSW Law Research Paper No. 2015-48).

protección que recomienda la OCDE o el conjunto de países que se denomina “occidente”, donde nació el concepto de protección de datos que se elevó a estándar internacional mediante la OECD Privacy Guidelines o la Directiva de Protección de Datos (ahora Reglamento) de la Unión Europea como principales motores o representantes de lo que debe suponer la protección de datos e intimidad de las personas¹³⁶.

3.2.4.- La transparencia y la protección de datos en jaque

Como se acaba de explicar, la Guía de la OCDE es otro instrumento internacional que ha marcado la agenda de las medidas de protección de datos. La Guía incorpora unos principios de privacidad¹³⁷ que introducen nuevos límites a la recopilación de datos personales, estableciendo claramente la necesidad de consentimiento del sujeto relacionado con los datos; la idoneidad de los medios, que han de ser legítimos y justos; la especificación de los fines, es decir la concreción del motivo por el cual se realiza la colecta de datos (principio de calidad de los datos, que contrapone la arbitrariedad), la garantía de seguridad o la exigencia de rendición de cuentas para asegurar un cumplimiento de todos los principios, preceptos que no se encuentra, por ejemplo, en algunas de las normas de privacidad de los Estados de la ASEAN.

¹³⁶ Cfr. GREENLEAF, G., *Asian Data Privacy Laws: Trade and Human Rights Perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 2014, p.12 y ss.

¹³⁷ Principio de limitación en la recolección, principio de calidad de los datos, principio de especificación de los fines, limitación del uso (que es una limitación exclusiva a unos fines concretos y la prohibición de utilizar esos datos para otras finalidades excepto cuando haya el consentimiento expreso o por la autorización de una autoridad legal, es decir, un Juez), principio de seguridad, principio de apertura a nuevas prácticas, políticas o desarrollo sobre los datos personales (cuestión que resulta un tanto indefinida, ya que estos desarrollos pueden significar un aumento de los requisitos de seguridad como una difuminación de los límites si se considera oportuno), principio de participación individual (acceso, rectificación, cancelación, supresión, enmienda, etc.. de los datos, ser informado sobre la toma de datos) y principio de rendición de cuentas para asegurar que el resto de principios de llevan a cabo(cfr. OECD, <http://oecdprivacy.org/>) [Consulta: 14/04/2017]

En este sentido la OCDE ya en 1990 elaboró una encuesta sobre la situación de los derechos y obligaciones de los contribuyentes en los Estados miembros de la organización¹³⁸, que se publicó finalmente en 2003 por el *OECD Centre of Tax Policy and Administration*, donde ya se analizaba como derechos de los contribuyentes: “*The right to be informed, assisted and heard; the right of appeal; the right to pay no more than the correct amount of tax; the right to certainty; the right to privacy and the right to confidentiality and secrecy*”, asimismo, de las obligaciones que se esperaba de ellos la OCDE consideraba: “*the obligation to be honest; the obligation to be co-operative; the obligation to provide accurate information and documents on time; the obligation to keep records; the obligation to pay taxes on time*”¹³⁹. Desde entonces, como se ha venido diciendo a lo largo de este capítulo se ha avanzado en materia de derechos humanos, a través de nuevas cartas y convenios a los que los Estados se han ido adhiriendo o aprobando.

Si bien el avance hacia una mayor transparencia fiscal ha propiciado la aceptación y la adhesión a los estándares internacionales de intercambio de información y asistencia mutua, paradójicamente, como dicen Pistone y Baker, también en muchos casos ha contribuido a producir un retroceso en materia de protección y garantías de los contribuyentes. Por otra parte, el efecto que han suscitado estos cambios en las autoridades tributarias ha supuesto una exclusión de las personas afectadas en los procedimientos. Concretamente, señalan que los países de la OCDE que han sufrido un retroceso han sido Austria, Liechtenstein, Países Bajos, Portugal y Suiza¹⁴⁰.

Por tanto, una transparencia masiva como la que propone Naciones Unidas, con una regulación débil en materia de protección de datos, o con poca

¹³⁸ OECD *Practice Note General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations*, 1990, [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice_Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf) [Consulta: 14/04/2017]

¹³⁹ OECD, *op. cit.*, p. 3.

[https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice_Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf)
[Consulta: 14/04/2017]

¹⁴⁰ Cfr. BAKER, P., PISTONE, P., *op. cit.*, p. 336.

voluntad política y legal de aplicarla formalmente, puede generar una reacción contraria a la deseada, porque puede conducir hacia una sociedad donde se produzca un choque con los propios derechos fundamentales/humanos, impidiendo, por ende, el desarrollo de los Estados. Asimismo, cuando los límites de la privacidad del ciudadano han sido vulnerados reiteradamente, tanto por el Estado como por agentes privados, en la sociedad crece la desconfianza hacia las instituciones en tanto que éstas no han sido capaces de salvaguardarla, y, como dice Blank, la desconfianza en las instituciones genera dudas sobre cómo éstas pueden utilizar o respetar el deber de sigilo; por tanto el principio del deber de sigilo se convierte un elemento básico para incentivar la colaboración ciudadana y el pago de los impuestos¹⁴¹.

Y es que, discrepando del argumento de la Asamblea general de Naciones Unidas, la causa de la falta de recursos en los países en vías de desarrollo no se debe tanto a una transparencia fiscal insuficiente sino a la falta de voluntad política de aplicar las legislaciones que al respecto rigen en estos Estados. La ausencia de voluntad se materializa en una falta de confianza en los propios gobiernos, que a su vez desemboca en un uso generalizado de prácticas poco regulares en cuanto a los cumplimientos del deber de contribuir. *“High levels of corruption may lead to poor services, but poor services lead to less confidence*

¹⁴¹ *“Without tax privacy, its defenders argue, taxpayers’ fear of harassment, or even danger to their personal safety, would weaken their incentive to cooperate with the government [...] “The traditional justification for tax privacy has been that individuals will disclose information to the government only if they can trust that the government will keep this information private”* (BLANK, J. D., op. cit. pp. 280 y ss) No obstante, Blank habla sobre la confianza también desde el foco de los medios de comunicación. Es decir, cómo una transparencia completa podría poner en peligro la credibilidad de las instituciones que fueron incapaces de detectar casos de abuso o fraude *“Without the curtain of tax privacy, the media—and ultimately ordinary citizens—could observe concrete examples of taxpayers who may have engaged in abusive tax activities, yet escaped detection by the IRS. The media’s focus on instances in which the IRS appeared to fail to detect abuse could lead individuals to reduce their own subjective probabilities of being detected by the IRS”* (BLANK, J.D., op. cit., p.303).

in governments and in turn to greater levels of tax evasion– and then in turn to poorer levels of service and more inequality and more corruption”¹⁴².

La transparencia en las instituciones es necesaria para que los ciudadanos puedan ejercer el control/rendición de cuentas de la administración de sus recursos. Unos altos niveles de transparencia fiscal de los contribuyentes a la Administración, es decir, una eliminación completa de la privacidad, no son garantía de una mejor inversión o recaudación, sin una transparencia real y reciproca del Estado al ciudadano y, sin una voluntad política de cumplimiento con las Leyes¹⁴³. Por tanto, ante este contexto ¿por qué no reforzar el cumplimiento de unos estándares de privacidad para que la protección de datos sea efectiva y real, a fin de que revierta, a su vez, en incrementar la confianza tanto de ciudadanos, como de instituciones, como personas jurídicas en los Estados?

4.- El contribuyente como sujeto de derechos fundamentales

La situación en la que se encuentran las distintas Cartas y Declaraciones de Derechos a nivel global sigue siendo precaria; sin embargo, en los últimos años, en el contexto supranacional el nivel de desarrollo de las políticas de transparencia fiscal se ha consolidado y respetado. En el ámbito tributario las exigencias de los Estados, originadas por los cambios derivados de la tecnología, han requerido una revisión de las reglas que regulan los sistemas legales de control del funcionamiento de las Haciendas públicas. Llegados a

¹⁴² USLANER, E.M., “Corruption, the Inequality Trap, and Trust in Government”, *Paper prepared for presentation at the Joint Sessions Workshops, European Consortium of Political Research, Munster, Germany, March 2010, Workshop on “The interrelationship between Institutional performance and Political Support in Europe: Discussing Causes and Consequences”*, p.26. <https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/df94ea6c-fb65-4a89-b5bb-74fb20a95ccc.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

¹⁴³ USLANER, E.M., “Corruption and the Inequality Trap in Africa”, *Afrobarometer Working Papers*, April 2007, p.27 <http://afrobarometer.org/sites/default/files/publications/Working%20paper/AfropaperNo69.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

este punto, ante el panorama jurídico, sociológico y político planteado en los epígrafes anteriores, es necesario analizar el concepto de derecho fundamental para reiterar que todos los contribuyentes son sujetos de derechos. Por tanto se profundizará en el concepto de derechos fundamentales y lo que deben representar para los contribuyentes.

4.1.- La proporcionalidad del poder tributario

El verbo contribuir proviene del latín, *contribuere*, cuya etimología está compuesta por la palabra *con* y *tribuo*. *Con*, deriva de *cum*, que significa acción en conjunto, es una acción inclusiva y simultánea con más de un individuo, es una acción en combinación con alguien. *Tribuo*, significa pagar, asignar, garantizar, dar¹⁴⁴, aunque también tiene un doble significado, ya que *tribus* hace referencia a la comunidad. Por lo que la etimología de contribuir trae causa, simplemente, de dar en conjunto, y, por ende, el contribuyente no es más que la persona que dentro del conjunto, asigna o da. Contribuir implica poner algo en común (dividir algo entre la *tribu*), con lo que, no supone (o, mejor dicho, no tendría que suponer) un sacrificio individual, sino una ganancia indirecta en cuanto cada individuo es miembro de una comunidad. Por tanto, el tributo es el máximo instrumento de justicia distributiva, cuyo fin último es la corrección de las imperfecciones del mercado, mediante el ejercicio de las políticas de gasto encaminadas a tutelar los fines sociales a fin de tener un bienestar común¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Cfr. ONLINE ETYMOLOGY DICTIONARY, para ver las conexiones de la palabra *cum* y *tribuere*, cuyo origen tanto en latín como otros idiomas (galo, inglés, irlandés, hebreo, *inter alia* termina desembocando en el mismo significado: el conjunto.

(ONLINE ETYMOLOGY DICTIONARY
http://www.etymonline.com/index.php?allowed_in_frame=0&search=com&searchmode=none;
http://www.etymonline.com/index.php?term=contribution&allowed_in_frame=0) [COnsulta:
14/04/2017]

¹⁴⁵ GALLO, F. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Madrid: Marcial Pons, S.A., 2011, p. 94.

Sin embargo, como dice Pérez de Ayala y López de Ayala, “la única finalidad inmediata y cierta del tributo es el interés financiero del Estado, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes”¹⁴⁶. Ciertamente, entran en conflicto dos intereses, el interés financiero, es decir, el interés del Estado en recaudar para cumplir con su cometido y, el interés del contribuyente en preservar su propiedad privada y, por tanto, el interés último de contribuir únicamente con lo que realmente, legalmente, corresponda dar.

Es decir, en el último término la justicia tributaria, representa una forma justa de dar a cada uno lo que le corresponde, entendiendo Justicia como aquello que corresponde a cada uno: “*constans et perpetua voluntas, ius suum cuique tribuere*”¹⁴⁷, aquello proporcional, “porque lo proporcional es un término medio y lo justo es asimismo proporcional [...] Lo justo es precisamente esto: lo proporcional”¹⁴⁸, como decía Aristóteles. Este debería ser el objetivo del Derecho y la Justicia: otorgar a cada uno lo que le corresponde, alcanzar la proporcionalidad¹⁴⁹. Lo que no es incompatible con que una forma justa de contribuir sea el hacerlo conforme a lo que cada uno proporcionalmente, en su justa medida, puede dar; es decir según su capacidad económica¹⁵⁰, criterio basilar de distribución de la carga tributaria¹⁵¹.

¹⁴⁶ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.L., *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*, Cizur Menor: Editorial Aranzadi, S.A, 2008, p.21.

¹⁴⁷ En este sentido, Ulpiano define a la perfección el concepto de Justicia que aquí se pretende resaltar: “*Iustitia est constans et perpetua voluntas, ius suum cuique tribuere*” La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho” ULPIANO, “Digesto, Lib. I, Tít. I, 10”, en *Cuerpo del derecho civil romano*, T.I, Barcelona: ed. Jaime Molinas, 1889, p. 199.

¹⁴⁸ ARISTÓTELES *Ética a Nicómaco*, Madrid: Editorial Tecnos, 2009, p.197.

¹⁴⁹ “Una buena proporción en el reparto de los bienes entre los miembros de un grupo, tal es pues la esencia del derecho [...]” VILLEY, M., *Filosofía del derecho*, Barcelona: Scire Universitaria, 2003, p.56

¹⁵⁰ Cfr. MOSCHETTI, F. *El principio de capacidad contributiva*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

¹⁵¹ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español, Vol. I*, Madrid: Civitas, 1985, pág. 71; FERREIRO LAPATZA, J.J., “Derecho Financiero”, *Curso de Derecho Financiero Español, Vol. I*, Madrid: Marcial Pons, 2004, pág. 58; VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.,

Y es que la capacidad económica es el nexo de unión del Derecho tributario con el Derecho constitucional. Sainz de Bujanda, decía “tendrán, pues, fundamento jurídico-constitucional aquellos hechos imponibles que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta. Si el hecho imponible definido en la ley tributaria entra en colisión con el antedicho criterio, la obligación tributaria no será válida, mas no porque a ella le falte la causa, sino porque el hecho que pretende generar el vínculo de obligación carece en sí mismo de fundamento constitucional”¹⁵². Pérez de Ayala justifica este interés financiero, plasmado en el tributo, al tener una “causa final” que no es otra que el servicio al “bien común” definido, éste, a su vez, como un bien objetivo y conveniente para todos, por ser complementario y enriquecedor de los bienes e “intereses” particulares o privados.”¹⁵³.

De aquí que es importante recalcar que todo contribuyente, al fin y al cabo, no deja de ser un ser humano que, por su naturaleza, al amparo de la dignidad¹⁵⁴, es titular de los derechos humanos, constitucionalmente protegidos. El efecto propio que genera la necesidad recaudadora del Estado sobre los ciudadanos es la de crear unos límites al interés recaudador del Estado, fundamentados sobre la capacidad económica o la capacidad de contribuir, que implica un límite a la confiscatoriedad. El llamamiento al contribuyente a sostener las

“Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, n.7, 1975, pp. 443-487.

¹⁵² SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 61, 1965, p. 153.

¹⁵³ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.L., *op. cit.*, , p.25. Partiendo de la premisa de la *causa impositionis* de la doctrina escolástica, considera que el objetivo por el que se grava al ciudadano es, precisamente, este bien común del conjunto de la comunidad. Aunque, no basta esta causa última para considerar como justo un tributo. Por esto, exige, Pérez de Ayala, la imposición de “una carga adecuada y equitativa en proporción a las ya iguales, ya diversas, capacidades económicas de los llamados por la ley a pagar” a fin de legitimar los tributos como justos. (PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.L., *op. cit.*, p. 43).

¹⁵⁴ MARIN CASTAN, M.L., *op. cit.*.

http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/11412/2/Marin_Dignidad_Humana_DDHH_DDCons_titucionales.pdf

cargas del Estado no puede ser absoluto, ya que entonces el Estado correría el peligro de extralimitar las barreras de los derechos fundamentales que salvaguardan al contribuyente resultando su actividad confiscatoria¹⁵⁵.

Así lo entiende Pérez Royo cuando dice: “[...] el principio de capacidad contributiva sancionado en el propio artículo 31.1 de la CE, funciona como un límite a la acción legislativa en materia tributaria. Límite que se desarrolla en varias direcciones: Como una garantía del contribuyente, en la medida en que se relaciona el deber de contribuir con el concurso a los gastos públicos”¹⁵⁶. Por lo tanto, los actos de los poderes públicos, también en materia fiscal, deben tener una acción limitada, “de manera que el ciudadano no sea un simple objeto de la decisión estatal, o mejor dicho, de la arbitrariedad estatal”¹⁵⁷. Es aquí cuando entra en juego el principio de proporcionalidad en las relaciones *Estado-contribuyente*. Y es que este límite al poder del fisco es fruto, en última instancia de la dignidad como persona humana que, de forma general, queda presente en todas las Cartas de Derechos y Constituciones occidentales¹⁵⁸. Y,

¹⁵⁵ En este sentido, la Reforma de la Ley 34/2015, siguiendo la línea de los paquetes de medidas de la Comisión Europea y de la línea marcada por la OCDE en la lucha contra el fraude, la ley española ya en su preámbulo insiste en “la lucha contra los mecanismos más sofisticados de fraude”. Sin embargo, considera Pérez Nieto que “la inflación represiva en el campo tributario es patente tanto en el plano normativo como en el aplicativo y, aunque la reacción punitiva del legislador [tributariamente hablando...] sea legítima y constitucionalmente necesaria [hay que asegurar el deber constitucional de contribuir frente al fraude] [el castigo, la punición] se degrada cuando se extiende sin medida, como si el castigo o el mayor castigo fueran la solución de toda disfunción jurídico-social, contrariándose así la proporcionalidad y la intervención mínima”. (PÉREZ NIETO, R., “El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria. Régimen vigente tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir versus recaudación y represión”, en VV.AA. BOSCH CHOLBI, J.L., (Coord.) *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Madrid: AEDAF CISS Wolters Kluwer España S.A., 2016, pp.52-53)

¹⁵⁶ (PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, p.68.)

¹⁵⁷ MOSCHETTI, F., “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008, p 739.

¹⁵⁸ Cfr. NUEVO LÓPEZ, P., “Pluralismo y bien común en el derecho constitucional”, *Dikaion*, vol. 18, n. 13, 2004, pp. 53 y ss. Específicamente aparecen en las constituciones y cartas de

como dice Nogueira Alcalá, “la dignidad de la persona se constituye en el valor supremo y en el principio jurídico que constituye la columna vertebral básica de todo el ordenamiento constitucional y es fuente de todos los derechos fundamentales, irradiando todo el sistema jurídico el que debe interpretarse y aplicarse conforme a las condiciones en que dicha dignidad se realice de mejor forma”¹⁵⁹, por tanto, es la dignidad de la naturaleza humana lo que cimienta los derechos humanos o derechos fundamentales en una norma constitucional.

Al fin y al cabo, los contribuyentes, por muy contribuyentes y obligados tributarios que sean, tanto en el caso de las personas físicas como en el caso de las jurídicas entidades¹⁶⁰, cuyo director y beneficiario último es una persona, no dejan de ser seres humanos. Entonces, los contribuyentes, como seres humanos, deben quedar amparados por los derechos fundamentales de las cartas y constituciones a las que quedan sujetos. Asimismo el Estado debe poder garantizarse la obtención de recursos hacendísticos, justificados en el deber de contribuir como deber de solidaridad que, como dice Rodríguez Bereijo “se conecta lógica e ideológicamente con la cláusula de Estado social y

derechos occidentales, porque mediante la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, se plasma mediante una Constitución la nueva visión de la sociedad, como un Estado constitucional que reconoce mediante al hombre como sujeto de derechos y obligaciones. Derechos que suponen el reconocimiento y consagración, por escrito y en un texto normativo, de los derechos naturales que ya estaban presentes en las sociedades occidentales. (Cfr. ROSADO IGLESIAS, G., *La titularidad de los derechos fundamentales por la persona jurídica*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2004, pp.40 y ss.; Cfr. IGLESIAS BÁEZ, M., *Estructura orgánica y derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*, Ediciones Salamanca: Universidad de Salamanca, 2011, p.141 y ss.). Así, pues, como dice Sainz de Bujanda, el orden iusnaturalista aparece así (en normas constitucionales) en cierto sentido positivizado” (SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p.186.

¹⁵⁹ NOGUEIRA ALCALÁ, H. “Dignidad de la persona, derechos fundamentales y bloque constitucional de derechos: una aproximación desde Chile y América latina”, *Revista de Derecho*, núm. 5, 2010, p. 80.

¹⁶⁰ “El criterio para determinar si una persona jurídica puede ser titular de derechos y, concretamente, de derechos fundamentales parece que debe tener en consideración la capacidad de la persona jurídica para ejercerlos” ROSADO IGLESIAS, G., *op.*, cit., pp.52 y ss.

democrático de Derecho [...] constituye un elemento indispensable para su existencia y funcionamiento como sociedad política organizada”¹⁶¹.

Es lógico que en esta relación de reciprocidad Estado-ciudadano contribuyente a la que se ha aludido en párrafos anteriores, el contribuyente, como ciudadano y como garante de estos recursos, debe encontrar amparo bajo el mismo nivel de protección jurisdiccional que el del Estado, porque, como dice Aguillo Avilés “es conocido que el ámbito donde más enérgicamente se manifiesta el poder público y donde los derechos y garantías de los ciudadanos se encuentran más limitados, comprometidos o afectados es –junto con el penal- el relacionado con la actividad de la Hacienda Pública, y, dentro de éste, el *tributario*”¹⁶². En definitiva, los derechos y principios constitucionales sobre los que sustenta el deber de contribuir, junto con los muchos otros principios y derechos constitucionales suponen un límite al poder financiero del Estado¹⁶³. Este es su cometido y principal función y, por este motivo, deben ocupar la misma posición jurídica que el derecho del Estado al crédito tributario.

4.2.- Derechos fundamentales e intercambio de información tributaria

Son “Derechos fundamentales aquellos derechos subjetivos que corresponden a *todos*, a todos los seres humanos por tener el estatus de personas, ciudadanos o personas con capacidad de obrar”. Así define Ferrajoli lo que son los derechos fundamentales¹⁶⁴. Como ya se ha venido diciendo, estos

¹⁶¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de Justicia tributaria”, *Revista jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 13, 2005, pp. 235-236.

¹⁶² AGUALLO AVILÉS, A. “Necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional”, en ESCRIBANO, F., (coord.) *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2001, p.89.

¹⁶³ MASBERNAT, P., “Reglas y principios de Justicia tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado”, *RDUCN*, vol.20 núm.1, 2013.
http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007#n11

¹⁶⁴ FERRAJOLI, L., *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Trotta, Madrid, 2007, p. 291.

derechos representan límites al poder del Estado¹⁶⁵, sin embargo, no es el cometido de esta tesis formular una teoría de los derechos fundamentales, aunque es necesario recalcar sobre ellos, ya que para entrar a analizar la procedencia e idoneidad de los modelos de intercambio automático de información, ciertos derechos -algunos fundamentales y otros meramente subjetivos- se contrapondrán directamente con los intercambios de información llevados a cabo para satisfacer la potestad recaudadora del Estado, motivada por la necesidad de recursos hacendísticos.

Existen multitud de teorías de los derechos fundamentales¹⁶⁶, de las cuales cabe destacar la teoría liberal. En ella se conciben los derechos fundamentales desde una perspectiva negativa, es decir, de no injerencia de la norma jurídica sobre el derecho subjetivo (o espacio de libertad) que le es natural al ser humano¹⁶⁷; de modo que, frente al choque que pueda producirse en determinadas situaciones entre la autoridad del Estado y la libertad humana, deberá resolverse mediante un juicio de proporcionalidad que permita medir el nivel de injerencia en las esferas de libertad¹⁶⁸. Existe, sin embargo, otra perspectiva teórica, la teoría procesalista, abanderada por Peter Häberle, cuya resolución al conflicto consiste en entender los derechos fundamentales como garantías procesales que permiten ejercerlos ante las distintas instancias de

¹⁶⁵ Véase otro desarrollo del tema en el Capítulo II.

¹⁶⁶ Hace un resumen muy claro César Landa, en LANDA, C., "Teorías de los Derechos Fundamentales", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 6 <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5638/7359#P31> [Consulta: 14/04/2017]

¹⁶⁷ En este sentido, el máximo exponente de esta teoría liberal es Carl Schmitt con su obra magna *Verfassungslehre*, (SCHMITT, C., *Verfassungslehre*, München: Duncker & Humblot, 1928)

¹⁶⁸ En este sentido Robert Alexy y su peculiar teoría de los derechos fundamentales analiza en profundidad el principio de proporcionalidad. Teoría que se usará en esta investigación más adelante, como un elemento más de análisis del estado de los derechos subjetivos en el ámbito de los intercambios de información.

poder, no tan solo mediante los Tribunales sino también ante la Administración¹⁶⁹.

Dado que en esta investigación el objeto de estudio son los derechos fundamentales que surgen en el contexto de cesiones de datos entre Administraciones y teniendo en cuenta que lo que se analizará son los derechos materiales y procedimentales del ámbito de la cesión de datos tributarios que se consideran de relevancia para los procedimientos de intercambio de información, se partirá de la premisa garantista de Peter Häberle. Tiene sentido que así se haga si a su vez se parte de un principio tan imperativo como es la dignidad humana. Schillachi dice al respecto que:

“La centralidad del ser humano y la garantía de la intangibilidad de la dignidad humana no agotan sus efectos en el reconocimiento constitucional de una serie más o menos amplia de los derechos fundamentales: más bien [...] reconocimiento y protección deben abrirse necesariamente a la previsión de toda una serie de prestaciones — también organizativas y procedimentales— idóneas a la promoción de la dignidad humana a través de la participación en el procedimiento entendida como forma de ejercicio consciente de los derechos fundamentales”¹⁷⁰.

Lo que trata de transmitir Häberle es que los derechos fundamentales no deben entenderse solo como derechos materiales sino también deben contemplarse como una garantía que utiliza el procedimiento como forma de legitimación, para que los propios ciudadanos puedan tener la facultad de participar en la determinación del contenido del derecho material y, así, ajustar el contenido material del derecho fundamental en sí mismo. En este sentido el sociólogo Niklas Luhmann trata de explicar la legitimación del poder político a través de la legitimidad que otorga el propio procedimiento; rescatando la tesis de Max

¹⁶⁹ Cfr. HÄBRLE, P., *Grundrechte im Leistungsstaat. Die Dogmatik des Verwaltungsrechts vor den Gegenwartsaufgaben der Verwaltung*, De Gruyter, 1971).

¹⁷⁰ SCHILLACHI, A., “Derechos Fundamentales y Procedimiento entre libertad y seguridad” <http://www.ugr.es/~redce/REDCE13/articulos/08Schillaci.htm#notabis>

Weber, el poder se obtiene a través de la legitimación social. Sin embargo, considera Luhman que “*on doi dire que Weber n’a pas suffisamment élaboré son concept de légitimé en regard des processus sociaux qui produissent la légitimé et les conditions sociostructurelles qui la redent possible*”¹⁷¹.

Esta concepción sociológica del poder puede trasladarse perfectamente al ámbito de relación Estado-ciudadanos. Si desde una óptica jurídica esta relación se contempla como un “*status activus processualis*”, es decir, una protección de los derechos fundamentales a través del procedimiento, se está admitiendo que la relación entre las instituciones que conforman el Estado y la sociedad que lo integra conforman un *status activo*, en el que los ciudadanos asumen una parte activa en la configuración del derecho. Esto es lo que Häberle denomina un derecho prestacional¹⁷². Un Estado cuya norma fundamental no debe ser un mero texto legal, sino que debe ser un medio vivo, participado por todos los intérpretes constitucionales. Solo desde un proceso público, del proceso participativo en la configuración del derecho, que desprenden las sociedades abiertas y democracias pluralistas puede haber una verdadera implementación de los derechos subjetivos¹⁷³.

En el Estado prestacional la comunicación entre Estado-ciudadanos es una pieza clave para configurar procedimentalmente los derechos en su dimensión subjetiva¹⁷⁴. La concepción del procedimiento debe tomarse en sentido amplio. En sentido estricto el proceso de protección de los derechos subjetivos procede de la tutela judicial efectiva, es decir, la protección requiere primero de una vulneración o percepción de vulneración. La protección requiere de un conflicto. Sin embargo, lo que propone el *status activus* es una “protección anticipada”,

¹⁷¹ LUHMANN, N., *La légitimation par la procédure*, Saint-Nicolas: Les Presses de l’Université Laval, 2001, p. 21.

¹⁷² HÄBERLE, P., “Cinco crisis europeas – Posibilidades y límites de una teoría constitucional para Europa”, REDCE, núm. 25, 2016, http://www.ugr.es/~redce/REDCE25/articulos/04_HABERLE.htm#15

¹⁷³ HÄBERLE, P. “Palabras clave para el constitucionalismo de hoy – una perspectiva alemana”, *THĒMIS-Revista de Derecho*, núm. 67. 2015, p. 19.

¹⁷⁴ SCHILLACHI, A., *op. cit.*

premeditada, mediante la cooperación y la comunicación entre Estados y ciudadanos para que haya un procedimiento *ex ante* garantizador de los derechos fundamentales, de forma que puedan ser protegidos sin necesidad de acudir a procedimientos judiciales. Efectivamente, en el marco del *status activus processualis*, los intereses de los ciudadanos pueden verse protegidos de formas complementarias a la tutela judicial efectiva¹⁷⁵, mediante procedimientos administrativos que obliguen a dialogar al Estado y a los ciudadanos para garantizar una protección de los derechos. Así pues, como parte del Estado prestacional, la Administración tiene deberes de protección *ex ante*¹⁷⁶.

Por esto, en el horizonte del intercambio de información tributaria, concretamente en los nuevos modelos de intercambio, es relevante considerar esta doble dimensión de los derechos fundamentales, ya que la configuración de los nuevos modelos, como se ha visto, obliga a replantear el estatus de los contribuyentes en el procedimiento de intercambio de datos. La teoría procesalista de Häberle queda plasmada en el modelo participativo (*two-tier mechanism*) que proponen Baker y Pistone como un modelo procedimental basado en la cooperación (*mutual agreement*) y en el arbitraje como potencial solución a aplicar en los procesos de intercambio de información; ya que se trata de procedimientos que obligan al diálogo entre ambas partes, antes de acudir a la tutela judicial efectiva, de modo que se garantiza una protección *ex ante* de los derechos subjetivos mediante el procedimiento colaboracionista¹⁷⁷

¹⁷⁵ HÄBERLE, P., “Recientes desarrollos sobre Derechos Fundamentales en Alemania”, *Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, (traducción de Luciano Parejo Alfonso) n. 1, 1993, p. 157

¹⁷⁶ HÄBERLE, P., op, cit., p. 158.

¹⁷⁷ BAKER, P., PISTONE, P., “BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations” *EC Tax Review*, n. 5-6, 2016, p.

5.- Epílogo

La introducción al tema objeto de interés en esta investigación, la interacción entre los nuevos modelos de intercambio de información con los derechos de los contribuyentes, se ha abordado desde una doble óptica: 1) se ha realizado una aproximación desde un punto de vista sociológico-filosófico al contexto social sobre el que se aplica el Derecho positivo, las normas reguladoras de los convenios de intercambio de información y las normas que contrarrestan los derechos de los contribuyentes; 2) se ha pretendido esclarecer que los contribuyentes, como seres humanos son sujetos de derecho que gozan de derechos fundamentales –también, o sobre todo, dignos de protección *ex ante* del proceso, mediante una construcción colaborativa de los procedimientos administrativos- motivo que justifica el análisis conceptual sobre los derechos fundamentales y su inherencia en los sujetos contribuyentes.

A partir de estas dos perspectivas, en los capítulos siguientes se realiza una investigación en mayor profundidad de las relaciones jurídicas que emergen de los derechos fundamentales y de los modelos de intercambio de información con fines tributarios. No obstante, antes de entrar propiamente en materia de análisis jurídico, se han estudiado los contextos que rodean a las normas, porque sin entender el ámbito de aplicación es imposible hacer un análisis jurídico crítico, capaz de construir y aportar soluciones y mejoras a los modelos legales vigentes. Asimismo, este capítulo debe verse como una aproximación a los hechos desde distintas perspectivas: la sociológica, la internacional y la de la teoría de los derechos humanos.

A modo de resumen extractivo de cada una de estas dimensiones, bajo la perspectiva sociológica, en la evolución hacia el actual contexto, económico, político y social, han sido determinantes dos factores: la globalización y el avance y auge de las nuevas tecnologías. La sociedad, el mundo en general, se ha convertido en una “aldea globalizada y tecnificada”. Para los ciudadanos de esta sociedad, ahora tecnificada y globalizada, el conocimiento/saber es indispensable como herramienta de control del entorno. En consecuencia, todo debe estar al alcance del conocer/saber; luego todo debe ser transparente y de

fácil acceso apto para el escrutinio y la fiscalización tanto de los ciudadanos como del Estado. La filosofía transparentista ha invadido todas las dimensiones de la sociedad posmoderna actual.

La transparencia, por tanto, como herramienta de dominio y conocimiento del entorno deviene un poderoso instrumento de control que paulatinamente ha ido invadiendo todas las esferas de poder –económico, político y social-. En esta sociedad de la transparencia se rechaza lo oculto y secreto. El poder político que se apoyaba en la violencia, en tanto que la violencia se asocia a organizaciones políticas y sociales marcadas por la opacidad y el oscurantismo, ha sido sustituido por un poder más amable y seductor, la transparencia. Y es que en la era de la digitalización la efectividad de la transparencia como medio de control reside precisamente en su aperspectividad, es invisible, e inocua a los ojos del sometido. Vista desde la Ciencia política es la mejor forma de control que un ente gubernamental puede tener. La transparencia como política gubernamental representa una forma de legitimación del poder político que no requiere del uso de la proscrita violencia física.

En combinación con este rechazo de la violencia, surgieron otros hechos denominadores comunes de la sociedad actual. El avance de la tecnología aplicado sobre las comunicaciones y la hegemonía del libre mercado, producido por la caída del máximo exponente del sistema económico socialista/comunista, la URSS, fueron, progresivamente, difuminando las fronteras físicas. Fronteras que para el Estado moderno (que no posmoderno) como organización social, delimitaban la soberanía política de los entes gubernamentales. Las fronteras físicas sirven para marcar los límites del poder del Estado, por lo que representan los límites de aplicación de los ordenamientos jurídicos, incluidos en ellos los sistemas fiscales.

Una sociedad que por motivos tecnológicos y de sistema económico ha difuminado estas fronteras a nivel social, que no legal, es una sociedad globalizada. La sociedad globalizada está constantemente en movimiento entre fronteras legalmente presentes, pero físicamente difusas, por lo que resulta una

sociedad muy difícil de controlar y sobre la que ejercer un pleno poder político y jurídico. El desmantelamiento del epicentro de los Estados modernos, que son las fronteras, hace que a estos Estados les resulte dificultoso ejercer correctamente sus funciones controladoras, su poder. Sin embargo, nada les priva de la posibilidad de utilizar la tecnología, coordinadamente, con fines políticos.

Por ese motivo, usando la tecnología de la información actual se puede definir la sociedad digital a partir del concepto de panóptico, inaugurado por Bentham y metaforizado por Foucault como aquella sociedad en la que el poder del Estado emergente de todas partes, legitimado sin necesidad de uso de la violencia es imperceptible y transparente sobre los sujetos controlados, resultando una forma de poder mucho más eficiente, ya que la digitalización del poder hace que el control sea aperspectivo, es decir, igual que el panóptico benthamiano no tenga límites. Por este motivo, la sociedad digital, ha convertido las tecnologías de la información en armas de doble filo, que por un lado permiten una mayor rapidez en las comunicaciones saltándose cualquier frontera física, pero, por el otro lado, facilitan la acción de control tanto de los entes gubernamentales como de otras entidades y personas.

Si en la Época moderna quien manejaba la violencia tenía el poder, en la Época posmoderna quien maneja el objeto de las comunicaciones, tiene el poder. Este objeto son los datos: quien tiene acceso a los datos y la información que se puede extraer de los mismos tiene el mayor poder de control. Esto es el Dataísmo, la filosofía social imperante en estos momentos, por la que la realidad se define a base de datos, porque todo lo que no está en los datos es dudoso o no existe, así que, para tener un control absoluto de la realidad todo debe de estar convenientemente registrado. El Dataísmo busca conocerlo absolutamente todo, lo que hace que la inmediatez sea una característica de la sociedad digital. El conocimiento absoluto, aperspectivo requiere disponer de la información de la forma más rápida posible. De aquí la democratización de la transparencia, y como efecto derivado de la misma, los intercambios automáticos de datos se hayan considerado como uno de los mejores métodos, más rápidos y fiables de lograr información.

Sin embargo, el Dataísmo mal implementado puede conllevar a un estado de totalitarización. Los regímenes totalitarios son aquellos que políticamente pretenden un control total sobre todos los aspectos de la individuo por parte del Estado. Por tanto, el sistema social se encauza para este propósito. La imposición de una sociedad de la transparencia hace que ésta sea más fácil de controlar por parte del Estado, sobre todo si se cuenta con instrumentos creados por el propio avance tecnológico como es el Big Data.

Existe un riesgo potencial de caer en un totalitarismo digital, por lo que, en una sociedad cuyo eje de funcionamiento son los datos y las transferencias de datos transfronterizos hay que asentar una reglas claras de control sobre la información manejada por los sistemas de Big Data (tanto públicos como privados): quién es el dueño de los datos, cómo se maneja o trata la información. Por otra parte, debe haber una transparencia recíproca, tanto por parte de los entes públicos como de los ciudadanos. Así, el control es recíproco y debe existir así, de lo contrario los derechos inherentes a la persona pueden verse afectados o incluso negados.

En el ámbito tributario, siguiendo la estela de la promoción de la transparencia, desde el año 2009 se ha planeado y ejecutado la modificación del estándar de transparencia dentro de la cooperación y asistencia mutua entre los Estados. Los sistemas tributarios actuales, igual que lo ha hecho la sociedad en el plano personal y económico, trascienden las fronteras físicas de los Estados, de modo que un Estado por sí mismo no puede sostener su sistema tributario. El fenómeno de la globalización ha maltrecho la soberanía fiscal haciendo indispensable para el sustento del gasto público la cooperación entre Estados.

Esta cooperación, basada, en parte, en los intercambios de información tributaria, se basa en un estándar de transparencia para homogeneizar el funcionamiento de los Estados. Dicho estándar ha ido predominando sobre aquel fijado por la OCDE. Antes de 2009 y del estallido de la crisis financiera global el estándar predominante era el intercambio previo requerimiento; sin embargo, para hacer frente a los nuevos desafíos contextuales, que se han expuesto a lo largo de este capítulo y resumido anteriormente, la OCDE bajo

petición del G20 tuvo que actualizar el estándar, sustituyendo el intercambio previo requerimiento por el intercambio automático de información en un futuro a corto/medio plazo. Éste se considera el instrumento de intercambio de información más adecuado a las necesidades hacendísticas actuales.

Estas necesidades recaudatorias se fundamentan, a nivel constitucional, en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El deber de contribuir es un elemento indispensable para la existencia y sustento de todo Estado social y democrático de Derecho. Sin embargo, los contribuyentes al sostenimiento de estos gastos, por muy contribuyentes y obligados tributarios que sean, no dejan de ser, en el último término seres humanos. Así pues, la propia naturaleza humana de la que emanan los derechos fundamentales hace que necesariamente deban limitarse los poderes del Fisco.

Todo Estado moderno que ha descendido del absolutismo se sustenta jurídicamente sobre alguna Carta de Derechos fundamentales, como herramienta empírica de limitación del poder y generadora de un orden social. Siguiendo esta premisa y volviendo al factor globalizador, se ha creado la necesidad de trascender la soberanía más allá de las fronteras de los Estados, derivando a sistemas políticos denominados supranacionales de organización social, basados en una cesión de soberanía estatal y reconocimiento mutuo derivado la voluntad política de consenso.

De ahí que más allá de las Constituciones de los Estados, existen Cartas y Convenios de Derechos fundamentales a nivel internacional o supranacional que han adquirido plena validez y vinculación jurídica con los Estados que han decidido adaptarlas a sus ordenamientos jurídicos internos. Aunque son textos generalistas que regulan puramente los derechos humanos más básicos y que precisan de una adaptación a nivel doméstico. No obstante, la mayor parte de estas cartas y convenios sigue siendo un instrumento no vinculante, cuya legitimidad se ve cuestionada y su ejecución resulta difícil dada la necesidad de recursos y la voluntad de consenso y de reconocimiento. El tema de la legitimidad también resulta un problema en la elaboración de la legislación tributaria internacional.

La legitimidad legal siempre se ha relacionado con la aprobación directa de las normas en los Parlamentos estatales, y, precisamente, ante un contexto global, los organismos que están diseñando la normativa tributaria actual son organismos supranacionales. Las directrices, recomendaciones, modelos etc que proceden de estos organismos, que posteriormente se adapta a las normativas de los Estados miembros de estas organizaciones, presenta dudas de validez y legitimidad; aunque cuando un Estado forma parte de éstos organismos tiene delegados nombrados por los representantes de la ciudadanía, por lo que, en términos de legitimidad quedaría justificada su introducción en las normativas nacionales, a pesar de que no sigan el procedimiento común.

En consecuencia, por un lado, las normativas tributarias generadas por estos organismos internacionales se están adaptando por los Parlamentos y Gobiernos de los Estados, como son los modelos de intercambio de información tributaria siguiendo los estándares globales de transparencia. Así que, se trata de normas nacidas a un nivel supranacional y traídas a nivel doméstico, para hacer frente a los retos de la globalización. Por otro lado, la normativa reguladora de los derechos de los ciudadanos de estos Estados siguen siendo puramente internas, a excepción de algunas instituciones supranacionales, como la UE, que están adaptando la normativa constitucional también a este nivel internacional. Así, pues, existe una desigualdad material a nivel internacional entre la normativa tributaria en materia de asistencia mutua y la normativa de protección de los derechos de los contribuyentes. Debido a las diferencias culturales de cada Estado o conjunto de Estados es comprensible que a nivel de derechos fundamentales este procedimiento conlleve mayores dificultades, pero esto no significa que no puedan tomarse otras medidas para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Si se entiende el respeto a los derechos subjetivos de la persona desde una perspectiva negativa, de no injerencia sobre el espacio de libertad o derecho que le es natural a la persona en cuestión, hay que tratar de proteger estos derechos no solamente dando garantías *ex post*, una vez vulnerados, como es la tutela judicial efectiva o el derecho a un juicio justo, sino que, además, sería

más que recomendable, ante esta situación de *impase*, aportar también garantías que sirvieran *ex ante*, es decir, garantías de protección de estas esferas de libertad ante las nuevas reglas ya vigentes de transparencia fiscal.

Por este motivo, resulta más que sugestivo partir de la teoría constitucional procesalista de Häberle, basada en la creación del derecho a partir del proceso participativo, es decir, de la comunicación, que se muestra como una herramienta necesaria en toda sociedad globalizada, ya que requiere de la comunicación y cooperación. Comunicación y cooperación no tan sólo entre Estados sino también entre Estados y ciudadanos para que haya un procedimiento *ex ante* garantizador de los derechos fundamentales a aplicar en los procedimientos de intercambio de información.

Capítulo II.- Fundamentos dogmáticos de las relaciones jurídicas alrededor del dato

Planteamiento

El objeto final de esta investigación es conocer el impacto de los nuevos modelos de intercambio de información tributaria sobre los derechos y garantías de los sujetos que integran la relación jurídica que se da en los intercambios de datos. El trabajo consistirá en una aproximación a las distintas posiciones jurídicas, activas o pasivas, desde el punto de vista dogmático y conceptual, y en un análisis del contexto en el que se dan estas relaciones jurídicas. Por este motivo, en el capítulo precedente se definió qué son los derechos fundamentales y como afectan a los contribuyentes, recalando en la visión procesalista, desde cuya perspectiva se concretarán las distintas propuestas y conclusiones del análisis de los modelos de intercambio de información.

Partiendo de la exposición contextual del capítulo I, en éste se realizará un análisis dogmático de las figuras jurídicas que surgen alrededor de las transferencias de datos, que, si bien en el plano internacional no resultan tan claras y definidas, sí lo están en la normativa europea y estatal. El resultado obtenido servirá, también, como preámbulo al posterior desglose de los derechos y garantías que se exponen en éste de forma teórica. El motivo que sustenta este análisis es el de tener un conocimiento sobre cómo funcionan las relaciones subjetivas que se generan en el intercambio de información. Para ello hay analizar de qué clase de derechos se parte, qué obligaciones se dan y cómo se relacionan con las demás figuras jurídicas presentes en una situación jurídica subjetiva. Todo ello para poder realizar un análisis de proporcionalidad entre las situaciones activas y pasivas que se dan en los nuevos modelos de intercambio de información.

Realizado el análisis dogmático, se prosigue con el análisis conceptual teórico sobre las figuras jurídicas presentes en el intercambio de información tributaria

entre Estados, es decir, se pretende tener un conocimiento imparcial o purista sobre lo que deberían ser o hacia donde tendrían que estar dirigidas estas figuras. Los derechos, deberes, obligaciones y garantías sobre las que se realiza el análisis conceptual son los mismos que se desglosarán en el capítulo siguiente desde un punto de vista de Derecho positivo. La elección de estas figuras y no otras se debe a que el objeto final de este trabajo de investigación es conocer cómo los modelos de Derecho positivo de intercambio de información interactúan con aquellas situaciones jurídicas surgidas en los intercambios de datos, es decir, aquellas situaciones cuyo núcleo o nexo en común es el dato. Y es que, como metodología para llevar a cabo esta investigación es necesario entrar a analizar la problemática de los derechos subjetivos en los procedimientos tributarios tanto desde una óptica de buena gobernanza fiscal, como desde un punto de vista de estrictamente legal, para poder aportar remedios jurídicos. Sin embargo, para ello, primero es necesario prestar atención a la óptica más política o sociológica para poder entender el contexto sobre el que se aplican las medidas legales.

A partir de aquí, el presente capítulo empieza con una exposición sobre las situaciones jurídicas subjetivas, analizando de forma específica las clases y tipologías que presentan: potestades, facultades, derechos subjetivos o deberes y obligaciones tanto de los contribuyentes como de la Administración. En segundo lugar, una vez distribuidos y localizadas cada una de la situaciones jurídicas, se procede a categorizar aquellas que intervienen en el intercambio de información tributaria: qué derechos subjetivos hay, tanto por parte de la Administración como del contribuyente/ciudadano, qué obligaciones se presentan en conexión con estos derechos subjetivos y qué garantías y deberes procedimentales surgen al pario de todo ello.

1.- Fundamentos dogmáticos: las situaciones jurídicas subjetivas

Se conoce como dogmática aquella disciplina que tiene como objetivo la solución de problemas prácticos, reales, a partir de la descripción,

sistematización e interpretación de las normas¹⁷⁸. Como dice Kant “aunque la teoría puede ser todo lo completa que se quiera, se exige también entre la teoría y la práctica un miembro intermediario que haga el enlace y el pasaje de la una a la otra; pues al concepto del entendimiento que contiene la regla se tiene que añadir un acto de la facultad de juzgar por el que el práctico diferencie si el caso cae o no bajo la regla”¹⁷⁹. Este miembro intermedio que une la teoría con la práctica es la dogmática.

En el ámbito jurídico, esta disciplina está orientada, pues, a analizar la conexión entre cada una de las normas, y tiene “el cometido de poner de relieve principios opuestos y delimitar su ámbito de vigencia”¹⁸⁰, en palabras de Coing. Así, pues, la dogmática jurídica a partir de la descripción, sistematización e interpretación del Derecho, pretende adecuar las normas al contexto en el que actuarán e interactuarán con otras normas. Esta interacción es la que puede llegar a provocar los llamados choques o colisiones de derechos. Para que se produzca esta colisión, es necesario que los derechos que entran en juego tengan, no únicamente la misma jerarquía normativa, sino que se encuentren en el mismo nivel de “peso abstracto”, variable que se utiliza para llevar a cabo la ponderación entre los derechos en colisión. Bernal Pulido lo explica sintéticamente:

“La variable del peso abstracto se funda en el reconocimiento de que, a pesar de que a veces los principios que entran en colisión tengan la misma jerarquía en razón de la fuente del derecho en que aparecen, -por ejemplo, dos derechos fundamentales que están en la Constitución tienen la misma jerarquía normativa, en ocasiones uno de ellos puede tener mayor importancia en abstracto de acuerdo con la concepción de los valores predominante en la sociedad”.¹⁸¹

¹⁷⁸ ESCOBAR ROCA, G. “el futuro de la dogmática de los derechos”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 49, 2014, p. 63.

¹⁷⁹ KANT, I., *Teoría y Praxis*, Valencia: Editorial NoBooks, 2011, p. 1

¹⁸⁰ COING, H., “Historia del derecho y dogmática jurídica”, *Revista Española de historia del derecho*, núm, 6, 1981, p.105.

¹⁸¹ BERNAL PULIDO, C., “Estructura y límites de la ponderación”, *Doxa*, núm. 26, 2003, p.228.

Así, pues, partiendo de un contexto en el que la transparencia fiscal se ha institucionalizado como la herramienta más eficaz para combatir el fraude y la evasión fiscales, hay que analizar qué derechos pueden estar involucrados en su desarrollo. Aquí es donde entra en juego la dogmática jurídica, que, como disciplina, tiene que partir del Derecho positivo para categorizar los distintos principios y reglas que conforman el ordenamiento jurídico. Solamente mediante la reflexión a partir del Derecho legislado es posible atribuir a los principios y reglas el lugar que ocupan en la jerarquía jurídica, situación que conlleva el respeto tanto por la seguridad jurídica como por el principio de legalidad, como esencia última del principio democrático¹⁸².

Este apartado pretende clasificar los distintos derechos, garantías y obligaciones en la categoría que les corresponda, partiendo del análisis dogmático de los conceptos jurídicos que se ven envueltos por la transparencia fiscal, ya que, dependiendo de la categoría en la que estén tendrán otro derecho, garantía u obligación opuestos, en su mismo nivel. Es esta oposición o contraposición la que permite realizar un análisis de ponderación a partir del principio de proporcionalidad y la teoría del “peso abstracto”, sobre las que se profundizará más adelante.

Como se ha introducido, los principios y las reglas son los principales instrumentos jurídicos que integran los ordenamientos modernos. Para poder hacer un juicio de proporcionalidad es preciso empezar por la diferencia que se propone entre reglas y principios. En este sentido, Dworkin considera que los principios son un “*standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality*”¹⁸³. Por lo tanto, unos principios que guían a los ciudadanos hacia una sociedad más justa son aquellos que garanticen unos derechos lo más amplios posibles para disfrutar de derechos y libertades básicas, sin interferir en las de

¹⁸² Cfr. ESCOBAR ROCA, G., op. cit., p.63

¹⁸³ DWORKIN, R., “The model of rules”, *The University of Chicago Law Review*, Vol 35, núm. 14, 1967, p.23.

los demás; son principios que permitan enmendar las desigualdades sociales, económicas y políticas para que todos gocen de ellas del mismo modo¹⁸⁴.

Así pues, la principal diferencia entre reglas y principios, según Robert Alexy, radica en que

“Las *reglas* son normas que, cuando se cumple el tipo de hecho, ordenan una consecuencia jurídica definitiva, es decir, cuando se cumplen determinadas condiciones, ordenan, prohíben o permiten algo definitivamente o autorizan definitivamente hacer algo. Por lo tanto, pueden ser llamadas «*mandatos definitivos*». Su forma de aplicación característica es la subsunción. En cambio, los principios son *mandatos de optimización*. En tanto tales, son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible según las posibilidades fácticas y jurídicas. Esto significa que pueden ser realizados en diferente grado y que la medida de su realización depende no solo de las posibilidades fácticas sino también jurídicas. Las posibilidades jurídicas de la realización de un principio están determinadas esencialmente, a más de por las reglas, por los principios opuestos. Esto último significa que los principios dependen de y requieren ponderación. La ponderación es la forma característica de la aplicación de los principios.”¹⁸⁵

Un principio se diferencia de una regla por tres características: la diferencia gradual, la cualitativa y la consideración de los principios como mandatos de optimización¹⁸⁶. Los principios, a diferencia de las reglas, son normas de un alto grado de generalidad –no están dirigidas a un colectivo en particular– que deben realizarse en su mayor medida¹⁸⁷. Las reglas, sin embargo, se cumplen

¹⁸⁴ Véase respecto de la teoría de la Justicia de Rawls MANDLE, J., *Rawls's a theory of justice. An introduction*, Cambridge University Press, 2009, pp.78-79.

¹⁸⁵ ALEXY, R., *El concepto y la validez del Derecho*, Gedisa, Barcelona, 1994, p.74.

¹⁸⁶ ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, pp. 81-87.

¹⁸⁷ Así lo considera ALEXY cuando define lo que para él son los principio: “los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las

o no se cumplen. No existe una gradación en este sentido, no pueden ser cumplidas en diferente grado porque no son mandatos de optimización. En este orden, poner fin a un conflicto de reglas resulta sencillo ya que la regla es una norma que o es válida o no lo es. Esto implica que “si se constata la aplicabilidad de dos reglas con consecuencias recíprocamente contradictorias en el caso concreto y esta contradicción no puede ser eliminada mediante la introducción de una cláusula de excepción, hay entonces que declarar inválida, por lo menos, a una de las reglas¹⁸⁸”, siguiendo los criterios de *lex posterior derogat legi priori*, *lex specialis derogat legi generali* o según la jerarquía de las reglas¹⁸⁹.

Por lo tanto, los principios y reglas al regularse generan aquellas situaciones que se puede denominar como situaciones jurídica subjetivas. Éstas pueden dividirse, a grandes rasgos en situaciones de poder o activas y situaciones de deber o pasivas porque “aluden a las posiciones de poder y deber de los sujetos jurídicos”¹⁹⁰. Dada la distinción entre una regla y un principio, son estos últimos los que interesan para esta investigación, ya que la transparencia fiscal, la intimidad, la protección o el acceso a los datos son conceptos y situaciones con gran afinidad a los valores, objetivos políticos y morales. Son conceptos cuyos límites no quedan claros, es decir, no proporcionan razones concluyentes o definitivas como las reglas, sino que, como dice Alexy, tienen una dimensión de peso que depende del contexto¹⁹¹, y eso ocurre en el caso

posibilidades fácticas y jurídicas” ALEXY, R. “Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales”, *Revista española de Derecho Constitucional*, n. 66, 2002, p. 26.

¹⁸⁸ ALEXY, R. *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., p.88

¹⁸⁹ *Ibíd.*, p. 88.

¹⁹⁰ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Fundamentos de derecho administrativo I*, Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 1988, p.875.

¹⁹¹ Cfr. AARNARIO, A., “Reglas y principios en el razonamiento Jurídico”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm 4, 2000, p.593 dice: “Los principios no proporcionan razones concluyentes o definitivas para una solución, como las reglas, sino sólo razones primafacie; 2. Los principios tienen una dimensión de peso o importancia que las reglas no tienen; 3. Los principios son mandatos de optimización, es decir, ordenan que algo se realice en la mayor medida posible; y 4. Los principios guardan una profunda afinidad con los valores, y también con objetivos políticos y morales”.

del intercambio de información, ya que la evolución del contexto actual hacia una mayor demanda de información y unas metodologías de intercambio de mayor alcance y acceso por parte de las Administraciones hace que las relaciones jurídicas de poder y deber que se desarrollan a partir de los nuevos modelos de intercambio de información se encuentren dentro de los denominados principios, motivo por el cual, cuando se haga el análisis de proporcionalidad deberá tenerse en cuenta la dimensión del peso.

Por otra parte, estos conceptos se integran dentro de las situaciones jurídicas subjetivas, en tanto que los ciudadanos ejercen “la capacidad que el ordenamiento le reconoce”¹⁹², siendo, pues, titular de situaciones jurídicas subjetivas. En los siguientes apartados se desglosarán los conceptos teóricos de las situaciones jurídicas subjetivas y, a su vez, se integrará las capacidades reconocidas por el ordenamiento jurídico que se desprenden de “los datos” respecto del intercambio de información.

1.1.- Situaciones jurídicas activas o de poder: Derechos subjetivos y potestades

Las situaciones activas o de poder abarcan tres tipos distintos: las potestades o facultades, las libertades, los derechos subjetivos y los intereses legítimos, mientras que en las situaciones pasivas se encuentran las situaciones de sujeción, los deberes y las obligaciones¹⁹³. En el caso de las situaciones activas, éstas tienen en común que sus titulares pueden actuar libremente dentro de su esfera jurídica o bien imponer a terceros una conducta de hacer o de no hacer. Una situación de libertad es aquella en la que su titular puede hacer o dejar de hacer aquellos que el ordenamiento ni prohíbe ni manda, es decir, es el ámbito en el que el sujeto puede actuar sin límites ni restricciones y,

¹⁹² JOVÉ I VILALTA, J. *Comunicación Tributaria (concepto, naturaleza jurídica y efectos)*. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2014, p. 192.

¹⁹³ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Madrid: Servicio de Publicaciones de la UCM, 2014, p.42.; Ibid. 875.

a su vez, sin condicionar las libertades de los demás¹⁹⁴, es lo que Jellinek denominó *derechos de libertad*¹⁹⁵.

Las situaciones jurídicas que suponen la imposición de una determinada conducta son las potestades o facultades. Falcón y Tella distingue potestades de facultades, argumentando que las potestades se reservan a “los poderes jurídicos atribuidos para defender los intereses de otra persona [mientras que las facultades] “se atribuyen a la persona como contenido de un derecho subjetivo más amplio”¹⁹⁶. Es más, la potestad, en tanto que encomendada por el ordenamiento a un poder público en aras de la preservación de intereses comunitarios, comporta un poder-deber que, en su ejercicio, está reglado y no es arbitrariamente disponible. Mientras que la facultad, en tanto que reconocida como dimensión potestativa de un derecho subjetivo particular, de un interés personal, es de ejercicio plenamente libre. No obstante, Santamaría Pastor las considera análogas, definiendo potestad como “aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante”¹⁹⁷ una norma jurídica, característica que comparten con los derechos subjetivos.

Sin embargo, la principal diferencia de estos derechos con las potestades radica en los objetivos. En primer lugar, las potestades poseen un objetivo genérico y un contenido que es susceptible de producir efectos jurídicos sobre terceros. Luego, se trata de una posibilidad abstracta, que no se centra sobre un objetivo concreto. Por el contrario un derecho subjetivo siempre poseerá un objeto específico y determinado que siempre se dará con la realización de una determinada conducta. Por otra parte, la potestad nunca se realiza en aras de un interés propio, sino para beneficio de una persona, propiamente de una comunidad, distinta de su titular.

¹⁹⁴ GARCÍA MAYEZ, E., “Libertad como Derecho”, *Revista de la Escuela nacional de jurisprudencia*, Tomo I, 1939, pp.103 y ss.

¹⁹⁵ Cfr. JELLINEK, G., *L'État modern et son Droit, L'Etat moderne et son droit : Tome 1, Théorie générale de l'Etat*, Paris: Edition Pantheon Assas, 2005.

¹⁹⁶ FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, 2014, p.44.

¹⁹⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A, *op. cit.*, p.879.

Por este motivo, frente a un derecho subjetivo siempre habrá una obligación o un deber, mientras que ante una potestad habrá una situación de sujeción, que solamente se da cuando, de forma eventual, el titular de la potestad la ejerce. Así pues de la potestad no emanan deberes u obligaciones de contenido preciso, sino solo un “deber pasivo” de soportar su ejercicio efectivo por parte de su titular, en las condiciones y términos previstos en el ordenamiento. Por otra parte, las potestades no son susceptibles de prescripción, ni se pueden transmitir a terceros. Si bien, la potestad en un caso concreto sí puede ser objeto de caducidad, o no ser legítimo su ejercicio, por haber prescrito el derecho a cuya determinación se ordena, la potestad en sí misma no puede, porque es un poder abstracto¹⁹⁸. Por ejemplo, la potestad tributaria de la Administración a interpretar, desarrollar o aplicar las normas tributarias..

Es una competencia unilateral que sujeta a un tercero a la misma, pero que también puede cederse o delegarse a un tercero, independientemente de la naturaleza pública o privada de este tercero., por otra parte, la potestad ni es susceptible de prescripción (en términos generales) y que se ejerce para la obtención, supuestamente, de un beneficio para el común y no para la propia Administración. Por eso está limitada en cuanto a su ejercicio, no es de arbitraria disposición, va ligada a una rendición de cuentas y tan solo se puede emplear en los estrictos márgenes de la Ley y del Derecho, para el logro de los objetivos comunes a cuya realización se ordena y nunca, de forma desviada o torticera. Así, pues, la potestad se da cuando su titular queda revestido por un halo de autoridad, que lo coloca en una posición superior respecto de la persona que queda sujeta a su orden, es decir que deberá soportar las consecuencias del ejercicio de la potestad¹⁹⁹.

¹⁹⁸ MÁLVAREZ PASCUAL, L.A., “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho”, en GARCÍA A ÑOVEROS, J., *Derecho Financiero Constitucional*, Madrid, Civitas Ediciones S.L., 2001, p.422.

¹⁹⁹ ROMANO, S., Fragmentos de un diccionario jurídico, Comares, Granada, 2002, p.247 y GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II. Madrid, Civitas Ediciones, 1993, p.32)

En cuanto a los derechos subjetivos, éstos sí se ejercen desde una posición de poder, otorgada por una norma jurídica (o contrato), para que su titular obtenga un beneficio. Se trata, pues, de una situación jurídica concreta que se realiza con una conducta específica y que es exigible a un tercero. Por tanto, un derecho subjetivo siempre generará en esa tercera persona un deber o una obligación de hacer o no hacer que afecta al sujeto del derecho. La potestad genera un deber pasivo de soportarla, pero el derecho subjetivo genera un deber activo que debe satisfacer el interés propio del sujeto titular del derecho²⁰⁰.

Otra diferencia entre derechos subjetivos y potestades radica en su origen. Una potestad surge de una norma jurídica, mientras que un derecho subjetivo puede nacer no tan sólo por razón de una norma, sino también de un contrato, de un hecho dañoso o bien de actos administrativos derivados del ejercicio de una potestad, por lo tanto, se trata de derechos subjetivos que dada la diversa tipología de orígenes que pueden tener, no necesariamente tienen que ser derechos recogidos en la Constitución, pueden ser no constitucionales. Por otra parte, éstos pueden ejercerlos tanto las Administraciones como a los particulares²⁰¹.

Finalmente, una vez diferenciados los dos conceptos principales de situaciones jurídicas de poder se ha de prestar atención a un tercer concepto, el del interés. Éste se da en aquellas situaciones “de la persona que, sin ser titular de un derecho subjetivo en el sentido clásico de la expresión, o bien ha sido dañada por una actuación administrativa contraria al ordenamiento –una liquidación tributaria no ajustada a derecho- o bien puede obtener algún beneficio particular de la eliminación de la actuación”²⁰². Se trata de derechos subjetivos reaccionales, es decir, derivados de una reacción ocasionada por un daño, por una lesión producida de forma ilegal o ilegítima en el ámbito de la persona afectada, por lo que se le reconoce la capacidad de reaccionar ante tal acto.

²⁰⁰ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., op. cit., p. 891.

²⁰¹ SANTAMARÍA PASTOR J.A., op. cit. P. 894.

²⁰² FALCÓN Y TELLA, R., op. cit., p.44.

Vistos los conceptos desglosados que integran las situaciones jurídicas de poder, hay que concretar y justificar en qué tipología se encuadran las distintas conductas derivadas del intercambio de información. Todas ellas se han acotado de forma que tienen un común denominador: el dato. Es necesario analizar dogmáticamente a qué categoría pertenece cada una de ellas partiendo de la teoría expuesta previamente, ya que solamente así se podrá conocer qué categoría de situación subjetiva de deber se le antepone, para poder realizar el análisis de proporcionalidad de forma correcta.

1.1.1.- Tipología y clasificación: Potestades y facultades

Partiendo del concepto de potestad, que como dijo Giannini, consiste en “un poder, de querer o actuar, que ejercido en virtud de una norma jurídica, produce situaciones jurídicas en las cuales otros sujetos quedan vinculados. Estos otros sujetos, por su parte, quedan sujetos: se encuentran en una situación pasiva de inercia. Situación que puede ser de ventaja, indiferencia o de desventaja, y en este último caso se llama de sujeción”²⁰³. Visto así, la necesidad de recabar información de las Administraciones tributarias para poder recaudar los tributos con mayor eficacia se fundamenta no en una obligación, sino en una potestad. El deber o la obligación de aportar la información se derivan de la relación jurídica que crea la potestad de la Administración desde su posición de poder²⁰⁴. De este modo los ciudadanos

²⁰³Traducción de JORDI JOVÉ I VILALTA en el pie de página 40 de JOVÉ I VILALTA, J., op. cit., p.195. (Cfr. GIANNINI, M.S., *Lezioni di Diritto Amministrativo*, Vol. I, GIUFFRÈ, Milán, 1950, p. 266).

²⁰⁴ La palabra “poder”, pese a su apariencia genérica, ha sido objeto de debate sobre cuándo puede emplearse para que sea sinónimo de potestad. Generalmente se ha distinguido poder de potestad. Poder se asimilaría, así, más a la capacidad de dictar normas, mientras que potestad se reservaría para las situaciones jurídicas activas ligadas a la aplicación de las normas por la Administración (cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 1990, p. 77). Esta misma apreciación la comparte Rodríguez Bereijo (RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pp. 228-232).

quedan sujetos a la potestad. La vinculación que crea la Administración a partir de la normativa reguladora de tal potestad genera otra figura subjetiva, que es el deber o la obligación de los ciudadanos (sujetos) vinculados por tal potestad a aportar la información requerida. Información que, posteriormente, será intercambiada entre las Administraciones tributarias correspondientes.

El intercambio de información se deriva, como ya se sabe, de la potestad de información, potestad que puede convertirse en una facultad si ésta se ejerce por personas privadas, es decir, los obligados tributarios que actúan como “intermediarios”²⁰⁵. Se trata de personas privadas (físicas o jurídicas) a las cuales la Administración ha conferido la facultad de recabar información que posteriormente será intercambiada, renunciando la Administración a su potestad en los casos en que haya renunciado a ella. Por lo tanto, en términos de la normativa española, los intermediarios actúan como colaboradores con la Administración tributaria. La vinculación de la potestad de información no tan sólo recae sobre los propios contribuyentes, sino también sobre aquellos intermediarios encargados de reportar todo tipo de información financiera, como son las entidades bancarias en los nuevos modelos de intercambio de información. Dentro de las teorías de la subjetividad tributaria, el vínculo que crean las potestades de información (bien sobre terceros bien sobre la propia información del contribuyente), posiciona a los intermediarios como meros

²⁰⁵ La palabra intermediario surge de la normativa estadounidense. Antes de la reforma FATCA cualquier entidad financiera extranjera que firmara un acuerdo de *Qualified Intermediaries* se convertía automáticamente en intermediario cualificado, asumiendo las obligaciones implícitas a dicha función. El intermediario tenía que revelar la identidad de los estadounidenses titulares de cuentas directamente al IRS, pero no tenía la obligación de revelar la identidad de los extranjeros hasta que se practicara correctamente la retención en los pagos hechos desde fuentes estadounidenses. (Cfr. MOORSE, S.C., “Qualified Intermediary or Bust?”, *Tax Notes*, Vol. 124, núm.5, 2009, pp. 471-472).

colaboradores²⁰⁶ de la Hacienda Pública y no como sustitutos de los contribuyentes²⁰⁷.

FATCA²⁰⁸, el modelo de la OCDE²⁰⁹, así como la adaptación del mismo en el contexto europeo mediante la Directiva 2014/197/UE de la Unión Europea, con sus respectivas modificaciones, son normativas a través de las cuales se ha creado la relación jurídica que une las Administraciones con los obligados tributarios que quedan vinculados por la misma²¹⁰. Éstos obligados tributarios deben soportar los efectos que conlleva tal vinculación, que es la potestad de información. Los sujetos afectados por tal potestad son tanto los obligados tributarios, que deben proveer información a las entidades bancarias, como las entidades bancarias, que, a su vez, gozan de la facultad de recabar la información solicitada, quedan vinculadas por la potestad de información de las Administraciones a las que tienen que suministrar la información.

En conclusión, el intercambio de información se fundamenta sobre la base de la potestad de información. Ésta potestad la tienen las administraciones tributarias que la pueden ceder en forma de facultad a las entidades financieras que se concretan en tales normativas. Esto es precisamente lo que sucede en

²⁰⁶ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M., *Potestades de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993, p.26, para ver la distinción entre la potestades puras de la administración y las obligaciones de información que genera.

²⁰⁷ Cfr. SERRAT ROMANÍ, M., “La posición del “agente retenedor” en los modelos de intercambio de información: ¿sustituto o colaborador?” *Crónica Tributaria*, num. 154, 2015. Pp. 179-201.

²⁰⁸ Ambos modelos FATCA IGA (1 y 2) prevén en su normativa la obligación de que las FFI recolecten y transfieran la información a las respectivas Haciendas con las que quedan vinculadas. Cuando las FFI acceden a colaborar con el IRS deberán cumplir únicamente con la obligación tributaria de información sobre terceros. Es decir, su obligación principal es la de obtener e intercambiar la información acordada en los modelos FATCA. Por otra parte,

²⁰⁹ El modelo de CRS de la OCDE establece también en su artículo X que las Administraciones de los Estados firmantes del Modelo, como Convenio internacional por el que se vinculan, obligan a sus entidades financieras a recabar y transferir la información.

²¹⁰ Cabe hacer mención que los acuerdos Rubik no contemplan la potestad de información, salvo que el propio contribuyente así lo desee y autorice. En consecuencia es el contribuyente quien voluntariamente accede a revelarla.

los nuevos modelos de intercambio de información, gran parte de la información que va a ser intercambiada entre los Estados firmantes de los convenios la transfieren las entidades financieras a las Administraciones, mediante la potestad de la Administración a partir de estos modelos. Por tanto, en estos modelos el mayor protagonismo lo cobran los intermediarios por su deber de informar sobre terceros. Es decir, en el intercambio de información utilizado por estos nuevos modelos, existe una relación triangular entre tres sujetos: las entidades intermediarias que tienen la facultad de recabar la información de los terceros, para transferírsela a las Administraciones tributarias, en virtud y en aras del cumplimiento preciso del deber de información que a ellas les vincula con la Administración.

A excepción de FATCA y del Modelo puro de la OCDE, que trasladan sobre las instituciones financieras la responsabilidad de facilitar información financiera a las Administraciones de sus respectivos Estados, la Directiva de la Unión Europea va más allá e integra la Directiva del ahorro junto con la Directiva 2011/16/UE que “ya contempla la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre determinadas categorías de renta y de patrimonio, en particular las de carácter no financiero, que los contribuyentes mantienen en Estados miembros distintos de su Estado de residencia”²¹¹, motivo por el cual, en este caso, la responsabilidad de facilitar la información recae, como dice la Ley General Tributaria española sobre todos²¹². Por tanto, la dicotomía facultad²¹³/potestad se mantiene, mientras que

²¹¹ Apartado 5 del Preámbulo de la Directiva 2014/107/EU.

²¹² El art. 94 LGT dispone: “las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”

²¹³ Cabe recordar que “las facultades consisten en un ámbito de actuación libre, concedido y garantizado por el derecho, basado o unido a una situación jurídica principal, de modo que pueden formar parte del contenido de cualquier situación jurídica, desde la más indeterminada a la más concreta” DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España* Madrid, Civitas:Tomo I 1984, p.602). De modo que la potestad de información desde el momento en que mediante una

en el resto de modelos nuevos la potestad ha pasado a ser un deber de información sobre terceros.

1.1.1.1.- La potestad de información de la Administración y el deber de contribuir

Contribuir a la sustentación de las cargas del Estado es una obligación que compete a todos los residentes de un territorio delimitado por los términos de la soberanía fiscal que establezcan las correspondientes normativas, internas y supranacionales, a las que estén sujetos los Estados. En contraposición con los derechos de los contribuyentes, se alza el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Éste deber de contribuir, como es bien sabido, es el precepto por el cual se consagran los principios de justicia tributaria, que constituyen un límite y garantía individual frente al legislador²¹⁴.

La justicia en un sistema tributario se entiende, sobre todo, en su dimensión distributiva, en la que no se pretende otro objetivo –al menos, en el plano teórico- que el logro de un bienestar social, como reflejo del ya predicado *bien común* que formularon los filósofos clásicos en su tiempo²¹⁵, entendido éste como el máximo bien o el bien más justo para todos los ciudadanos; ya que el gasto público revierte en la sociedad²¹⁶ al objeto y finalidad de que, como contraprestación, el conjunto de los ciudadanos goce de unos servicios y prestaciones que mejoren su calidad de vida. Como decía Vallet de Goytisolo, a tal efecto, es necesario contar con el Derecho tributario que se constituye

normativa interna o un acuerdo internacional (legislación) se concede a un tercero, éste ejerce una facultad y no una potestad.

²¹⁴ FALCÓN Y TELLA, R., Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2014, p. 73.

²¹⁵ Véase ARISTÓTELES, *La gran moral*, Lib.I, cap.1, en <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc02007.htm> [consulta 14/04/2017] y SANTO TOMÁS DE AQUINO, Suma teológica, 1^a – 2^{ae}, 90, y 2^a – 2^{ae}, 58, en <http://hig.com.ar/sumat/> [consulta 14/04/2017]

²¹⁶ PAUNER CHULVI, C., “La configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, *Revista Vasca de Administración Pública*, n. 59, 2001, p.203.

indispensable para la consecución del bien común, más justo, para los contribuyentes²¹⁷.

En el ámbito del Derecho tributario hay consenso en pensar que lo que determina el límite de la justicia tributaria es “la capacidad económica de cada uno”²¹⁸. Por ley un ciudadano está obligado a contribuir a la sustentación de las cargas públicas cuando manifieste capacidad contributiva²¹⁹ y esta capacidad contributiva se demuestra por su capacidad económica. Si al amparo de esta norma se sobrepasa en exceso la carga fiscal que recae sobre el ciudadano y se le obliga a contribuir más de lo debido, se transgreden, entonces, los límites que fija su capacidad contributiva. La consecuencia es una merma excesiva de su capital que repercute negativamente en su económica y en su patrimonio. Es decir, se excede del límite de su capacidad económica, lo que, a su vez, conlleva que el contenido propio de su derecho a la propiedad privada se vea constreñido²²⁰. En términos más claros, cuando el Estado, de forma arbitraria, excesiva e innecesaria, se apropia de una parte considerable o de la totalidad de los derechos patrimoniales del contribuyente vulnera, a todas luces, el principio constitucional de no confiscación.

²¹⁷ VALLET DE GOYTISOLO, J.B., “Justicia y relación tributaria. Una panorámica”, *Verbo*, n.415-416, 2003, p.417.

²¹⁸ Así lo remarcan Herrera Molina y Rozas Valdés partiendo de las reflexiones de Fernando Sáinz de Bujanda cuando dicen: “Un sistema tributario tan solo podrá reputarse justo si se inspira en un principio de ordenación de los tributos que merezca tal calificativo y ese principio no puede ser otro sino el de repartir la carga tributaria entre los ciudadanos en función de la capacidad económica de cada uno.” (HERRERA MOLINA, P. M. y ROZAS VALDÉS, J.A., “La justicia en la obra de Saínz de Bujanda”, *Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Maestros Complutenses del Derecho, Madrid: Facultad de Derecho y Fundación Santander Central Hispano, 2003, p. 244.).

²¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., “Estructura jurídica del sistema tributario”, *Revista de Derecho financiero y de hacienda pública*, V. XI, n.41, 1961, en *Anales de la Universidad de Murcia: Derecho*, v. XX, n. 1, 1962 p. 122.

²²⁰ Así lo señala Pérez Royo, cuando equipara el efecto confiscatorio a la vulneración del derecho de propiedad: “[...] en aquellos supuestos en que una Ley configurase de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad [...]” (PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2008, p 65.)

Sin embargo, esta dimensión distributiva no sería posible sin dos condicionantes. En primer lugar, la mediación del tributo,²²¹ como elemento destinado a detraer recursos económicos de los ciudadanos con el fin de redistribuirlos para hacer posible la consecución del bienestar social, y, en segundo lugar, la información tributaria recabada. Así, pues, “la justicia de un sistema tributario no sólo depende de los criterios adoptados para el reparto de la carga impositiva, sino de su aplicación práctica, condicionada por los datos que obren en poder de la hacienda a fin de que ésta pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias”²²². Por tanto, no es comprensible el deber de contribuir sin el deber de comunicar datos, que engloba el deber de información sobre terceros y el deber de colaborar del propio contribuyente.

A nivel internacional, este deber de comunicar datos se conoce como intercambio de información o asistencia mutua, que no es más que el deber de información al que se comprometen los llamados intermediarios, autoridades tributarias y, recientemente, instituciones financieras, a raíz de los convenios y acuerdos internacionales firmados a título bilateral o multilateral que incluyen como información de relevancia tributaria cierta información de carácter financiero que hasta el momento se obviaba. Se trata, por tanto de obligaciones de información, ya que su principal objeto es la comunicación de información fiscalmente relevante que no es una declaración tributaria propiamente.

Paralela a la evolución del sentido de la Administración se produjo una ampliación de lo entendido por contribución al sostenimiento del gasto público, incrementando tanto la entrega de la prestación pecuniaria como la colaboración mediante una mayor proporción de datos e información de relevancia tributaria entre el contribuyente y la Administración²²³. Colaboración

²²¹ *Ibidem*, p.203.

²²² HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*. Madrid:Las Rozas, Distribuciones La Ley S.A, 1993, p. 25.

²²³ CHECA GONZÁLEZ, C., MERINO JARA, I., “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº 6 1988, p. 152.

necesaria para satisfacer el derecho de crédito de la Administración²²⁴. Esta tipología de deberes tributarios surge a raíz de la evolución que ha experimentado la sociedad en general y la Administración pública como consecuencia de esta evolución. La Administración ha pasado de ser un ente cuya relación con el ciudadano era unidireccional, en la que los ciudadanos asumían el rol de subordinados, a establecer una relación bidireccional, en la que los ciudadanos “podían resultar actores eficientes, de modo que, dejando atrás su papel pasivo y aumentando aún más los niveles de relación, pasaron a convertirse en coadministradores”²²⁵, en colaboradores a través de la comunicación.

El concepto de colaboración en el ámbito administrativo se define como la “actuación del ciudadano mediante la cual aquel o bien participa en el procedimiento administrativo necesario para adoptar una resolución o bien coopera en la realización de funciones administrativas”²²⁶. Así, pues, en el ámbito tributario, los deberes de colaboración comprenden en su práctica totalidad los deberes formales de los sujetos pasivos²²⁷, de modo que colaboran en las tareas de obtención de información de la Administración tributaria, bien sea mediante los deberes de información de datos de los propios tributos, sobre de terceras personas, o bien deberes de notificar,

²²⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Introducción y parte general, Madrid, 1976, 6p.361 y ss.

²²⁵ ROVIRA FERRER, I, *Los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación*, Tesis de la Universitat Oberta de Catalunya, p.221.
http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/9129/tesi_irene_rovira_diposit_tdx.pdf?sequence=1

²²⁶ JOVÉ I VILALTA, J., *Comunicación Tributaria (Fundamentos, naturaleza jurídica y efectos)*, Tesis doctoral, Universitat de Barcelona, 2014, p. 93. Véase también, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 1992, p. 16.

²²⁷ PALAO TABOADA, C., “la potestad de obtención de información de la administración tributaria y sus límites” en MARTÍNEZ LAFUENTE, A, (Coord.) MARTÍN-RETORTILLO BEQUER, S., (dir.); [Estudios de derecho y hacienda : homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA](#), Vol. 2, 1987, Ministerio de Economía y Hacienda, p. 894.

comunicación, prueba, declaración, etc...²²⁸. Dentro de los deberes de colaboración con la Administración, es especialmente relevante la potestad de información sobre terceros.

Los deberes de información sobre terceros desde el momento en que suponen la cesión de información privada a la Administración tributaria por parte de un obligado que no es el propio contribuyente, hace que la sensibilidad de la información que se transmite deba delimitarse de modo que no suponga una vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes y, como dice Calderón Carrero, el principal problema de este tipo de deberes “reside en la inexistencia de una regulación que establezca claramente los presupuestos y límites de estas cesiones de información de obligados tributarios a terceros, de manera que se protejan adecuadamente los derechos de los contribuyentes sobre la información íntima o confidencial y se garantice un uso adecuado y no desviado de la misma únicamente en el marco del procedimiento tributario de que se trate”²²⁹.

Palao Taboada dice que imponer deberes de información sobre terceros solamente se puede legitimar cuando sea realmente necesario para lograr una imposición justa, pero en ningún caso para lograr la comodidad de la Administración en elusión de sus deberes²³⁰. A nivel internacional la legitimación del intercambio de información radica en el contexto económico y social en el que debe actuar, que ha requerido de una herramienta realmente aplicable y efectiva para lograr esa justa imposición. De ahí la necesidad de evolucionar hacia una mayor extensión de la información financiera, pues, en la actualidad, son datos considerados de transcendencia tributaria; y resulta más fiable obtenerla mediante un intermediario (un tercero) como es una institución financiera²³¹, que actúa como colaborador para la Hacienda del propio Estado.

²²⁸ MONCADA GIL, L.H., *Los deberes de información tributaria sobre terceros*, Tesis de la Universitat de Barcelona, 2002, p.29. <http://www.tdx.cat/handle/10803/1496>

²²⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M., *op. cit.* p.149.

²³⁰ PALAO TABOADA, C., *op. Cit.* pp. 889-916.

²³¹ “El ejercicio de la potestad de información precisa varios presupuestos: transcendencia tributaria de los datos que se requieren; imposibilidad de obtener los datos directamente de los

A su vez, el Estado mandará esos datos recabados por la institución a otras haciendas participantes en los acuerdos de intercambio de información, convirtiéndose esa institución financiera en un colaborador “necesario” para la recaudación impositiva de las haciendas extranjeras. Así es como las instituciones colaboradoras han devenido en pieza clave para evitar el fraude y la evasión fiscal de aquellos que han omitido el deber de declarar las cargas tributarias derivadas de las rentas y patrimonio de bienes situados en el extranjero.

Sin embargo, del mismo modo que existen unos límites que en forma de principios ayudan a delimitar la justicia tributaria en su dimensión distributiva y en su dimensión recaudadora, también existen unos límites de justicia tributaria respecto de los deberes de comunicación de datos. Por tanto, con ánimo de realizar una ponderación entre las exigencias que implican el deber de contribuir, los deberes de comunicación de datos y los derechos de los contribuyentes, a la par que los deberes de la Administración para con éstos, es necesario comprender el contenido del deber de contribuir, colaborar e informar sobre terceros para realizar un juicio de ponderación entre los derechos que entran en colisión en el contexto actual, a fin de analizar si realmente se produce una vulneración, o no, por parte de las exigencias de la Administración hacia sus ciudadanos y poder aportar soluciones razonables en caso de vulneración.

1.1.2.- Tipología y clasificación: Derechos subjetivos

La potestad/facultad de información, que confiere tanto la legislación interna de los Estados como los modelos de intercambio de información aprobados y ratificados por los gobiernos de los países participantes en los mismos, generan la vinculación por la que obligan a ciudadanos y entidades financieras a transferir información de carácter financiero y tributario a las haciendas de los

sujeto pasivo, o al menos la sospecha de que tal actuación sería ineficaz; posesión de los datos por parte del sujeto requerido, y que la información no se haya suministrado ya por la misma persona” (HERRERA MOLINA, P.M., *op. cit.* p.165).

Estados participantes. Sin embargo, esta potestad/facultad que genera el deber de informar, a su vez, conlleva la creación de derechos subjetivos a las personas físicas y jurídicas sujetas a la normativa, porque, en el fondo, la potestad surge de una necesidad de crédito.

Es decir, la Administración, ejerce su poder financiero en busca de satisfacer un derecho subjetivo propio, que es el crédito tributario²³². Nace así, la vinculación jurídico-tributaria, cuyo contenido, en palabras de Sainz de Bujanda, es de naturaleza variada “ya que no se trata únicamente de la obligación de pago (*Zahlungspflicht*) -o deuda tributaria de carácter pecuniario o, escuetamente deuda tributaria (*Steuerschuld*)- sino de diversas obligaciones que exigen comportamientos distintos que pueden consistir bien en un hacer, bien en un no hacer, bien en dejar de hacer”²³³.

Como ya se ha introducido, un derecho subjetivo puede nacer de varias formas, entre ellas está la constitución directa a través de una norma, pero también de actos derivados de una potestad. Desde el momento en que los modelos de intercambio de información vinculan a las instituciones financieras para que éstas les transfieran la información de los ciudadanos que tienen cuentas, depósitos, seguros,... en sus entidades y, en el caso de la Directiva europea, también a los propios contribuyentes, todas las personas sujetas al ejercicio de tal potestad/facultad se ven obligadas a transferir datos de carácter personal y económico a las Administraciones tributarias y a las entidades financieras.

García de Enterría y Fernández Rodríguez consideran que los derechos subjetivos “se edifica[n] sobre el reconocimiento por el Derecho de un poder a favor de un sujeto concreto que puede hacer valer frente a otros sujetos, imponiéndoles obligaciones o deberes, en su interés propio”²³⁴. Así, en tanto

²³² FALCÓN Y TELLA, R, op. cit. p. 42.

²³³ SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I*, Introducción. Volumen segundo, Madrid, 1985, p.63.

²³⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II. Madrid: Cívitas, 1993, p.37.

que se transfieren datos e información que se puede denominar de carácter personal, la propia potestad genera derechos subjetivos para los sujetos vinculados por la misma, ya que desde el momento en que se está tratando con información personal, los sujetos afectados tienen el interés de que sus datos reciban un trato adecuado.

Por lo tanto, este interés hace que necesariamente hagan valerlo frente a otros sujetos, como son las Administraciones y las instituciones que tratan e intercambian su información. De este interés se derivan las normativas que deben garantizar tales obligaciones²³⁵. Los nuevos modelos de intercambio de información van acompañados de estándares que recogen el trato que se le va a dar a la información intercambiada, y que pretenden homogeneizar los deberes y obligaciones de las Administraciones para con los titulares de los derechos subjetivos.

La tipología de derechos subjetivos que se desprenden de la potestad/facultad de información y del posterior intercambio que va a tener con otros Estados se puede clasificar como derechos derivados de actos administrativos. No se trata de derechos patrimoniales o de libertades individuales²³⁶, porque, en primer lugar, no son derechos de carácter pecuniario, sino que se trata de derechos derivados de un acto formal que consiste en recabar información y transferirla; en segundo lugar, no estamos hablando de libertades de los ciudadanos, entendiendo libertad como el acto de actuar libremente dentro de su esfera jurídica delimitada. Se tratan, pues, de derechos que, por razón de su titular y por razón de su origen son derechos subjetivos de los ciudadanos, que derivan de un acto administrativo (recabar información, facilitarla a la Administración e intercambiarla) que surge del ejercicio de una potestad/facultad administrativa²³⁷.

²³⁵ Desde las Cartas de la Unión europea, a la Directiva de protección de datos, a las normativas internas de protección de datos y las Constituciones de cada Estado.

²³⁶ Cfr. JOVÉ I VILALTA, J., op. cit., p. 204. y GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.,

²³⁷ Cfr. Ibid., p. 894.

Por otra parte, se trata también de derechos subjetivos que aunque la potestad/facultad de intercambiar información desapareciera del ordenamiento jurídico, no desaparecerían con ella, ya que se trata de derechos subjetivos que conforman lo que se puede denominar el estatuto del dato, la contextura jurídica del dato cuyo titular es una persona, por lo que no pueden clasificarse como derechos subjetivos condicionados o debilitados²³⁸, sino que se trata de derechos permanentes, que siempre deben gozar de protección por el ordenamiento jurídico, aunque solo nazcan, eventualmente, con el ejercicio de una potestad. Por otra parte, cada uno de los derechos subjetivos que se van a desgranar, comparten también el hecho que de una forma u otra, por razón de su protección, gozan generalmente de amparo constitucional. Este es el común denominador de los derechos subjetivos que se derivan de la potestad/facultad de información y del intercambio de la misma.

En concreto, los derechos subjetivos que rodean al dato en la colecta, tratamiento e intercambio (sobre todo el intercambio) de la información financiera y tributaria tienen que ser: el derecho a la protección de datos, el derecho a la privacidad y los llamados derechos ARCO, es decir, el derecho al acceso, a la rectificación, a la cancelación y la oposición. Estos conforman los derechos subjetivos de los titulares de los datos, es decir, los afectados o interesados, que en la jerga de la protección de datos son aquellas personas físicas titulares de los datos objeto de tratamiento²³⁹.

¿Por qué son derechos subjetivos²⁴⁰? La respuesta es clara, 1) la voluntad legislativa de que estos derechos sean considerados derechos subjetivos puros

²³⁸ Cfr. ALLESSI, R., "La crisi attuale de la nozione di diritto soggettivo ed i suoi possibili riflessi nel campo del diritto pubblico", *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1953, p. 329 y ss., GARRIDO FALLA, F., Tratado de Derecho Administrativo, Tecnos, 2012, p. 416 y ss.

²³⁹ Cfr. AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS.

https://www.agpd.es/portaIwebAGPD/canalresponsable/inscripcion_ficheros/preguntas_frecuentes/glosario/index-ides-id.php.php

²⁴⁰ "Los derechos subjetivos típicos son situaciones jurídico-activas consistentes en poderes (o conjunto de facultades), atribuidos directamente por el ordenamiento jurídico a determinadas personas [en este caso a todas] que se encuentran en determinadas situaciones [la Administración recoge datos de carácter personal y económico que posteriormente se

y, en la mayoría de los casos, hasta constitucionalmente protegidos²⁴¹; 2) todos ellos sirven a un interés del titular de los datos y este es que su información (sus datos), ya que es requerida por el Estado, hace que el titular, en su posición de debilidad ante el Estado requirente, quiera tener conocimiento de (derecho de acceso) qué datos se han transferido, dónde se han transferido, quién los tienes y quién tiene acceso a los mismos; tener conocimiento que los datos recabados son correctos (rectificación, cancelación y oposición), que son los estrictamente necesarios, que van a ser tratados de forma suficientemente garante (privacidad y protección de datos) y que 3) la Administración va a prestar las garantías suficientes para que así sea, como deber que se desprende de los propios derechos subjetivos, contemplados en las normas internas e internacionales. Todo ello siempre de forma previa a que se incumpla un deber u obligación de la Administración o de los intermediarios que tratan y transfieren los datos de los ciudadanos.

1.2.- Garantías del contribuyente y deberes de la Administración

Como se ha introducido antes, las situaciones activas de poder contemplan también los intereses legítimos o derechos subjetivos reaccionales. Éstos aparecen cuando se produce un daño en la esfera vital del ciudadano, es decir,

intercambiarán con otras Administraciones de Estados diferentes que se rigen por legislaciones diferentes] o reúnen determinados requisitos, o en interés propio, [el de los titulares de los datos intercambiados] para exigir a otras un determinado comportamiento activo u omisivo, constitutivo de las correlativas obligaciones frente a tales poderes, con carácter previo a que se pueda producir un incumplimiento de tales obligaciones y con previsión de la tutela judicial en el caso de dicho incumplimiento” (TARDÍO PATO, J.A., Lecciones de derecho administrativo (acto administrativo, procedimiento y recursos administrativos y contencioso-administrativos), San Vicente: Editorial Club Universitario, 2011, p.88)

²⁴¹ Digo en la mayoría de los casos, por no decir, en la práctica totalidad, ya que, bajando al plano empírico del Derecho positivo éstos derechos se hacen presentes tanto en nuestra Constitución como en las normas de la Unión Europea con carácter constitucional, como son la Carta de Derechos o el Convenio europeo de Derechos humanos. Los derechos ARCO, si bien se pueden integrar como parte del derecho de protección de datos, no se contempla literalmente en la CE, sino en la LOPD, que traspone la Directiva de protección de datos.

cuando la Administración interfiere ilegítimamente en el ámbito vital. Se trata de derechos que se adquieren en el momento en que hay un conflicto de intereses²⁴², en el que se ha producido un daño que debe ser resarcido. Para evitar, precisamente, el resarcimiento y el coste que genera para la Administración subsanar el daño causado, existen las denominadas garantías.

Una garantía recibe la definición de “cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad”²⁴³. Y es que en el ámbito jurídico, una garantía es un medio de protección para asegurar que se cumplen aquellos derechos subjetivos reconocidos como tales, tanto en la normativa interna como internacional de todo tipo, como aquellos derechos subjetivos nacidos por la ejecución de una potestad estatal²⁴⁴.

A diferencia de un derecho subjetivo, la garantía es, a la vez, un deber, es decir, un deber de acción u omisión que un sujeto debe adoptar a favor de otro sujeto sin necesidad de exigirlo. Sin embargo, un derecho es un deber de acción u omisión que un sujeto debe realizar en favor de otro, cuando este último lo exija. Por tanto, la protección deseada se puede asegurar sin tener que recurrir al derecho subjetivo, cuando se produce una invasión de la esfera del mismo mediante un exceso realizado a partir de una potestad de la Administración²⁴⁵. Esto solamente se logra si existen una serie de garantías plasmadas como normas en los ordenamientos jurídicos.

²⁴² SANTAMARÍA PASTOR, J.A., op. cit., p.898.

²⁴³ Cfr. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, <http://dle.rae.es/?id=lsE8t8h>

²⁴⁴ De la Nuez y Ogea, respecto de la relación de desigualdad que se crea entre el contribuyente y la Administración afirman que “los derechos del contribuyente (y del administrado en general) se reconocen, se garantizan y se protegen porque existen potestades exorbitantes de la Administración y porque en no pocas ocasiones, se producen abusos y extralimitaciones en su ejercicio”. (DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO, E., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., “Derechos y garantías en los procedimientos tributarios” en DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. *El Estatuto del contribuyente : comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Pamplona: Aranzadi, 1998, p.92)

²⁴⁵ JOVÉ I VILALTA, J., op. cit. p.335.

Un derecho subjetivo, como situación activa de poder, se corresponderá con una obligación por parte de un tercero, situación pasiva de poder. En el caso que se está analizando, los derechos subjetivos antes descritos se contraponen con una obligación de la Administración; sin embargo, una garantía nunca puede tener como situación pasiva de poder una obligación, porque, la garantía, como tal, no es un derecho subjetivo, sino el mecanismo para garantizar que ese derecho subjetivo pueda realizarse sin que exista una vulneración por acción u omisión, desencadenando un derecho subjetivo reaccional. Así, pues, la contraposición a la garantía es el deber de un tercero a procurar las condiciones para que esa garantía pueda existir.

El deber, como dicen García de Enterría y Fernández, es un comportamiento, positivo o negativo, impuesto a un sujeto teniendo en cuenta unos intereses que no son los suyos propios, sino los de otro sujeto o los intereses generales²⁴⁶. Por tanto, como la garantía no coincide con el derecho subjetivo propiamente, frente a la misma no se contrapone la obligación, sino el deber del sujeto que debe velar por su preservación. En Derecho tributario cuando se hace referencia a las garantías tributarias se entienden éstas como “las medidas normativas con que se protege y rodea de cautelas la prestación tributaria, asegurando su efectividad”²⁴⁷. Así, pues, las garantías son una relación accesoria a la relación tributaria principal. Por tanto, siguiendo el mismo esquema, en el caso del intercambio de información, aunque es en sí misma una relación accesoria a la obligación tributaria principal, ésta genera sus propias dinámicas entre los contribuyentes y la Administración, de modo que, el procedimiento de recopilación e intercambio de los datos de los contribuyentes genera una serie de “derechos” para procurar que dicho procedimiento, en todas sus fases, no vulnere los derechos subjetivos que los contribuyentes tienen en sí mismos y que, como ya se ha expuesto, se regulan por normas de carácter constitucional. Estos “derechos” son en realidad, garantías de los contribuyentes.

²⁴⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ, T-R., *Curso de Derecho Administrativo II*, Madrid: Editorial Aranzadi, SA, p. 31. 2011.

²⁴⁷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 2014, p.498.

1.2.1.- Tipología y clasificación: garantías de los ciudadanos y deberes de la administración

Una vez desglosada la diferencia entre derechos subjetivos y garantías, hay que concretar cuáles son esas garantías concretas que deben estar presentes en un ordenamiento jurídico para procurar que los derechos subjetivos a la privacidad, a la protección de datos y al acceso, rectificación, cancelación y oposición se den de forma efectiva, y se hagan valer en una situación *a priori* a la vulneración. Como ya se ha introducido, el intercambio de información nace del ejercicio de la potestad/facultad de información, por la que el propio contribuyente debe ceder sus datos o un tercero cede los datos del contribuyente. En concreto, los nuevos modelos de intercambio de información se corresponden con la segunda categoría ya que, como se ha comentado, las Administraciones trasladan la responsabilidad de obtener la información de los contribuyentes considerados como tales por los acuerdos a agentes intermediarios, entidades financieras. Éstos son los encargados de recopilar y transferir la información a las respectivas administraciones, para que éstas, a su vez, lleven a cabo el intercambio con otras administraciones tributarias.

Por lo tanto, la potestad de información y el intercambio en sí se llevan a cabo mediante procedimientos, ya que todo procedimiento puede definirse como aquel conjunto de trámite y actuaciones de la Administración tributaria orientadas a garantizar el efectivo cumplimiento de las obligaciones y potestades tributarias²⁴⁸. En el desarrollo de estos procedimientos se incardinan los deberes-garantías de la Administración y los obligados tributarios, que son el contexto jurídico ordenado a velar por que los derechos

²⁴⁸ Entendiendo que los procedimientos tributarios son, en última instancia procedimientos administrativos, esta definición es una adaptación de la definición que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas da a un procedimiento administrativo cualquiera. Éste es entendido como el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración. Ésta definición deriva de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, que definía un procedimiento administrativo como “el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin” (Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958).

subjetivos de los obligados tributarios no se vean vulnerados por las potestades/facultades de obtención de información e intercambio de la misma. Así, pues, dado que los derechos subjetivos analizados están relacionados con los datos de los contribuyentes, las garantías deben encauzarse a proteger estos datos.

Los derechos subjetivos a la privacidad y a la protección de los datos, en tanto que su naturaleza última es proporcionar una esfera de protección de la intimidad de la persona²⁴⁹, requieren de garantías encaminadas al secreto y a la seguridad de los datos. La Administración en tanto que recopila información de carácter económico y privado de los contribuyentes, proveniente de terceros, mediante los nuevos modelos de intercambio de información²⁵⁰, (ésta) debe garantizar, aun con mayor celo, que el propio intercambio y tratamiento de los datos no sobrepase las esferas de protección de estos derechos subjetivos. Por tanto, los deberes-garantías que, metafóricamente, deben crear el escudo protector sobre ambos derechos subjetivos son: el deber-garantía de sigilo, el deber-garantía de secreto tributario y el deber-garantía de seguridad de los datos.

Los derechos subjetivos se caracterizan por exigir una prestación como parte de su naturaleza. En el caso de los deberes/garantías no sucede así, porque “no existe un derecho subjetivo del obligado tributario y, por tanto, su cumplimiento depende de la mera voluntad de la administración”²⁵¹. Sin embargo, como se ha argumentado, las garantías, precisamente, se

²⁴⁹ La teoría de las esferas de protección proviene de la doctrina alemana, concretamente la elaboró Hubmann en su obra HUBMANN, *Das Persönlichkeitsrecht*, Colonia, 1967. Fue Pérez Luño, en PÉREZ LUÑO A. E., *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 1995, quien desarrolló la teoría de las esferas dándola a conocer de forma amplia en el ámbito español.

²⁵⁰ “Tres presupuestos condicionan el ejercicio de la potestad inquisitiva sobre terceros: relevancia fiscal de la información, imposibilidad de obtener los datos directamente del sujeto pasivo y posesión de los datos por parte del tercero. A ello cabe añadir un cuarto requisito: que los datos no hayan sido ya suministrados a la Inspección por el mismo sujeto informante” (HERRERA MOLINA, P.M., op. cit., p. 107)

²⁵¹ JOVÉ I VILALTA, J., op. cit. p.338.

contemplan para evitar una vulneración de los derechos subjetivos. Esto se refleja perfectamente en este caso, ya que los derechos subjetivos son propiamente el derecho a la privacidad y a la protección de datos, derechos subjetivos que en el intercambio de información financiera tendrán sus límites. Las garantías son las encargadas de fijar dichos límites, ya que éstas proveen de la protección *ex ante*.

El marco de los derechos subjetivos los delimitan las garantía al sigilo, el secreto tributario y la seguridad de los datos. Se trata de garantías que se pueden englobar como parte de la conducta de la Administración²⁵². Estas garantías que regulan la conducta de la Administración para con los contribuyentes, tratándose de datos, deben velar por el carácter reservado de los datos recabados e intercambiados, del mismo modo que esto implica la capacidad del contribuyente de conocer la identidad del trabajador que manipula los datos, como garantía de seguridad.

Por otra parte, en cuanto a los derechos subjetivos ARCO, la esfera de protección la delimitan otras garantías, ya que se trata de derechos subjetivos con una naturaleza distinta a los anteriores. Mientras que con el derecho a la privacidad y la protección de datos lo que se busca es, tal y como indica su propio nombre, la protección de una serie de informaciones, la confidencialidad de la información; las garantías que deben protegerlos son unas en concreto, mientras que los derechos ARCO tienen otra naturaleza, más relacionada con la veracidad del dato, por esto el deber-garantía que debe protegerlos es el de información y el de calidad de los datos. Es decir, se trata de garantías cuyo

²⁵² Cuando en España se aprobó la Ley de Derechos y garantías de los contribuyentes, se desarrollaron una serie de derechos reguladores de la conducta de la Administración, los cuales se definen como “los que van dirigidos a regular, directa o indirectamente, la conducta de la Administración tributaria en sus relaciones con los contribuyentes” (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Derechos Generales de los contribuyentes” en CALVO ORTEGA, R., CHECA GONZÁLEZ, C., (Coords.), *Derechos y garantías del contribuyente*. Valladolid: Editorial Lex Nova, 1998, p. 89). Dentro de los mismos se encuadraron el derecho a conocer la identidad de los funcionarios, el derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal de la administración tributaria y el derecho al carácter reservado de datos, informes y antecedentes.

objetivo es el de, por un lado, proporcionar la suficiente información al contribuyente sobre qué datos se está recabando, para que él mismo pueda conocer si se trata de datos verídicos, suficientes, excesivos o insuficientes, de modo que, al tener la información adecuada, éste pueda ejercer los derechos ARCO sobre unos datos de naturaleza económica que le pertenecen²⁵³. Este segundo grupo de garantías inciden sobre el ámbito de la titularidad de los datos.

Como titulares de los datos cedidos, no por ellos mismos, sino por terceros, éste tercero o el organismo de la Administración que los recibe debe garantizar una mínima publicidad o información sobre el tratamiento que se le va dar a dicha información²⁵⁴. Es precisamente esta transparencia en la información desde los organismos públicos a los titulares, el complemento a los derechos subjetivos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, ya que la calidad de los datos y la circulación de información hacia sus titulares, hace que éstos puedan ejercer los derechos ARCO de forma ordinaria. Si la Administración no tuviera el deber y no garantizara la transparencia en la información que tiene de los propios contribuyentes, éstos no podrían ejercer los derechos ARCO, sin tener que reaccionar para resarcir el daño causado en su esfera vital.

En definitiva, el sigilo, el secreto tributario, la seguridad de los datos, la calidad de los datos y el “derecho” a la información se pueden calificar como deberes-garantías, ya que 1) toda esta serie de medidas aseguran el cumplimiento de los derechos subjetivos en juego. Es decir, su presencia en el ordenamiento jurídico permite que los derechos de protección de datos, a la intimidad y ARCO puedan llevarse a cabo sin que tengan que ejecutarse como derechos

²⁵⁴ GONZÁLEZ MENÉNDEZ considera que “la alusión al interés público como causa de una excepción de la normativa general de protección de datos, es recurrente”. Y en el ámbito tributario los motivos de interés público son, en ocasiones, excepción para que se consienta “la transferencia de datos a países terceros sin un nivel de protección adecuado, y en general, pueden permitir limitar el alcance de las obligaciones relativas a la calidad de los datos, la información al interesado y la publicidad de los tratamientos, así como de los derechos de acceso, rectificación y cancelación” (GONZÁLEZ MENÉNDEZ, A., La protección de datos tributarios y su marco constitucional. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003, p.26.)

reaccionales ante la vulneración de los mismos. 2) Como garantías, no se contraponen con las obligaciones propiamente dichas, sino que frente a las mismas se encuentran los deberes de la Administración con el fin de garantizarlas, para proteger, en última instancia, unos derechos subjetivos²⁵⁵. Si bien estas garantías-deberes no tienen frente a sí, directamente, al titular de los derechos subjetivos que le exige a la Administración cumplir con tales deberes como parte de un comportamiento concreto derivado, la dinámica que se establece es que los deberes vienen impuestos por la normativa a fin de cumplirlos de forma efectiva. Así, pues, mientras la Administración lleve a cabo tales mandamientos, de forma indirecta se evita una interferencia de las potestades y obligaciones hacia los derechos subjetivos antes especificados.

3) Los deberes de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos, información y calidad de los datos son medidas que se adoptan a favor de un sujeto sin necesidad de que éste las exija, de modo que como deberes puros no se derivan de la relación principal en la que el sujeto exige a un tercero la obligación de actuar u omitir un comportamiento concreto para proteger sus derechos. Los deberes son garantías que se muestran como relaciones accesorias a la relación principal, y que, por tanto, aunque no se contraponen de inmediato a un derecho subjetivo en cuestión, su omisión, es decir, el incumplimiento del deber de prestarlas, puede desencadenar en la vulneración de los derechos subjetivos por parte de las potestades de actuación de la Administración. Las garantías, cual contrapeso, son un elemento de equilibrio en la interrelación entre derechos y potestades.

²⁵⁵ Como dicen GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, los deberes en sentido estricto, que son aquellos que “no tienen frente a sí un sujeto determinado que sea titular de un derecho subjetivo propiamente tal a exigir de ellos el comportamiento en que el deber consiste [...] sino un poder destinado a actuar como garantía del efectivo cumplimiento del deber”. (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ, T-R., op. cit., p.31).

1.3.- Obligaciones del empleado público

Como contraposición a las situaciones activas de poder se encuentran las situaciones pasivas; en contraposición a los derechos subjetivos de los ciudadanos se encuentran las obligaciones específicas de la Administración. Los deberes que se producen en el seno de una relación o negocio jurídico, "tienen el poder de exigir del sujeto gravado, so pena de responsabilidad, el efectivo cumplimiento del comportamiento previsto, en la medida en que ese comportamiento viene impuesto en el marco de una relación considerada en atención a los intereses del titular del derecho."²⁵⁶ Este tipo de deberes, en la acepción de los maestros administrativistas de la Universidad Complutense, se traduciría en el nacimiento de concretas obligaciones formales. La relación jurídica entre la Administración y el administrado se genera mediante un acto o un contrato²⁵⁷. En el caso que se analiza se deriva de los actos administrativos nacidos del ejercicio de las potestades de la Administración o de las facultades de los intermediarios²⁵⁸. La diferencia existente entre deberes y obligaciones reside en que, la obligación se corresponde con un derecho subjetivo del que se deriva una conducta o actividad que se torna en la obligación en sí; ésta obligación tiende a servir los intereses del sujeto titular del derecho subjetivo²⁵⁹.

Desde el momento en que una potestad o facultad administrativa nacida a partir de una norma jurídica conlleva el deber de soportarla por los sujetos a los que va dirigida, ésta potestad entra en la esfera jurídica de tales sujetos, de modo que puede interactuar con los derechos subjetivos propios de los terceros afectados por la potestad. Es decir, la potestad administrativa o la facultad de las entidades encargadas de recabar información y de intercambiar dicha información es una

²⁵⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ, T-R., op. cit., p.32).

²⁵⁷ GAMENRO CASADO, E., FERNÁNDEZ RAMOS, S., Derecho Administrativo para estudios no jurídicos, Editorial Tecnos, 2013, p.195.

²⁵⁸ "La declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa diferente de la potestad reglamentaria" (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., p.)

²⁵⁹ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., op. cit., p. 901.

potestad/facultad fiduciaria, es decir de ejercicio obligatorio²⁶⁰. No obstante, para que éstas potestades no se excedan de su esfera jurídica interfiriendo en el ámbito de los derechos subjetivos otorgados a los obligados a soportarla, éstos exigen una contraprestación, un deber activo que debe ejercer un tercero para satisfacer un interés propio del titular del derecho: éste deber activo se denomina obligación.

En el caso concerniente, la potestad de recabar e intercambiar información financiera de forma automática y multilateral puede interferir en la esfera de la serie de derechos subjetivos especificados más arriba. Por tanto, como derechos subjetivos que pueden verse amenazados por unas potestades surgidas de un acto de la Administración, las obligaciones que se derivan de estos derechos subjetivos son para la Administración y los entes y agentes privados a quienes se les haya subrogado la facultad de ejercer tal potestad. El nacimiento de la obligación se produce desde el momento en que existe el derecho subjetivo que la exige y, con más razón si éste se interfiere con una potestad administrativa.

Las obligaciones principales que pueden exigir los sujetos que ven afectados sus derechos por la exigencia de información, su intercambio y todas las consecuencias que conlleva hacerlo de forma automática y multilateral²⁶¹, del mismo modo que los derechos subjetivos seleccionados están todos conectados con el concepto “dato” (protección de datos, ARCO, intimidad, privacidad); como contraposición a estos derechos, las obligaciones que recaen sobre las Administraciones y los intermediarios también tienen que guardar relación con el mismo concepto. Por tanto, en primer lugar, resulta exigible de la administración la obligación de ser una buena Administración, es decir, una administración que procure el respeto y, por ende, la no vulneración de los derechos subjetivos mediante una preservación fehaciente de las garantías que rodean a éstos derechos subjetivos²⁶².

²⁶⁰ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., op. cit., p.903.

²⁶¹ Véase el capítulo VI para profundizar en las consecuencias potenciales.

²⁶² “Los derechos públicos subjetivos en sentido estricto, es decir, los que corresponden a los particulares en sus relaciones con la Administración [...] su titular puede exigir de la

En segundo lugar, dado el volumen ingente de datos a la que tendrá acceso todo el conjunto de Administraciones participantes, tienen la obligación de procurar el llamado “*right to a fair trial*”, lo que sería la tutela judicial/administrativa efectiva, ya que en aras de garantizar una completa justicia, es decir, proporcional, del mismo modo que las Administraciones pueden acceder a su merced a los datos intercambiados, los contribuyentes, como propietarios de esos datos, tienen el derecho a acceder a ellos, a conocer cuál es su estado, para que se pudiera defender su integridad en un juicio con todas la garantías, por ambas partes.

1.3.1.- Tipología y clasificación: una buena Administración

Cuando se habla de buena administración ésta se entiende, en primer lugar, como un derecho subjetivo; sin embargo, la “buena administración” va más allá de ser un derecho subjetivo puro, sino que también es una obligación de toda Administración, por el que debe velar a fin de que ciertas garantías derivadas de los derechos subjetivos, anteriormente desglosados, sean debidamente amparadas. La buena administración, pues, debe ser el instrumento que sirva para velar por la preservación de los derechos subjetivos que tienen los ciudadanos.

Tratar de relacionar el concepto buena administración con el de obligación supone analizar la naturaleza de lo que es una buena administración, el concepto en sí. Y es que, como dice Rodríguez Arana, “La Buena Administración pública es, sobre todo, un derecho [subjetivo] de los ciudadanos, nada menos que un derecho fundamental, y, también, un principio de actuación administrativa y por supuesto una obligación inherente a los Poderes públicos derivada del marco del Estado social y democrático de

Administración el cumplimiento de una obligación concreta y demandar a los judicialmente el reconocimiento de esa concreta situación a los Tribunales” (ESCUÍN PALOP, V., *Elementos de derecho público*. Madrid: Editorial Tecnos, 2014, p.166).

Derecho.”²⁶³ Una Administración de un Estado calificado constitucionalmente como de Derecho tiene la obligación de actuar correctamente, de respetar ciertos límites, si no quiere entrar en la esfera de los derechos subjetivos del ciudadano. Tiene, pues, el deber de procurar ciertas garantías, garantías que en este caso están relacionadas con la calidad de los datos, facilitar información al ciudadano, guardar sigilo o procurar la seguridad de los datos que se le han proporcionado.

Una mala administración es aquella que actúa subjetivamente en la toma de decisiones, que se convierte en un instrumento de control político y que, en la sociedad de la información y la transparencia, no permite una reciprocidad en el acceso a los datos de los que dispone²⁶⁴; de los que usa indiscriminadamente, vulnerado su seguridad y el deber de sigilo, para llevar a cabo las operaciones de control. Es decir, no velar por el interés general o el bien común de la ciudadanía sino por el propio interés del Estado y de los que lo controlan.

Si se entiende el interés general como la “mejora permanente de las condiciones de vida de las personas”²⁶⁵, la mejora de éstas condiciones no tan solo debe darse en el intercambio de información entre Administraciones, como mecanismo para frenar o detener el fraude y la evasión fiscal para lograr un incremento de recursos públicos que revierta en la sociedad, sino también para asegurar el respeto de los derechos subjetivos inherentes a los ciudadanos cuando se producen estos intercambios, en tanto que estos derechos

²⁶³ RODRÍGUEZ ARANA, J., *Derecho Administrativo y Derechos sociales fundamentales*, Sevilla: Global Law Press-Editorial Derecho, 2015.

²⁶⁴ Hay que recordar que un Estado totalitario es aquel en que hay un control total sobre la población a todos los niveles, sin que ésta pueda ejercer supervisión alguna sobre las actuaciones del propio Estado, de modo que la forma de desactivar este absolutismo recae no tan sólo la implantación de un Estado de Derecho, sino también se requiere de una sociedad democrática (Cfr. ALARCÓN REQUEJO, G., *Estado de Derecho, Derechos humanos y democracia. Pautas para la racionalidad jurídico-política desde Elías Díaz*. Madrid: Dykinson S.L., 2011, p.55 y ss.) y una forma de ejercer la democracia es mediante una transparencia recíproca Estado-Ciudadanos.

²⁶⁵ RODRÍGUEZ ARANA, J., op. cit., p.

conforman también las condiciones de vida de estas personas. Con la nueva normativa, estos intercambios sucederán de forma automática, sin previo requerimiento y por lo tanto, visto el contexto, es de esperar y suponer que habrá menos control sobre la información circulante; situación previsible que requiere ya -desde ahora- una transformación del enfoque con el que se ha tratado la información de relevancia tributaria hasta el momento.

La buena administración, por tanto, debe tomarse desde el punto de vista de un derecho subjetivo del ciudadano como también de una obligación de la Administración; derivada, precisamente, de los derechos subjetivos de los ciudadanos que pueden verse afectados por los intercambios de información internacional y a los que tiene la obligación de proteger. Esta protección será realmente efectiva si como buena administración la procura tanto de modo *ex ante*, es decir, antes que se vulneren cualquiera de los derechos, como *ex post*, garantizando el llamado *right to a fair trial*.

Una buena administración es aquella que aporta las garantías suficientes para establecer un justo equilibrio entre el interés de la administración en conocer y acceder a la información del contribuyente y el interés del contribuyente en poder acceder a la información que le permita conocer quién la posee/facilita. En este sentido el escenario no es muy alentador; basta imaginar el supuesto en el que debido al Acuerdo de Intercambio de Información, la información empieza a circular “inconvenientemente desprotegida” entre multitud de jurisdicciones de forma automática: el resultado podría ser caótico, cuando no desastroso, tanto para los Estados como para los ciudadanos.

A pesar del compromiso formal de los Estados firmantes a implementar unos estándares de protección mínimos, dichos estándares no serán suficientes para el volumen de información que se almacenará en servidores y redes y la diversidad de Estados que van a tener acceso a ellos; la información será de tal magnitud que podría revelarse información de todo tipo e incluso información convenientemente falseada en beneficio de otros –como ya ha sucedido-. De ahí la necesidad de tener la certeza de que se puede acceder y verificar que

sea correcta, ya que al contribuyente le va a ser difícil confiar en los sistemas legales de protección de datos de todos y cada uno de ellos.

En definitiva, una Administración, que supuestamente procura el interés general de sus ciudadanos/contribuyentes, tiene que asumir los riesgos y la falibilidad de todo sistema informático de seguridad²⁶⁶ y, por lo tanto, como buena administración que se espera que sea, pues está llamada a serlo (u obligada, en el caso de los Estados que hayan introducido su cláusula a nivel constitucional o hayan firmado un tratado supranacional que lo incluya) frente a las previsibles situaciones de conflicto que se generaran tienen que asumir ya nuevas obligaciones y garantías que protejan estos derechos subjetivos.

1.3.2.- Tipología y clasificación: *right to a fair trial*

Los derechos de protección de datos, intimidad y los derechos ARCO, como derechos subjetivos que son, generan la obligación de cumplir con el comportamiento previsto en cada uno de ellos²⁶⁷. Así, los titulares de estos derechos -las personas físicas y jurídicas- deben cumplir con el deber general de colaboración con las Administraciones de los Estados respectivos, derivado de la sujeción a la potestad de recabar información e intercambiarla. No obstante, en tanto que derechos subjetivos, inferida de su contenido se contempla también la condición de respeto exigible por el titular de estos

²⁶⁶ Para empezar, en los Estados Unidos, con el famoso caso Facebook, se muestra que por mucho que se haya firmado un acuerdo de protección de datos, los Estados, por diversos motivos de carácter político, pueden ignorar o pasar por alto acuerdos de seguridad y protección de datos. La Decisión 2000/520, por la que Comisión Europea declaró a los Estados Unidos un país cuya legislación y praxis no se adecuaba a los principios de puerto seguro para la protección de la vida privada establecidos con arreglo a la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, se invalidó por el TJUE en la sentencia al caso C-362/14 *Maximillian Schrems vs Data Protection Commissioner* en la cual declaraba que el Gobierno de los EUA habían tenido un acceso masivo e indiferenciado a los datos personales en términos manifiestamente contrarios al principio de proporcionalidad y a los valores fundamentales.

²⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, R., op. cit., p. 45.

derechos a los demás ciudadanos como a la propia Administración. Es decir, el mismo derecho subjetivo autoriza/faculta al ciudadano/contribuyente a exigir a la Administración el respeto y cumplimiento en las condiciones óptimas para que estos derechos no sean vulnerados.

Luego, el deber del Estado de darles cumplimiento efectivo es inseparable de la facultad del ciudadano de demandar una norma de Derecho que respete el contenido fundamental de estos derechos subjetivos. Por tanto consustancial al propio derecho subjetivo existe la obligación de ser una buena administración como forma de respetar estos derechos *ex ante*, antes de haberlos vulnerado, habilitando normas que lo eviten. Como también lo es la de aportar un juicio justo que garantice la tutela judicial efectiva, lo que se denomina el *right to a fair trial* en caso de que se vulneren.

Por tanto, es obligación de toda Administración perteneciente a un Estado de Derecho proveer la posibilidad de que el titular de unos datos personales pueda ejercer acciones legales para acceder a tales datos, para cancelarlos o rectificarlos, pues de lo contrario se estaría vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva. Así lo ha remarcado la sentencia del TJTUE en el caso C-362/14 *Maximillian Schrems vs Data Protection Commissioner*, a partir de la cual el Tribunal invalidó la Decisión 2000/520, por la que la Comisión Europea declaró a los Estados Unidos un país cuya legislación y praxis no se adecuaba a los principios de puerto seguro para la protección de la vida privada, establecidos con arreglo a la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo²⁶⁸, porque no los cumplía de forma efectiva, a pesar de haberse comprometido a ello.

²⁶⁸ Cfr. Ap. 95 C-362/14 *Maximillian Schrems vs Data Protection Commissioner* “una normativa que no prevé posibilidad alguna de que el justiciable ejerza acciones en Derecho para acceder a los datos personales que le conciernen o para obtener su rectificación o supresión no respeta el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que reconoce el artículo 47 de la Carta. En efecto, el artículo 47, párrafo primero, de ésta establece que toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva, respetando las condiciones establecidas en dicho artículo. En ese sentido, la existencia misma de un control jurisdiccional efectivo para

La tutela judicial efectiva es un derecho fundamental que garantiza mediante un juicio justo las libertades fundamentales de los ciudadanos. Partiendo de esta premisa, se infiere del derecho a la tutela judicial efectiva una serie de garantías, derechos y obligaciones que afectan en su medida tanto al ciudadano como al Estado. En tanto que garantiza un juicio justo, en primer lugar se reconoce el derecho del ciudadano al acceso a la justicia; pero además, el Estado viene obligado a proporcionar justicia y ésta debe ser impartida de forma justa, rigurosa, sin restricciones que puedan causar indefensión.

En sentido estricto lo que se denomina un “juicio con garantías”, porque, al final, una falta de garantías causa indefensión del interesado y, por cuanto la indefensión supone privar cualquier tipo de posibilidad o recurso necesario para poder esgrimir el derecho a la defensa, o para aportar cualquier prueba o realizar cualquier tipo de alegación a la acusación, resulta dañado el derecho a la defensa²⁶⁹. El derecho a un juicio con garantías, es un derecho complejo, que no necesariamente debe implicar garantías puramente procesales²⁷⁰, sino que incluye garantías específicas, garantías como pueden ser la legitimidad de las pruebas. Legitimidad que en este caso afecta directamente a datos obtenidos por las Administraciones de forma ilegítima, como ha sucedido por

garantizar el cumplimiento de las disposiciones del Derecho de la Unión es inherente a la existencia de un Estado de Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias Les Verts/Parlamento, 294/83, EU:C:1986:166, apartado 23; Johnston, 222/84, EU:C:1986:206, apartados 18 y 19; Heylens y otros, 222/86, EU:C:1987:442, apartado 14, y UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06, EU:C:2008:488, apartado 80)”.

²⁶⁹ Cfr. BORRAJO INIESTA, I., DÍEZ PICAZO GIMÉNEZ, I., FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El derecho a la tutela judicial y el recurso de amparo*. Madrid: Cívitas, 1995.

²⁷⁰ “El derecho a un proceso con todas las garantías es un derecho complejo, en ocasiones incorrectamente delimitado —de ahí la confusión de ciertas sentencias del Tribunal Constitucional—, pero ha sido y es un derecho que se reconoce sin fisuras para cualquier orden jurisdiccional y cuya acepción siempre aparece unida a garantías específicas, nunca a un genérico derecho al proceso, a un proceso configurado bajo estricto respeto de sus principios esenciales o, incluso, a un proceso considerado en su conjunto” (CALDERÓN CUADRADO, M.P., “El derecho a un proceso con todas las garantías (aspectos controvertidos y jurisprudencia del Tribunal Constitucional)” *Cuadernos de Derecho Público*, n. 10, mayo-agosto, 2000, p.155)

ejemplo en los casos de *LGT Bank of Liechtenstein* o de UBS, HSBC en Suiza, entre otros²⁷¹.

En el caso de *LGT Bank of Liechtenstein*, las autoridades alemanas compraron, literalmente, la información de clientes de esta entidad para comprobar si habían evadido impuestos en Alemania, facilitando dicha información a distintas administraciones. La polémica generada en torno al caso invita a reflexionar sobre la licitud de la obtención de la información por las Administraciones²⁷². Y es que desde el punto de vista de la validez del método de obtención de la prueba, la documentación probatoria para inculpar de evasión fiscal que se utilizó para los distintos procedimientos administrativos fue obtenida de forma claramente ilegal. La compra de esta información y la posterior cesión (o el intercambio) de la misma a terceras administraciones para iniciar los distintos procedimientos administrativos o judiciales supone envenenar el propio intercambio de datos, afectando directamente el derecho a la tutela judicial efectiva.

En términos de legalidad, la utilización de una prueba ilícita vulnera la tutela judicial porque no otorga todas las garantías en el proceso, dañando, en

²⁷¹ La obtención de datos de entidades bancarias mediante la compra, el chivatazo (*wistleblowing*) o el robo de los mismos empezó, sin levantar particular expectación, entre 1997-2002 cuando un empleado de *LGT Bank of Liechtenstein* grabó copias de CDs sobre las cuentas de 1.400 clientes. Durante algunos años esta misma práctica se hizo sin tener tanta repercusión como cuando en 2008, entre el malestar de la crisis económica y el cambio de modelo mediante la eliminación del sistema estadounidense del QI para trascender a FATCA, las autoridades alemanas decidieron comprar los datos de los clientes de LGT. (CFR, WALL STREETJOURNAL.

<http://www.wsj.com/articles/SB10001424052748703762504575037463469612220>).

²⁷² *About the stolen bank data, here the discussion is the legitimacy to buy, more than to use, stolen bank data. The case regards Germany where official statistics on the acquisition of stolen bank data do not exist. In the famous LGT case, German authorities purchased in January 2006 a CD with stolen bank data from Heinrich Kieber, a former LGT employee, paying around 6 million euro (minus a 30% withholding tax) to his offshore bank account. In the following years, further acquisitions of stolen data from Switzerland and Luxembourg followed, and the legality and the legitimacy of the acquisition still is a controversial topic of discussion in politics and jurisprudence. (<http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/GENERALREPORT1.pdf>)*

consecuencia, este derecho implícito en la tutela²⁷³. Teóricamente, la finalidad del derecho a un proceso con todas las garantías es que los ciudadanos que acceden a un procedimiento judicial puedan aportar todas las pruebas para su defensa, el derecho a ser oído y que las pruebas acusatorias sean obtenidas legalmente²⁷⁴. Y es que “las pruebas ilícitas como aquellas que están expresa o tácitamente prohibidas por la ley o atentan contra la moral y las buenas costumbres del respectivo medio social o cohartan la dignidad y libertad de la persona humana o violan sus derechos fundamentales que la Constitución y la ley amparan”²⁷⁵.

Como dice Soler Roch, aludiendo a los casos de Liechtenstein (2008) y Suiza (2010), el problema reside en la obtención de información con métodos poco ortodoxos, respecto a los cuales la *Cour d’Appel* francesa consideró que existía una clara vulneración de los derechos de los contribuyentes por parte de las Autoridades Francesas que, en el caso Suizo, recibieron la información de forma ilícita²⁷⁶. En principio puede parecer que existe cierta unanimidad en considerar la ilicitud del método y de la prueba, no obstante, en un contexto como el actual, en el que el intercambio de información afecta a multitud de jurisdicciones con variados sistemas jurídicos, no es improbable que se obtengan pronunciamientos judiciales distintos, no homogéneos al respecto del uso de pruebas que para unas jurisdicciones pueden ser lícitas y en otras

²⁷³CAMPER MUÑOZ, J., *La confesión precedida de la obtención inconstitucional de fuentes de prueba*, Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2015, p.19 y ss.

²⁷⁴ <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=24&tipo=2>

²⁷⁵ GINER ALAGRÍA, C.A., “Prueba prohibida y prueba ilícita”, *Anales de Derecho*, nº 26, 2008, p. 580.

²⁷⁶ “*the problem in some very well-known cases in recent years in which the information received by a Member State from a third state (Liechtenstein in 2008 or Switzerland in 2010) had been obtained by unlawful means. In respect of the information from Switzerland that was used by the French tax administration, the Cour d’Appel de Paris in its decision of 8 February 201136 ruled in favour of the taxpayer, holding that the illicit origin of the information prevented its use by an administrative or judicial authority*” (SOLER ROCH, M.T., Forum: Tax Administration versus Taxpayer : A New Deal? *World Tax Journal*, October 2012, p.292)

ilícitas²⁷⁷. Recientemente, el TS español, en la STS 116/2017, de 23 de febrero de 2017, declaró legítima la prueba contenida en los documentos que habían sido objeto de robo. Aunque, el Tribunal Penal Federal suizo de 25 de noviembre de 2015 etiquetó como prueba ilícita la información contenida en los archivos aprehendidos por las autoridades francesas, el TS en el FJ4, saca a relucir que varios Tribunales Supremos europeos, el Tribunal Constitucional alemán y el propio TEDH, han considerado lícitas este tipo de pruebas. A su juicio esta licitud se basa en una doble vertiente: no se trata de pruebas obtenidas con el objetivo, directo o indirecto, de hacerlas valer en un proceso y, la obtención de tales pruebas por parte de la persona que se apropió de los mismos no lo hizo como agente al servicio de los poderes públicos españoles interesados en el castigo de los evasores fiscales²⁷⁸.

²⁷⁷ En este sentido Cfr. MARTÍNEZ GINER, L.A., “El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria”, *Crónica tributaria*, núm. 159, 2016, pp. 77-101.

²⁷⁸ El motivo por el cual se desarrollan estos argumentos se encuentra en el FJ4 de la Sentencia 116/2017, de 23 de febrero de 2017 y es suficientemente relevante para ser objeto de una citación literal: “No existe, pues, dato indiciario alguno que explique la obtención de esos ficheros como el resultado de una colaboración -ad hoc o sobrevenida- de Belarmino con servicios policiales, españoles o extranjeros. Tampoco hay dato alguno que fundamente la hipótesis de que, una vez ofrecida esa información, los servicios fiscales españoles se hicieran con ella en virtud de un pacto con el infractor. No hay constancia, ni en el hecho probado de la sentencia recurrida -que omite cualquier alusión al respecto- ni en la demanda de extradición cursada por las autoridades suizas cuando Belarmino fue identificado en España. En consecuencia, los ficheros bancarios que se correspondían con personas y entidades que disponían de fondos, activos y valores en la entidad suiza HSBC, fueron correctamente incluidos en el material probatorio valorable por el Tribunal de instancia. No estaban afectados por la regla de exclusión. Se trataba de información contenida en unos archivos de los que se apoderó ilícitamente un particular que, cuando ejecutó la acción, no lo hizo como agente al servicio de los poderes públicos españoles interesados en el castigo de los evasores fiscales. Tampoco se trataba de ficheros informáticos cuya entrega hubiera sido negociada entre el transgresor y los agentes españoles. La finalidad disuasoria que está en el origen de la exclusión de la prueba ilícita no alcanzaba a Belarmino, que sólo veía en esa información una lucrativa fuente de negociación. En definitiva, no se trataba de pruebas obtenidas con el objetivo, directo o indirecto, de hacerlas valer en un proceso. La incorporación a la causa penal abierta [...] de esos archivos comprometedores para los afectados, no guarda conexión alguna -ni directa ni remota- con la vulneración de los datos personales que protegían a los evasores fiscales.”

Así, pues, en estos casos, como dice Giuseppe Marino, se presentan varias cuestiones acerca de la respuesta del contribuyente ante la obtención de estas pruebas ilícitamente obtenidas: “*whether the taxpayer is informed and/or allowed to be involved in the due course of inbound or outbound information procedure; 2) whether the taxpayer has the possibility to reject the request and/or the use of inbound or outbound data; and 3) whether the taxpayer can refuse to collaborate with*”²⁷⁹. Sin embargo, estas mismas preguntas pueden trasladarse perfectamente respecto de los datos intercambiados u obtenidos lícitamente, ya que, en el ámbito tributario de los nuevos modelos, el acceso a los ficheros -a la propia información del contribuyente- para verificar la corrección de los datos no está en la misma tesitura que el resto de los datos a los que se tiene acceso. En opinión de las Administraciones estos derechos pueden obstaculizar las actuaciones administrativas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias²⁸⁰.

Dado que el objetivo del intercambio automático de información es, precisamente, facilitar a las Administraciones el acceso a la información de relevancia financiera y tributaria para poder acotar aún más el margen a la evasión fiscal y a las malas prácticas de planificación agresiva. Los nuevos modelos de intercambio automático de información han supuesto un punto de inflexión y un gran avance para las Administraciones en el tratamiento y acceso a los datos de sus contribuyentes; pues ya no será necesario el permiso de la

²⁷⁹ MARINO, G., General Report, “New Exchange of Information versus tax solutions of equivalent effect” EATLP Congress, Istanbul, 2014, p. 26.

²⁸⁰ En el caso español, como dice García Prats, “Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio de los derechos de acceso cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras. [...] En segundo lugar, el apartado 4º.5 de la referida Instrucción de la AEAT establece la posibilidad de denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter personal, conforme a lo establecido en el art. 23.2 LOPD. [...] A nuestro entender, la Instrucción ha incorporado nuevos supuestos en los que se permite la denegación en todo caso de los derechos de los arts. 15 y 16 LOPD más allá de lo establecido en el art. 23.2 LOPD y sin tener en cuenta la jurisprudencia del TC en la STC 292/2000, lo cual resulta criticable al carecer de la necesaria apoyatura legal” GARCÍA PRATS, A., op. cit., p.100-102.

Administración de origen para acceder indiscriminadamente a los datos recabados.

Sin embargo, mientras el avance en la potestad del Estado ha ido aumentando a lo largo de estos años, los derechos de los contribuyentes no se han modificado. La normativa de acceso y de garantías de los datos se ha mantenido invariable, sobre todo en lo que respecta a los derechos de los titulares de los datos y en concreto en el derecho al acceso a sus propios datos. En términos democráticos, lo que aparentemente ha significado un gran avance democrático ha revertido en el ciudadano/contribuyente en un adelgazamiento de sus derechos, que en caso de ser vulnerados hace que el derecho afectado se desvanezca, Esta situación de desigualdad se hace más que patente en el caso Sabou, en el que el TJUE se pronunció denegando el derecho del contribuyente afectado a cuestionar la exactitud de la información intercambiada y el derecho a ser informado de los intercambios que se llevasen a cabo con su información²⁸¹, ya que dicho derecho no se encontraba reconocido en la Directiva antes en vigor, la 77/799/CEE, como tampoco existe en las nuevas normas que regulan el intercambio automático de información, y por lo tanto colocan a todos los contribuyentes europeos en la misma situación²⁸².

Estamos ante un crecimiento del acceso a los datos por parte de las Administraciones a la vez que se produce una limitación progresiva de los derechos del contribuyente al acceso, rectificación y cancelación de sus propios datos, situación que puede desembocar en la vulneración del derecho a un juicio con todas las garantías. La normativa tributaria que asegura los

²⁸¹ “La Direttiva n. 77/799/CEE non prevede alcun tipo di tutela nei confronti del contribuente sottoposto a scambio di informazioni – quale, ad esempio, il diritto ad essere informato circa l’avvio della procedura e la possibilità di instaurare un contraddittorio – e, quindi, i giudici di merito hanno dovuto applicare la disciplina dello Stato di residenza dei contribuenti”. (Mastellone, P., “Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, vol. 13, 2011, p.540).

²⁸² Ver ap. 47 y ss. C-276/12, de 22 de octubre de 2013, Jiří Sabou vs Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

intereses de las Administraciones, evoluciona y se adapta a los nuevos contextos, sin embargo, esta evolución no va acompañada de una evolución equivalente en materia de garantías de los contribuyentes. A partir de esta aproximación conceptual y de contexto, se procederá a analizar la normativa, para dilucidar si la praxis puede suponer una merma en el derecho a la defensa, a la tutela judicial o privar de tener todas las garantías procesales, en definitiva, si realmente puede vulnerar el global *right to a fair trial*.

1.4.- El estatuto de los intermediarios

En los nuevos modelos de intercambio de información adquieren un protagonismo relevante los denominados “agentes intermediarios”. Éstos, reciben distintas denominaciones según el modelo de acuerdo o convenio que se trate, *withholding agents*, *paying agents*,... . No son agentes del Estado, sino que, en realidad, son intermediarios financieros. Son entidades financieras encargadas de recopilar y entregar la información de los contribuyentes a las Administraciones en cuestión. Dependiendo del acuerdo que se trate, este agente tiene obligaciones distintas, aunque, la obligación principal y común de todos ellos es la de recabar y transferir la información relevante solicitada mediante los acuerdos y convenios. Es decir, participan en la relación jurídico-tributaria como colaboradores de la Administración. No obstante esto, este agente, puede tener otras obligaciones, como por ejemplo, en el caso del *withholding agent* de FATCA, además de transferir la información, debe practicar la retención del 30% en caso de que un contribuyente –llamado recalcitrante- haga una transferencia a una entidad colaboradora o bien que una entidad no colaboradora transfiera un pago por orden del contribuyente (sin necesidad de ser recalcitrante) a una entidad colaboradora.

Ahora bien ¿Quiénes son estos intermediarios?: Las entidades que los componen son, *grosso modo*, entidades bancarias y financieras, fondos de inversión, aseguradoras y entidades de inversión. La particularidad que comparten es que se trata de entidades de carácter privado, regidas por el Derecho privado a las cuales la Administración, en el ejercicio de sus

potestades tributarias, les cede o transfiere parte de esta potestad -la obligación de recabar información- de modo que las convierte en entidades colaboradoras de las autoridades tributarias. Como resultado de la cesión de potestad y de la progresiva eliminación del secreto bancario que se ha producido desde el año 2009 estas entidades vienen obligadas y no puedan negarse a colaborar.

Del mismo modo que las potestades de información e intercambio generan la aparición de derechos subjetivos de los contribuyentes relativos a la esfera de la privacidad y el acceso a la propia información que se pretende transferir, en el caso de los intermediarios, como cesionarios de gran parte de esta potestad, obtienen la facultad de recopilar una cierta información sobre los contribuyentes, que, posteriormente, tendrán que ceder bien a las Haciendas del propio Estado o bien a terceras Administraciones, como es el caso de los intermediarios en el Modelo FATCA IGA 2, que tienen que transferir directamente la información de sus clientes al IRS. Desde el momento en que estos intermediarios manejan el total de información que van a intercambiar tendrán que discernir, en concreto, qué información es la que transfieren a las Autoridades pertinentes para analizar cuál tiene verdaderamente trascendencia tributaria y si esta información puede afectar de modo alguno a la denominada esfera de privacidad de los contribuyentes.

Las funciones a realizar por los intermediarios varían según el modelo de intercambio de información que se esté aplicando. Ya que cada modelo exige una tipología de información parecida, pero no idéntica, como se ha observado en el capítulo de esta investigación dedicado a la evolución de los Convenios. Y es que cada Estado delimita internamente cómo deben actuar estas entidades, sin que haya una delimitación común de las obligaciones. La falta de acotamiento y la libre disposición en la normativa interna de los Estados crea una falta de homologación en las obligaciones de información de los entes colaboradores.

La única característica común es que estas obligaciones de información tienen que recabar toda aquella información previsiblemente relevante para fines

tributarios. Por ejemplo: los intermediarios en los CDI son las entidades bancarias o intermediarios de pagos, transacciones financieras, etc... y no tienen más responsabilidad que la de colaborar con las autoridades tributarias en facilitar todo tipo de información que sea previsiblemente relevante para recaudar. Esta es precisamente la cuestión que suscita la duda ¿Qué factor determina que una información sea fiscalmente relevante? O bien ¿qué información no es relevante fiscalmente y, en consecuencia, no hay necesidad de que estas entidades la transmitan a las autoridades fiscales? Pues la diferencia es abismal si se comparan las funciones requeridas en el art. 26 del Modelo CDI con las de FATCA o de estas con el Standard de intercambio automático de información de la OCDE. No obstante, un desglose detallado del funcionamiento de estos modelos se verá en los capítulos IV y V del presente trabajo.

En el caso de FATCA la información se obtiene para conocer el importe y la naturaleza de los pagos efectuados en relación a una cuenta estadounidense o extranjera. Pero es estrictamente necesario recalcar que se trata de pagos que suponen la obtención de ingresos como los citados intereses, dividendos y otras rentas de cualquier naturaleza, pero en ningún caso deberían de interpretarse como pagos los salientes a otras entidades. FATCA solamente hace referencia a la salida de pagos cuando éstos se abonen en entidades no participantes.

Sobre estos pagos salientes hacia instituciones no participantes no se hace mención de su naturaleza, aunque yendo al *US Tax Code* se entiende que son transferencias o pagos de intereses, dividendos y otras cuantías que generen renta en la cuenta o depósito de destino²⁸³. Además, se especifica que si se trata de pagos sobre los que debe aplicarse una retención de fuente estadounidense, la entidad extranjera participante que haya optado por actuar como intermediario cualificado y, por tanto, haya asumido la responsabilidad de

²⁸³ Ver, art. 1441 y ss.

practicar retención²⁸⁴, deberá aplicarle el 30% de retención a esos pagos salientes hacia entidades no participantes con tal de asegurar que ya que esas entidades no van a transferir información alguna, al menos, se pueda aplicar la retención establecida en el código estadounidense, y, así, evitar la evasión.

Las preguntas que caben plantearse es ¿entrarían en esta categoría, donaciones y transferencias? Según la terminología estadounidense, *payments* se refiere en el art. 1441 a todo tipo de rentas, dividendos e intereses, por lo que no se interpreta en el *US Tax Code* como una mera transferencia, es decir, un gasto saliente de la cuenta o depósito. Se trata pues de renta concreta que prevé su gravamen por la normativa estadounidense. Entonces, para poder conocer la naturaleza última de este término hay que conocer lo que dice la norma estadounidense -que es por la que dicha obligación de retener se hace vinculante, no solamente por el IGA- de lo contrario se pueden dar muchas interpretaciones al significado de *payments* abonados a cuentas de entidades no participativas con el IRS.

En el caso de los IGA modelo 2, la propia naturaleza del acuerdo hace que no se vincule automáticamente a todas las entidades, sino que éstas deben adherirse al listado del IRS para mostrarse como participantes, es decir, como entidades que van a asumir las obligación de información. Sin embargo, éstas obligaciones de información, en comparación con las del Modelo 1, son mucho más difusas, ya que la información a transmitir se centra sobre todo en aquella referida a las entidades que no colaboran.

La información que deben comunicar directamente al IRS es la de los pagos salientes efectuados a estas entidades. No obstante, a diferencia del modelo 1, no se define qué pagos son estos, cuál es su naturaleza. Hay que dar por entendido que se trata de los mismos que los del Modelo 1; no obstante, mientras que en el Modelo 1 las transferencias salientes no deben comunicarse, solamente el Estado de las cuentas a 31 de diciembre, en este

²⁸⁴ Tal y como indica el US Tax Code, se trata de todas las entidades que hagan "*control, receipt, custody, disposal, or payment of any of the items of income*", a excepción de un listado cerrado de las que FATCA excluye de tal responsabilidad.

caso queda en entredicho, ya que además se les obliga a informar sobre “*aggregate information*”, que no se especifica cuál es. Con lo cual, si esto fuera así, sí que podría darse margen a intercambiar información personal que realmente no es relevante a conocer para los fines de recaudación de la Administración estadounidense.

Respecto al modelo de la OCDE, en éste se detalla la información a transmitir por parte de los entes intermediarios como el Modelo IGA 1, con la diferencia que incluye como dato a transmitir el lugar de nacimiento de los titulares de las cuentas. Dato que FATCA IGA 1 no considera relevante, supuestamente porque FATCA vincula a todo ciudadano estadounidense, ya que éste queda obligado a declarar la totalidad de su renta mundial en EE.UU. por su nacionalidad. Además, el modelo de la OCDE delimita en negativo qué datos no deben transmitirse, los cuales se centran en el círculo de intimidad de titular de las cuentas:

“the Account Holder’s residence status; b) the Account Holder’s residence address and mailing address currently on file with the Reporting Financial Institution; c) the Account Holder’s telephone number(s) currently on file, if any, with the Reporting Financial Institution; d) in the case of Financial Accounts other than Depository Accounts, whether there are standing instructions to transfer funds in the account to another account (including an account at another branch of the Reporting Financial Institution or another Financial Institution); e) whether there is a current “in-care-of” address or “hold mail” instruction for the Account Holder; and f) whether there is any power of attorney or signatory authority for the account”²⁸⁵

El teléfono, el estatus de residencia en un Estado, la dirección de correo y residencia. Sin embargo en esta delimitación no se incluyen las transferencias, es decir, el gasto de las cuentas corrientes. En el modelo de la OCDE, los intermediarios no asumen la obligación de practicar la retención que sí prevé

²⁸⁵ OECD, *Common Reporting Standard*, OECD, Paris, 2015, p.35.

FATCA, simplemente tienen obligaciones formales de información, pero no obligaciones de retener cuando la práctica de esta retención en la fuente pueda peligrar, de lo contrario no tiene porqué practicarla, de modo que los intermediarios pueden actuar como agentes retenedores del porcentaje de retención previsto para las rentas en fuente provenientes de los EE.UU. en determinadas ocasiones, situación que no se da en el Modelo de la OCDE, que es un modelo de puro intercambio de información. Esta misma obligación de retener se encuentra en los acuerdos Rubik.

En el caso de los Acuerdos Rubik, las obligaciones a realizar por los intermediarios -las entidades financieras suizas-, no prevén el intercambio de información entre haciendas para que éstas detecten las anomalías tributarias, sino que son los propios intermediarios los que tienen la obligación de practicar la retención correspondiente a cada operación de obtención, que supone la obtención de renta para el titular de las cuentas y depósitos en las entidades suizas. Ésta renta es la que las autoridades financieras suizas trasladarán a los Estados Unidos. Esta es la diferencia con FATCA, donde las instituciones financieras encargadas de practicar el 30% de retención son las que deberán facilitar el monto al IRS, mientras que en el caso de Rubik tal cantidad se transfiere desde las autoridades suizas, no directamente por las entidades financieras.

El modelo de la Unión Europea introducido por la Directiva 2014/106/UE, adapta el modelo de la OCDE en cuanto a las obligaciones de los entes intermediarios. Éstos asumen obligaciones propiamente de colaboración en el intercambio de información entre autoridades tributarias de distintos Estados miembros. Sin embargo, sus obligaciones no van más allá de la colaboración en obligaciones formales derivadas de la potestad de información: recabar información financiera relativa a la obtención de ganancias y rentas producidas por el pago de intereses, dividendos, ganancias patrimoniales,...

FATCA y Rubik trasladan la potestad de recaudar en forma de obligación de retener a los intermediarios financieros, mientras que los otros modelos no incluyen esta obligación. Por el contrario, la forma de operar entre ambos

modelos es completamente antagónica: uno (FATCA) opera desde la máxima transparencia e intercambio de información directamente entre entidades colaboradas con el IRS, mientras que el otro (Rubik) mantiene el secreto bancario como *modus operandi*, aunque da la posibilidad de revelar información siempre que el cliente así lo desee. FATCA prevé la opción de seguir manteniendo el anonimato. Sin embargo, a cambio del anonimato para el contribuyente recalcitrante, la entidad financiera colaboradora asume la obligación de actuar como un agente retenedor estadounidense, practicando, así, la retención del 30% que establece el *US Tax Code*, sobre todas aquellas rentas que vayan destinadas a un contribuyente de estas características o a una entidad no colaboradora, donde se perderá la pista de toda información financiera relevante para FATCA.

En resumidas cuentas, las obligaciones de las entidades colaboradoras en el intercambio de información se dividen en obligaciones de colaboración en la recolección de los datos relevantes para cada uno de los modelos previstos y en obligación de retener. Las problemáticas identificadas radican en primer lugar en la indeterminación de la información previsiblemente relevante del art. 26 CDI, que puede conllevar a la revelación de información privada innecesaria para los fines tributarios; fines que, por otra parte, el convenio amplió y que, por ende, pueden aprovechar la información para otras finalidades extratributarias. También hay que recalcar la diversidad de modelos de intercambio de información a los que tienen que adaptarse las mismas entidades colaboradoras. De modo que la diversidad de modelos con la diversidad de obligaciones que les exigen, multiplican los costes de estos entes a la hora de asumir tales obligaciones de colaboración que no terminan de ser del todo iguales.

Los nuevos modelos de intercambio de información han convertido, pues, a estos entes intermediarios en piezas clave para las haciendas de los Estados participantes, descargando en ellos grandes responsabilidades de recolección de información para su posterior intercambio. Información que, en comparación con los antiguos modelos, como es por ejemplo el propio CDI de la OCDE, queda mucho más delimitada, pero a la vez el volumen de la misma es muy

superior al que se manejaba en la aplicación de los modelos antiguos de intercambio de información.

2.- Derechos subjetivos: Una aproximación conceptual

Este apartado desarrollará los derechos subjetivos que resultan de interés para el objeto de la investigación, que, como se ha dicho en el apartado 1 de este capítulo, no pretende entrar a analizar todos los derechos fundamentales del contribuyente, sino solamente aquellos que puedan verse afectados durante y posteriormente a las transferencias de datos en los procedimientos de intercambio de información.

2.1.- El derecho a la privacidad

El derecho a la privacidad, *the right to privacy*, surgió en los Estados Unidos por creación doctrinaria de Samuel Warren y Louis Brandeis, en un artículo publicado en la *Harvard Law Review*, en 1890²⁸⁶. Cuando se habla de derecho a la privacidad éste se puede entender como el derecho a no ser molestado (*right of the individual to be let alone*) en de la esfera de lo propio. La esfera de lo propio es en esencia la “vida privada” o intimidad, por tanto, el derecho a la privacidad de la vida privada²⁸⁷. El objeto del derecho a la privacidad pivota en

²⁸⁶ Cfr. LIMBERGER, T., “Cibertransparencia: información pública en red y el límite constitucional de la intimidad”, *Revista General de Derecho Constitucional* 19, 2014.

²⁸⁷ Decían Warren y Brandeis “*the existing law affords a principle from which may be invoked to protect the privacy of the individual from invasion either by the too enterprising press, the photographer, or the possessor of any other modern device for rewording or reproducing scenes or sounds [...]The general object in view is to protect the privacy of private life, and to whatever degree and in whatever connection a man's life has ceased to be private.*” (WARREN, S.D., BRANDEIS, L.D. The right to privacy, *Harvard Law Review*, V. IV, No. 5, December 1890, <http://faculty.uml.edu/sgallagher/Brandeisprivacy.htm>)

torno al derecho de cada individuo a determinar qué y cuánta información sobre uno mismo revela y a quién²⁸⁸.

Los avances en las tecnologías de las comunicaciones han permitido desarrollar sistemas de acumulación y almacenamiento de ingentes cantidades de información (*Big Data* y *data mining*) del mismo modo que han roto las barreras clásicas de espacio y tiempo. Ante esta situación, se ha generado una “conciencia tecnológica”, que Álvarez González, citando a Frosini, define como “una actitud reflexiva crítica y responsable ante los nuevos problemas que, en las diversas esferas del acontecer social suscita la tecnología, y ante los que ni el Derecho ni los derechos humanos pueden permanecer insensibles”²⁸⁹.

El derecho a la privacidad es un derecho fundamentado en la inviolabilidad de la persona, que supone, por ende, un control sobre los datos e información relativos a la propia persona, como dice O’Callaghan²⁹⁰, control que debe llevar a cabo su titular. Se trata pues de un derecho íntimamente relacionado con la dignidad humana, ya que tal y como establece el Tribunal Constitucional

“Los derechos a la imagen y a la intimidad personal y familiar reconocidos en el art. 18 de la C.E. aparecen como derechos fundamentales estrictamente vinculados a la propia personalidad, derivados sin duda de la «dignidad de la persona», que reconoce el art. 10 de la C.E., y que implican la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario -

²⁸⁸ VELÁSQUEZ, M.G., *Ética en los negocios: conceptos y casos*, Pearson Educación de México, S.A., 2006, p.289.

²⁸⁹ ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., “ANA GARRIGA DOMÍNGUEZ, tratamiento de datos personales y derechos fundamentales y derechos fundamentales (segunda edición)”, *Derechos y libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, núm. 22, 2010, Madrid, 2009, p.219., citando a V. FROSINIL, *Informática y Derecho*, traducción de J. GUERRERO y M. AYERRA REDIN. Bogotá: Editorial Temis, 1988, p. 49.

²⁹⁰ O’CALLAHAN MUÑOZ, X., *Libertad de expresión y sus límites: honor, intimidad e imagen*. Madrid: EDERSA, 1991, p.87.

según las pautas de nuestra cultura- para mantener una calidad mínima de la vida humana”²⁹¹.

Y, aunque, “divulgar la situación económica [de una persona], las enfermedades que padece o los novios o novias que tuvo en su juventud [entre otros datos personales] en nada deshonra [...] lo que sí es innegable es [el] derecho a la reserva respecto de tales eventos o circunstancias vitales”²⁹², para mantener una calidad de vida dignas. Es más, insiste la jurisprudencia en que esta calidad de vida humana, y por tanto, el ámbito de este derecho a la intimidad, varían a medida que evoluciona la sociedad²⁹³.

Por lo tanto, volviendo al principio del epígrafe, Samuel Warren y Louis Brandeis llegaron a la conclusión que “el derecho a la intimidad se caracteriza por el rechazo a toda intromisión no consentida”. Dado el desarrollo de las tecnologías de la información y su expansión en todos los aspectos de la sociedad, que también incluyen los organismos públicos, hay que adaptar el marco de este derecho a los riesgos que entrañan las nuevas tecnologías respecto del tratamiento de los datos. El derecho a la protección de datos se presenta como un límite para evitar la vulneración del derecho a la intimidad, como dice Garriga Domínguez “la protección de datos personales en nuestras sociedades debe perseguir, además de la genérica protección de la dignidad, la libertad y el disfrute de los derechos fundamentales de los ciudadanos, [citando a Pérez Luño] <<el equilibrio entre poderes y situaciones que es condición indispensable para el correcto funcionamiento de una comunidad democrática de ciudadanos libres e iguales>>”²⁹⁴.

²⁹¹STC 231/1988, de 2 de diciembre de 1988, FJ3.

²⁹²BUSTOS PUECHE, J.,E., “Los límites de los derechos de libre expresión e información según la jurisprudencia”, en GARCÍA SAN MIGUEL, L., *Estudios sobre derecho a la intimidad*. Madrid: Tecnos, 1992, p.135.

²⁹³“[L]a esfera de la intimidad está determinada de manera decisiva por las ideas que prevalezcan en cada momento en la Sociedad” (STC de 13 de marzo de 1989, FJ1).

²⁹⁴GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, Madrid: Dykinson S.L., 2004, p. 29.; PÉREZ LUÑO, A.E. *Sobre el arte legislativo del birlibirloque*, La LOPRODA y la tutela de la libertad informática en España, PÉREZ LUÑO, A.E. *Sobre el arte legislativo del birlibirloque*, La LOPRODA y la tutela de la libertad informática en

2.2.- El derecho a la protección de datos

Contra poniendo intimidad y protección de datos, la función del primero consiste en “proteger frente a cualquier invasión que pueda realizarse en aquel ámbito de la vida personal y familiar que la persona desea excluir del conocimiento ajeno y de las intromisiones de terceros en contra de su voluntad”²⁹⁵. En cambio, la protección de datos pretende “garantizar el poder de control sobre los datos personales, sobre su uso y destino, con el propósito de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y derecho del afectado. Pero ese poder de disposición sobre los propios datos personales nada vale si el afectado desconoce qué datos son los que se poseen por terceros, quiénes los poseen, y con qué fin”²⁹⁶.

La diferencia entre ambos derechos estriba en dos sentidos; en primer lugar, a diferencia de la privacidad, el derecho a la protección de datos es un derecho procedimental, “la protección de datos se articula en toda una serie de derechos subsidiarios, en el fondo consistentes en procedimientos orientados a garantizar al individuo el control sobre sus datos personales”²⁹⁷. En segundo lugar, la dirección en que se aplica el derecho es distinta al derecho a la privacidad o intimidad, es decir, el derecho a la intimidad es un derecho “en negativo” que solamente puede ejercerse cuando la persona afectada recibe una injerencia externa. Se trata de un derecho que contempla la abstención de cualquier intromisión en el ámbito considerado como privado de la persona, por lo que impide hacer uso de cualquier información que se encuentre en la esfera privada de la persona²⁹⁸.

España, *Anuario de Filosofía del Derecho*, Tomo XVIII, p.361

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=257668>

²⁹⁵ STC 144/1999, de 22 de julio, FJ 8.

²⁹⁶ HERNÁNDEZ RAMOS, M., “El derecho al olvido digital en la web 2.0”, Salamanca: *Cuaderno Red de Cátedras Telefónica n.11*, 2013, p. 18. <http://hdl.handle.net/10366/122443>

²⁹⁷ GARCÍA MEXÍA, P., *op. cit.*, p.24.

²⁹⁸ SSTC 73/1982, de 2 de diciembre, FJ 5.

Por lo tanto, es un derecho mucho más reducido que afecta a aspectos puramente personales. Por otra parte, el derecho a la protección de datos es un derecho “en positivo”, del que, como dice Hernández Ramos se es titular de una serie de

“facultades consistente en diversos poderes jurídicos cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos [este haz de facultades] consiste un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona. Esta potestad incluye poder decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sea el Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, así como permitir al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso”²⁹⁹.

La reciprocidad en la transparencia, en cuanto al acceso a los datos (titular-poseedor), supone un equilibrio, una proporcionalidad “que es condición indispensable de una sociedad democrática y exigencia para la actuación eficaz de los poderes públicos, con la garantía de la privacidad de los ciudadanos. Ese equilibrio precisa de un «Pacto social informático» por el que el ciudadano consiente en ceder al Estado datos personales, a cambio del compromiso estatal de que los mismos se utilizarán con las debidas garantías”³⁰⁰. Este pacto social informático llegó de la mano de las normas de protección de datos de carácter personal, que garantizan un uso responsable de los mismos tanto por personas privadas como entes públicos.

No obstante, eso no significa que se deba bajar la guardia³⁰¹, o renunciar a una vigilancia (acceso) sobre la información de la que disponen terceros, sobre todo respecto de esa información que, como dice Bustos, se trata de circunstancias

²⁹⁹HERNÁNDEZ RAMOS, M., *op. cit.*, pp. 19-20.

³⁰⁰ PÉREZ LUÑO, A.E., *Ibidem*, p. 361.

³⁰¹ “While many countries in the world protect private information in many ways, you still must be vigilant to protect your own private data” (PAYTON, T.; CLAYPOOLE, T.; *Privacy in the Age of Big Data: Recognizing Threats, Defending Your Rights and protecting your family*, Landham: Rowman & Littlefield, 2014, p.9.

vitales, como son los datos económicos (tributarios), que merecen cierta reserva y, por tanto, respeto, en cuanto al trato que se les da. Dada su naturaleza merecen una protección que permita un control permanente de sus titulares que pasa por el acceso y vigilancia. La especial delicadeza de esta información requiere que el titular tenga derecho a hacer un seguimiento de sus datos, sobre todo para tener conocimiento de qué datos son y quien los posee, a fin de, en primer lugar, verificar la certeza de los mismos y, en segundo lugar, ser consciente de qué terceros custodian su información y si la misma es la justa (proporcional) para cumplir con los fines que persiguen estos terceros, bien sean personas públicas o privadas) o si bien, se trata de información innecesaria que podría vulnerar la intimidad de la persona.

De lo contrario, se puede entrar en el ámbito del llamado derecho a la información. El derecho a la información tiene una doble vertiente ya que, por un lado, es el derecho de toda persona, organización o ente a solicitar información a organismos públicos sin que necesariamente haya un interés legal detrás de tal petición. Y, por otro lado, el deber de cualquier entidad a responder y proveer con dicha información³⁰². Este derecho/deber puede salir a relucir junto al derecho a la protección de datos, cuando una entidad Estatal que posea información sobre personas físicas o jurídicas niegue el derecho a acceder, conocer, disponer y controlar qué tipo de información posee este ente sobre ella y, por tanto, discernir si es necesario que esa entidad la posea para su cometido o incluso, verificar que dicha información es correcta.

Como se ha mencionado en los epígrafes anteriores cuando la tecnología de la información se utiliza a favor del Estado para controlar, mediante la transparencia, a los ciudadanos sin que haya un equilibrio, una reciprocidad, se puede terminar conduciendo a un totalitarismo digital. Esta tecnología debe aplicarse no tan solo para mejorar la exigencia de acceso a la información de los ciudadanos por parte de las administraciones, sino también para que estos

³⁰² BANISAR, D., *Working paper: The Right to Information and Privacy: Balancing Rights and Managing Conflicts*, Washington: International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, 2011., p. 6.

ciudadanos puedan tener un acceso y un control sobre sus datos que están en manos de los Estados. Como bien dice Banisar

*“Governments also hold a significant amount of information about private individuals. This is why data protection or privacy laws were first conceived and continue to be adopted. The materials include great amounts of bureaucratic records with information that most people consider sensitive—such as records relating to citizen’s interactions with government bodies for taxation and to their health care. In the majority of jurisdictions, most of these records are considered private.”*³⁰³

2.3.- Los derechos ARCO: Acceso, rectificación, cancelación y oposición

Dentro de la dimensión de la protección de datos existen una serie de derechos que aparecen a partir del procesamiento de los datos de carácter personal, los cuales han ido creciendo en importancia a medida que el desarrollo de las tecnologías ha permitido realizar un intercambio y acumulación de datos cada vez mayor. Estos son los derechos ARCO, acrónimo de acceso, rectificación, cancelación y oposición, que nacen sobre todo, a raíz del novel derecho al olvido de internet. El derecho al olvido tiene su ideación en la recreación de los efectos de la capacidad natural para olvidar cierta información³⁰⁴, capacidad de

³⁰³ BANISAR, D., *op. cit.*, p. 13. No obstante, añade Banisar que hay jurisdicciones en que los datos fiscales son completamente públicos, poniendo como ejemplo Tietosuojava Ittuutettu v. Satakunnan Markkinapörssi Oy, Satamedia Oy (2008), EUECJ C-73/07, December 16; and Government of India (2009). Also see Bangalore Mirror (2010); Luna Pla and Ríos Granados (2010); and Law et al. News (2010). (cfr. Cita a pie de página n. 46 en Banisar, D, *op. cit.*)

³⁰⁴ Los investigadores Hans Graux, Jef Ausloos y Peggy Valcke hacen un alegato de lo esencialmente necesario que es el olvido como parte de la biología humana para poder desenvolverse en cualquier ámbito de la sociedad. Es precisamente esta falta de olvido, esta falta de humanidad lo que hace necesario exigir esta capacidad como un derecho en el mundo digital. Y es que “La importancia de olvidar, como algo que impulsa las relaciones humanas, ha adquirido cada vez mayor evidencia en los últimos años. En su famoso libro, mayor-Schönberg ha demostrado mediante una serie de convincentes ejemplos la relevancia que pueden tener las insuficiencias biológicas de los recuerdos humanos a la hora de facilitar las interacciones

la que carece el almacenaje de datos del mundo digital, ya que como dice Han, “el medio digital carece de edad, destino y muerte. En él se ha congelado el *tiempo mismo*. Es un medio atemporal. En cambio, el medio analógico *padece por el tiempo*”³⁰⁵. Por este motivo, el derecho al olvido digital es aquel interés jurídicamente protegido mediante el cual el ciudadano logra que ciertos datos personales que en su día fueron publicados lícitamente en la Red a partir de cierto momento ya no se puedan localizar más mediante los motores de búsqueda³⁰⁶.

En base al *habeas data*, que se puede definir como una garantía que tiende a que toda persona pueda acceder a las constancias de los archivos para poder controlar su veracidad y difusión³⁰⁷, es un procedimiento para salvaguardar la libertad individual del abuso que puede perpetrarse en la era digital, que debería contemplar los siguientes derechos: *Provide access to the registers to control the personal or family data. Provide means to update or correct obsolete data. Insure the confidentiality of important personal information*³⁰⁸. En base al *habeas data*, contemplado en multitud de legislaciones como derecho a la información y protección de datos, nace el derecho al olvido, mediante el cual se pretende otorgar a las personas el control de sus propios datos, es decir se

sociales: las indiscreciones, errores y conflictos pasados se olvidan con el tiempo, garantizando la capacidad de poder pasar por alto cualquier imperfección de las propias historias.” (GRAUX, H.; AUSLOOS, J.; VALCKE, P., “El derecho al olvido en la era de Internet” en PÉREZ, J.; BADÍA, E.; (coords.) *Privacidad y seguridad en la red. La regulación y los mercados*, Barcelona: Fundación Telefónica, Editorial Ariel S.A. 2012, p.107)

³⁰⁵ HAN. B-C, *En el Enjambre*, Barcelona: Herder Editorial S.L., 2014, p.52.

³⁰⁶ ÁLAVREZ CARO, M., *Derecho al olvido en internet: el nuevo paradigma de la privacidad en la era digital*, Madrid: Editorial Reus, S.A., 2015, p.71.

³⁰⁷ BASTERRA, M., “El *Hábeas Data*: la reforma constitucional de 1994 y la sanción de la ley 25.326 de protección de datos personales y de *hábeas data*”, *Revista Díkaion* vol. 15 núm. 10, 2001, pp.83 y ss.

³⁰⁸ GUADAMUZ, A., ‘Habeas Data vs the European Data Protection Directive’, *The Journal of Information, Law and Technology* núm. 3, 2001, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_3/guadamuz/

pretende devolver a la persona el protagonismo, ya que ésta es la dueña de sus datos e intimidad³⁰⁹. Así, pues, partiendo de esta premisa,

“se reconoce al ciudadano que cualquier sitio web o red social que almacene sus datos estará obligada a suprimirlos de inmediato y abstenerse de darles más difusión si el titular de los mismos lo solicita. Este derecho se puede ejercitar cuando concurren algunos de los siguientes supuestos: Cuando retiremos el consentimiento para su tratamiento o haya expirado el plazo de conservación. Cuando los datos ya no son necesarios en relación con los fines para los que fueron recogidos. Cuando exista oposición del interesado para el tratamiento de datos. Cuando el tratamiento no se ajusta a la normativa.”³¹⁰

Queda patente, pues, que el titular de los datos es la persona cuyos datos son objeto de tratamiento, es el llamado sujeto activo, mientras que el sujeto pasivo es el responsable (*controller*) de las bases de datos o archivos donde se produzca el tratamiento y almacenaje de los mismos. El derecho al olvido es un derecho estrechamente relacionado con los derechos ARCO, ya que ambos solamente los pueden ejercer los titulares de los datos³¹¹. Se trata pues, de derechos personalísimos que otorgan al titular una serie de potestades que obligan a terceros a actuar para poder llevarse a cabo estos derechos. A continuación se analizan, pues, la definición y características de estos cuatro derechos.

El derecho de acceso, estrechamente vinculado al *habeas data*, permite al ciudadano solicitar y obtener gratuitamente información sobre sus datos de

³⁰⁹ ÁLAVAREZ CARO, M., *op. cit.*, p.72.

³¹⁰ IVARS, J.J., *Propuesta reglamento europeo de protección de datos, especial atención al derecho al olvido*, El Derecho.com, http://www.elderecho.com/www-elderecho-com/Propuesta-reglamento-proteccion-datos-especial-atencion-olvido_11_574930001.html

³¹¹ ROTONDO, F., “Derechos ARCO- Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición- y sus garantías (con especial referencia al Uruguay)” en SÁNCHEZ BRAVO, Á., *Derechos humanos y protección de datos personales en el siglo XXI. Homenaje a Cinta Castillo Jiménez*, Madrid: Editorial Punto Rojo libros, 2013.

carácter personal sometidos a tratamiento, de modo que pueda controlar por sí mismo el uso que se hace de sus datos personales, y en particular, el derecho a obtener información sobre si éstos están siendo objeto de tratamiento y, en su caso, la finalidad del mismo, así como la información disponible sobre el origen de dichos datos y las comunicaciones realizadas o previstas de los mismos³¹². Por otra parte el derecho de rectificación y cancelación deben realizarse por parte del responsable de los archivos dentro de un plazo establecido por cada normativa, una vez el titular de los datos haya ejercitado su derecho de acceso. Solamente mediante el acceso, el interesado puede comprobar que el tratamiento de sus datos cumple con las previsiones legales.

De no ser así, éste puede ejercer los derechos de rectificación y cancelación, derechos que no tienen que ir a la par, es decir, una rectificación no tiene por qué llevar aparejada necesariamente la cancelación de los datos. Para poder ejercer el derecho de rectificación el titular de los datos deberá indicar cuáles de los mismos son erróneos y cuál es la veracidad de los mismos, acompañada de un documento acreditativo³¹³, veracidad que puede implicar una rectificación del mismo o bien una cancelación en caso de que aquel dato en concreto no existiera. Además los datos que hayan sido objeto de cesión a terceros por parte del organismo gestor de los ficheros, éste deberá notificar también dentro de un plazo delimitado la rectificación del dato o su supuesta cancelación.

Por tanto, por un lado, el derecho de rectificación puede resumirse como aquel que permite “la corrección o integración de aquellos datos que figuren de manera inexacta o incompleta en un fichero, también actualizar la información obsoleta o desfasada. Dos modalidades fundamentales cabe, pues, incluir en [el derecho de rectificación]: 1. Sustitución. Cambio de datos inexactos por datos correctos; 2. Complementación. Integración de los datos incompletos con

³¹² Ver la web de la AGENCIA DE PROTECCIÓN DE DATOS

https://www.agpd.es/portaIwebAGPD/CanalDelCiudadano/derechos/principales_derchos/acceso-ides-idphp.php

³¹³ Cfr. GUERRERO PICÓ, C., *El impacto de internet en el Derecho Fundamental a la Protección de Datos de Carácter personal*, Madrid: Editorial Aranzadi S.A., Cizur menor, 2006, pp. 208 y ss.

informaciones complementarias que nos permiten obtener una visión adecuada de la realidad.”³¹⁴. Por su parte, el derecho a la cancelación de los datos puede definirse como el derecho del titular de los datos a “solicitar la supresión o el bloqueo de un dato de carácter personal de un fichero cuando se trate de un dato innecesario o no pertinente, en relación con la finalidad para la que fue recabado, aunque puede referirse a datos erróneos o incompletos.”³¹⁵

Finalmente el derecho de oposición, tal y como indica su nombre es el derecho del titular de los datos a oponerse a un tratamiento de la información de la que dispone un tercero cuando “no sea necesario su consentimiento para el tratamiento, por la concurrencia de un motivo legítimo y fundado, referido a su concreta situación personal, que lo justifique, y siempre que una Ley no disponga lo contrario”³¹⁶. Es decir, como dice Sánchez Bravo, es “el derecho del interesado a negarse, por motivos legítimos, a que sus datos personales sean objeto de tratamiento”³¹⁷. El objeto del derecho al olvido es, pues, bastante parecido al del derecho de oposición³¹⁸; no obstante, el derecho al olvido se ejerce cuando los hechos ya han sido consumados mientras que el derecho de oposición “actúa como una medida preventiva que puede facilitar al interesado una actuación previa a cualquier daño o perjuicio derivado del tratamiento no deseado de sus datos personales”³¹⁹.

³¹⁴ SÁNCHEZ BRAVO, A.A. *La protección del derecho a la libertad informática en la Unión Europea*, Sevilla: Universidad de Sevilla- secretariado de Publicaciones, 1998, p.95.

³¹⁵ REBOLLO DELGADO, L.; SERRANO PÉREZ, M^a M., *Introducción a la protección de datos*. Madrid: Editorial Dykinson S.L., 2006, p. 203.

³¹⁶

Cfr.http://www.agpd.es/portaIwebAGPD/CanalDelCiudadano/derechos/principales_derchos/oposicion-ides-idphp.php [Consulta 14/0/2017]

³¹⁷ SÁNCHEZ BRAVO, A., *op. cit.*, p.97.

³¹⁸ Cfr. JORDÀ CAPITÁN, E.R., “Un nuevo derecho, el derecho al olvido. Y un viejo conflicto: la colisión de los derechos al honor, la intimidad personal y familiar y la propia imagen de las personas con las libertadas de información y de expresión” en JORDÀ CAPITÁN, E.R.; de PRIEGO FRENÁNDEZ, V.,(dirs.), *La protección y seguridad de la persona en internet: Aspectos sociales y jurídicos*, Madrid: Editorial Reus S.A., 2014, p. 168.

³¹⁹ HERRÁN ORTIZ, A. I., “Los derechos de las personas en la Ley Orgánica 15/99, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal”, en DAVARRA RODRÍGUEZ, M. A.

En conclusión, los derechos ARCO son, pues, derechos ligados no tan solo a la intimidad de la persona, sino también al honor y a la propia imagen, e incluso, en ocasiones, se trata de derechos puente para reclamar el control por parte del titular de información y datos que poseen terceros con el fin de tener un derecho a la defensa y a un juicio justo. Aunque, teóricamente, la intimidad de las personas concierne a un círculo de datos muy concretos y sensibles fuera del cual los Gobiernos y autoridades han desterrado los datos económicos y tributarios, éstos siguen inherentes en la persona, la cual es su titular indiscutible.

Como dice Lucas Duran, en las sociedades modernas, altamente informatizadas, una construcción garantista que pretende limitar el acceso ilegítimo al ámbito privado de cada uno deja de tener sentido, y se muestra insuficiente, motivo por el cual una vez la esfera denominada “de lo íntimo”, que incluye datos fiscales en ella, ha sido erosionada en diversas ocasiones, lo que interesa es partir una posición activa o facultativa, es decir, de control del uso que se haga de esos datos que salen del ámbito de supervisión del interesado. Así, pues Lucas Duran, insiste en que, el individuo debe “conocer la información que de él se ostenta, quien la posee, y la utilización que de la misma se hace, de modo que pueda asegurarse que tal información no tiene más efectos de los que, en un primer momento, se previeron, o no se muestra incompatible con los fines para los que tales datos se recogieron”³²⁰. Por ende, ésta debe hacerse cada vez más presente en la supervisión, veracidad y difusión de los mismos, teniendo en cuenta la velocidad y sencillez en la que ésta se intercambia y cede a terceros.

(coord.) *XVII Encuentros sobre Informática y Derecho* (2002-2003), Madrid: Universidad de Comillas, 2003, p.61.

³²⁰ LUCAS DURÁN, M., “Datos tributarios: Acceso y confidencialidad” en CALVO ORTEGA, R., CHECA GONZÁLEZ, C., (Coords.), *Derechos y garantías del contribuyente*, Valladolid: Editorial Lex Nova, 1998, p. 203.

3.- Aproximación conceptual a las obligaciones de la Administración y el empleado público: La buena administración y el procedimiento justo

El derecho a una buena administración es un derecho, reconocido como tal, relativamente moderno, ya que apareció por primera vez cuando se redactó la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Se trata, pues, de un derecho forjado a partir del quehacer jurídico-político sobre el que se ha construido. No tan sólo Europa sino lo que geopolíticamente se entiende como Occidente. El origen de lo que se entiende como buena administración se encuentra en una doble vertiente, por un lado, se dice que está inspirado en el derecho reconocido en el artículo 21 de la Constitución finlandesa, que garantiza para sus ciudadanos “la publicidad de los procedimientos y el derecho a ser oído, a recibir sentencias fundadas y a recurrir, así como las garantías de un juicio justo y de una buena administración”³²¹.

Por otro lado, en Derecho británico se acuñó como una positivización del concepto de “mala administración” que se aprobó en la *Parliamentary Commissioner Act* de 1967, el cual queda vinculado a los límites del poder de los defensores del pueblo (*Ombudsmen*), entendiéndose como un “mal procedimiento administrativo, y se refiere a la manera en que la decisión discrecional es elaborada, al desarrollo de la función administrativa”³²². Así, pues, no puede comprenderse el derecho a una buena administración sin partir de una sociedad en la que esté arraigado el Estado de Derecho.

Es bien conocido (y entendido) el Estado de Derecho como un conjunto de límites al poder político³²³ que, a su vez, lo legitiman. Solamente cuando hay un

³²¹ CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonable en los procedimientos tributarios”, en GARCIA BERRO, F. (dir.) *Derechos Fundamentales y hacienda pública: una perspectiva europea*. Madrid: Editorial Thompson Reuters, Cizur Menor, 2015, p.170.

³²² SANZ LARRUGA, F.J., El ordenamiento europeo, el derecho administrativo español y el derecho a una buena administración, *AFDUDC*, 13, 2009, p. 733.

³²³ BURGOS, J.G., “Estado de Derecho: del modelo formal al sustancial”, *Revista Diálogos de Saberes*, julio-diciembre 2010, p.234.

poder controlado es posible la distinción entre una buena y una mala administración. El dualismo Estado y Derecho de Kelsen³²⁴ se reflejan perfectamente cuando se busca la buena administración, ya que las normas por las que se rige el Estado deben delimitar sus potestades como si de un sujeto se tratara. Es decir, el poder debe ser conferido por la Ley y a la vez limitado por la misma³²⁵, con el fin de evitar la arbitrariedad³²⁶. Esta división sobre el poder solamente puede lograrse diferenciando el Estado-ejecutor del Estado-legislador, es decir, mediante la separación de poderes del Estado³²⁷.

Esta separación de poderes legitima, valga la redundancia, el poder del Estado. Sin embargo, hace falta otro requisito para que esta legitimación sea completa: la transparencia y el acceso a la información. Como dice Peters “*Transparency facilitates control and scrutiny and can thus help to improve accountability*”³²⁸. La transparencia se vuelve una condición *sine qua non* para el buen funcionamiento de un Estado de Derecho, ya que ésta permite el acceso para comprobar el modo en que se ejecuta el poder, es decir para que haya una rendición de cuentas por parte de la administración.

³²⁴ Kelsen describe el dualismo Estado-legislación del siguiente modo: “Para que el Estado pueda ser legitimado por el derecho es preciso que aparezca como una persona distinta del derecho y que el derecho en sí mismo sea un orden esencialmente diferente del Estado, sin relación con el poder que se encuentra en el origen de éste. Es preciso, pues, que sea en cierto sentido un orden justo y equitativo. El Estado deja así de ser una simple manifestación de la fuerza para convertirse en un Estado de derecho, que se legitima creando el derecho” (KELSEN. H., *Teoría pura del Derecho*, Buenos Aires: Editorial Eudeba, 2009, p.148).

³²⁵ Cfr. FERRAJOLI, L., *Diritto e ragione*, Laterza, Roma-Bari, 1989, p. 896;

³²⁶ Cfr. MacCORMICK, N., “Retórica y Estado de Derecho”, *Isegoría. Revista de filosofía moral y política*, núm 21, 1999, pp.8 y ss..

³²⁷ Santiago Carassale dice que en opinión de Jürgen Habermas para poder entender el Estado de derecho es necesario verlo “como la exigencia de ligar el poder administrativo regido por el código ‘poder’, al poder comunicativo creador de derechos, y mantenerlo libre de las interferencias del poder social. (CARASSALE, S., *Política y derecho: Unger, Luhmann y Habermas*, Coyocan, 2008, p. 151, cita a pie de página 60).

³²⁸ PETERS, A., “Transparency of Global Governance” (April 1, 2014). To be published in: F. PAZARZIS, M., GAVOUNELI, A. GOURGOURINIS, M. PAPADAKI (eds.), *Reconceptualising the Rule of Law in Global Governance, Resources, Investment & Trade* (Oxford: Hart Publishing 2015 Forthcoming), p.4.

Por tanto, la transparencia queda estrechamente relacionada con la buena administración o buen gobierno. En una sociedad en la que rige el Estado de Derecho y la división de poderes, forzosamente tiene que ir acompañada de democracia para que pueda producirse plenamente esta rendición de cuentas, y la democracia requiere de transparencia, de lo contrario, como dijo James Madison: “*a popular Government, without popular information, or the means of acquiring it, is but a prologue to a Farce or a Tragedy; or perhaps both. Knowledge will forever govern ignorance: and a people who mean to be their own Governors must arm themselves with the power which knowledge gives.*”³²⁹

La buena administración tiene, pues, una triple naturaleza, según Ponce, “de un lado, es un principio general del Derecho, constitucionalizado, integrado por los subprincipios de racionalidad, eficiencia, economía, eficacia, objetividad y coordinación. Es un deber jurídico constitucional, es una suma de todos los deberes jurídicos derivados de los mencionados principios. Finalmente, es un derecho subjetivo”³³⁰. En definitiva, “la buena administración se realiza desde esta consideración abierta, plural, dinámica y complementaria de los intereses generales, del bienestar integral de los ciudadanos”³³¹, convirtiéndose bien en un derecho de todo ciudadano, bien en un deber u objetivo de todo Estado social y democrático³³², desde el momento en que “la garantía del interés

³²⁹MADISON, J., “To W.T. BARRY”, *Letters and Other Writings of James Madison*, Vol. III, Philadelphia: J.B. Lippincott & Co. 1865, p.276.

³³⁰PONCE SOLÉ, J., “El derecho a una buena administración: Derecho administrativo y lucha en pos de una buena gestión pública” en TORMOS MAS, J. (coord.), *Comentarios a la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimientos de las administraciones públicas de Cataluña*, Madrid: Iustel, 2012, pp. 232-233.

³³¹RODRÍGUEZ ARANA, J., “El Derecho Fundamental al buen gobierno y a la buena Administración de instituciones públicas”, *El Derecho a una buena Administración Pública*, Escuela de Administración Pública de Castilla y León, 2008, p.21.

³³² En opinión de Pegoraro, más que un derecho es un objetivo: “Hay un abuso del uso de la palabra derecho que diluye su significado. Pero sí es cierto que debe consentirse una expansión de esta palabra para proteger a los ciudadanos ante nuevas situaciones que poco a poco florecerán y serán reputadas dignas de ser tutelados. Una buena administración no es un derecho sino un objetivo de un Estado. [Por este motivo e]n el Convenio Europeo de Derechos

general es la principal tarea del Estado, de lo contrario perder[ía] la ocasión de cumplir la función que lo justifica, la cual es la mejor ordenación y gestión de la actividad pública con arreglo a la justicia”³³³.

El quehacer de la Administración pública debe realizarse en aras del interés de los ciudadanos y no viceversa, ya que, entonces, es cuando puede caerse en abuso de poder³³⁴. La obligación de la Administración en cuanto al interés general se desprende el derecho fundamental de la persona a que el quehacer de la Administraciones públicas se realice de forma objetiva³³⁵. Sin embargo, no debe usarse el interés general como un comodín para cualquier decisión que toma una Administración, sino que debe haber un justo equilibrio entre intereses individuales e interés público general³³⁶, ya que a veces éstos intereses no se corresponden mutuamente, por lo que es necesario que exista un mandato de ponderación de los elementos de toma de decisión y la idoneidad de los mismos para alcanzar el fin perseguido³³⁷.

En definitiva, el derecho a una buena administración es un derecho dinámico e indefinido, que se amplía y adapta en la medida en que la sociedad lo requiere.

Humanos el Derecho a una BA es una categoría intermedia entre los principios generales y los derechos a actuar en situaciones específicas”(PEGORARO. L. “¿Existe un derecho a una buena administración?” en ÁVILA RODRÍGUEZ, C.M., y GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, F., (coords.), *El derecho a una buena Administración y ética pública*. Valencia: Editorial Tiran lo Blanch, 2011, pp.40-41).

³³³RODRÍGUEZ ARANA, J., *op. cit.*, p. 81.

³³⁴RODRÍGUEZ ARANA, J., “El Derecho Fundamental a la Buena Administración de instituciones públicas y el Derecho Administrativo” en ÁVILA RODRÍGUEZ, C.M., y GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, F., (coords.), *El derecho a una buena Administración y ética pública*. Valencia: Editorial Tiran lo Blanch, 2011, p. 117.

³³⁵RODRÍGUEZ ARANA, J., *op. cit.*, p.78.

³³⁶SOUVIRÓN MORENILLA, J.M. “Sentido y alcance del Derecho a la Buena Administración”, en ÁVILA RODRÍGUEZ, C.M y GUTIERREZ RODRÍGUEZ, F., *El Derecho a una buena administración y la ética pública*, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2011, pp.227-233”.

³³⁷PONCE SOLÉ, J., “El derecho a una buena administración: Derecho administrativo y lucha en pos de una buena gestión pública” en TORNOS MAS, J. (coord.), *Comentarios a la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimientos de las administraciones públicas de Cataluña*. Madrid: lustel, 2012, p.239.

No obstante, se trata de un derecho de todo ciudadano que reside en un Estado democrático y de Derecho en el que éste tiene encomendado velar por el interés general de la sociedad, entendiéndose como el bien común de la misma, motivo por el cual la ejecución del poder de la Administración-Estado no puede ser arbitraria, y menos aun cuando “de acuerdo con la lógica del Estado de Derecho sólo el Estado está sometido para que el ciudadano sea libre”³³⁸, como dice Isensee.

El derecho a una buena administración está ligado a la ética pública y es especialmente relevante cuando debe tratar el uso de información de sus ciudadanos. Por ende, la buena gobernanza debe incluir la ponderación de los intereses de los Estados con la protección de las garantías de los ciudadanos, convirtiéndose en una obligación para la propia Administración. Desde las dimensiones que caracterizan lo que puede considerarse una buena administración, la que interesa para éste trabajo es la de obligación, ya que, como se ha comentado en epígrafes anteriores, resulta una obligación de la administración acometer los deberes-garantías que protegen al ciudadano y le garantizan, valga la redundancia, una protección de los derechos subjetivos relativos al dato sin tener que recurrir a la Justicia para que los haga valer.

Una vez se entra en la dinámica de los tribunales, la obligación que compete al Estado es otra, y es la de preservar un juicio justo, con todas las garantías procesales, para ambas partes, teniendo en cuenta, la situación de desigualdad que le supone al contribuyente enfrentarse contra la Administración y los recursos de los que dispone. A fin de no llegar a esta situación, el deber de la Administración es la de procurar un clima garantista con la finalidad de procurar el bien común de la sociedad, que en este caso pasa por la protección del acceso a los datos, la protección de la intimidad de los ciudadanos y la protección de los datos de los que se dispone.

³³⁸ISENSEE, J., “El dilema de la libertad en el Estado de Derecho”, *Anuario de Derechos Humanos (nueva época)* vol 2., 2001, p.497.

4.- Garantías del contribuyente y deberes de la administración

Una vez analizados conceptualmente cuales son los derechos de los contribuyentes que se ven implicados en el momento en que se introduce la transparencia, acceso e intercambio de sus datos por parte de las Administraciones, en este apartado se realizará lo mismo, aunque el enfoque del análisis es desde el punto de vista de las Administraciones, en tanto en cuanto se deben convertir en garantes de los datos que procesan. Así, pues, los deberes que deben procurar respetar una vez se realiza el intercambio o se tiene un mero acceso y tratamiento sobre los datos de contribuyentes/ciudadanos son, por una parte el deber de sigilo de la Administración, que, cuando se trata de la Administración tributaria se convierte en el secreto tributario. Por otra parte, en cuanto al tratamiento de los datos, deben obedecer al principio de calidad de los datos, el deber de información y, finalmente, el deber de seguridad de los datos.

4.1.- Los deberes-garantía de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos

El deber de sigilo y el deber de secreto no coinciden plenamente en cuanto a su objeto. El deber de sigilo está relacionado con el deber de las autoridades y trabajadores de la Administración en cuanto al trato que deben dar a los datos de carácter personal de los ciudadanos o contribuyentes que poseen en sus bases y ficheros con la finalidad de respetar el derecho a la privacidad en el ejercicio de su profesión³³⁹. Por otra parte, el secreto tributario según Calderón Carrero “constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma”³⁴⁰. Es decir, debe existir una restricción en cuanto al uso que se le da a determinada información tributaria y a su cesión a terceros, situación que entra

³³⁹ GAY FUENTES, C., *Intimidación y tratamiento de datos en las administraciones públicas*. Madrid: Editorial Complutense S.A., 1995, pp.81-82.

³⁴⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M., op. cit., p. 20

en conflicto con el principio de transparencia que aboga por el acceso ilimitado a la misma.

Tanto el deber de sigilo como el deber de secreto se rigen por el llamado principio de seguridad, que consiste en la adopción de las medidas necesarias para que durante el tratamiento de los datos se proporcione una protección adecuada para evitar “la destrucción accidental o ilícita, la pérdida accidental y contra la alteración, la difusión o el acceso no autorizados, o contra cualquier otro tratamiento ilícito de datos personales”³⁴¹. No obstante, como dice Garriga Domínguez, en la medida en que se vive en una comunidad el individuo no tiene un derecho absoluto e ilimitado sobre los datos, pero sí nos convertimos en titulares de un derecho a la “utilidad social” de los datos personales de cada uno. Por este motivo si los derechos que tienen los ciudadanos sobre sus datos son limitados, también debe existir un límite sobre los sujetos sean públicos o privados que obtienen estos datos³⁴². Encontrar un equilibrio adecuado para la circulación y utilización de la información de carácter personal es la principal misión de este principio de seguridad y, en consecuencia, de los deberes de sigilo y de secreto.

El deber de secreto forma parte de la estructura que compone el derecho a la protección de datos, ya que se trata de una obligación inherente a todos aquellos participantes en cualquier fase del tratamiento de datos personales que comporta³⁴³ impedir cualquier tipo de difusión de la misma incluso a otras autoridades. El secreto tributario, a diferencia del sigilo administrativo tiene una doble vertiente pública y privada, ya que, por una parte, está encaminado a proteger los intereses de quien se ha recabado la información y, por otra parte, éste pretende garantizar una seguridad sobre los datos que deben

³⁴¹ FERNÁNDEZ MARÍN, *op. cit.*, p. 167.

³⁴² GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *op. cit.*, p.84.

³⁴³ GUERRERO PICÓ, C., *op. cit.*, 289.

intercambiarse, en tanto que éstos no serán utilizados para fines distintos de aquellos por los que fueron requeridos por parte de los Estados receptores³⁴⁴.

Ambos deberes, aunque relacionados por vertientes públicas, se muestran distintos en cuanto al ámbito que abarcan, ya que el secreto tributario también contempla el alcance de la información que debe transmitirse, es decir, a qué datos tienen acceso las autoridades. En opinión de López Martínez, estos datos cubiertos por el secreto tributario deben ser todos aquellos que rodean las circunstancias personales de los contribuyentes u obligados tributarios y no tan sólo las de relevancia tributaria³⁴⁵. Por tanto, éste deber de secreto, que debería estar especialmente presente a día de hoy, en que los sistemas tributarios dependen de la información transmitida por parte de otras autoridades tributarias, limitándose, no tan sólo a la información tributaria sino también a toda aquella que se haya intercambiado. Así, pues, resulta de especial relevancia la labor de seleccionar cuál es la información especialmente relevante antes de intercambiarla con Estados que no puedan garantizar un secreto tributario o un deber de sigilo con unas mínimas garantías.

El deber de secreto como forma de garantizar la confidencialidad de los ciudadanos debe variar dependiendo del nivel de información exigida: a mayor obligación de proveer información, mayor debe ser la garantía de protección de la confidencialidad de dicha información³⁴⁶. Es en este punto donde se ponen de manifiesto las diferencias entre las estructuras de soporte y la precisión y garantía del sistema jurídico que hay entre economías desarrolladas y en desarrollo. Barrios Altafulla cita a Bentley, quien deja patente esta diferencia en

³⁴⁴ BARTOLOMÉ LARREY, C., *El secreto tributario, Especial referencia a la comunicación de datos a terceros en el marco de la investigación de tramas de defraudación* (Trabajo de Investigación – D.E.A), Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), p. 7.

³⁴⁵ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Madrid: Editorial Marcial Pons, 1992, pp. 192-193.

³⁴⁶ BARRIOS ALTAFULLA, L.C., “The Line between Tax Secrecy and Tax Transparency” en PETRUZZI, R., SPIES, K., (Eds.) *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, Vienna: Linde Verlag, 2014, p.426.

la exigencia de seguridad de la confidencialidad de la información “*More developed economies could subscribe to a more advanced model of taxpayers’ rights consisten with the greater obligations placed on taxpayers in a fully developed, complex and sophisticated economy. Less developed economies could subscribe to a basic model of taxpayers’ rights consistent with the level of development of their economy and tax system*”³⁴⁷.

Por otra parte, el baremo de confianza que tengan los contribuyentes en que los gobiernos cumplan con su cometido de seguridad de los datos es un factor influyente en la colaboración por parte de los ciudadanos en su deber de comunicar datos. En opinión de Blank la privacidad es un elemento esencial para la credibilidad en los Estados, e insiste en que “*The traditional justification for tax privacy has been that individuals will disclose information to the government only if they can trust that the government will keep this information private [...] Without tax privacy, its defenders argue, taxpayers’ fear of harassment, or even danger to their personal safety, would weaken their incentive to cooperate with the government.*”³⁴⁸. La cantidad de información a transmitir queda sujeta, parcialmente, a este voto de confianza con los Estados. A mayores medidas de seguridad y garantías sobre la protección de los datos transmitidos, mayor será la información que podrá intercambiarse, por lo que a su vez, revierte sobre la tan deseada transparencia por parte de los Gobiernos.

4.2.- El deber-garantía de información

El principio de transparencia o derecho de información consiste llanamente en el derecho de recogida de datos, bien directamente del titular de los mismos, bien a partir de terceros, que es lo que ocurre con los intercambios de información entre Estados. No obstante, mientras que el derecho de información va ligado a la transparencia en el acceso a los datos, tanto de

³⁴⁷ BARRIOS ALTAFULLA, L.C. ibidem, p.426 citando a BENTLEY D., *Taxpayers’ Rights: Theory, Origins, and Implementation*, Wolter Kluvers International, 2007, p. 27.

³⁴⁸ BLANK, J.D., “In defense of individual tax privacy”, *NYU Law & Economics Research Papers Series. Working Paper n.11-14 2011*, pp.280-281.

ciudadanos como de organismos públicos, el deber de información tiene otro enfoque, ya que éste se refiere al deber de informar a las personas de las cuales se vaya a obtener cualquier tipo de datos personales. Es decir, la recogida de datos debe ir acompañada de una notificación al titular de los mismos conforme cierta institución tiene sus datos. El deber de información es por tanto un deber para las instituciones públicas y empresas, pero a la vez es una garantía para los ciudadanos, una garantía de información en la recogida de datos³⁴⁹.

Toda persona tiene derecho a saber si sus datos personales van a ser incluidos en un fichero y los tratamientos que se le van a dar. Se trata de un derecho que garantiza el consentimiento previo e informado de la persona afectada para que ésta acceda a la transmisión de sus datos personales, de modo que se trata de un derecho que, a su vez, permite ejercer los derechos ARCO con posterioridad a la recogida de información. Así, pues, este deber/derecho de información impone la obligación de informar sobre la existencia de un fichero o tratamiento de datos concreto, la finalidad de la recogida de los datos, el uso que se les va a dar y la identidad y dirección del responsable del tratamiento, con el fin de que puedan ejercerse los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición.³⁵⁰

Sin embargo, como dice González Menéndez, “la autodeterminación informativa garantiza el control y el poder de disposición sobre los propios datos personales, y es evidente que la facultad de ser o estar informado no es modificativa de ninguna situación jurídica, ya que mientras no se ejerza los derechos de acceso, rectificación y cancelación, las decisiones sobre el tratamiento de sus datos las adoptan terceros, por muy informado que se encuentre el afectado”³⁵¹, y esto se debe a que la autodeterminación

³⁴⁹ Como dice la STC 292/2000, de 30 de noviembre, “el poder de disposición sobre los propios datos personales de nada vale si el afectado desconoce qué datos son los que se poseen por terceros, quienes los poseen y con qué fin”

³⁵⁰ Véase, VERÚ BEVIÁ, F., SALAH, A.M., *Gestión administrativa del proceso comercial*. Málaga: IC Editorial Málaga, 2014.

³⁵¹ GONZÁLEZ MENÉNDEZ, A., op. cit. p.115.

informativa es un mera garantía-deber de la Administración, pero no un derecho subjetivo en sí.

No obstante, existen límites a este deber/derecho de información, que, aunque se analizarán a fondo en los próximos epígrafes dedicados a la normativa reguladora de los mismos, es relevante mencionarlos para poder entender la construcción del concepto de deber de información. Y es que el llamado “interés público” o “interés general” se interpone como prioridad frente al derecho de los interesados en ser informados. El interés general se puede definir como un concepto jurídico indeterminado³⁵².

En materia tributaria este deber de información, como dice Calderón Carrero, se ha llevado en ocasiones hasta las últimas consecuencias. Por un lado, hay Estados, como es, por ejemplo, el caso de los países nórdicos, donde su normativa establece el carácter público de los datos fiscales de todos los contribuyentes³⁵³. Existe una gran discrepancia en las normativas de los Estados respecto de esta cuestión, ya que algunos deben comunicar a sus contribuyentes el intercambio de información cuando se dan unas circunstancias concretas³⁵⁴ y hay otros que sencillamente no prevén esta disposición en su normativa interna³⁵⁵. Esta tónica se ha mantenido a lo largo

³⁵² Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARRANDE, E., “Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”, *Revista española de derecho administrativo*, n. 89, 1996, pp. 69-89.

³⁵³ CALDERÓN CARRERO, J.M., op. cit., p. 20, pie de página.

³⁵⁴ “Several Member countries (Germany, Hungary, Korea, Luxembourg, Netherlands, Portugal, Sweden, United Kingdom, United States) must notify the taxpayer of an exchange of bank information under certain circumstances. In the United Kingdom, the taxpayer would not be notified where the information is provided routinely by the bank to the tax authority. Some countries lift the notification requirement in cases of tax fraud (Germany, Netherlands, Portugal, Sweden). Hungary prohibits the bank from notifying its client where the request has been made by an investigating authority, the Public Prosecution Office, or the National Security Service if the bank account or transactions concern drug trafficking, terrorism, illegal trade in arms, money laundering, or organised crime.” (OECD, *Improving Access to Bank Information for Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD, 2000, p.39)

³⁵⁵ The United States does not have a general obligation to notify the taxpayer of an exchange of information (ibidem, p.39)

de las décadas, incluso dentro de la propia Unión Europea, donde el TJUE ha tenido que parar los pies en alguna que otra ocasión por la posible vulneración de la normativa común de protección de datos³⁵⁶. Por otro lado, dado que el interés general ha prevalecido, en una variedad de legislaciones, los Estados pueden tratar los datos de los contribuyentes sin necesidad de tener su consentimiento previo e incluso de ejercer un intercambio de información con otras Administraciones sin ni siquiera una previa notificación.

El interés general es un concepto jurídico indefinido, una norma ética aplicable a los asuntos públicos que constituye una pauta para evaluar la idoneidad de las decisiones en los asuntos públicos³⁵⁷. Precisamente este interés general es el que en algunas jurisdicciones, como es el caso de España, el deber de contribuir se haya priorizado frente al derecho a la intimidad³⁵⁸. Si bien el consentimiento previo en la obtención de información tributaria sí que supondría un peligro para el interés general del deber de contribuir, la privación de notificación al interesado como parte de este deber/derecho de información no está tan clara, ya que, como dice Rosembuj, “resulta rechazable cualquier tentativa administrativa (convencional) de disminuir o debilitar las garantías procesales de la persona. Por ejemplo, cuando se defiende la supresión de la notificación previa al contribuyente del intercambio de información por considerar que se trata de un acto que la impide o retrasa. La lucha contra los hechos lesivos no puede sobreponerse a las mínimas garantías de defensa, la limitación o privación de las cuales conduce a la indefensión.”³⁵⁹

Hay que evitar que el interés general se convierta en discrecional, difícil tarea en algunas ocasiones, que acabe dejando en manos de los Tribunales la

³⁵⁶ Cfr. STJCE de 16 de octubre de 2008, C-73/07, Satamedia Oy.

³⁵⁷ MONTALVO ALBIOL, J.C., “Interés general y administración contemporánea”, *Universitas. Revista de Filosofía, Derecho y Política*, nº 14, julio 2011, p. 139.

³⁵⁸ Respecto del caso español “Ni en la doctrina ni en la jurisprudencia hubo un gran debate para discutir la primacía entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad”, (HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “Intimidad, tributos y protección de datos personales”, *Indret*, 2/2007, pp.6-7.),

³⁵⁹ ROEMBUJ, T. *op. cit.*, p. 35.

decisión caso por caso³⁶⁰. Con todo, una limitación no tan sólo a la notificación al contribuyente cuando se lleva a cabo un intercambio de información o una recopilación de información suya, sino también al acceso a los archivos de Hacienda puede suponer un menoscabo a los derechos de defensa³⁶¹, por lo que hay que abogar para que “el cumplimiento de obligaciones tributarias y las actuaciones inspectoras, provisionales por lo tanto, no puede constituir motivo suficiente para una desprotección de los derechos de los ciudadanos. El cumplimiento de determinadas obligaciones no puede ser impuesto en menoscabo de las garantías que le son anejas, pues se entraría en las peligrosas arenas de la arbitrariedad”³⁶².

4.3.- El deber-garantía de calidad de los datos

El principio de calidad de los datos es un principio que se encuentra aparejado con el modo en que las Administraciones deben tratar los datos. Es un mecanismo de limitación o control del poder de las Administraciones. Este principio tiene por objeto que los datos captados por las Administraciones sean adecuados a los fines que persigue ésta. Por esta misma razón, para que el

³⁶⁰ “La potestad discrecional no puede destruir “los valores jurídicos sustanciales” —afirma—, entre los que se encuentra *la interdicción de la arbitrariedad*. En última instancia, el control judicial tratará de eliminar las decisiones arbitrarias, las decisiones no fundadas y no razonables 34. Este control judicial es el que puede dar la mayor objetividad a la determinación del interés público del caso concreto”. (LÓPEZ CALERA, N. “El interés público: Entre la ideología y el derecho”, *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, n.44, 2010,136-137). En relación al concepto de interés general y la arbitrariedad del poder público, véase también GARCÍA DE ENTERRÍA, E, *La lucha contra las inmunidades del Poder*, 1962, Cuadernos Civitas, 1974.

³⁶¹ Todo ello en el marco de la posible conculcación del derecho constitucional a la defensa, pues es en el marco de una investigación inspectora o sancionadora en que el ciudadano debe conocer todos los datos en que se basa la investigación para poder reaccionar contra ellos, usando todos los legítimos mecanismos de defensa que tenga a su alcance”. (SÁNCHEZ BRAVO, A., “La Ley Orgánica 15/1999 de protección de datos de carácter personal: Diez consideraciones en torno a su contenido”, *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)* Núm. 111. Enero-Marzo 2001, p. 213)

³⁶² *Ibidem*, p. 213.

principio de calidad de datos se cumpla, deben a su vez, cumplirse cuatro condiciones: pertinencia, finalidad, veracidad y exactitud de los datos.

Estas tres condiciones, o subprincipios, exigen que, en primer lugar, los datos sean los adecuados para el fin que persiguen las Administraciones, es decir, debe existir una clara conexión entre los datos recabados y el objetivo por el que se solicitaron; por tanto, la pertinencia exige que no puedan recabarse más datos de los estrictamente necesarios para llevar a cabo los fines legítimamente perseguidos³⁶³. En segundo lugar, los datos recolectados solamente deben serlo para finalidades específicas, es decir, no pueden existir objetivos vagos o inconcretos³⁶⁴. Finalmente, que los datos sean veraces y respondan a la situación actual del ciudadano, no a la situación anterior a la recogida de los mismos³⁶⁵. Por tanto, el principio de calidad de los datos presenta una doble vertiente: la cualidad del propio dato y la determinación concreta del fin para el que se quieren usar³⁶⁶.

Como dice Fernández Marín, “la Administración debe necesariamente establecer mecanismos de control sobre los datos que obren en su poder y que puedan ser objeto de intercambio, a fin de garantizar su veracidad, es decir, su exactitud y actualidad, motu proprio, sin necesidad y sin perjuicio, por tanto, de los derechos de acceso, rectificación y cancelación del «interesado»”³⁶⁷. Este mecanismo de control de la información que obra en poder de las Administraciones sin que los ciudadanos deban de ejercer los derechos de acceso, rectificación y cancelación pasa por el contraste de la información con la que tienen los propios ciudadanos.

Este elemento de contraste debe implicar una comunicación de la Administración de los datos que tiene, es decir, requiere dos opciones; la

³⁶³ GARRIGO DOMÍNGUEZ, A., *op. cit.* p.78 y ss.

³⁶⁴ SÁNCHEZ BRAVO, A., *op. cit.*, p.85.

³⁶⁵ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Ibidem* p. 78 y ss.

³⁶⁶ HERRÁN ORTÍZ, *op. cit.*, p. 212.

³⁶⁷ FERNANDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*. Barcelona: Editorial Atelier, 2007, p.162.

primera es una transparencia de la propia Administración para que el ciudadano coteje sus datos de forma automática, sin necesidad de solicitud; la segunda es que cuando la Administración recibe una información, sobre todo si esta proviene por parte de terceros y no directamente de los ciudadanos, ésta se ponga en contacto con el ciudadano implicado para cotejar la veracidad y exactitud de los datos recibidos³⁶⁸. Estos mecanismos de control resultan necesarios sobre todo para los intercambios automáticos y multilaterales de información financiera que se van a realizar entre Administraciones con datos que provendrán no del propio sujeto sino por parte de terceros, las entidades financieras que obran como intermediarios encargados de facilitar la información solicitada. Las Administraciones tienen el deber de garantizar una calidad de los datos que poseen sobre sus ciudadanos, sin necesidad de que el ciudadano haya de soportar obligatoriamente la carga de la prueba³⁶⁹. Esto es parte del principio de calidad de los datos, de lo contrario la Administración desobedecería un deber que forma parte de la estructura del derecho fundamental a la protección de datos³⁷⁰.

5.- Epílogo

Los contribuyentes como sujetos de derechos fundamentales tienen el mismo interés legítimo en posicionarse al mismo nivel de protección que el interés fundamental del Estado en recabar información para, en definitiva, satisfacer su derecho de crédito tributario. Así, pues, los derechos fundamentales como

³⁶⁸ En opinión de Fernández Marín “la *calidad de los datos* exigiría, desde mi punto de vista, que la Administración del Estado requerido antes de proceder al intercambio de la información –solicitada o no- obrante en su poder, la contrastase con la del «interesado». Por ejemplo, cuando el dato provenga de un tercero, en sus obligaciones de suministrar información, o bien, como consecuencia de las actuaciones administrativas de captación de la información y éste esté en contradicción con el que hubiera aportado el «interesado» en su declaración tributaria, o cuando se haya aportado un dato relativo al «interesado» sin que éste lo haya aportado en su declaración” (FERNÁNDEZ MARÍN, F. *op. cit.* p. 163).

³⁶⁹ Cfr. HERRÁN ORTIZ, A.I., *op. cit.* p. 214.

³⁷⁰ Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control”, *Cuadernos Fiscales nº 2*. Madrid: Editorial Edersa, 2000, p. 257.

límites al poder financiero del Estado obedecen directamente a la dignidad que emana de la naturaleza humana. Con mayor razón, en el ámbito tributario resulta esencial que los derechos del contribuyente estén situados en el mismo plano que los derechos del Estado recaudador, porque, en definitiva, detrás de todo contribuyente hay un ser humano, cuyos derechos deben poder ejercerse según las circunstancias que envuelven el contexto en el que se encuentra. Así, pues, es necesario, conocer la interrelación de las distintas categorías jurídicas que intervienen en las relaciones jurídicas entorno de la transparencia fiscal, y desglosar cada una de ellas para ver qué función tienen y a qué sujeto quedan vinculadas, para poder trasladarla al contexto concreto del intercambio automático de información.

La palabra transparencia proviene del adjetivo transparente, es decir, que permite vislumbrar con nitidez³⁷¹, por lo que, en términos de transparencia fiscal, esta vislumbración nítida implica, necesariamente, un acceso sin trabas a lo máspreciado para la Hacienda pública, la información de relevancia tributaria que le permite ejercer su función de determinar y recaudar el crédito tributario. Y es que, en resumidas cuentas, la Justicia de un sistema tributario no abarca solamente la distribución de los ingresos recabados, sino que también concierne a cómo se han obtenido estos ingresos, a la justicia de los medios de recaudación, entre los cuales se encuentra, y juega un papel fundamental para todo sistema tributario moderno, los intercambios de información tributaria y donde juegan un papel clave la información, los datos. Por este motivo, resultan de interés como derechos subjetivos: la intimidad-protección de datos y los derechos ARCO, acompañados de toda una serie de garantías procesales alrededor del dato como son la calidad, el deber de información y el sigilo.

El intercambio de información se fundamenta sobre la base de la potestad de información; potestad que desencadena una relación jurídica en la que se ven envueltos no tan solo la Administración y los contribuyentes, sino también los intermediarios, los cuales han adquirido mayor protagonismo con los nuevos

³⁷¹ RAE, <http://dle.rae.es/?id=aMQJNiA> (23/02/2017)

modelos de intercambio de información. Y es que la exigencia del volumen de información ha aumentado no tan sólo para los contribuyentes, los obligados por la obligación tributaria principal, sino también para aquellos que actúen como intermediarios, a los cuales los nuevos modelos vinculan directamente, de modo que actualmente son el mayor soporte que tienen las Administraciones para obtener datos.

Desde el momento en que existe una potestad, necesariamente habrá personas físicas y jurídicas sujetas a esta potestad. En el momento en que existe una potestad de información que exige, como parte de la misma, la llegada de información bien a nivel nacional (facilitada por contribuyentes y terceros) como internacional (intercambio), motivada por la necesidad de liquidar y recaudar el crédito tributario, implica necesariamente que sobre la misma y, al mismo nivel que el derecho de crédito, se edifiquen derechos subjetivos pertenecientes a los vinculados por tal potestad. Con mayor relevancia si, como es en este caso, la potestad obliga a transferir datos que entran en las esferas de protección constitucional, no tan sólo a los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, sino también a terceras personas que no son los dueños últimos de los datos, sino meros depositarios de los mismos.

Por este motivo, los derechos subjetivos seleccionados como objeto de análisis en Derecho positivo y posterior análisis de proporcionalidad han sido el derecho a la intimidad, a la protección de datos y los derechos ARCO. Derechos que quedan íntimamente ligados al derecho de protección de datos y deben protegerse con especial esmero en la sociedad de lo digital. Estas tres tipologías de derechos subjetivos son las que quedan directamente relacionadas con los intercambios de información.

De forma indirecta, y como parte del vínculo de la relación jurídica, también es necesario analizar la contraparte de estos derechos, que quedan directamente vinculados con la obligación de la Administración a ser una buena Administración y a procurar, a la vez, el llamado "*right to a fair trial*" o lo que en

terminología española sería la tutela judicial efectiva, como obligación de la Administración y derecho del ciudadano.

Precisamente en esta sociedad de la transparencia y la información, en la que los datos tributarios van a circular a nivel global, la Administración, como buena Administración debe procurar una protección de los derechos de los ciudadanos tanto, *ex post*, garantizando la tutela judicial efectiva, como, sobre todo, *ex ante*, es decir, antes de que pueda producirse una vulneración de los mismos. Esta protección *ex ante*, pasa, en parte, por suavizar los límites a la supervisión de los propios datos personales; como en la adecuación de una norma que realmente garantice la invulnerabilidad de los derechos que entran en juego. Y es que cuando una Administración acapara la titularidad de la transparencia la convierte en un instrumento de control político, donde la propia transparencia no permite una reciprocidad en la relación Estado-ciudadano. Una de las consecuencias es que en la relación jurídico-tributaria el control de la Administración no permite una reciprocidad en el acceso a los datos de los que dispone, y de los que usa indiscriminadamente, en aras de su beneficio (político) vulnerado las garantías que se erigen, a modo de escudo, alrededor de los derechos subjetivos.

En la relación jurídica las garantías se suponen los medios de protección para asegurar el cumplimiento de los derechos subjetivos, que pueden ser tanto acciones u omisiones, las cuales son a la vez, un deber por parte de la Administración. Estas garantías en los procedimientos de transferencia de datos que tienen lugar tanto entre entes particulares, como entre entes particulares y públicos o entre entidades particulares, deben ser la calidad de los datos, la información, la seguridad de los datos y, de forma especialmente relevante, si entran entidades públicas, el deber de sigilo, cuyo estricto cumplimiento resulta crucial para sostener la confianza en el Estado encargado de procesar la información. Sin sigilo no hay confianza y sin confianza en el Estado, un sistema tributario no puede sostenerse sobre cimientos del Estado de Derecho, sino sobre el miedo.

La evolución del contexto actual hacia una mayor demanda de información y unas metodologías de intercambio de mayor alcance y acceso por parte de las Administraciones (y trabajadores de las mismas) hace que existan muchas más posibilidades de un uso inadecuado de los datos (*leakage*). Por esto mismo, en aras de lograr una verdadera Justicia tributaria para los tiempos actuales, es necesario analizar la proporcionalidad de las incidencias que se producen en el sistema de Derecho positivo actual, evaluando el estado en que se encuentra la normativa que regula tales derechos, obligaciones y garantías/deberes; y si es necesario ampliarla, modificarla o elaborar una de nueva.

Capítulo III.- Derechos y garantías de los contribuyentes en el marco europeo y español

Planteamiento

En este capítulo se estudian los derechos y garantías de los contribuyentes, desde el punto de vista del Derecho positivo. Consistirá en realizar un análisis del estado actual de la normativa que contempla los derechos, garantías, obligaciones y deberes seleccionados a partir del análisis de la relación jurídica surgida alrededor del intercambio de información tributaria. El capítulo se estructura en dos partes. La primera está dedicada a desglosar la normativa de derechos fundamentales y normativa básica reguladora de cada uno de estos derechos a nivel europeo. La segunda está dedicada al mismo propósito, pero desde una óptica de Derecho interno español.

El capítulo anterior se ha dedicado íntegra y exclusivamente al contexto internacional en el que se aplican los modelos de intercambio de información. Contexto, que como se ha observado, se aborda desde la óptica sociológica, política jurídica, mediante la exposición del estado de los medios de aplicación del Derecho positivo a nivel global. Sin embargo, desde el punto de vista de Derecho positivo, el contexto internacional tiene poco recorrido, ya que, como se ha comentado, las cartas, convenios y normativa supranacional de carácter no vinculante presentan regulaciones de carácter básico y para un posterior desarrollo a nivel interno de los Estados adoptantes.

Solo la Unión Europea presenta regulaciones supranacionales realmente vinculantes y con un grado de desarrollo igual al que se realiza en los Estados, como queda reflejado en la Carta y el Convenio europeos, cuyo contenido se ha querido reservar para desarrollar en este capítulo y no en el anterior, cuyo análisis se ha ceñido al carácter vinculante que presentan dichos modelos. Sin embargo, se ha considerado más adecuado profundizar en las cláusulas relativas a los derechos a la intimidad, protección de datos o acceso a la información como parte de este capítulo, cuyo contenido queda limitado

exclusivamente al Derecho positivo. Así, pues, este capítulo se atiene a desgarnar y profundizar en cada uno de los derechos, obligaciones, garantías y deberes de los distintos sujetos vinculados por la potestad de información que genera el intercambio de información, en la normativa en la que realmente tiene un desarrollo extenso y vinculante para los sujetos de derecho afectados.

1.- Derechos subjetivos: Una aproximación desde la normativa europea

A nivel europeo existen dos normas básicas que se ocupan de los derechos fundamentales, como ya se ha dicho: una es la Carta de los Derechos Fundamentales (CDFUE) y la otra es el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH). Aunque el objeto de ambos instrumentos jurídicos es similar, ya que los dos pretenden desarrollar los derechos y libertades fundamentales con el fin de alcanzar una Unión Europea más unida, bajo unos mismos valores comunes³⁷², existe una gran diferencia entre ambos instrumentos a nivel europeo y es que uno es vinculante para toda la Unión Europea y el otro no. Básicamente, el CEDH es un catálogo de derechos fundamentales creados por los Estados miembros, sin la participación de la Unión, que comparten los Estados solo de forma voluntaria; mientras que la CDFUE es la propia Unión Europea la que la adopta como instrumento vinculante³⁷³.

Tradicionalmente los tratados de la Unión, las normas que establecen el funcionamiento y objetivos de la Unión, no incluían un catálogo de derechos

³⁷² Véase el preámbulo de ambos instrumentos, el CEDH dice una forma de alcanzar una mayor unión entre los Estados miembros de la Unión Europea es mediante “la protección y el desarrollo de los derechos humanos y de las libertades fundamentales”, mientras que la CDFUE dice que a fin de tener una unión más estrecha hay que compartir valores comunes y “Para ello es necesario, dándoles mayor proyección mediante una Carta, reforzar la protección de los derechos fundamentales a tenor de la evolución de la sociedad, del progreso social y de los avances científicos y tecnológicos.”

³⁷³ Cfr. JIMÉNEZ QUESADA, L., “La consagración de los derechos fundamentales: de principios generales a texto fundacional de la Unión Europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, n. 50, 2014, pp. 175 y ss.

fundamentales, simplemente hacían mención al CEDH y a los derechos fundamentales de las Constituciones de los Estados miembros como principios de la Unión. Es a partir de 2009, con el Tratado de Lisboa, cuando la Unión reconoce los derechos, libertades, principios recogidos en la CDFUE, otorgándoles el mismo valor jurídico que los Tratados de la Unión y, por tanto, considerando dicho instrumento como jurídicamente vinculante.

Por su parte, el CEDH, adoptado en 1950 por el Consejo de Europa, sigue siendo un instrumento no vinculante a nivel de la UE, y aunque el art. 6.2 TUE plasme la intención de la Unión de adherirse al CEDH, dicha adhesión aún no se ha materializado. Es más, el dictamen 2/13 del TJUE de 18 de diciembre de 2014, considera que la Adhesión de la Unión al CEDH no es compatible con el Derecho de la Unión (art. 6 TUE, concretamente), por el estatus en que se encuentra el TEDH. Y es que, la adhesión al CEDH propicia que sea la propia UE la que en materia de derechos fundamentales se someta al Tribunal³⁷⁴, y, precisamente este sometimiento es el desencadenante del conflicto. El TJUE opina al respecto que el hecho de que tanto los Estados miembros como la Unión puedan interponer demandas directamente ante el TEDH es contrario a la naturaleza del Derecho de la Unión, porque:

“al imponer que se considere a la Unión y a los Estados miembros como Partes Contratantes, no sólo en sus relaciones con aquellas otras Partes Contratantes que no son Estados miembros de la Unión, sino también en sus relaciones recíprocas, incluso cuando esas relaciones se rigen por el Derecho de la Unión, exigiría de un Estado miembro que verificase el respeto de los derechos fundamentales por parte de otro Estado miembro, pese a que el Derecho de la Unión impone la confianza mutua entre esos Estados miembros, la adhesión puede poner en peligro el equilibrio en que se basa la Unión así como la autonomía del Derecho de la Unión”.³⁷⁵

³⁷⁴ Cfr. PARLAMENTO EUROPEO.

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuld=FTU_2.1.2.html

³⁷⁵ Ap. 143 del Dictamen 2/13 Del Tribunal de Justicia (Pleno) de 18 de diciembre de 2014.

La solución, en opinión del TJUE consistiría en deshabilitar la competencia que recoge el art. 33 CEDH, por la cual en casos interestatales los Estados miembros entre ellos o entre ellos y la Unión podrán interponer una demanda y enfrentar a las partes contratantes en materia de Derecho de Unión. Por ende, hasta que la relación de los sujetos capaces de pedir amparo ante el TEDH no se modifique, la Unión no puede adoptar tal convenio como Derecho vinculante, o como parte del Derecho de la Unión. En este sentido, existe una clara desconexión entre el TJUE y el TEDH, porque mientras que el TJUE interpreta sus decisiones con la posibilidad de integrar jurisprudencia del TEDH, este Tribunal solamente queda vinculado por el CEDH, pero no por la Carta³⁷⁶. Es esta falta de coordinación entre ambos instrumentos legales y tribunales la que entorpece el proceso de integración supranacional, y, por tanto, supone un lastre para una mayor protección y garantías de los ciudadanos.

Dejando el CEDH y centrando la atención en la Carta, en su capítulo VII recoge el ámbito de aplicación que, como dice el art. 51.2, no puede ir más allá de las competencias de la Unión; de modo que la Carta no crea o amplía el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Aunque como dice Pistone “*The EU Charter of Fundamental Rights should therefore not be perceived as a normative cage within which EU law must frame its future development, but rather as a legal instrument to enhance legal certainty and the ability to predict the boundaries of supranational law not just by reference to the ability of EU legal principles to expand, but also by reference to a more precise framework*”³⁷⁷.

La Carta debe verse como una oportunidad, ya que en principio según el art. 53 ninguna de las disposiciones de la Carta podrá interpretarse limitativamente o en contra de los derechos humanos y libertades reconocidos por el Derecho de la Unión, Derecho internacional e incluso aquellos que recoge el CEDH. Así lo indica también el art. 52.3 cuando otorga el mismo alcance de protección de los

³⁷⁶ BAKER, P., PISTONE, P., op. cit., pp.337-338.

³⁷⁷ PISTONE, P. “Chapter 5: The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters” in Brokelin, C. (Ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2014, p. 100.

derechos que coincidan en ambos instrumentos, sin perjuicio de que los de la Carta tengan un alcance incluso más extenso. Precisamente este conflicto entre la CDFUE y el CEDH se ha visto plasmado en las Conclusiones del Abogado General Wathelet presentadas el 10 de enero de 2017, asunto C-682/15 *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des Contributions*. Para poder recurrir al CEDH se exige la vulneración de alguno de los derechos presentes en el propio Convenio; la CDFUE simplemente exige que se produzca la violación de derechos amparados por el Derecho de la unión, independientemente de que estén, o no, recogidos en la Carta.³⁷⁸

El hándicap principal que presenta la Unión en materia de derechos fundamentales es su propia configuración. La estructura de la Unión, que no deja de tener una base estatal, hace que a día de hoy la Carta no pueda considerarse como un instrumento constitucionalmente homologable a nivel europeo. Por ejemplo, el art. 52.4, el 52.6 y 52.7 de la Carta reflejan perfectamente el respeto de las tradiciones de los Estados miembros; es decir, siempre y cuando la carta reconozca derechos presentes en constituciones de los Estados, la interpretación de los mismos deberá hacerse conforme a la tradición estatal. Por lo que no hay una hegemonía europea respecto al principio de subsidiariedad consagrado en los Tratados.

Hay quien considera una opción razonable la integración del CEDH para erigir un mínimo común de sistema de derechos fundamentales europeos³⁷⁹. El CEDH, sin embargo, presenta el problema que se ha expuesto y que a día de hoy ha sido rechazado por el TJUE por presentar injerencias en el Derecho europeo, o mejor dicho en la propia estructura del Derecho europeo. De modo que es el propio diseño del funcionamiento supranacional el que actualmente impide un mayor avance en materia de homogeneización y ampliación de la protección de los derechos. Con todo, a pesar de las dificultades, la Unión

³⁷⁸ Ap. 62 y 63 de las Conclusiones del ABOGADO GENERAL WATHELET presentadas el 10 de enero de 2017, asunto C-682/15 *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des Contributions*

³⁷⁹ Cfr. ÁLAVREZ -OSSORIO MICHEO, F. "Derechos fundamentales y unión europea: Presente, pasado y futuro", *Anuario de Derecho europeo*, n.2, 2002, p.22 y ss.

Europea es la región “supranacional” que presenta menor dificultad a la hora de aplicar medidas de Derecho supranacional, en comparación con aquellas elaboradas por la OCDE³⁸⁰, pensadas para cambiar la dinámica de la fiscalidad internacional, Así pues, partiendo de este contexto, el análisis que se hará de los derechos y garantías a nivel europeo tendrá en cuenta las opiniones de ambos tribunales para desarrollar el estado en que se encuentran tales previsiones legales.

1.1.- El derecho a la intimidad

El derecho a la intimidad se encuentra regulado en la legislación de la Unión en dos normas básicas: La Carta de los Derechos Fundamentales y el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. En ambas no está recogido el derecho a la intimidad como tal; sin embargo éste derecho se entiende imbricado por la expresión que comparten ambos textos legales “respeto a la vida privada y familiar”, que se encuentra en el art. 7 de la Carta y en el art. 8.1 del Convenio.

El CEDH y la Carta utilizan la expresión vida privada en vez de intimidad. El concepto de vida privada, según la doctrina del TEDH se considera un “*broad term not susceptible to exhaustive definition*”³⁸¹, de modo que “*comprend des éléments se rapportant à l'identité d'une personne, tels que son nom, son image et son intégrité physique et morale. Il existe une zone d'interaction entre l'individu et des tiers qui, même dans un contexte public, peut relever de la vie privée*”³⁸². El objetivo del artículo 8 es básicamente proteger al individuo de las injerencias arbitrarias de las autoridades públicas³⁸³, aunque éste derecho

³⁸⁰ Cfr. PISTONE, P., *op. cit.*, pp. 8-9

³⁸¹ STEDH, Bensaid v UK, 6 February 2001, ap. 46. Véase también, STEDH, Pretty v. UK, 29 April 2002, ap. 61, STEDH, Y.F. v. Turkey, 22 July 2003, ap. 33; STEDH S. Marper v. UK 4 december 2004, ap. 66.

³⁸² *Société Prisma Presse c. France* (déc.), nos [66910/01](#) et [71612/01](#), 1er juillet 2003, et *Hachette Filipacchi Associés (ICI PARIS) c. France*, no [12268/03](#), § 40, 23 juillet 2009.

³⁸³ Cfr. STEDH Markx v. Belgium, 13 June 1979.

presenta unos límites, de modo que en determinadas situaciones se permite la injerencia del poder público. En primer lugar, la limitación debe estar prevista en la ley³⁸⁴, debe perseguir alguno de los fines previstos en el art. 8.2³⁸⁵ y debe justificarse como necesaria en una sociedad democrática³⁸⁶. Por otra parte, el TJUE, amparándose en el Derecho de la Unión Europea (art. 7 CDFUE), tampoco dista tanto de esta noción de vida privada³⁸⁷, aunque, a diferencia del CEDH, la Carta diferencia entre la vida privada y el derecho a la protección de datos (art. 8)³⁸⁸.

Aunque ambos conceptos denotan una reserva, en el caso de la vida privada la reserva está focalizada a proteger esta vida de las intrusiones externas del tipo que sea³⁸⁹, en la intimidad esta reserva se extiende a otros ámbitos que no son exclusivamente la vida privada. Mientras que la intimidad es “la esfera personal que está exenta del conocimiento generalizado de terceros”³⁹⁰, es la antítesis de lo público, la privacidad es aquel ámbito restringido a unos pocos, es el ámbito doméstico o familiar. Así, en tanto que representa la esfera personal que está regida por emociones y sentimientos, la intimidad abarca temas de

³⁸⁴ Malone v UK, para 66, Silver and Others v UK, ap. 85.

³⁸⁵ Estos fines son la seguridad pública, el bienestar económico del país (límite en el caso de los datos con interés tributario), orden y prevención de infracciones penales, etc...

³⁸⁶ Colon v The Netherlands, ap. 86 – 87.

³⁸⁷ Cfr. “Dicho artículo 7 reproduce, en esencia, el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, que garantiza el respecto a la intimidad, y el artículo 8 de dicha Carta proclama expresamente el derecho a la protección de los datos personales.” (STJUE, Caso C-275/06, 29 de enero de 2008, Productores de Música de España (Promusicae) v Telefónica de España, S.A.U., ap. 64.

³⁸⁸ STJUE Rijkeboer, C-553/07, ap. 47; STJUE Digital Rights Ireland y otros, C-293/12 y C-594/12, ap 53, y STJUE Google Spain y Google, C-131/12.

³⁸⁹ *It would be too restrictive to limit the notion [of private life] to an “inner circle” in which the individual may live his own personal life as he chooses and to exclude therefrom entirely the outside world not encompassed within that circle. Respect for private life must also comprise to a certain degree the right to establish and develop relationships with other human beings.* (Niemietz v. Germany, judgment of 16 December 1992).

³⁹⁰ BIDART CAMPOS, GERMÁN, *Manual de la Constitución Reformada*, t. I. [Buenos Aires](#): Editorial Ediar, 1998

creencia y moral³⁹¹. Ambos conceptos, no obstante, comparten la esfera económica de la persona, ya que se trata de un ámbito que afecta tanto al entorno familiar y cercano como al estrictamente personal.

En cuanto a privacidad económica se refiere, en el ámbito europeo los datos económicos forman parte de lo que se entiende es la vida privada, que engloba el art. 8.1 del Convenio. Ya en la primera resolución de la antigua Comisión Europea de Derechos Humanos se pronunció tajantemente sobre el carácter reservado de ciertos datos personales que tuvieran relación con los listados de gastos personales susceptibles de ser sometidos a imposición³⁹². Asimismo, en 1982, en el asunto X vs Belgium la Comisión³⁹³ (actual TJUE) se pronunció considerando que el listado de gastos personales, susceptibles de ser sometidos a imposición, constituye una injerencia en la vida privada del obligado tributario.

El Tribunal de Luxemburgo también ha reiterado en su doctrina la inclusión de los datos económicos, no solamente aquella referida a los gastos personales³⁹⁴, como parte de la vida privada de las personas. Los asuntos Funke v. France, Cremieux v. France o Miallhe v. France de 25 de febrero de

³⁹¹ GONZÁLEZ GAITANO, NORBERTO, *La trascendencia jurídica de la intimidad*, [Revista](#) de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos, núm. 1, 1991.

³⁹² Esto se debe a que la noción de círculo íntimo para el TEDH se extiende a otros ámbitos del individuo que los propios pensamientos y creencias del individuo, porque, entiende el Tribunal que la vida privada de las personas también se extiende a otros ámbitos como es la profesión, que puede conducir a otro tipo de actuaciones que forman parte de la vida privada. Entre otras sentencias que hayan sentado precedente, se encuentran “STEDH de 16 de diciembre de 1992, Niemietz c. Alemania, ap. 29; doctrina reiterada en las SSTEDH de 4 de mayo de 2000, Rotaru c. Rumania, ap. 43, y de 27 de julio de 2004, Sidabras y Džiautas c. Lituania, ap. 44”. (cfr. GUTIÉRREZ DAVID, M.E., “*Intimidad y propia imagen: los ecos del common law americano y la evolución de la jurisprudencia constitucional española*”, Nueva Época, n°14, Junio-Agosto, 2013., p.93)

³⁹³ X (Hardy-Spirlet) v Belgium, (App. No. 9804/82), 7 de diciembre de 1982, DR 231.

³⁹⁴ Cfr. SSTEDH de 2 de agosto de 1984, asunto Malone c. Reino Unido, ap. 67; de 24 de abril de 1990, asuntos Kruslin c. Francia, ap. 34, y Huving c. Francia, ap. 32; de 23 de noviembre de 1993, asunto A c. Francia, ap. 39; de 25 de marzo de 1998, asunto Kopp c. Suiza, ap. 64; ap. 46; de 12 de mayo de 2000, asunto Khan c. Reino Unido, ap. 27.

1993 sentaron doctrina al respeto, cuando en caso de registro en el domicilio por parte de la Aduana francesa, se incautó documentación que incluía cuentas corrientes, cheques, talones, documentos personales y de operaciones comerciales.

Aunque los datos económicos relativos a los gastos son considerados como ámbito de intimidad económica por los Tribunales europeos, el Reglamento europeo de protección de datos ha introducido un cambio sustancial que estriba en su objeto y que afecta a éste ámbito de la privacidad, pues tanto la antigua Directiva como la propia LOPD en su articulado relativo a la protección de los derechos fundamentales de las personas físicas, contemplan el derecho a la protección de los datos personales como una extensión del derecho a la intimidad³⁹⁵. En concreto, el Reglamento ha eliminado el derecho a la intimidad de su objeto, centrándose exclusivamente en la protección de los datos³⁹⁶, cuando se trata de dos derechos con distintos objetos de protección, el derecho a la intimidad pretende proteger la injerencia externa en el ámbito privado mientras que la protección de datos lo que pretende es salvaguardar los datos personales cedidos o tratados por terceros.

Además, la concepción que los datos con relevancia económica quedan sujetos a la protección del derecho a la intimidad o privacidad, y que por tratarse de información de carácter íntimo determina los límites sobre qué información de estas características puede o no ser facilitada a las

³⁹⁵ El art. 1 de la LOPD dice que “La presente Ley Orgánica tiene por objeto garantizar y proteger, en lo que concierne al tratamiento de los datos personales, las libertades públicas y los derechos fundamentales de las personas físicas, y especialmente de su honor e intimidad personal y familiar”. Igual que la antigua Directiva en su art. 1.1 “Los Estados miembros garantizarán, con arreglo a las disposiciones de la presente Directiva, la protección de las libertades y de los derechos fundamentales de las personas físicas, y, en particular, del derecho a la intimidad, en lo que respecta al tratamiento de los datos personales”.

³⁹⁶ Art. 1.1 y 1.2. “El presente Reglamento establece las normas relativas a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de los datos personales y las normas relativas a la libre circulación de tales datos. El presente Reglamento protege los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas y, en particular, su derecho a la protección de los datos personales”

Administraciones tributarias aunque estos datos contengan información de relevancia tributaria, produce una indeterminación jurídica sobre el concepto de relevancia tributaria que hace que su percepción y limitaciones varíe según el nivel normativo en el que se encuentre.

“The exchange of information is regarded as an essential tool in the fight against tax evasion. It is necessary to ensure that the pre-conditions for a lawful and fair processing of data in this context are complied with. The prevention of tax evasion is an objective of general public interest and at the same time an activity which impacts the private sphere of every citizen. States have to pursue such an objective with full respect for individuals’ fundamental rights, in particular, the right to private life and the protection of personal data, as required by European and international legal instruments”³⁹⁷.

1.2.- El derecho a la protección de datos

El consejo de Europa aprobó el Convenio nº 108 de 28 de enero de 1981 para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal. Su objeto de aplicación cuando hay un tratamiento automatizado de datos es la protección del derecho a la vida privada, aunque cabe la posibilidad de extender el ámbito subjetivo de éste Convenio a las personas jurídicas. El art. 3.2 del propio Convenio dice que también puede aplicarse sobre “informaciones relativas a agrupaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, compañías o cualquier otro organismo compuesto directa o indirectamente de personas físicas, tengan o no personalidad jurídica”³⁹⁸. Esta disposición queda a merced de la normativa interna de los Estados adoptantes del Convenio, pero es importante recalcar que se dio la posibilidad de extender el ámbito de protección del tratamiento de los datos personales, con opción de acudir al TEDH.

³⁹⁷ Article 29 data protection working party, Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes, 2015, p.2.

³⁹⁸ Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, J.I., op. cit., p. 161.

En enero de 2012 la Comisión Europea propuso una reforma de la normativa de protección de datos que existía³⁹⁹, basada en la necesidad de adaptar el marco normativo al contexto actual, liderado, principalmente, por las nuevas tecnologías. Como dijo ya la Comisión en la MEMO/10/542 “*The benefits of this technology to individuals, businesses and public authorities must go hand in hand with the necessary respect for personal data. Individuals' personal data must be effectively protected, whatever the technology used*”⁴⁰⁰. Ante este panorama, el objetivo que se marcó la Comisión fue lanzar un paquete de nuevas normas ideadas para que los ciudadanos tuvieran el control sobre sus datos personales y, a su vez, para agilizar los negocios⁴⁰¹ dentro de la Unión, con un enfoque y niveles de protección que permitieran en unos años llevar a cabo un Mercado Único Digital⁴⁰².

Como resultado final de esta propuesta, en abril de 2016 se aprobaron el Reglamento 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), que entrará en vigor en el 25 de mayo de 2018; y la Directiva 2016/680 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por parte de las autoridades competentes para fines de prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales o de

³⁹⁹ COMISIÓN EUROPEA, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-46_en.htm?locale=en

⁴⁰⁰ COMISIÓN EUROPEA, MEMO/10/542, Bruselas 4.10.2010, p.1 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-10-542_en.htm?locale=fr

⁴⁰¹ Cfr. COMISIÓN EUROPEA, <http://ec.europa.eu/justice/data-protection/>

⁴⁰² La COMISIÓN EUROPEA define este proyecto del siguiente modo: “*The Juncker Commission's aim is to create a Digital Single Market, where the free movement of goods, persons, services and capital is ensured — and where citizens and businesses can seamlessly and fairly access online goods and services: whatever their nationality, and wherever they live*” (Comisión Europea, <http://ec.europa.eu/priorities/digital-single-market/>).

ejecución de sanciones penales, y a la libre circulación de dichos datos y por la que se deroga la Decisión Marco 2008/977/JAI del Consejo⁴⁰³.

El derecho a la protección de datos se reconoce explícitamente en el art. 16 TFUE y en el art. 8 de la CDFUE. En cambio, este derecho no está expresamente previsto en el CEDH, que sólo reconoce en su art. 7 la protección de la vida privada y familiar. Tanto el art. 16 TFUE como el art. 8 CDFUE empiezan diciendo lo mismo: “toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan”. Como es lógico, el art. 8 CDFUE desarrolla esta máxima dándole mayor cuerpo en cuanto al tratamiento que deben recibir los datos, que tiene que ser leal y destinado a fines concretos, del mismo modo que toda persona tiene derecho a acceder a los datos que le conciernan y a poder rectificarlos⁴⁰⁴. Sin embargo, un punto en común entre ambas normas fundamentales es el sujeto a quien va dirigida la protección de datos: las personas físicas. El art. 16 TFUE, al mencionar las normas de protección de datos de carácter personal, se refiere claramente a las personas físicas⁴⁰⁵.

Donde se deja patente a quien va destinada la protección de los datos personales es en las normas de desarrollo de la protección de datos. La antigua Directiva 95/46/CE y el Reglamento 2016/679 ambos hacen referencia a “la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos”. Y es que el propio

⁴⁰³ La Decisión Marco 2008/977/JAI está enfocada relativa a la protección de datos personales tratados en el marco de la cooperación policial y judicial en materia penal, por lo que no resultará de tanta relevancia para esta investigación.

⁴⁰⁴ Art. 8.2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que la conciernan y a su rectificación.

⁴⁰⁵ Art. 16.2: El Parlamento Europeo y el Consejo establecerán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las normas sobre protección de las personas físicas respecto del tratamiento de datos de carácter personal por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, así como por los Estados miembros en el ejercicio de las actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, y sobre la libre circulación de estos datos.

articulado de ambas normas ya establecía respecto del objeto de la Directiva y el Reglamento su focalización en la protección de los datos de personas físicas. Es más, el propio Reglamento en el apartado 14 de su preámbulo deja claro que no queda bajo su protección el tratamiento de datos relativos a personas jurídicas de cualquier índole, especificando la ausencia de protección para empresas⁴⁰⁶ en cuanto al tratamiento de los ficheros se trata.

En primer lugar, tal y como indica el nombre del Reglamento, se refiere a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE. Por lo que respecta al titular de los derechos que garantiza la norma europea es la persona física. No obstante, esto no significa que las personas jurídicas queden necesariamente desamparadas en lo que respecta a la protección de datos, aunque, como indica el TJUE en las sentencias de los casos *Volker und Markus Schecke y. Eifert v. Land Hessen y Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung* (C-92/09 y C-93/09), el grado de protección de las entidades es distinto.

Al revisar la expresión utilizada en la Carta, el art. 8 se refiere a "toda persona" o a "personas", sin especificar si se trata de personas físicas o jurídicas. Esta ambigüedad es la que posibilita la cobertura de la protección de datos también para las personas jurídicas. Sin embargo, esta protección pende del hecho que las personas jurídicas sean identificables en una persona física. Es decir, los art. 7 y 8 de la Carta se aplican sobre la información de toda persona física identificada o identificable⁴⁰⁷. Y es que la sentencia del TJUE de los casos

⁴⁰⁶ Ap. 14 "no regula el tratamiento de datos personales relativos a personas jurídicas y en particular a empresas constituidas como personas jurídicas, incluido el nombre y la forma de la persona jurídica y sus datos de contacto." Este mismo apartado se reproduce en la Directiva en el ap. 23 del preámbulo "Considerando que las legislaciones relativas a la protección de las personas jurídicas respecto del tratamiento de los datos que las conciernan no son objeto de la presente Directiva".

⁴⁰⁷ TEDH, sentencias *Amann c. Suiza* de 16 de febrero de 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-II, § 65, y *Rotaru c. Rumanía* de 4 de mayo de 2000, *Recueil des arrêts et décisions* 2000-V, § 43, STJUE de 9 de noviembre de 2010 caso C-92/09 y 93/09 *olker und Markus*

acumulados 92/09 y 93/09 se muestra muy clara cuando al analizar la publicación de datos de personas físicas y jurídicas en las que se identifica por su nombre, dice que “las personas jurídicas sólo pueden acogerse a la protección de los artículos 7 y 8 de la Carta frente a dicha identificación en la medida en que en la razón social de la persona jurídica se identifique a una o varias personas físicas”⁴⁰⁸, porque se considera que el efecto que puede suponer lesionar el derecho a la protección de datos de una persona física es distinto que el de lesionar tal derecho a una persona jurídica y, además hay que racionalizar el coste de las medidas⁴⁰⁹.

Eso significa que si la empresa no queda vinculada a la identificación de una persona física⁴¹⁰, se da a entender que ésta no goza de protección alguna por la Carta de derechos Fundamentales. Esta falta de protección de las personas jurídicas se detecta también en el Convenio de Derechos Humanos. Por otra parte, resulta comprensible que al no ser personas físicas, humanas, sino jurídicas, queden excluidas de la normativa. Sin embargo, aunque el Convenio no prevea el derecho de protección de datos, distintos casos afectados en esta materia han llegado a vincularlo con la vulneración del art. 8, relativo a la protección de la vida privada⁴¹¹. Una compañía puede acceder al TEDH, pero no por el art. 8.

Schecke GbR (C-92/09), Hartmut Eifert (C-93/09) v Land Hessen y Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, ap. 52.

⁴⁰⁸ STJUE de 9 de noviembre de 2010 caso C-92/09 y 93/09 *olker und Markus Schecke GbR* (C-92/09), Hartmut Eifert (C-93/09) v Land Hessen y Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, ap. 52.

⁴⁰⁹ En el caso concreto el Tribunal considera que la proporcionalidad del coste que supone para las autoridades comprobar si hay el nombre de cada persona jurídica identifica a alguna persona física. (STJUE Casos C-92/09 y 93/09, ap. 87) En este sentido la sentencia del TEDH de 9 de marzo de 2009, caso *K.U. v Finland* application 2872/02, ap. 48 hace mención al sobrecoste que puede suponer a la administración

⁴¹⁰ “Se entiende por identificada o identificable, Se considera que una persona es identificada cuando la información disponible indica directamente a quién pertenece, sin necesidad de realizar una averiguación posterior. Por su parte, una persona es identificable cuando, aunque no haya sido identificada todavía, sea posible hacerlo” (Gil González, E., *Big Data, Privacidad y protección de datos*, Agencia Española de Protección de Datos, 2016 p.47).

⁴¹¹ STEDH de 26 de marzo de 1985, *X and Y v. the Netherlands* application [8978/80](#).

El acceso arbitrario a ciertos datos, es decir, una transparencia desmesurada por parte de autoridades públicas o privadas amparadas ante el interés general, puede entrar en la esfera de la intimidad y la vida privada. Como dice la TEDH *“The Court reiterates that, although the object of Article 8 is essentially to protect the individual against arbitrary interference by the public authorities”*⁴¹². El TEDH en el caso Roman Zakharov v. Russia application. 47143/06, *“The Court concluded that the Russian legal provisions governing interception of communications did not provide for adequate and effective guarantees against arbitrariness and the risk of abuse which was inherent in any system of secret surveillance, and which was particularly high in a system such as in Russia where the secret services and the police had direct access, by technical means, to all mobile telephone communications.”*⁴¹³. Es más, y entramos en otro frente problemático, el Tribunal consideró que *“Russian law did not meet the “quality of law” requirement and was incapable of keeping the interception of communications to what was “necessary in a democratic society”*⁴¹⁴.

Este mismo argumento fue utilizado por el TJUE en el caso Facebook⁴¹⁵, en el que consideraba que la posibilidad de acceder indiscriminadamente a los datos de los ciudadanos europeos por parte del Gobierno de los Estados Unidos no respetaba este derecho, motivo por el cual se suspendió la Decisión, que ha sido recientemente modificada por la Decisión de Ejecución 2016/1250. En esta misma línea, el Reglamento europeo de protección de datos procura que antes de intercambiar datos con terceros Estados fuera de la UE la Comisión tenga

⁴¹² STEDH de 9 de marzo de 2009, caso K.U. v Finland application 2872/02, ap

⁴¹³ STEDH de 4 de diciembre de 2015, caso Roman Zakharov v. Russia application. 47143/06, Resumen. A parte de este ejemplo, se pueden encontrar otros casos de ciudadanos que han considerado que se vulneraba su derecho a la protección de la vida personal y familiar a través de una vulneración de sus datos. Los casos más recientes son:

⁴¹⁴ STEDH de 4 de diciembre de 2015, caso Roman Zakharov v. Russia application. 47143/06, ap. 6.

⁴¹⁵ Caso C-362/14 Maximilian Schrems v Data Protection Commissioner ap. 33. Y ap. 96: *una normativa que permite a las autoridades públicas acceder de forma generalizada al contenido de las comunicaciones electrónicas lesiona el contenido esencial del derecho fundamental al respeto de la vida privada garantizado por el artículo 7 de la Carta*

que evaluar el grado de “*rule of law*” de un Estado, no asociándolo directamente con ser un Estado democrático, sino con el cumplimiento de sus leyes y el respeto por los derechos humanos⁴¹⁶. Esto se analiza más adelante al tatar el derecho de acceso a los datos.

En resumidas cuentas, las tendencias *transparentistas* y la concepción que vincula la protección de los datos personales a la intimidad de las personas, como propio de personas físicas, deja a las personas jurídicas ante un vacío normativo. Y es que el propio TJUE dice “las personas jurídicas ya están sometidas a una obligación acrecentada de publicación de los datos que les conciernen”, de modo que existe la concepción de que los datos de las personas jurídicas tienen que ser prácticamente públicos. Por tanto, salvo información susceptible de revelar secretos profesionales o comerciales, no parece haber, generalmente, una inclusión de las personas jurídicas en el derecho a la protección de datos personales. Sin embargo, como dice, Plaza Penadés “el daño derivado del tratamiento erróneo de los datos es el mismo en las personas físicas que en las jurídicas y que, en consecuencia, deberían de gozar de los mismos derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos, por lo que de cara a futuras modificaciones legales sobre la materia se sugiere una reforma en este sentido”⁴¹⁷. En consecuencia, por lo que respecta al tratamiento de datos y ficheros los provenientes de entidades con personalidad jurídica quedan excluidos del marco de protección que ofrece no tan sólo la norma interna sino también la Directiva, el Reglamento europeo e incluso por parte de las normas de Derecho primario de la UE.

Así, pues, volviendo a la comparativa entre el Reglamento europeo y la Directiva, hay que destacar que el objeto de protección son los derechos de los ciudadanos en cuanto al tratamiento de los datos de carácter personal, incluyendo en la definición de tratamiento cualquier tipo de operación que se realice con los datos incluida la recogida o la transmisión de los mismos dentro

⁴¹⁶ Véase art. 45.1.a) Del Reglamento y el epígrafe 3.3.2.1 sobre derecho de acceso.

⁴¹⁷ PLAZA PENADÉS, J. *Protección de datos de las personas jurídicas*, 28 de enero de 2009, http://www.legaltoday.com/practica-juridica/publico/proteccion_de_datos/proteccion-de-datos-de-las-personas-juridicas

de un mismo Estado de la Unión como en varios Estados miembros, que es lo que se entiende como tratamiento transfronterizo. El trato que da el Reglamento, en comparación con la Directiva, a los datos con trascendencia económica no deja de ser el mismo, aunque hay matices que son relevantes. Como dice el preámbulo de la Directiva, aunque un país tercero no ofrezca un nivel adecuado de protección, igualmente se podrán transferir datos cuando éstos respondan a un interés público como es el intercambio de información entre administraciones tributarias⁴¹⁸.

En este caso el Reglamento continúa aplicando esta misma tónica, aunque especifica que la Comisión puede considerar que un país o una organización internacional no tengan un nivel de protección adecuado. Pero si este Estado calificado como tal, resulta cumplir los requisitos del Reglamento, se pueden iniciar consultas entre la Comisión y el territorio en cuestión para iniciar las transferencias de datos⁴¹⁹. También como excepción a estas medidas quedan los datos con trascendencia tributaria, de modo que los denominados derechos del interesado quedan limitados en virtud del art. 23.1.e del Reglamento. Estos derechos del interesado, que pasan por la transparencia de la información y el acceso a la misma, se identifican con los denominados derechos ARCO y las garantías que los rodean.

1.3.- Los derechos ARCO

Los derechos ARCO a nivel europeo quedan recogidos como tal en primera instancia en la sección V de la Directiva 95/46/CE que ha sido modificada por el

⁴¹⁸ En principio se establece la prohibición de transferir datos a países que no respondan con el mismo nivel de protección (ap. 57), pero inmediatamente se dice “considerando que han de establecerse excepciones a esta prohibición en determinadas circunstancias, cuando el interesado haya dado su consentimiento, cuando la transferencia sea necesaria en relación con un contrato o una acción judicial, cuando así lo exija la protección de un interés público importante, por ejemplo en casos de transferencia internacional de datos entre las administraciones fiscales o aduaneras o entre los servicios competentes en materia de seguridad social” (ap. 58).

⁴¹⁹ Ver ap. 107 y ss del preámbulo.

Reglamento 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 de protección de datos. Es interesante hacer una comparativa de la situación en la que se encontraban estos derechos regulados en la Directiva y como se encuentran ahora en el Reglamento; aunque éste haya entrado ya en vigor, se han dejado dos años de margen hasta su obligado cumplimiento a partir del 25 de mayo de 2018. Esto se debe, en parte, a las adaptaciones que tendrán que realizar ciertos organismos públicos y privados, para adaptarse a la nueva regulación de los derechos ARCO.

Éstos se encuentran regulados en el art. 10 y 11 de la Directiva, cuyo contenido dice que cuando los datos obtenidos hayan sido recabados del propio interesado como por parte de terceros habrá que informar a la persona interesada sobre quien es el responsable del tratamiento de los datos, los fines para los que van a ser objeto de tratamiento, los destinatarios e incluso deberá informársele de la existencia de derechos de acceso y rectificación a sus propios datos. Por tanto, los interesados pueden obtener por parte de los que realizan tratamiento de datos un acceso libre a sus datos que han sido objeto de tratamiento, tienen derecho a conocer como se han tratado esos datos y tienen derecho a rectificar y suprimir o bloquear todos aquellos que sean inexactos o incompletos, del mismo modo que tienen derecho a que se notifique a terceros que disponían de sus datos, todas aquellas rectificaciones o supresiones que se hayan realizado.

El Reglamento que modifica la Directiva ha introducido nuevos requisitos relativos a la información que debe facilitarse en cuanto al interesado se refiere. En el caso de datos recabados directamente del propio interesado⁴²⁰, entre estos requisitos nuevos se encuentra informar sobre los datos del delegado de protección de datos⁴²¹, la intención del responsable del tratamiento de transferir

⁴²⁰ Cfr. Art. 13 del Reglamento.

⁴²¹ El delegado es una nueva figura que aprobó el Parlamento europeo con el Reglamento, como especialista en protección de datos junto al responsable y al representante. Los delegados tienen la misión de asesorar a los responsables en el tratamiento de protección de datos en el tratamiento o en el impacto que suponga realizar determinadas acciones, supervisar el cumplimiento de la legislación de protección de datos y, básicamente, actuar

los datos a un tercer país u organización, si fuera el caso, y si así fuera, si existe la decisión de la Comisión⁴²² por la que considera adecuada o no la transferencia de esos datos. Por otra parte, deberá informársele sobre los intereses legítimos del responsable del tratamiento o de un tercero que pueda verse afectado por la transferencia o tratamiento de los datos, siempre y cuando estos intereses no prevalezcan por encima de los intereses o derechos y libertades fundamentales del interesado.

Además, en aras de garantizar una transparencia en el proceso de tratamiento de los datos deberá precisarse el plazo durante el cual se conservarán los datos, el derecho a solicitar el acceso a estos datos y la rectificación, supresión u oposición al tratamiento (aunque sobre este punto ya debía informarse en la Directiva) incluso sobre un nuevo derecho regulado como el derecho a la portabilidad de los datos⁴²³. Se detalla también el derecho a poder retirar el

como punto de conexión entre las autoridades y las entidades que se dedican al tratamiento masivo de datos. Por tanto, se trata de un cargo obligatorio cuando el tratamiento de datos se lleve a cabo por un organismo público, una empresa con más de 250 trabajadores que se dediquen al tratamiento masivo de datos, o cuando el tratamiento de los datos requiera un seguimiento constante de los interesados sobre los que se están tratando los datos (art. 37 a 39 del Reglamento).

⁴²² Ya en la Directiva se preveía que cuando tuviese que transferirse datos a países terceros, éstos deben garantizar un nivel adecuado de protección de datos. Este nivel se evaluará en cada caso, atendiendo a las transferencias, la naturaleza e Iso datos, los fines, etc... Los Estados y la Comisión deben informarse recíprocamente sobre sus consideraciones sobre un tercer país. Si la Comisión cree que un tercer Estado no cumple con los requisitos de protección de datos, los Estados miembros deben tomar las medidas oportunas para no transferir datos a ese país, hasta que la Comisión haya cerrado las negociaciones pertinentes con tal Estado. Entonces, una vez tomada una decisión, los Estados miembros reaccionarán y se adaptarán a lo establecido por la Comisión.

⁴²³ Se define este derecho como el derecho del interesado “a recibir los datos personales que le incumban, que haya facilitado a un responsable del tratamiento, en un formato estructurado, de uso común y lectura mecánica, y a transmitirlos a otro responsable del tratamiento sin que lo impida el responsable al que se los hubiera facilitado.” Como se indica en el art. 20 del Reglamento.

consentimiento sobre el tratamiento cuando lo hubiera tenido que dar; así como el derecho a poder presentar una reclamación ante una autoridad de control⁴²⁴.

En cuanto a los nuevos requisitos cuando la información recabada proviene de un tercero y no directamente del interesado⁴²⁵, la Directiva preveía los mismos requisitos que para los casos en que la información procediera directamente del interesado, el Reglamento, pero, ha cambiado sustancialmente. Si bien se aumentó el número de derechos del interesado cuando los datos procedieran de él mismo, en caso de procedencia de terceros y, por tanto, de ausencia de control del interesado. Se ha introducido también la figura del delegado de protección de datos y se prevé una mayor seguridad en caso de transferir datos a terceros Estados, ya que tendrá que informarse de la intención de la personas que pretende transferir estos datos, siempre siguiendo las medidas tomadas por la Comisión.

Asimismo se informará sobre el plazo que se conservarán los datos, los intereses del responsable del tratamiento, los derechos de acceso, rectificación, cancelación, oposición y portabilidad, así como la posibilidad de retirar el consentimiento sobre el tratamiento igual que si se hubieran cedido los datos personalmente. Como novedad, se tendrá derecho a saber la fuente de la que proviene la cesión de los datos personales. Si fueran fuentes de acceso público, es decir, abiertas al público y no necesariamente procedentes de órganos públicos, si existen decisiones automatizadas para elaborar perfiles, lo que significa que se dará a conocer al interesado si se ha practicado algún tipo de procedimiento de Big Data, junto con las consecuencias que esto puede provocar y la relevancia de tales decisiones⁴²⁶. Si el responsable del

⁴²⁴ Una autoridad de control es aquella designada a nivel local, regional, estatal o europeo para delimitar los requisitos de protección de datos sobre las materias que le son de su competencia, como por ejemplo la Agencia Española de Protección de Datos, la Autoridad Catalana de Protección de Datos, la Autoridad Común de Control de Europol o de Shengen,...

⁴²⁵ Cfr. Art. 14 del Reglamento.

⁴²⁶ Los apartados 71 y 72 del preámbulo al Reglamento se comenta la limitación de tales decisiones automatizadas, ya que éstas sólo deben permitirse en unas condiciones concretas

tratamiento quisiera utilizar los datos recibidos para otro fin que el inicialmente previsto, deberá informar al interesado antes de hacerlo. Toda esta información deberá facilitarse en el plazo máximo de un mes, una vez obtenidos los datos.

No obstante, el Reglamento prevé una serie de excepciones generales para no llevar a cabo toda esta serie de comunicaciones al interesado: cuando el mismo ya disponga de la información, cuando haya resultado materialmente imposible o el coste de realizar tal comunicación sea desproporcionado. Cuando los datos deban seguir teniendo un carácter confidencial debido al secreto profesional u alguna otra obligación de secreto. También cuando hubiera un interés público en el tratamiento de los datos, igual que fines científicos, estadísticos y su comunicación suponga un perjuicio a los fines que pretenden lograrse con el tratamiento de la información. Ante este tipo de casos de incomunicación con el interesado, los responsables están obligados a tomar las medidas necesarias para proteger los derechos, intereses y libertades del mismo, aun cuando esta información se revele al público.

Por otra parte, la normativa prevé que tampoco se informará al interesado cuando la obtención de los datos esté establecida por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros establezca medidas que se consideren adecuadas para proteger los intereses legítimos de los interesados a los que no se va a notificar tal información. Esta última cláusula da que reflexionar sobre si se puede considerar una medida genérica para evitar notificar la mayor parte de los tratamientos de datos personales cuando los datos no se han solicitado al interesado.

Y es que en todo momento se hace mención del “interesado”, porque el Reglamento distingue entre interesado, titular de los datos y afectados. Un titular de unos datos puede ser a la vez un interesado y un afectado por un tratamiento de sus datos personales, pero no necesariamente se tiene que ostentar la condición de titular para ser necesariamente un interesado o un

y en tales casos el Comité Europeo de Protección de Datos debe tener la posibilidad de formular orientaciones.

afectado, ya que el tratamiento de unos datos de los que no se es titular pueden afectar a uno e interesar a otro. Un ejemplo muy claro es la subida de fotos a las redes sociales, las sube un tercero, quien es el titular del fichero, pero el afectado es otro que aparece en la imagen, y aún esta imagen es explotada comercialmente o con otros fines por otro que no es ni el titular ni el afectado ⁴²⁷.

Los derechos de ARCO, se han regulado de nuevo en el Reglamento bajo otro nombre, derechos ARSO: Acceso, rectificación, supresión y oposición. El propio cambio de denominación indica un cambio en la concepción de esta variante del derecho de protección de datos.

1.3.1.- El derecho de acceso

En primer lugar, el derecho de acceso se regula como un derecho fundamental de la UE en el art. 42 de la CDFUE en cuanto a manifestación de la transparencia de la documentación pública para con la ciudadanía⁴²⁸. Sin embargo, el derecho de acceso a su propia información, regulado en la Directiva y el Reglamento de protección de datos, resulta un tanto distinto. El Reglamento lo ha ampliado en cuanto a la información a la que los interesados,

⁴²⁷ Lo comenta VARELA ADSUARA, B. “De quien son los datos?”

http://economia.elpais.com/economia/2016/09/06/actualidad/1473151521_565634.html?id_exte_rno_rsoc=TW_CC.

⁴²⁸ “The right guaranteed in this Article has been taken over from Article 255 of the EC Treaty, on the basis of which Regulation (EC) No 1049/2001 has subsequently been adopted. The European Convention has extended this right to documents of institutions, bodies and agencies generally, regardless of their form (see Article 15(3) of the Treaty on the Functioning of the European Union). In accordance with Article 52(2) of the Charter, the right of access to documents is exercised under the conditions and within the limits for which provision is made in Article 15(3) of the Treaty on the Functioning of the European Union.” (EU AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS <http://fra.europa.eu/en/charterpedia/article/42-right-access-documents>).

sean titulares o no, pueden solicitar. La primera diferencia que demuestra un mayor acceso a la información es el planteamiento de este derecho.⁴²⁹

Y es que en la Directiva el articulado decía que los Estados garantizan a los interesados el derecho de obtener del responsable del tratamiento aquella información relativa al propio tratamiento: si existe o no tal tratamiento, cuáles son los fines, las categorías en que se clasifican los datos, los destinatarios de esos datos, cómo funciona el tratamiento. Es decir, cuál es la lógica de dicho tratamiento, a la vez que disponen de la posibilidad de rectificar, suprimir o bloquear el tratamiento si los datos no son correctos o son inexactos o si existen decisiones automatizadas sobre los mismos. Pero en ningún momento se hace mención al acceso propiamente a los datos, sino solamente a la información relativa al tratamiento de los mismos.

Finalmente, cuando se solicite el acceso a los datos, el interesado tendrá derecho a recibirlo en un formato concreto. Esto viene regulado por el derecho a la portabilidad, un nuevo derecho enmarcado en los ARCO. La portabilidad se refiere tanto a la inteligibilidad de la información como a la distribución de la misma. Se obliga al responsable de los datos a entregarlos al interesado en un formato y estructura razonable y “de lectura mecánica”; asimismo estos datos pueden ser transmitidos a otro responsable sin que el primero pueda oponerse. Se trata, pues, de una libre circulación de datos del propio interesado, tal y como dice el art. 20 que lo regula. Este derecho se aplica solamente en dos situaciones, cuando haya un tratamiento automatizado de datos (Big Data) o siempre que el interesado dé su consentimiento explícito⁴³⁰. Estamos, por

⁴²⁹ Art. 12 Directiva.

⁴³⁰ En este sentido cabe remarcar lo que Navas Navarro reflexiona sobre el fenómeno Big Data que se puede aplicar al derecho a la portabilidad como libre distribución de datos cuando hay un tratamiento automatizado de datos: “Dentro del grupo de destinatarios debería comprenderse al encargado del tratamiento contratado por el responsable y, en su caso, los posibles subencargados del mismo que, a su vez, haya contratado el encargado. Debe notarse que, en la mayoría de casos, sobre todo, cuando se manejan Big Data y el proveedor de servicios de computación en la nube es una multinacional, lo usual es la subcontratación de las diferentes operaciones en qué consiste el tratamiento de los datos. Esta información debe estar disponible para el titular de los datos, en la medida en que si encargado y subencargados no se

tanto, ante una manifestación más del intento de reforzar la transparencia en este Reglamento⁴³¹.

En el Reglamento la información se ha particularizado de tal modo que el derecho ya no se plantea como una garantía que deben procurar los Estados miembro hacia los interesados en los datos, sino que se reconoce como un derecho subjetivo pleno. Los interesados tienen el derecho a conocer qué tratamiento se les está dando a sus datos personales, si están siendo tratados o no y, en cualquier caso, el derecho a acceder a los mismos, además de toda una información adicional relativa al tratamiento de los datos y sus términos de conservación datos. El resto de criterios son los mismos que en la Directiva, no han variado⁴³²; la principal diferencia, como se ha dicho, estriba en la concepción del derecho.

Por la forma en la que estaba redactada la Directiva se podía interpretar que el derecho al acceso quedaba circunscrito al tratamiento de esta información adicional; no obstante, el Reglamento ha remarcado y aclarado el derecho a

ajustan a la finalidad perseguida con el tratamiento de los datos ocasionando daños al titular de los mismos, serán considerados como responsables del tratamiento” (NAVAS NAVARRO, S. “*Computación en la nube: Big Data y protección de datos personales*” InDret Revista para el análisis del Derecho, Octubre 2015, p.27)

⁴³¹ La definición de transparencia como “*availability of information about an actor that allows other actors to monitor the workings or performance of the first actor*” se plasma perfectamente en la intención puesta en la portabilidad de los datos.(Cfr. KASYMOVA, J., MARQUES FERREIRA, M.A., and PIOTROWSKI, S.J., “*Do Open Data Initiatives Promote and Sustain Transparency? A Comparative Analysis of Open Budget Portals in Developing Countries* en ZHANG, J.,LUNA-REYES, L.F., PARDO, T.A., SaAYOGO, D.S. (Eds.), *Public Administration and Information Technology, Information, Models, and Sustainability,Policy Informatics in the Age of Big Data and Open Government*, Springer, 2016, p.138 y MEIJER A (2013) *Understanding the complex dynamics of transparency*. Public Adm Rev 73(3):429–439)

⁴³² Cfr. Art. 15 Reglamento. En este sentido la sentencia del asunto C-553/07 *College van burgemeester en wethouders van Rotterdam v M.E.E. Rijkeboer*, dice en el ap. 47 “a Directiva no precisa si el derecho de acceso a la información sobre los destinatarios o categorías de destinatarios de los datos principales y sobre el contenido de los datos comunicados concierne al pasado y, en su caso, a qué período del pasado.”. Aunque el Reglamento sigue sin ser claro, al menos fuerza a que los datos se conserven por un período limitado de tiempo.

acceder a los datos sin ser tratados. Es decir, a la totalidad de datos e información que poseen los encargados de llevar a cabo el tratamiento. Esto queda patente cuando en el apartado 3 se dice que los responsables del tratamiento deben facilitar una copia de los datos que van a ser objeto de tratamiento, siempre teniendo en cuenta el coste que esto supone, dejando clara la priorización del uso de medios electrónicos para reducir los cánones de consumo.

Por otra parte, también se ha incorporado en el articulado el contexto de transferencia internacional de datos. En estos casos los interesados tienen el derecho a ser informados de las garantías de la transferencia, que incluye una diversidad de instrumentos legales⁴³³, a parte de las autorizaciones que hagan de forma expresa las autoridades de control (Agencias de protección de datos, por ejemplo). Estas garantías son, por ejemplo los convenios internacionales de intercambio de información. No obstante, puede ocurrir que estas garantías que se pensaba que cumplían con los requisitos necesarios para garantizar la protección de los datos que se transfieren, en realidad no se estén ofreciendo de forma fehaciente, como ocurrió con el llamado caso Facebook.

Supuestamente la Decisión 2000/520 de la Comisión Europea declaró a los Estados Unidos un país cuya legislación y praxis se adecuaba a los principios de puerto seguro para la protección de la vida privada establecidos con arreglo a la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, sin embargo, el ciudadano austríaco Maximilian Schrems denunció, a raíz del caso Snowden⁴³⁴, que los EE.UU. no cumplían con las garantías adecuadas al

⁴³³ Se contemplan en el art. 46.2 del Reglamento y son: instrumento jurídicamente vinculante y exigible entre las autoridades u organismos públicos, normas corporativas vinculantes, cláusulas tipo de protección de datos adoptadas por la Comisión, códigos de conducta, mecanismos de certificación y, siempre que exista una autorización de las autoridades de protección de datos todas aquellas cláusulas privadas firmadas entre los responsables del tratamiento de los datos y los destinatarios de los mismos en el tercer Estado o lo que dispongan los acuerdos administrativos.

⁴³⁴ La primicia de las declaraciones de Edward Snowden se realizaron en el Washington Post: <https://www.washingtonpost.com/politics/edward-snowden-says-motive-behind-leaks-was-to->

permitir el acceso indiscriminado a los datos personales por parte de las autoridades gubernamentales estadounidenses⁴³⁵.

La respuesta del TJUE fue invalidar la Decisión 2000/520 e interrumpir la transferencia de datos con los EE.UU. situación que condujo a renegociar el marco de garantías, que ha terminado con la Decisión de Ejecución 2016/1250 de la Comisión de 12 de julio, con arreglo a la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la adecuación de la protección conferida por el Escudo de la privacidad UE-EE.UU. Además, como marco para considerar un tercer Estado como suficientemente garante, el Reglamento de protección de datos exige la evaluación de “Estado de Derecho, el respeto de los derechos humanos y las libertades fundamentales, la legislación pertinente tanto general como sectorial, incluida la relativa a la seguridad pública, la defensa, la seguridad nacional y la legislación penal, y el acceso de las autoridades públicas a los datos personales, así como la aplicación de dicha legislación”⁴³⁶

Este párrafo está dirigido, precisamente, a prevenir lo ocurrido con los EE.UU, donde aún disponiendo del marco legal garante, la aplicación de la legislación y el acceso de las autoridades se consideraron desmedidos por parte del TJUE. A parte, se valorará si existen una o más autoridades independientes de control que garanticen el cumplimiento de la protección de datos y cooperen con las autoridades de la Unión, a la vez que se evaluarán los compromisos internacionales asumidos con las organizaciones internacionales como son la OCDE, la ONU, la FATF, OMC, FMI, y un largo etcétera. En otras palabras, se evaluará el grado de compromiso con el respeto hacía el modelo de Estado que las instituciones (incluyendo lobbies y Estados) que lideran la política

[expose-surveillance-state/2013/06/09/aa3f0804-d13b-11e2-a73e-826d299ff459_story.html?tid=pm_politics_pop](https://www.ejustice.europa.eu/doing_search.do?method=doSearch&lang=es&table=expose-surveillance-state/2013/06/09/aa3f0804-d13b-11e2-a73e-826d299ff459_story.html?tid=pm_politics_pop)

⁴³⁵ Cfr. Caso C-362/14 Maximilian Schrems v Data Protection Commissioner ap. 33. Y ap. 96: *una normativa que permite a las autoridades públicas acceder de forma generalizada al contenido de las comunicaciones electrónicas lesiona el contenido esencial del derecho fundamental al respeto de la vida privada garantizado por el artículo 7 de la Carta.*

⁴³⁶ Cfr. Art. 45.1.a) Reglamento.

internacional pretenden conducirlo. Ahora mismo, este modelo de Estado pasa por el respeto al imperio de la Ley (tanto *hard* como *soft law*).

Sin embargo, aunque parece que el derecho de los ciudadanos a acceder a sus propios datos se ha reforzado tanto en el acceso en si como en las garantías que rodean el acceso, las limitaciones que se contemplan en el Reglamento continúan blindando toda la información que pudiera afectar a los intereses públicos generales de la Unión o de un Estado miembro. Concretamente, limitar el acceso a la información cuando hubiera “un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social”. Así, pues, cuando haya una transferencia internacional de datos de carácter financiero o tributario, al quedar fuera del acceso con plenas garantías por ser datos pertenecientes al ámbito de “interés general”, significa que los ciudadanos no gozan de todas estas nuevas garantías que prevé el Reglamento y siguen sin poder acceder libremente a tal información.

Es cierto que existe una situación tendente a la promoción de un mayor acceso a la información, pero como se ha puesto de manifiesto siguen habiendo restricciones en el ámbito de la Directiva y el Reglamento de protección de datos; pues se protegen los intereses hacendísticos de los Estados, de forma que los datos de carácter fiscal o, mejor dicho, de interés fiscal quedan limitados. Mediante el Reglamento, se puede acceder a los propios datos, e incluso se podrá tener un acceso no tan sólo a la información tratada sino a la información original antes de ser objeto de tratamiento, siempre y cuando éste acceso no sea susceptible de interferir en los intereses del Estado, como son los intereses tributarios.

Paralelamente a este Reglamento de protección de datos y a la Directiva descritos, el Reglamento, 1049/2001, de 30 de mayo, relativo al acceso del público a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión, que regula la transparencia de los documentos de carácter público, se ha visto recientemente reforzado por la Directiva 2016/2102/UE, de 26 de octubre de 2016 sobre la accesibilidad de los sitios web y aplicaciones para

dispositivos móviles de los organismos del sector público, promocionando el acceso a toda la documentación mediante el uso de las nuevas tecnologías⁴³⁷. La información es poder, y más que nunca en la sociedad de la información – argumento esgrimido por el sociólogo Manuel Castells hace ya cerca de 20 años⁴³⁸- y facilitar el acceso a la información pública es un signo de buena administración o de voluntad para mejorar la Administración.

Sin embargo, del mismo modo que se ha avanzado espectacularmente en la promoción del uso de las nuevas tecnologías como canales eficaces para hacer llegar los datos a los ciudadanos, en materia tributaria siguen sin tener un pleno derecho al acceso para supervisar sus propios datos, o bien se les deniega la posibilidad de ser informados. Y es que el poder de la información sigue en manos de organismos públicos, como son las Administraciones públicas, en un entorno en el que éstas no tan solo han multiplicado las cantidades de datos que solicitan (exigen) sino que además se han abierto nuevos procedimientos para que se los hagan llegar al resto de Administraciones tributarias.

1.3.2.- El derecho de rectificación y supresión

El derecho de rectificación y cancelación que se menciona en el artículo 12.b) de la Directiva, comporta para los interesados que tienen derecho a rectificar y cancelar la información que no se ajuste a la Directiva o que resulte incompleta o inexacta. Sin embargo, la trasposición de la Directiva de protección de datos a los Estados miembros ha supuesto que este apartado se haya desarrollado

⁴³⁷ El art. 4 de la Directiva 2016/2012/UE exige a los Estados miembros se asegurarán de que los organismos del sector público tomen las medidas necesarias para aumentar la accesibilidad de sus sitios web y aplicaciones para dispositivos móviles, haciéndolos perceptibles, operables, comprensibles y robustos.

⁴³⁸ Cfr. CASTELLS M., *La era de la información (Vol 1): Economía, sociedad y cultura. La sociedad red*. Madrid: Alianza Editorial, S.A., 1996.

de forma independiente en la normativa interna de cada uno de ellos⁴³⁹. Lo que significa que podían o no desarrollar las previsiones de su articulado, con lo cual no queda garantizada una homogenización completa de la normativa. En cambio mediante el Reglamento europeo la disparidad normativa desaparece al tratarse de una norma de efecto directo⁴⁴⁰ que se aplica por igual a todos los Estados sin necesidad de adaptarla a la legislación interna.

En este sentido el Reglamento prevé que los responsables del tratamiento de los datos deberán rectificar o completar aquellos datos de carácter personal cuando les sea solicitado por los interesados. No obstante no incluye ninguna novedad respecto de este derecho, salvo que tal vez deja indeterminado el tiempo de rectificación, que lo clasifica como “sin dilación”, no especificando qué supone esta expresión en unidades temporales. En el contexto de la rectificación de datos, hay que destacar la novedad que supone la propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la Unión Europea⁴⁴¹, por la cual, como expone el art. 3, cualquier contribuyente sujeto a doble imposición tendrá derecho a presentar una reclamación en la que solicite la resolución de la doble imposición a cada una de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados en el plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la acción origen de la doble imposición. En este sentido, se puede considerar este procedimiento de “amistoso”, con lo que no implica abrir un procedimiento

⁴³⁹ Algunos ejemplos son: El art. 15 de la LO 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal española; el art. 14 de la Data Protection Act 1998 de Reino Unido; el art 6 de la Data Protection Act 1988 de Irlanda (que se mantuvo tras la enmienda de 2003 al trasponer la Directiva europea); el art. 20 de la Bundesbeauftragter für den Datenschutz de 2001 alemana; Art. 39 de la Loi 78-17 du 6 janvier 1978 (modifiée) francesa, entre otras normativa de Estados miembros que pueden consultarse en esta dirección del la COMISIÓN EUROPEA:

http://ec.europa.eu/dataprotectionofficer/dpl_transposition_en.htm

⁴⁴⁰ Cfr. Art. 288 del TFUE y el caso C-43/71 *Politi v Ministerio de Finanzas e la República de Italia*.

⁴⁴¹ La propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la Unión Europea COM(2016) 686 final 2016/0338 (CNS), Estrasburgo, 25.10.2016.

administrativo, dentro del marco de un procedimiento de rectificación de datos; ya que lo que se pretende es corregir una circunstancia producida por el solapamiento de ordenamientos jurídicos distintos, cuyo efecto es la doble imposición.

En este caso, a diferencia del Reglamento de protección de datos, para llevar a cabo la tramitación de la reclamación se ha creado un organismo específico para ello (una comisión consultiva), de modo que los contribuyentes afectados dispondrán de un tiempo limitado para poder presentar la reclamación. Éstos o las autoridades afectadas deberán facilitar toda la información, pruebas o documentos que solicite la comisión, y solo podrán negarse a facilitarla siempre que para la obtención de la información puedan verse vulnerados preceptos de Derecho interno o cuando deban llevarse a cabo medidas contrarias al Derecho interno, o bien cuando la información solicitada pueda contener datos sobre secretos comerciales⁴⁴².

En la misma línea que las limitaciones se engloba otro derecho nuevo, el derecho a la limitación del tratamiento. Éste no es más que una especificación del derecho de rectificación de los datos. El efecto de acogerse a este nuevo derecho supone que, una vez solicitada la limitación, los datos sólo volverán a ser tratados y utilizados por razón estricta de interés público de la UE o de algún Estado miembro⁴⁴³. La limitación supone un bloqueo del tratamiento, que puede volver a reanudarse, si se levanta la limitación por parte del responsable, informando, claro está, al interesado antes de llevarla a cabo.

Éste derecho viene regulado en el art. 18 del Reglamento en forma de listado de los supuestos en los que se detecte alguna anomalía en los datos o en el tratamiento en sí. Los supuestos en los que puede ejercerse tal derecho se producen en primer lugar, cuando los datos sean inexactos, sin especificarse qué significa inexactos, aunque se intuye que son incompletos o erróneos. En

⁴⁴² Art. 12 de la Propuesta de Directiva.

⁴⁴³ Aunque no se eliminarán de las bases de datos, porque solicitar su limitación de tratamiento no supone solicitar su supresión. También podrán utilizarse siempre que el interesado dé su consentimiento.

este caso, solamente podrá limitarse el derecho cuando dura el plazo propiamente de verificación de datos que indique el responsable del tratamiento. Una vez sobrepasado este plazo, no podrá ejercerse este derecho, por lo que puede darse la situación de que se pueda acceder a los datos pero no modificarlos aunque estén incorrectos.

En segundo lugar, en caso de que los datos resulten ilícitos y no puedan o deseen suprimirse, podrán dejarse en esta fase de *stand by* en que se van a conservar pero no van a poder utilizarse. Eso mismo ocurre en caso de que se haya llevado a cabo la finalidad para la que fueron recabados y el interesado solicite expresamente que no se supriman para poder utilizarlos para otros fines como es la presentación de una reclamación. Finalmente, la limitación del tratamiento puede solicitarse durante el procedimiento de oposición de los datos, cuando se verifica la legitimación para el tratamiento o no, de modo que así se impide temporalmente continuar con un tratamiento cuya validez se ha puesto en duda. En definitiva, el derecho a la limitación tiene la característica de ser temporal y poder levantarse tal limitación por parte del responsable de los datos, a diferencia de la supresión o la oposición, como se verá en el siguiente epígrafe.

La verdadera novedad viene de la mano del derecho de cancelación, esta expresión que suponía el bloqueo de los datos, al existir un vacío legal en la Directiva cada Estado al transponerla podía interpretarlo como considerase oportuno⁴⁴⁴. El reglamento elimina la palabra cancelación e introduce varios derechos más acordes al actual contexto y más precisos sobre cómo gestionar los datos personales afectados. En primer lugar está el derecho de supresión, que consiste ya no tanto en bloquear, sino en suprimir o eliminar –deshacerse

⁴⁴⁴ Cancelar puede suponer, aparte de bloquear los datos, eliminarlos de las bases o conservarlos, o conservarlos durante un período de tiempo o solamente conservarlos por parte de algunas entidades concretas y para unos fines concretos, como ocurre en la legislación española que se permite que autoriza la conservación de los datos por parte de “Administraciones públicas, Jueces y Tribunales, para la atención de las posibles responsabilidades nacidas del tratamiento, durante el plazo de prescripción de éstas. Cumplido el citado plazo deberá procederse a la supresión”.

de- los datos que no sean necesarios para los fines que fueron recogidos o tratados cuando el interesado lo solicite, o bien que éste retire el consentimiento o se oponga al tratamiento (siempre que no prevalezca el interés legítimo)⁴⁴⁵. En segundo lugar, entra propiamente en juego el derecho al olvido cuando se hayan publicado datos que el interesado solicite que desaparezcan al considerar que encajan en alguno de los supuestos mencionados hasta ahora, entonces el responsable del tratamiento deberá suprimir cualquier tipo de enlace, copia o réplica de tales datos.

El concepto de derecho al olvido no es novedoso, pues ya se ha reconocido en distintos Estados de la Unión en ámbitos sobre todo ligados a la criminalidad, como el derecho de los delincuentes condenados a ser “olvidados” (*oblivion*) por la sociedad como parte del proceso de rehabilitación⁴⁴⁶, pero se ha encontrado un vínculo con el derecho a la dignidad humana o al honor⁴⁴⁷. No obstante, el derecho al olvido puede entrar en contradicción con el derecho a la información o a la libertad de expresión, en tanto que el derecho al olvido forma parte del marco del derecho fundamental a la protección de datos que a su vez pende del derecho fundamental a la intimidad, como se ha justificado en epígrafes anteriores. Y es que cierta información puede llegar a provocar un prejuicio sobre la persona concreta e incluso estigmatizarla, de modo tal que la

⁴⁴⁵ Cfr. Art. 17.1 Reglamento.

⁴⁴⁶ En este sentido la Rehabilitation of Offenders Act 1974 de Reino Unido ya preveía esta posibilidad en 1970. Otros ejemplo en el mismo ámbito se encuentran en la jurisprudencia alemana, para ello véase SIRY, L., SCHMITZ, S., ‘A Right to Be Forgotten? - How Recent Developments in Germany May Affect the Internet Publishers in the US’, European Journal for Law and Technology, Vol. 3, No. 1, 2012, pp.).

⁴⁴⁷ “The much older *droit à l’oubli* (right to oblivion) has historically been applied in exceptional cases involving an individual who has served a criminal sentence and wishes to no longer be associated with the criminal actions. The right of the individual to prevent others from communicating his association with his criminal past is balanced against the public’s right to access the information, which may or may not remain newsworthy. Oblivion finds its rationale in privacy as a human/fundamental right (related to human dignity, reputation, etc.)” (AMBROSE, M.L., AUSLOOS, J., “The Right to be forgotten across the pond”, Journal of Information and Policy 3, 2013, pp.2-3)

existencia de esta información llegue a condicionar la opinión imparcial de los Magistrados y ponga en peligro el derecho a un juicio justo⁴⁴⁸.

A nivel europeo la regulación del derecho al olvido es novedosa en lo que se refiere al ámbito digital, concretamente, en la conexión de este derecho con la protección de datos e internet⁴⁴⁹. "Precisamente ésto es lo que viene a regular el Reglamento, cuyo origen, en este caso, se debe a la Sentencia de 13 de mayo de 2014 del TJUE del caso C-131/12 Google Spain, S.L., y Google Inc. V. Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) y Mario Costeja González. Esta sentencia terminó desembocando en la definición de derecho al olvido como "la manifestación de los tradicionales derechos de y cancelación y oposición aplicados a los buscadores de internet. [Debe suponer un impedimento] a la difusión de información personal a través de internet cuando su publicación no cumple los requisitos de adecuación y pertinencia previstos en la normativa. En concreto, incluye el derecho a limitar la difusión universal e indiscriminada de datos personales en los buscadores generales cuando la información es obsoleta o ya no tiene relevancia ni interés público, aunque la publicación original sea legítima"⁴⁵⁰. En otras palabras, el derecho al olvido

⁴⁴⁸ Este es el caso de la sentencia del TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS [6538/74](#) *The Sunday Times v. The United Kingdom*, dónde el periódico británico difundió información sobre los casos de malformaciones provocadas por la talidomina cuando se estaba en medio del proceso judicial entre las víctimas y la compañía farmacéutica que distribuyó la medicación. La Corte que falló a favor del derecho a la libertad de expresión, considerando que la interferencia que causó la prensa británica no tenía por qué influir en el derecho a un juicio justo, es decir, en la opinión y el criterio jurídico de los Jueces que estaban juzgando el caso en aquel momento. Por tanto, ligando este caso con el derecho al olvido la relevancia recae en el hecho de que cierta información podía llevar a "prejuizar" a una de las partes.

⁴⁴⁹ A nivel estatal Francia ya introdujo una medida similar en la *Charte sur la publicité ciblée et la protection des internautes* de 2010 dónde se reconoce "*le droit à l'oubli des cookies*". Por otra parte Martínez Fuster describe el "*droit à l'oubli numérique*" para referirse a este derecho "digital" vinculado tradicionalmente al ámbito del derecho penal (MARTÍNEZ FUSTER, G. *The Emergence of Personal Data Protection as a Fundamental Right of the EU*, Springer, p.246).

⁴⁵⁰ Cfr. AEPD, http://www.agpd.es/portalwebAGPD/CanalDelCiudadano/derecho_olvido/index-ides-idphp.php

digital debería estar más ligado a lo que Gallo Sallent define como “derecho a no ser encontrado”⁴⁵¹, en los motores de búsqueda.

Esta sentencia marcó un punto de inflexión ante un debate que ya estaba servido de hacía años. Como dice Álvarez Caro “bien podría decirse que el derecho al olvido está íntimamente ligado al derecho al arrepentimiento y a borrar de la memoria colectiva digital ciertos datos personales y está ligado al autocontrol de los propios datos personales”⁴⁵². Y es que el acceso público a la información en motores de búsqueda, como ocurría con el caso Google, hizo aflorar el debate ético sobre la relevancia de la información para el interés público y el respeto a la privacidad de la persona dadas las consecuencias que puede provocarle que cierta información siga estando en la memoria digital⁴⁵³. En el caso Google, el TJUE consideró que el derecho a la privacidad estaba por encima del interés económico de la compañía y del interés del público en conocer la información concreta ligada al nombre del interesado. Aunque pone en entredicho la preservación del derecho en caso que el interesado fuera una figura pública⁴⁵⁴.

A raíz de esta sentencia, se incardinó indirectamente el derecho al olvido en el art. 12.b) de la Directiva. Por tanto, incluso con anterioridad a oficializar este derecho en el Reglamento, la AEPD ya ha tenido que hacer frente a varias reclamaciones para eliminar información de los motores de búsqueda por

⁴⁵¹ Gallo Sallent vincula el derecho a no ser encontrado con el derecho a la privacidad y el derecho a la autonomía personal. (GALLO SELLE, J.A., *El derecho al olvido en internet: Una propuesta de solución. Del caso google al big data*. Barcelona. Create Space, 2015)

⁴⁵² ÁLVAREZ CARO, M. *Derecho al olvido en internet: el nuevo paradigma de la privacidad en la era digital*. Madrid: Editorial Reus, S.A, 2015, p.67.

⁴⁵³ Mayer-Schönberg pone de relieve las dificultades para olvidar información en la era digital de forma clara y concisa. Las plataformas, las bases e datos, la web entre otras herramientas digitales resultan un pozo pantagruélico que acumula información y que a la vez facilita su propia búsqueda, venciendo a las limitadas capacidades biológicas y analógicas. (MAYER-SCHÖNBERG, V. *Delete: The Virtue of forgetting in the digital age*, Princeton University Press, 2009)

⁴⁵⁴ Cfr ap. 97 Caso C- 131/12.

perjudicar la imagen y los intereses de los interesados⁴⁵⁵. Sin embargo, en el caso C- 398/15 Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Lecce v. Salvatore Manni de 8 de septiembre de 2016, las conclusiones del Abogado General Bot considera que los art. 7 y 8 de la CDFUE

“se oponen a que los datos personales inscritos en el registro de sociedades puedan ser, tras un cierto período y a solicitud de la persona afectada, bien cancelados, anonimizados o bloqueados, bien puestos a disposición únicamente de un grupo restringido de terceros, a saber, los que justifiquen un interés legítimo en tener acceso a tales datos, [porque en su opinión], [...] los registros públicos como el registro de sociedades sólo pueden alcanzar su objetivo esencial, a saber, el reforzamiento de la seguridad jurídica mediante la puesta a disposición transparente de información jurídicamente fiable, si su acceso está abierto a todas las personas y por tiempo indefinido”⁴⁵⁶.

De nuevo el punto de mira está en la antigüedad de la información y el impacto que tiene en la actualidad la tipología de la información que se está tratando, perjudicando el nombre y quehaceres de los interesados. En el caso Google era información personal considerada estrictamente íntima, pero en el caso Manni, la tipología de información no se resuelve que deba “olvidarse”⁴⁵⁷, al ser información de un registro público y no un motor de búsqueda, como Google.

⁴⁵⁵ Resoluciones estimatorias: [TD/01997/2014](#) [TD/01955/2014](#) [TD/01533/2014](#) [TD/01843/2014](#) [TD/00592/2015](#) [TD/00594/2015](#) [TD/00609/2015](#) [TD/00921/2015](#) Resoluciones desestimatorias: [TD/01671/2014](#); [TD/01788/2014](#); [TD/01846/2014](#); [TD/00466/2015](#), [TD/00568/2015](#), [TD/01176/2015](#)

⁴⁵⁶ Conclusiones del Abogado General Yves Bot, presentadas el 8 de septiembre de 2016, Asunto C-398/15 Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Lecce v. Salvatore Manni, ap. 97 y 102.

⁴⁵⁷ El Sr. Mani, administrador único de Italiana Costruzioni Srl a la que se adjudicó un contrato para la construcción de un complejo turístico, demandó ante los tribunales a la cámara de comercio de Lecce, alegando que los inmuebles de dicho complejo no se vendían porque en el registro de sociedades constaba que él había sido administrador único y liquidador de una sociedad declarada en concurso de acreedores en 1992 y que había sido cancelada del registro de sociedades, a raíz de un procedimiento de liquidación en 2005. Según el Sr. Manni,

En el Reglamento también se han previsto limitaciones⁴⁵⁸ tanto al derecho de rectificación como al derecho de supresión/olvido. En este sentido, frente a estos derechos, en el Reglamento prevalece el derecho a la información o a la libertad de expresión; o asimismo, cuando el tratamiento de los datos sea necesario para hacer cumplir obligaciones legales o por razón de interés público éstas prevalecerán sobre tales derechos. Por tanto, aunque las limitaciones del artículo 23 ya incluyan los motivos de interés general o de carácter económico en los que se engloban los fines tributarios de las medidas normativas, esta limitación al derecho al olvido reitera lo establecido en el art. 23⁴⁵⁹.

En cierto punto, dicha medida puede sostener iniciativas como el art. 95 bis de la LGT española; por la cual las autoridades se pueden escudar ante la relevancia de hacer cumplir obligaciones legales, como son el pago de la cuota tributaria, para sostener la publicación de los datos de determinados contribuyentes que todavía no han hecho frente a dicha obligación tributaria. Por otra parte, esta situación genera aún más dudas, pues, ¿Qué ocurre con los datos de los contribuyentes que se almacenarán anualmente, dado el intercambio automático de información?

tales datos personales que aparecen en el registro de sociedades fueron objeto de tratamiento por empresas especializadas en ello, ya que a pesar de haberse solicitado a la Cámara de Comercio de Lecce que se cancelaran y suprimieran tales datos no se procedió con tal cometido. (cfr. aps. 25 a 27 Conclusiones)

⁴⁵⁸ Cfr. Art. 17.3 Reglamento

⁴⁵⁹ Cabe recordarse que “las limitaciones al derecho a la protección de los datos de carácter personal que pueden establecerse legítimamente corresponden a las toleradas en el contexto del artículo 8 del CEDH”. (STJUE, 9 de noviembre de 2010, asuntos C-92/09 y C-93/09 *olker und Markus Schecke GbR* (C-92/09),

Hartmut Eifert (C-93/09) *v Land Hessen y Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung*, ap. 52)

1.3.3.- El derecho a la oposición

El derecho de oposición ya estaba previsto en la Directiva de protección de datos, aunque el Reglamento lo ha desarrollado con mayor precisión, como los otros derechos ARCO. Este derecho otorga el poder al interesado de oponerse al tratamiento de sus datos personales cuando éstos se utilicen para fines de interés público o para los intereses públicos o legítimos conferidos a los responsables del tratamiento. Siempre y cuando tales intereses no se impongan a derechos fundamentales de los titulares de los datos. La oposición al tratamiento implica que los datos impugnados dejarán de tratarse. Aquí es donde se localiza una de las diferencias con la Directiva, y es que el Reglamento introduce una excepción “salvo que acredite motivos legítimos imperiosos para el tratamiento que prevalezcan sobre los intereses, los derechos y las libertades del interesado, o para la formulación, el ejercicio o la defensa de reclamaciones”. Es una cláusula por la cual el Estado blinda sus intereses. Esta sencilla excepción “general” demuestra la tendencia del Reglamento a dar más relevancia a la transparencia en el acceso⁴⁶⁰ y, por otra parte, un mayor control por las instituciones públicas.

Los Estados miembros reconocerán al interesado el derecho a que el responsable del tratamiento deje de tratar sus datos, incluso cuando se trate de tratamiento para la elaboración de perfiles. Y es que Garriga Domínguez define el derecho a la oposición como “la posibilidad del interesado de impedir el tratamiento de sus datos de carácter personal cuando no sea necesario su consentimiento”⁴⁶¹. El consentimiento es precisamente uno de los puntos conflictivos de la antigua Directiva, que consideraba el silencio o la falta de acción como un reconocimiento del consentimiento. Aunque, en este sentido, Gil González se muestra dudosa respecto de las nuevas medidas para fomentar el conocimiento informado para que los individuos tengan mayor

⁴⁶⁰ Otra manifestación de lo que implica la transparencia e la información se encuentra en el art. 5 del Reglamento al explicitar un dato transparente de los datos . (GIL GONZÁLEZ, E, op. cit., p.127..)

⁴⁶¹ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A.. *Nuevos retos para la protección de datos personales. En la Era del Big Data y de la computación ubicua*. Madrid: Editorial Dykinson, S.L., 2015, p. 229

conciencia de sus derechos⁴⁶², a pesar de que el derecho de oposición incluye en el Reglamento la voluntad del Estado (art 21.4) de tomar las medidas necesarias para informar a los interesados que gozan de este derecho de oposición.

No obstante, han aparecido voces discordantes que consideran que el consentimiento informado ya no debe ser una de las piedras angulares para el tratamiento de datos, pues ha llegado el punto en el que el desarrollo tecnológico en que los mercados de obtención de información y los volúmenes de información son tan descomunales que, como dice Rubinstein, el consentimiento informado está roto⁴⁶³. Y, por tanto, el refuerzo de las políticas de transparencia que presenta el Reglamento tal vez tampoco sea suficiente y sea necesario cambiar las reglas de funcionamiento.

En lo que respecta al ámbito tributario, se repite de nuevo la misma tónica que con los demás derechos ARCO; y es que aunque el derecho de oposición otorgue la facultad de oponerse al uso de los datos de forma definitiva (no como en la limitación al tratamiento que puede volver reanudarse el mismo), y a pesar de que se trate de intereses legítimos de la Unión o los Estados miembros, las limitaciones del art. 23 blindan la aplicación de cualquier derecho ARCO/ARSO en materia tributaria, por lo que los contribuyentes no pueden ejercer el derecho a la oposición sobre el traslado de sus datos de relevancia tributaria a otros Estados.

⁴⁶² Ibid., p 122.

⁴⁶³ RUBINSTEIN, I. «*Big data: The End Of Privacy Or A New Beginning?*». International Privacy Law, Vol. 3, n.º 2 (2013).

2.- Las obligaciones y deberes de la Administración en la normativa europea

2.1.- La buena Administración

La buena administración ha sido una materia altamente recurrida y trabajada por las instituciones integrantes de la Unión Europea, claros ejemplos son la Recomendación CM/REC (2007) 7 del Comité de Ministros a los Estados Miembros sobre buena administración, el Libro Blanco de la gobernanza⁴⁶⁴, el Código Europeo de Buena Conducta Administrativa⁴⁶⁵, entre otros de menor interés. En su vertiente jurídica, es decir, como derecho, la buena administración se reconoce en el art. 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Tal normativa contempla este derecho desde una dimensión temporal (celeridad), al acceso, a la imparcialidad, a ser oído, a obtener decisiones argumentadas y a ser resarcido por cualquier daño producido por la propia administración.

La UE reconoce la buena administración como un principio fundamental para el funcionamiento del sistema comunitario. Este principio se caracteriza por estar compuesto por una heterogeneidad dimensional que se diversifica en distintos derechos y principios como pueden ser: el derecho a un juicio justo, los propios derechos ARCO, el principio de confianza legítima en el Estado y el principio de transparencia. Por tanto el principio/derecho a una buena administración tal y como se desarrolla en la normativa europea es de una naturaleza compleja al estar sustentado sobre distintos principios y derechos. Luego la buena Administración bien se podría definir como un derecho que garantiza otros derechos; es decir, es una obligación derivada de la existencia de derechos básicos de los ciudadanos, al haberse configurado por ellos y para ellos, en base, también, a jurisprudencia del TJUE⁴⁶⁶.

⁴⁶⁴COMISIÓN EUROPEA, *La gobernanza europea. Un Libro Blanco*, [COM \(2001\) 428](#) final, Diario Oficial C 287 de 12.10.2001.

⁴⁶⁵COMISIÓN EUROPEA, *Código Europeo de Buena Conducta Administrativa. Relaciones con el público*, 20.10. 2000.

⁴⁶⁶ "The Right to a good administration, as defined in art 41 CFR, essentially codifies and summarizes rights and principles found either in other Treaty provisions of the TEU and TFEU

En la Unión el principio de transparencia se recoge en los artículos 1 TUE y 10 TUE y en el artículo 15 TFUE. La transparencia, entendida como un acceso a la información, garantiza que los ciudadanos puedan formar parte en mayor medida de la toma de decisiones. Un acceso a la documentación tanto de la propia Administración como de los propios ciudadanos que se encuentra en manos de organismos públicos contribuye a reforzar “la legitimidad, eficacia y responsabilidad de la Administración para con los ciudadanos en un sistema democrático”⁴⁶⁷ y, por ende, contribuye a reforzar el principio de confianza legítima en el Estado. La conexión entre estos derechos y principios es ostensiblemente manifiesta, por lo que, proclamar este conjunto de principios y derechos como un derecho a la buena administración fue lo que Wakefield denomina un acto “casi revolucionario”⁴⁶⁸.

Sin embargo, aunque no está reconocido como tal en el CEDH, el TEDH en diversas sentencias⁴⁶⁹ ha hecho eco del “principio de buena gobernanza”. Entendiendo ésta como la actuación de las autoridades públicas con el máximo cuidado posible cuando se trata de temas de vital importancia para los particulares. Como dice Ponce, “aunque el ejercicio de la discrecionalidad administrativa incluya una multitud de factores locales inherentes en la elección, implementación de políticas públicas (como por ejemplo, las urbanísticas) y en las medidas que resulten, ello no significa que las autoridades puedan legítimamente apoyarse sólo en su margen de apreciación,

in case law of the ECJ.” (HOFMAN, H.C.H., ROWE, G.C., TÜRK, A. *Administrative Law and Provisions of the European Union*, Oxford: Oxford University Press, 2011, p.193). En cuanto a la jurisprudencia primigenia que lo ha constituido hay que ir a: STJUE de 15 de octubre de 1987, C-222/86 Haylens, ap. 15; de 18 de octubre de 1989 C-347/87 Orkem; 21 de noviembre de 1991 C-269/90 TU München.

⁴⁶⁷Cfr. las STJUE de 6 de marzo de 2003, Interporc v.Comisión, C-41/00, ap.39; de 29 de junio de 2010, Comisión v.Bavarian Lager, C-28/08 ap. 54.

⁴⁶⁸ WAKEFIELD, J. *The Right to Good Administration*, Walter Kluwers, The Hage, 2007, p.3.

⁴⁶⁹ Beyeler v. Italy no 33202/96, ap. 120, ECHR 2000; Öneriyıldız v. Turkey no.48939/99, ap. 128,; Megadat.com S.r.l. v. Moldova, 8 de abril de 2008, no.21151/04, ap. 72; Rysovskyy v. Ukraine, 20 de octubre de 2011 no. 29979/04, ap 71,

el cual de ningún modo les dispensa de su deber de actuar conforme al principio de buena gobernanza, que impone una actividad pública.”⁴⁷⁰

Esta buena gobernanza implica en primer lugar que el Estado debe garantizar al ciudadano el derecho a ser escuchado ante cualquier medida que pudiera afectarle. Lo que en la Carta se reconoce como derecho a la defensa (art. 47 CDFUE). Sin embargo, apunta van Arendonk “*Interestingly this catalogue of fundamental rights [the ones in Chapter VI regarding Justice] makes no mention of opportunities to appeal against decisions in such circumstances, even though this is an essential element of administrative law in many Member States and, therefore, of the right to good administration*”⁴⁷¹.

Respecto a esta dimensión del derecho a una buena administración, que al fin y al cabo resulta un derecho en sí mismo (derecho a un juicio justo, regulado en el art. 47 de la Carta) el TJUE se ha pronunciado en diferentes ocasiones, como es el caso de Land Oberösterreich y Austria v. Commission (C-439/05 P y C-454/05), donde la Comisión dictaminó que el derecho a ser oído y, por ende el derecho a defenderse, debe tenerse en cuenta no tan sólo en las fases de alegaciones y apelaciones de los procesos sino también durante la fase administrativa de los procedimientos. Por otra parte, también es condicionante para ejercer este derecho el tiempo que la Administración otorgue a los interesados.

En los casos *Commission v. Lisrestal* (ap. 21), *Mediocurso v. Commission* (ap. 36) o especialmente relevante el caso *Sopropé* al fallar el Tribunal que toda persona tiene el derecho a ser oído antes de cualquier toma de decisión que pueda afectar adversamente a los intereses de la misma, como indica el ap. 49 de la sentencia, que incluso engloba a las personas jurídicas: “A fin de

⁴⁷⁰ PONCE SOLÉ J., op. cit. p.29. Cfr . Czaja v Polonia, de 2 de octubre de 2012, Rysovskyy v Ucrania, de 20 de octubre de 2011; Önerýildiz v Turquía, de 30 de noviembre de 2004.

⁴⁷¹ VAN ARENDONK, H., “Charter of Fundamental Rights, Tax and the Effects of the *Sopropé* Judgment” in VAN ARENDONK, H.; JANSEN, S.; VAN DER PAARDT, R. (eds), *Essays in honour of Han Kogels, VAT in an EU and International Perspective*, IBFD 2011 Online Books, pp. 253-269.

garantizar una protección efectiva de la persona o de la empresa afectada, tiene, en particular, por objeto que éstas puedan corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro”⁴⁷².

Aun y no estar reconocido como tal en el Convenio, la revolución de la que Wakefield habla se debe al hecho que por primera vez se reconoce el principio de buena Administración como un derecho en sí mismo, motivo por el cual los ciudadanos pueden reivindicarlo y reforzar sus reclamaciones ante la Administración⁴⁷³. Aunque el articulado que regula tal derecho contempla las dimensiones de la limitación temporal, la imparcialidad, el derecho a un juicio justo, como bases del mismo, es conveniente considerar la estrecha vinculación de esta serie de derechos con el principio de confianza legítima. Sin una buena Administración no puede haber confianza legítima en el Estado.

La confianza legítima supone un principio de Derecho Europeo que apareció por primera vez en las sentencias del TJCE 12 de julio de 1957, casos C-7/56 y C-7/57 en la que se decía “*The need to safeguard confidence in the stability of the situation thus created prevails over the interests of an administration desirous of reversing its decision*”⁴⁷⁴, consolidándose como tal en la sentencia de 13 de julio de 1965 (C-111/63 Lemmerz-Werk v High Authority) la STJCE de 16 junio 1966, sobre el caso 54/1965 Chatillon vs High Authority, donde se hace hincapié en la confianza con la Administración en los acuerdos firmados⁴⁷⁵ o el caso C-81/72 Civil Service Salaries E.C. Commission vs E.C. Council, en la que se subraya la necesidad de motivar toda decisión administrativa (principio de buena administración) provenientes de anteriores,

⁴⁷² STJUE de 18 de diciembre de 2008, Caso C-249/07 Sopropé – Organizações de Calçado, L.da, v. Fazenda Pública, ap. 49.

⁴⁷³ KRISTJÁNSDÓTTIR, M.V., “*Good Administration as a Fundamental Right*”, Icelandic Review of Politics and Administration Vol. 9, Issue 1, p.242.

⁴⁷⁴ STJCE C-6/57 y 7/57, FJ3.

⁴⁷⁵ STCE de 16 de junio de 1966 54/1965 Chatillon vs High Authority, Submission 4.

al generar confianza en los destinatarios de las mismas. Es la primera sentencia que habla de principio de confianza y buena fe⁴⁷⁶.

El principio de confianza legítima debe regir las relaciones entre los ciudadanos y la Administración propias de un Estado social y democrático de Derecho. En el ámbito europeo este principio “limita la revocación de los actos administrativos en beneficio del particular cara al poder público, fomenta el ambiente de seguridad jurídica que la estabilidad del derecho requiere, para actuar con conocimiento de causa y de las consecuencias de ese comportamiento, propiciando una atmósfera de certeza, que encuentra en las relaciones económicas un campo abonado para sus dictados”⁴⁷⁷, se ha terminado convirtiendo en un principio fundamental de la Unión Europea.

Su principal objetivo es el de proporcionar el marco de actuación de los particulares en sus relaciones con los poderes públicos administrativos, caracterizado por las notas de previsibilidad y seguridad jurídica, y teniendo en cuenta que la seguridad jurídica no sólo significa que el Estado debe velar para el adecuado cumplimiento del marco normativo, sino que está relacionada con el derecho de tutela judicial efectiva⁴⁷⁸, ambos pilares de la buena administración. Sin embargo, debido al contexto actual de regencia de la informática y transparencia excesiva este principio puede tambalear con mayor facilidad de la que parece. Pues, como dice Bermúdez Soto, J.,

⁴⁷⁶ STCE de 5 de junio de 1973 C-81/72, ap. 10.

⁴⁷⁷ Apartado 200 y ss de las Conclusiones del Abogado General RUIZ-JARABO COLOMER, 10 de febrero de 2009 en los casos: C-284/05 Comisión de las Comunidades Europeas v República de Finlandia; C-294/05 Comisión de las Comunidades Europeas v Reino de Suecia; C-372/05 Comisión de las Comunidades Europeas v República Federal de Alemania; C-387/05 Comisión de las Comunidades Europeas v República de Italia; C-409/05 Comisión de las Comunidades Europeas v República de Grecia; C-461/05 Comisión de las Comunidades Europeas v Reino de Dinamarca; C-239/06 Comisión de las Comunidades Europeas v República de Italia.

⁴⁷⁸ Cfr. BUZATU, M.C., “Aspects of the historiographical stages of the National Renaissance Front” Revista de Științe Politice Revue des Sciences Politiques n. 35 2012, p.233.

“La seguridad jurídica garantiza "la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes". Con lo que "la seguridad jurídica significa por eso para el ciudadano en primera línea protección de la confianza. La protección de la confianza, en un sentido jurídico, significa, por tanto, una garantía en el ámbito público, consistente en la defensa de los derechos del ciudadano frente al Estado y en la adecuada retribución a sus esperanzas en la actuación acertada de éste. De esta forma su ámbito de actuación se extiende tanto al campo de la Administración como de la legislación, como, por último, de la jurisprudencia.”⁴⁷⁹

Así, aunque un Estado esté constituido como democrático y de derecho, ello no le libra de que pueda incurrir en abusos de confianza que lleguen a incurrir en responsabilidad del Estado⁴⁸⁰. Esto ocurrió cuando en el caso Schrems el Gobierno de los Estados Unidos, en un abuso de la transparencia, accedió indiscriminadamente a datos de ciudadanos europeos. Y es que además de incumplir la propia normativa, tales actuaciones no solamente conllevaron retirar la norma que habilitaba el tránsito de datos con los EUA, recientemente restaurada por la Decisión de Ejecución 2016/1250, sino que abusó de la confianza legítima depositada por los ciudadanos europeos y la Comisión en la buena administración de los Estados Unidos, que debía procurar un cumplimiento de la normativa sin traspasar las barreras de un acceso y una transparencia indiscriminada a los datos.

Teniendo en cuenta el contexto en el que vivimos en el que las políticas de transparencia se han impuesto como la máxima eficiencia para un Estado democrático y de Derecho, y, en consecuencia, como máxima expresión de

⁴⁷⁹ BERMÚDEZ SOTO, J., “*EL principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria*”, Scielo Revista de Derecho Vol XVIII n. 2 Diciembre 2005, pp 83-105. http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200004

⁴⁸⁰ CHECA GONZÁLEZ, C. <http://blogdeclementechezagonzalez.blogspot.co.at/2012/12/el-reconocimiento-de-la-responsabilidad.html>

una buena administración, la combinación de ambos preceptos a la par con el imperativo de la digitalización y almacenamiento masivo de datos han puesto en riesgo el principio de confianza legítima. En el ámbito tributario, la publicación de datos de los contribuyentes morosos⁴⁸¹, las constantes fugas y ventas de datos han llegado a quebrantar la buena fe en que ha de inspirarse la actuación de la Administración y, por ende, defraudar las expectativas legítimas de los ciudadanos que generan las normas de garantías de los derechos fundamentales y de una buena administración. Sin embargo, las facilidades tecnológicas hoy en día no tan sólo han cambiado el concepto de privacidad clásico, sino que, además, ponen en riesgo la legítima confianza en los supuestos Estados democráticos. Confianza sobre la que se sustenta cualquier intercambio de datos, que es condición sine qua non para garantizar el buen funcionamiento de todo sistema tributario contemporáneo.

2.2.- Los deberes-garantía de calidad de los datos

La calidad de los datos es reconocido como un principio en la normativa europea. Se encuentra regulado en los art. 4 del Reglamento CE 45/2001⁴⁸², 6 de la Directiva 95/46/CE. El Reglamento 2016/679 no regula propiamente la calidad de los datos sino que regula los principios, en general, que deben tenerse en cuenta para tratar los datos. Calidad equivale a principios. El nuevo Reglamento entiende la calidad de los datos como los principios generales que deben prevalecer en cualquier tratamiento. Estos no han variado respecto a la Directiva, simplemente ha cambiado el común denominador de los mismos. Cumplir con dichos principios ya no es síntoma de calidad sino que es un mandato para todo tratamiento de datos. Estos principios implican que los

⁴⁸¹ Normas como el art. 95 bis o los continuos atentados a bases de datos privadas y filtraciones de documentos desde las Administraciones banalizan el concepto de buena administración.

⁴⁸² Como indica el ap. 17 del preámbulo del Reglamento 2016/679 de 27 de abril de 2016, el Reglamento 45/2001 y otros actos jurídicos de la Unión aplicables a dicho tratamiento de datos de carácter personal deben adaptarse a los principios y normas establecidos en el presente Reglamento y aplicarse a la luz del mismo.

datos serán tratados lícitamente, de forma leal y transparente en relación con el interesado. En la Directiva el adjetivo transparente no constaba, de modo que su inclusión como principio refuerza la teoría de la tendencia transparentista tanto para los afectados como para las instituciones que manejan los datos, que inevitablemente influye en la concepción clásica de privacidad.

Por otra parte, calidad implica que los fines para los que se utilizarán deben ser determinados, explícitos, legítimos y que no se tratarán a posteriori de manera incompatible con los fines para los que fueron recogidos, a excepción de fines de investigación científica e histórica o fines estadísticos, y fines de interés público, añade el Reglamento. Así, mientras que tanto la Directiva como la LOPD española no contemplaban los fines de interés público como justificación del uso a posteriori de los datos recogidos para un propósito determinado, el comodín del interés público permite al Reglamento blindar cualquier uso que las autoridades públicas quieran darle a los datos recabados para un fin concreto. Por ejemplo, blindo la posibilidad de impugnar el uso para fines extrafiscales que contemplan los nuevos modelos de intercambio de información financiera, bajo el propósito de interés público como posible uso para otras finalidades.

La normativa europea remarca la relevancia de tener unos fines determinados, lo que el Reglamento denomina minimización de los datos, y considera como características básicas de estos fines que sean adecuados, pertinentes y limitados a lo estrictamente necesario para cumplir tales fines. A diferencia de lo que la Directiva establecía, el Reglamento de protección de datos ha cambiado la expresión “no excesivos” por “limitados”, de modo que el Reglamento exige aún más precisión, con el objetivo de minimizar los datos a utilizar. Ya el Grupo de Trabajo del Art. 29⁴⁸³ consideraba que la expresión de la Directiva conducía a una diversidad de opiniones por la falta de definición. Es

⁴⁸³ El Grupo de Trabajo del artículo. 29 o su nombre oficial Article 29 Data Protection Working Party es un grupo compuesto por representantes de las autoridades de supervisión y protección de datos designadas por cada Estado miembro, por las instituciones europeas y por la Comisión. Dicho organismo se formó en 1996 con el objetivo de proporcionar asesoramiento y realizar recomendación en materia de protección de datos, así como promover

más el Grupo de Trabajo considera que *“the lack of a consistent approach may weaken the position of data subjects and may also impose unnecessary regulatory burdens on businesses and other organisations operating across borders. This has gradually become a more serious concern as the volume of data and their global availability have increased exponentially and the processing of personal data has become an increasingly prominent feature of modern society, both in on line and off line environments”*⁴⁸⁴.

El Reglamento exige también exactitud de los datos, igual que en la Directiva, y un mantenimiento de los datos durante el tiempo que requiera llevar a cabo los fines para los que se recabaron. No obstante, la nueva regulación permite conservar los datos durante períodos más largos cuando las finalidades sean la investigación, la estadística o el interés público, sin especificarse la duración concreta de tal conservación. El denominado principio de limitación del uso de los datos para fines adicionales compatibles o no compatibles, resulta ser también genérico, dejando, pues, a cada caso concreto la interpretación de los usos posteriores que se puedan dar a los datos recabados⁴⁸⁵

2.3.- Los deberes-garantías de información

Como garantía de cumplimiento de los derechos ARCO/ARSO se encuentra el deber de información, que como concepto consiste en el deber de informar a las personas afectadas por un tratamiento de sus datos; luego se trata de un

⁴⁸⁴ Article 29 Data protection Working Party, WP 203 Opinion 03/2013 on purpose limitation Adopted on 2 April 2013,

http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2013/wp203_en.pdf

⁴⁸⁵ *“When considering the scope and limits of a particular purpose, Convention 108 and the Data Protection Directive resort to the concept of compatibility: the use of data for compatible purposes is allowed on the ground of the initial legal basis. What “compatible” means, however, is not defined and is left open to interpretation on a case-by-case basis”*. Handbook on European data protection, EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, 2014, p.69 http://fra.europa.eu/sites/default/files/fra-2014-handbook-data-protection-law-2nd-ed_en.pdf

derecho de los afectados y de un deber de la entidad que lleve a cabo tal tratamiento. El por qué reside en el simple hecho de quién es el propietario de esos datos objeto de tratamiento: la persona a quien se refieren. No la Administración ni mucho menos los intermediarios. Por este motivo, la Administración, aunque a veces no sea así, no puede tratar estos datos como si fueran de su entera propiedad ni puede dificultar a su legítimo propietario el ejercicio de los derechos ARCO/ARSO sobre los mismos. Como tal, éste deber se encuentra regulado en el art. 15, como parte del derecho de acceso a los datos tratados; aunque los derechos de acceso, cancelación o rectificación pueden ejercerse paralelamente o independientemente al derecho/deber de información⁴⁸⁶. Según el Reglamento europeo el interesado tiene derecho a obtener la confirmación de si se están tratando o no datos personales que le conciernen.

El derecho a ser informado ya se regulaba en la Directiva en los art. 10 y 11. Y es que el informe sobre la implementación de la Directiva decía en referencia a este derecho/deber: *“Informing data subjects of various details of the processing of their data is a crucial measure to ensure transparency in data processing and the exercise of the data subjects”*⁴⁸⁷. Por tanto, la transparencia de la información no debe ser solo unilateral, hacia las autoridades, sino, para que exista una verdadera transparencia ésta debe ser bilateral, con los interesados. En el marco de cooperación internacional, este derecho a ser informado se puntualiza también en el caso de las transferencias internacionales de datos; sin embargo, el artículo que las regula establece el derecho a notificar las garantías existentes sobre la transferencia, pero no a notificar sobre qué información se transmite.

No obstante el deber de informar sobre las transmisiones de datos de carácter tributario, como forma de tratamiento de los mismos, queda limitado por el art. 23 del Reglamento, igual que en la Directiva, tras el escudo del interés general.

⁴⁸⁶FERNÁNDEZ MARÍN, F., op. cit., p. 167.

⁴⁸⁷ COMISIÓN EUROPEA, *Analysis and impact study on the implementation of Directive EC 95/46 in Member States*, p.19
http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/lawreport/consultation/technical-annex_en.pdf

Y es que el derecho a ser informado o notificado sobre la transmisión de información de carácter tributario quedó bloqueado a nivel europeo por la sentencia del TJUE sobre el caso Sabou: “*not conferring on a taxpayer of a Member State either the right to be informed of a request for assistance from that Member State addressed to another Member State, in particular in order to verify the information provided by that taxpayer in his income tax return, or the right to take part in formulating the request addressed to the requested Member State, or the right to take part in examinations of witnesses organised by the requested Member State*”⁴⁸⁸.

En parte lo que queda plasmado a raíz de Sabou es el aumento de la armonización en materia de medidas para atacar la evasión fiscal, pero a su vez refleja la falta de armonización de la Unión a nivel de derechos, y, concretamente en cuanto al acceso a la información o notificación de la misma se refiera. Calderón Carrero y Quintas Seara consideran que Sabou puede suponer reducir el umbral de protección de los contribuyentes a un nivel estatal, más que europeo⁴⁸⁹. Y es que en este sentido, uno de los estamentos que se denunció en Sabou fue la fuente de la que se obtuvieron los datos del contribuyente afectado, sin darle la oportunidad de formular preguntas y alegaciones al respecto y sin que mediara notificación del reclamo de la información por parte de las autoridades de otro Estado. A lo que la AG Kokkot se pronunció al respecto señalando que a nivel europeo la Directiva 77/799/EC no contempla este tipo de previsiones⁴⁹⁰. Ni tampoco lo hace la Directiva 2011/16/UE, ni las posteriores reformas que se han hecho en la Directiva, que siguiendo los criterios de la OCDE en la implementación del intercambio

⁴⁸⁸ STJUE Caso C- Sabou, ap. 49.

⁴⁸⁹ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A, “*The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedure*”. Bulletin for International Taxation n. 68, 2014, pp. 498–507.

⁴⁹⁰ Conclusiones de la Abogado General JULIAN KOKKOT, presentadas el 6 de junio de 2013, asunto C-276/12 Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, ap. 67.

automático, hace cuestionarse la eficiencia de estos derechos de participación⁴⁹¹.

Los denominados “derechos de participación” que implican al contribuyente durante el proceso de recogida de la información, y por ende suponen garantizar el derecho a ser oído durante el procedimiento administrativo, sí se reconocen a nivel estatal en algunos Estados. Entre estos derechos de participación se encuentra el de ser notificado ante la solicitud de información por parte de otro Estado. Con la introducción del intercambio automático de información, la notificación ante cualquier información requerida resulta absurda, puesto que no se volverá a requerir tal información, ya que las autoridades podrán acceder a ella directamente. En otros ordenamientos, como el suizo, sí se establece explícitamente este deber: el articulado de la *Tax Administrative Assistance Act*, TAAA prevé ante cualquier procedimiento de requerimiento previo de información la notificación al interesado sobre el mismo y regula el derecho a participar e inspeccionar los archivos⁴⁹².

Con la implementación del intercambio automático de información esta cláusula ya no tiene sentido. Por tanto en la adaptación al intercambio automático de información, con la Directiva 2014//UE, la Unión Europea influye negativamente en el ejercicio del derecho de notificación o cualquier otra participación posible sobre la información a intercambiar que pudieran albergar las normativas Estatales⁴⁹³. Ya que, el pronunciamiento del caso Sabou, ha blindado la posibilidad a nivel europeo de incluir, como interpretación de la Carta, cualquieratrisbo de reconocer a nivel europeo la capacidad de ejercer tales derechos. No obstante, los derechos que ahora tienen más importancia no son

⁴⁹¹ “*OECD Global Tax Forum considers that the international standard for effective exchange of information requires limiting the scope of such rights since they can adversely affect or thwart the investigations and actions to combat international tax evasion*” (CALDERÓN CARRERO, J.M.; op. cit. p.501)

⁴⁹² Los arts. 14 y 15 de la Federal Act on International Administrative Assistance in Tax Matters de 28 de septiembre de 2012, así lo indica, (www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/20110630/index.html)

⁴⁹³ En concreto Alemania, Andorra, Países Bajos, Suiza, prevén en sus normas internas con mayor o menos extensión o permisividad, los derechos de participación o notificación.

aquellos referentes a que la Administración informe al contribuyente sobre el intercambio (deber de información), sino, dado el saldo al intercambio automático de información, la relevancia recae sobre la garantía de forma efectiva y sencilla del ejercicio de los derechos ARCO; y, sobre todo, que se garantice, que se preserven, los deberes de la Administración en cuanto a sigilo, confidencialidad y seguridad. Estos son los retos por los que debe de abogarse en la implementación del intercambio automático de información tributaria.

2.4.- Los deberes-garantía de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos

Estos deberes, en sí mismos, no se encuentran regulados en la normativa europea, no aparecen directamente en la Carta ni en el Convenio europeos; sin embargo, se trata de deberes o principios directamente vinculados con el derecho a la buena administración, que está regulado, como se ha tratado en epígrafes anteriores, en la CEDF. En la Carta la buena administración exige el respeto a los intereses de confidencialidad de los ciudadanos, en cuanto a la información que las Administraciones disponen de él. En definitiva, dicha información debe estar salvaguardada por el deber de seguridad, regulado en el Reglamento europeo de Protección de datos como principio de seguridad.

Ya en el preámbulo, el Reglamento, a diferencia de la Directiva, pone énfasis en la importante tarea que debe ser para los responsables del tratamiento de los datos asegurar un nivel de seguridad adecuado, que incluya la confidencialidad y la evaluación de los posibles riesgos existentes como son: “la destrucción, pérdida o alteración accidental o ilícita de datos personales transmitidos, conservados o tratados de otra forma, o la comunicación o acceso no autorizados a dichos datos, susceptibles en particular de ocasionar daños y perjuicios físicos, materiales o inmateriales”⁴⁹⁴. Y es que el Reglamento dedica una sección entera a la seguridad de los datos, que amplía lo previamente

⁴⁹⁴ Véase ap. 83 del Preámbulo del Reglamento **2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.**

regulado en la Directiva bajo la denominación confidencialidad y seguridad del tratamiento. De forma específica el Reglamento hace hincapié en las técnicas de seguridad para proteger los datos⁴⁹⁵.

Por otra parte, aunque en distintas palabras el Reglamento y la Directiva regulan cómo debe ser la notificación a las autoridades de control cuando se produzca una violación de los mecanismos de seguridad; el propio preámbulo también reconoce que del mismo modo que se permite limitar los derechos ARCO, también se puede limitar toda notificación a los interesados de una violación en la seguridad de los datos siempre que se trate de una medida necesaria y proporcional justificada sobre el interés general⁴⁹⁶. Por otra parte, el art. 34 especifica situaciones concretas en las que se excepciona la notificación al interesado.

Tal y como plantea los límites de la notificación, en principio siempre que una violación de la seguridad pueda poner en peligro derechos o libertades de las personas físicas, deberá ser comunicado a tales interesados lo ocurrido. Sin embargo, dicha comunicación se verá interrumpida cuando: 1) por el estado o formato de los datos supuestamente filtrados resulten ininteligibles para cualquiera no autorizado para ello. Es decir, el cifrado o encriptado de datos exonera de comunicar a los afectados la violación en la seguridad. 2) Cuando el responsable del tratamiento tome medidas posteriores a la violación de la seguridad que protejan los derechos y libertades⁴⁹⁷; 3) siempre y cuando

⁴⁹⁵ Desglosa de forma concreta: la seudonimización y el cifrado de datos personales; la capacidad de garantizar la confidencialidad, integridad, disponibilidad y resiliencia permanentes de los sistemas y servicios de tratamiento; la capacidad de restaurar la disponibilidad y el acceso a los datos personales de forma rápida en caso de incidente físico o técnico y un proceso de verificación, evaluación y valoración regulares de la eficacia de las medidas técnicas y organizativas para garantizar la seguridad del tratamiento.

⁴⁹⁶ Véase apartado 73 del Preámbulo del Reglamento **2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.**

⁴⁹⁷ Como dicen Pistone y Baker, "*Breaches of taxpayer confidentiality simply should not occur, so remedies might be regarded as superfluous*" (Cfr. BAKER, P., PISTONE, P., "General

contactar con todas las personas interesadas suponga un esfuerzo desproporcionado en comparación con los recursos disponibles. En este caso se haría una comunicación pública⁴⁹⁸.

No obstante, hay que advertir de la existencia y posibilidad de desencriptar o descifrar archivos previamente cifrados o encriptados, si resulta que el cifrado o encriptado de los datos se ha realizado en estándares informáticos de forma insegura y dependiendo del lugar material donde se encuentren los datos, en un CD/Pendrive o bien que circulen de un servidor a otro, por la Red⁴⁹⁹. Por lo que, al fin y al cabo, por muchas medidas de encriptación que se tomen, no se alcanza nunca la perfección del sistema, aunque si se toman todas las medidas técnicas oportunas y el sistema está bien diseñado, no tiene porqué fallar, aunque siempre quepa la posibilidad de un fallo técnico. Perfección es algo que no existe en la tecnología informática. Por otro lado, la posibilidad de detener una violación de los derechos y libertades exonera de notificar a los interesados, que vivirán de espaldas a las brechas de seguridad en los sistemas de quienes manejan sus datos. Por lo tanto, por muchas medidas de seguridad que se terminen tomando, los riesgos siempre estarán presentes, tal vez no en cuanto al robo de datos por parte de terceros, que también, pero sí

Report", *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, The Hague: IFA Cahiers de Droit Fiscal, 2015, p.31)

⁴⁹⁸ Cfr. Art. 34.3 del Reglamento.

⁴⁹⁹ El nivel de seguridad del encriptado o cifrado de datos varía según los datos estén en un CD/Pendrive o circulen por la red. Es decir, cuando el cifrado o encriptado se realiza siguiendo unos estándares certificados de seguridad (existen agencias que certifican los niveles de seguridad de los sistemas de encriptación como por ejemplo el NIST National Institute of Standards and Technology, donde se aplica el Federal Information Processing Standard (FIPS) como modelo de control de la calidad de la encriptación) y la información circula o se encuentra guardada en un CD o Pendrive, y el encargado tiene total control sobre el modelo de encriptación la posibilidad de desencriptar tal información es prácticamente nula. Sin embargo, si dicha información debe mandarse de un ordenador a otro, el riesgo es mayor y, por tanto, la posibilidad de fallo técnico aumenta. Cuando se produce un envío de datos, el ordenador receptor los encripta, y existe un riesgo durante la transmisión de los datos para ser robados antes de que quepa la posibilidad de cifrar o encriptar. Los datos durante la transmisión bien pueden encriptarse, pero, entonces los servidores de origen y destino tienen que estar sincronizados en cuanto al lenguaje informático de seguridad que utilizan.

en cuanto a su uso espureo en el interior de las instituciones públicas, o de los intermediarios, por cuyos servidores circulan.

Ante este panorama en cuanto a la garantía de la seguridad, aunque pueda haber discrepancias sí es cierto que el hecho de plantearse comunicar al interesado la existencia de una violación de los sistemas de seguridad y protección de los datos es un avance considerable respecto a la Directiva, que no contemplaba esta opción. Por tanto, por muchos límites a dicha comunicación que el Reglamento proponga y que puedan suponer una neutralización del sentido de la comunicación al interesado como parte del principio de seguridad, hasta vaciarlo, al menos se da una participación teórica sobre la misma par que el interesado, como dueño de los datos afectados, pueda recurrir sobre la falta de información ante tales hechos.

En cuanto a los deberes de sigilo y secreto tributario, no existe una regulación expresa a nivel europeo que armonice su regulación legislativa, sobre todo por lo que respecta al secreto tributario. Y es que cada Estado de la Unión ha tenido históricamente y sigue teniendo, en mayor o menor medida, poder de regulación sobre el secreto tributario, aunque la implementación de los estándares de transparencia de la OCDE hayan limitado este concepto, contribuyendo a una mayor homogeneización del secreto fiscal⁵⁰⁰. Estados como Suecia, Noruega, Finlandia no contemplan bajo ningún concepto el secreto tributario, sino que, al contrario, existe un acceso público la información fiscal⁵⁰¹, mientras que otros Estados como Luxemburgo o Austria⁵⁰² que contemplaban una legislación más permisiva respecto del secreto tributario han

⁵⁰⁰ La Adaptación de la Directiva 2014/107/UE a los estándares de transparencia de la OCDE en cuanto al intercambio de información, resulta una prueba irrefutable de la aproximación del conjunto de Estados de la Unión a una misma relación entre transparencia-secreto fiscal.

⁵⁰¹ Cfr. Ibidem, p.31;VAN EIJSDEN, A., KILLMANN, B-R., MEUSSEN, G.T.K, VAN DAM, J., SMIT, D., "General Part" en LANG, M. PISTONE,P., SCHUCH, J., STARINGER, K., *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, Kluwer Law International, 2010, p.15.

⁵⁰² Cabe recordar la excepción que presentaba la ya derogada Directiva del ahorro con Bélgica, Austria y Luxemburgo.

tenido que cambiar sus estándares internos para aproximarse a los estándares de transparencia mencionados unas líneas más arriba.

En cuanto al deber de sigilo de los funcionarios, el código Europeo de Buena Administración⁵⁰³ hace mención en su art. 23 a la imposibilidad de revelar información que resulte confidencial y, al mismo tiempo el art. 41 de la CDFUE resalta la salvaguarda de la confidencialidad y el secreto profesional, pero tampoco se encuentra en sus líneas el deber de confidencialidad. A nivel europeo, no se define de forma clara como deber propio de una buena administración europea el sigilo en el trato de la información, sino que una regulación más precisa se produce a niveles nacionales.

No obstante, teniendo en cuenta que el deber de sigilo puede considerarse como un requisito indispensable del derecho a un juicio justo, regulado en el art. 47 de la CDFUE, en materia tributaria habrá que ver como se pronuncia el TJUE respecto al caso Berlioz (C-682-15) en el que se cuestiona si a nivel europeo puede invocarse dicho artículo de la Carta en caso de que un Estado miembro imponga a un contribuyente una sanción pecuniaria administrativa por haberse incumplido la obligación de colaborar, de la Directiva 2011/16/UE, al solicitarle un intercambio de información previo requerimiento. El motivo por el que el contribuyente se negó a facilitar la información fue por considerar que la petición de información del otro Estado miembro era injustificada en cuanto a la finalidad fiscal real⁵⁰⁴.

⁵⁰³ El Code of Good Administrative Behaviour, 13 September 2000 se aplica al personal que trabaja para la Comisión. <http://www.ombudsman.europa.eu/en/resources/code.faces#/page/23>

⁵⁰⁴ Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour administrative (Luxemburgo) el 18 de diciembre de 2015 — Berlioz Investment Fund S.A. / Directeur de l'administration des Contributions directes (Asunto C-682-15).

3.- Derechos subjetivos: Una aproximación desde la normativa interna española

3.1.- El derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos: aspectos comunes

El derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos, en la normativa española encuentran su fundamento en el mismo artículo 18. Por este motivo se abordan ambos en un único apartado, analizando en primer lugar los puntos en común de ambos, para proceder, después, a un análisis de las características que los diferencian como derechos distintos.

En la normativa española el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos se encuentran en un mismo artículo, el 18 CE. El derecho a la intimidad se regula en el art. 18 CE como parte del derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen. “El derecho a la intimidad se vincula a la esfera más reservada de las personas, al ámbito que éstas siempre preservan de las miradas ajenas, aquél que desea mantenerse oculto a los demás por pertenecer a su esfera más privada”⁵⁰⁵. La Ley orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección del derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen define este derecho fundamental como irrenunciable, inalienable e imprescindible⁵⁰⁶.

No obstante, aunque el art. 18 CE contempla literalmente la protección constitucional del derecho a la intimidad, el honor y a la propia imagen, a nivel constitucional el derecho a la protección de datos personales no se contempla como tal, porque como ha indicado la jurisprudencia del TC “el contenido del específico derecho fundamental a la protección de datos personales [deriva] de los arts. 18.1 y 18.4 CE”⁵⁰⁷, pero no se trata del mismo derecho. La desvinculación del derecho a la intimidad del derecho a la protección de los datos de carácter personal quedó reflejada de forma clara en la STC 292/2000 de 30 de noviembre, en la que el TC resume el contenido del derecho

⁵⁰⁵ <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=18&tipo=2>

⁵⁰⁶ Art. 1.3, LO 1/1982.

⁵⁰⁷ FJ 2 STC 292/2000 de 30 de noviembre.

fundamental a la protección de datos como “un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos se proporcionan a un tercero, sea el Estado o un particular, o qué información puede este tercero recabar, y que también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso”⁵⁰⁸.

3.1.1.- El derecho a la intimidad

El CEDH fue firmado y ratificado por el Reino de España en 1977, lo que supuso la incorporación a la legislación española del texto supranacional, tal y como establece el art. 10.2 CE. Por otra parte, la Carta de Derechos Fundamentales se equipara jurídicamente a un Tratado por el art. 6.1 del Tratado de la Unión Europea⁵⁰⁹. En cuanto, al significado de intimidad, parafraseando a Warren y Brandeis, el derecho a la intimidad rechaza toda intromisión no consentida, por lo que se trata de un derecho que se define en negativo, es decir, surge como manifestación contraria a “todo género de intromisiones ilegítimas en el recinto de lo que llamamos «vida privada», o exigir, en caso contrario, la reparación correspondiente”⁵¹⁰. El TC define la intimidad como “un ámbito o reducto en el que se veda que otros penetren”⁵¹¹ que pretende “evitar las injerencias arbitrarias en la vida privada de una persona”⁵¹².

⁵⁰⁸ FJ7 STC 292/2000 de 30 de noviembre.

⁵⁰⁹ ESCRIBANO ÚBEDA-PORTUGUÉS, J., “*Quince años de construcción de la Unión Europea a través de sus tratados (1992-2007)*”. Madrid: Liber Factory, 2008, p.183. MARÍN AÍS, J.R., “*La carta de derechos fundamentales de la Unión Europea en España con el Tratado de Lisboa*”, *Revista Digital Facultad de Derecho*, nº. 2, 2010, pàg. 159-192.

⁵¹⁰ CRESPO DE LARA, P. “*El derecho a la intimidad como límite al derecho a la información*” *Cuenta y razón*, nº 44-45, 1989, p. 62.

⁵¹¹ STC 73/1982, de 2 de diciembre de 1982.

⁵¹² STC 22/1982, de 17 de febrero de 1984. En este sentido el TC ha definido también el derecho a la intimidad como “la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener

No obstante, como bien indica el preámbulo de la LO 1/1982, los derechos protegidos en la ley no pueden considerarse absolutamente ilimitados. En primer lugar, los imperativos del interés público pueden hacer que por ley se autoricen expresamente determinadas entradas en el ámbito de la intimidad. Es decir, la esfera de la intimidad personal puede ceder frente a otros intereses, entre los cuales se encuentran los intereses tributarios -tal y como regula el nuevo Reglamento europeo de protección de datos⁵¹³, -que se analizará más adelante- siempre y cuando la injerencia sea proporcional y esté justificada en aras de que prevalezcan otros derechos subjetivos o intereses generales⁵¹⁴, como es el caso de los intereses económicos y financieros del Estado.

La esfera de la persona en la que interfieren los intereses tributarios es lo que se denomina privacidad económica, cuya delimitación es variable en función del nivel normativo en el que uno se encuentra, situación que dificulta llegar a una homogeneización de donde están los límites a la obtención de información con relevancia tributaria. En este sentido, el fallo de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, cuestionaba el hecho que las cuentas corrientes bancarias formasen parte del ámbito de la intimidad personal y familiar que protege el art. 18.1 de la CE. Como argumenta el propio TC, en relación con la recaudación el deber de colaborar con la Administración, éste debe extenderse “a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito”⁵¹⁵. Así, pues, en relación con los límites de transferencia de información bancaria, el TC en un primer momento consideró que la información de las cuentas corrientes puede

una calidad mínima de la vida humana” (STC 70/2002, de 3 de abril, FJ 10.a; en el mismo sentido la STC 231/1988, de 2 de diciembre, FJ 3).

⁵¹³ Reglamento UE 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos)

⁵¹⁴ En aquellos casos en los que, a pesar de producirse una intromisión en la intimidad, ésta no puede considerarse ilegítima, no se producirá una vulneración de este derecho fundamental (STC 156/2001, de 2 de julio, FJ 4, in fine, STC 115/2000, de 5 de mayo, FJ 2; 156/2001, de 2 de julio, FJ 3; y 83/2002, de 22 de abril, FJ 4.)

⁵¹⁵ FJ3, STS 110/1984, de 26 de noviembre de 1984.

alcanzar tanto a los ingresos como a los gastos. Sin embargo, más tarde ha reconocido que

“los gastos o cargos en cuenta no vienen usualmente especificados en detalle, sino en general. [Y por ende] Una ulterior investigación del destino de estos gastos pudiera quizá afectar al derecho a la intimidad personal, [aunque insiste en que las] “operaciones pasivas pueden ser también reveladoras de una anómala conducta fiscal, como ocurriría, entre otros supuestos que podrían citarse con la retirada de una masa importante de dinero sin que se explique el destino de la misma, que ha podido trasladarse de una situación de transparencia fiscal a otra menos o nada transparente”⁵¹⁶.

Y es que las operaciones bancarias entran en el círculo constitucionalmente protegido de la intimidad⁵¹⁷, siendo la información con trascendencia tributaria potencial a incidir en la esfera de la intimidad de las personas⁵¹⁸. Existe divergencia de opiniones en la doctrina en este sentido; Falcón y Tella considera que la intimidad económica no puede entrar en el círculo de la intimidad personal y familiar, porque éste ámbito está reservado a las relaciones personales⁵¹⁹. Como bien dice Bueno Gallardo, la exclusión de la esfera económica del derecho a la intimidad constitucionalmente protegido se produce al relacionar intimidad con derecho a la personalidad⁵²⁰. No obstante lo dicho, esta esfera económica puede realmente revertir en las relaciones personales cuando a través de los gastos económicos se pueden investigar los quehaceres de cada ciudadano⁵²¹.

⁵¹⁶ FJ5, STS 110/1984.

⁵¹⁷ FJ7, ATC 642/1986

⁵¹⁸ FJ8, STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 21, STC 85/2003, de 8 de mayo, FJ13 99/2004, de 27 de mayo.

⁵¹⁹ FALCÓN Y TELLA, R., “*El levantamiento del secreto bancario frente a la administración tributaria*”, La Ley, nº 824, 7 de diciembre de 1983, p. 662-663.

⁵²⁰ BUENO GALLARDO, E., “*La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios*”. Madrid: CEPC, 2009, p. 153.

⁵²¹ STC 45/1989, de 20 de febrero, STC. En este sentido, habría que hacer incapie a lo establecido en la STC 110/1984, de 21 de diciembre, que dice “los gastos o cargos en cuenta

La esfera de la intimidad económica, dentro de la teoría de protección constitucional de las esferas, estaría bien en la esfera exterior o en la intermedia, según los datos económicos fueran más o menos próximos a la intimidad de la persona⁵²². Es decir, se trata de esferas que gozan de una protección constitucional mínima o intermedia y que, por lo tanto, el deber de contribuir o el intercambio de datos puede sobreponerse a las mismas. No obstante, para comprobar si la injerencia en la esfera fue legítima o no hay que contemplar cuatro criterios que señala el TC: 1) que exista un fin constitucionalmente legítimo 2) que la intromisión en el derecho esté prevista en la ley 3) que la injerencia se acuerde mediante una resolución judicial motivada 4) que la medida adoptada para conseguir el fin sea necesaria o imprescindible y ponderada.

A pesar de la existencia de estos criterios, la doctrina del Tribunal Constitucional no es clara. En un primer lugar no se quiso incluir los datos económicos en la esfera de la intimidad personal, en tal que fueran protegidos por el art. 18.1 CE. Luego el Tribunal cambió de opinión, considerando que sí se podían incluir en la medida en que mostraran intimidad, siguiendo la tendencia protectora en los últimos años, aunque siempre depende de la Sala o Sección del Tribunal⁵²³. De modo que, siempre y cuando se cumpla con los criterios mencionados, se considera la información económica como susceptible de ser tutelada por la constitución. No obstante, la inclusión en la

no vienen usualmente especificados en detalle, sino en general. Una investigación ulterior de destino de estos gastos pudiera quizás afectar al derecho a la intimidad personal”, Y tiene todo el sentido, porque, como ha ocurrido con el escándalo de las tarjetas black, los gastos realizados con las susodichas tarjetas ha sido detallado en los medios de comunicación, llegando a causar divorcios por ciertas compras que no constaban en los entornos más cercanos de los imputados. Sin ánimo de exculpar o de justificar a los afectados por el proceso, en resumidas cuentas, lo que hay que destacarse es que la disposición de fondos afecta a la intimidad y , si bien, es necesario conocer el desglose de los gastos y los ingresos en cierto casos como el de las personas en régimen de autónomos, en la inmensa mayoría de casos, el elemento importante para el interés del Fisco son los ingresos devengados, pero no los gastos o el destino de los ingresos obtenidos.

⁵²² HERRERA MOLINA, P.M., op cit, p. 195; BUENO GALLARDO, E., op. cit., p., 174;

⁵²³ BUENO GALLARDO, E. op. cit., p.216.

esfera de la intimidad siempre dependerá de hasta qué punto las investigaciones llevadas a cabo injieran en la esfera patrimonial del sujeto investigado. Esfera patrimonial delimitada por el art. 93.3 LGT⁵²⁴, cuya base reside en el art. 111.3 de la original Ley General Tributaria de 1963, y según la cual los datos que se pueden solicitar son aquellos con “relevancia tributaria”.

La relevancia tributaria es un concepto jurídico indeterminado por lo que, aunque no supone una potestad discrecional para la Administración para solicitar cualquier información, sí que le atribuye de un mayor o menor margen de maniobra “que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama”⁵²⁵. Cuando se solicita información hay que matizar que debe tratarse de cualquier dato que tenga sentido solicitar para cumplir con los fines concretos para los que se solicita⁵²⁶. Se trata pues, de toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias o deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En principio, la Administración puede solicitar cualquier dato útil para determinar si se cumple con la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica⁵²⁷. Cuando en la solicitud de información se sobrepase este precepto de “relevancia económica”, es decir, cuando se soliciten datos más allá de su trascendencia tributaria, se puede inferir en la esfera de la intimidad, incluyendo como acción el conocer el origen y el destino de las operaciones. Como indica el art. 93.5 LGT, esta

⁵²⁴ “requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio”.

⁵²⁵ STS de 20 de octubre de 2014, rec. cas. 1414/2012 , o de 23 de octubre de 2014, rec. cas. 2182/2012

⁵²⁶ Ver más adelante, calidad de los datos.

⁵²⁷ STS 12 de noviembre de 2003, FJ4. SAN 8 de mayo de 1994; FJ

trascendencia tributaria no puede alcanzar a datos privados no patrimoniales que su revelación pública afecte al honor o intimidad del contribuyente, del mismo modo que tampoco puede alcanzar a los datos confidenciales de clientes. Con lo cual, se puede solicitar información con relevancia tributaria, pero la información solicitada de carácter económico que sobrepase la trascendencia tributaria y afecte a la esfera interna de la privacidad, puede producir un menoscabo del derecho a la intimidad⁵²⁸.

3.1.2.- El derecho a la protección de datos

El derecho a la protección de datos personales se encuentra desarrollado como tal en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, mediante la cual se traspuso la Directiva europea 95/46/CE, que se analizará en el epígrafe siguiente. Sin embargo, la previsión del art. 18.4 CE hace que el derecho a la protección de datos, en el ámbito español, tenga mayor cobertura que el propio derecho a la intimidad, ya que el derecho a la protección de datos contempla la protección de los datos de carácter personal, no quedando limitado a la intimidad de la persona⁵²⁹.

El derecho a la información en la recogida de los datos, contemplado en el art. 5 LOPD, mediante el cual se hace expresa mención a informar a los interesados de los cuales se recaben datos de carácter personal sobre la existencia del fichero o tratamiento de estos datos y la finalidad por la que se han recogido, es uno de los puntos conflictivos en el ámbito tributario, ya que, como se verá, se excepciona del mismo⁵³⁰. Además se informa de las

⁵²⁸ Así se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones: STSS 29-3-1999 (RJ 1999/3573) FJs 4 y 8, de 16-10-1999 (1999/8641) FD4 y 11. Véase también, HERRERA MOLINA, P.M., *Potestades de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Las Rozas, 1993.

⁵²⁹ STC 199/2013, de 5 de diciembre, FJ 12.

⁵³⁰ En este sentido el derecho a la protección de datos copa el derecho a tener conocimiento de quien posee los datos, y para qué los utiliza, de mismo modo que uno pueda oponerse al tratamiento sobre esos datos. (Cfr. STC 292/2000, de 30 de noviembre, FJs 6 y 7, STC

consecuencias que implica esta obtención y de la posibilidad que tiene el titular de los datos a acceder, rectificar, cancelar y oponerse a tal recogida o tratamiento, del mismo modo que se le facilita la identidad y dirección del responsable del tratamiento o del representante en cuestión⁵³¹. Queda patente que una parte esencial del derecho a la protección de datos consiste en informar al interesado. Informar implica exigir “del titular del fichero que le informe de qué datos posee sobre su persona, accediendo a sus oportunos registros y asientos, y qué destino han tenido, lo que alcanza también a posibles cesionarios; y, en su caso, requerirle para que los rectifique o los cancele”⁵³².

El corazón del derecho a la protección de datos, como se ha dicho más arriba, supone, pues, garantizar un uso responsable de los datos recabados, tanto por personas como por instituciones. Este uso responsable pasa por la cesión de los propios datos. El art. 11.1 LOPD solamente permite la cesión de datos a terceros para cumplir fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado. A esta regla, hay que añadir las excepciones del art. 11.2 LOPD, de entre las cuales hay que destacar la letra e) cuando la cesión se produzca entre Administraciones públicas y tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos, para el tema que es de interés en esta investigación, ya que se habilita la cesión de datos privados entre Administraciones.

Esta misma excepción se desarrolla en el art. 21 LOPD, por el cual todos aquellos datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas para el desempeño de sus atribuciones solamente se comunicarán a otras Administraciones si éstas los utilizan para el ejercicio de las mismas competencias o las mismas materias. No obstante, cuando se trate de fines históricos, estadísticos o de carácter científico siempre podrá

96/2012, de 7 de mayo, FJ 7, STC 29/2013, de 11 de febrero, FJ 7. STC 151/2014, de 25 de septiembre, FJ 7.

⁵³¹ Cfr. Art. 5.1 LOPD.

⁵³² Cfr. STC 292/2000 de 30 de noviembre, FJ8.

llevarse a cabo la cesión. Hay que sacar a relucir que entre estas tres obligaciones no se encuentran los fines tributarios. Y es que, por otra parte, comunicar o ceder datos personales sin contar con la legitimación pertinente, se califica como una infracción muy grave, del mismo modo que ceder datos a nivel internacional a Estados que no proporcionan el mismo nivel de protección que España, sin la autorización del Director de la Agencia Española de Protección de Datos (artículo 44.4.d) LOPD)⁵³³.

La LGT prevé en el art. 112 en primer lugar, que la cesión de datos que se efectúa a la Administración tributaria no requiere del consentimiento del afectado y, en segundo lugar, que también se exceptúe el art. 21 LOPD, es decir, que los datos con relevancia tributaria se puedan utilizar para otras finalidades. Prueba de ello es el art. 95 LGT, el cual prevé el carácter reservado de los datos tributarios, de modo que solo pueden ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos, sin que puedan cederse a terceros. No obstante, prevé, nada más y nada menos, trece excepciones a esta regla de cesión de los datos. Como dice Menéndez Moreno, esta cantidad de excepciones hacen que en vez tratarse del carácter reservado de los datos tributarios, se trataría más bien de un carácter “no reservado” de los datos tributarios⁵³⁴. El listado de supuestos en los que puede cederse los datos prevé, concretamente las cesiones de datos con:

⁵³³ En este sentido Moreno Fernández, acertadamente, considera que si existiera un derecho absoluto a la protección de datos con carácter tributario, la Administración no podría llevar a cabo su labor de comprobación entre otras, “siendo este un objetivo legítimo a nivel constitucional”, y añade una serie de sentencias del TC que refuerzan la limitación sobre el acceso a los datos con carácter económico y relevancia tributaria a tener en cuenta (STC 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6.b), STC, 76/1990, de 26 de abril, FJ 10, STC 57/1994, de 28 de febrero, FJ 5, STC 110/1984, de 26 de noviembre, JF 3 (MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “*El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y publicación del listado de deudores*” en AA.VV., BOSCH CHOLBI, J.L., (coor.) “*Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*”. Madrid: Wolter Kluwer España, S.A., AEDAF, 2016, p.158., nota 38)

⁵³⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “*El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria*” Quincena Fiscal 8/2016,

- a) los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos;
- b) otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales;
- c) la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas;
- d) Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude;
- e) comisiones parlamentarias de investigación;
- f) órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal para la protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados;
- g) el Tribunal de Cuentas;
- h) jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes;
- i) Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones;
- j) órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios y con la Dirección General de Tráfico;
- k) Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, añadiendo en este caso la necesaria autorización de los obligados tributarios cuyos datos se van a ceder;
- l) Intervención General de la Administración del Estado;
- m) Oficina de Recuperación y Gestión de Activos;

En principio, el art. 34.1 LGT recoge el derecho de los contribuyentes al carácter reservado de los datos, aunque el propio art. 95.4 y 95.6 LGT prevén excepciones a esta reserva, de modo que se podrán publicitar de acuerdo con la normativa europea y en el ámbito de la asistencia mutua. Como se puede apreciar, se trata de un listado de organismos a los que se puede ceder, en el que se establece el organismo al que se va a ceder la información pero no se especifica qué datos se van a ceder y los fines a los que se van a destinar son muy genéricos.

Con más razón esta expresión tiene sentido si, en primer lugar, se analiza el trasfondo del nuevo art. 95 bis, popularmente conocido como el artículo que permite dar publicidad al “listado de morosos” con Hacienda, a partir del cual se hará pública información de carácter personal de aquellos contribuyentes que tengan un cierto volumen de deuda con la Administración tributaria que no se haya satisfecho en período voluntario de pago. Se supone que una medida de estas características, que implica una completa transparencia de cierta información fiscal relevante, tiene su justificación en un interés general de la Administración, que es cumplir con el mandato del art. 31.1CE. Sin embargo, se trata de una medida de dudosa proporcionalidad⁵³⁵ cuyo objetivo persigue hacer “escarnio público”⁵³⁶ –*name and shaming* en la expresión anglosajona de esta técnica de disuasión de los incumplimientos fiscales- en aras de aumentar la recaudación. No obstante el propósito de recaudación que persigue, se trata de una medida que roza y hace cuestionarnos las lindes sobre la moralidad de la misma.. El carácter de la medida implica una incidencia directa en el derecho a la intimidad y en el derecho al honor de las personas incluidas en los listados.

El problema que observa Moreno Fernández sobre esta cuestión recae, sobre todo, en las personas jurídicas. La publicación de datos personales hace que estos datos desde el momento en que se han expuesto al público dejan de estar bajo el control de su titular. Esta medida puede vulnerar la proporcionalidad entre el derecho a la protección de datos y los intereses de la Administración de recaudar, porque, al fin y al cabo, el derecho a la protección de datos, como derecho subjetivo, encuentra su fundamento en la dignidad de

⁵³⁵ OLIVARES OLIVARES, B.D., “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal* n.11/2015, p. 42.

⁵³⁶ “El anuncio de las dos medidas ha mezclado, posiblemente para siempre, la morosidad (la misma que tienen las Administraciones en sus pagos a los ciudadanos) con el fraude, de suerte que, lo veremos pronto, la aparición de un ciudadano en el listado de morosos será objeto de un reproche social igual que el dirigido a los defraudadores”. (CAYÓN GALIARDO, A. “La publicación del “listado de morosos” y de la identidad de los “defraudadores” a la Hacienda Pública”, *Revista Técnica Tributaria número 111*, octubre-diciembre 2015, p. 14).

la persona⁵³⁷; por este motivo, Moreno considera que justificar tanto el derecho a la intimidad como a la protección de datos de las personas jurídicas bajo el amparo constitucional resulta imposible, porque se trata de derechos que no “se extienden a personas no naturales. En consecuencia, la inclusión de una persona jurídica o de un ente sin personalidad jurídica en la publicación de la lista de deudores, todo lo más, podría afectar a su derecho al honor, entendido como protección de su fama o consideración ajena”⁵³⁸.

Cuando se adaptó la Directiva, varios informes del Gabinete Jurídico de la AEPD reiteraron esta falta de protección. En el informe 119/2009 la conclusión a la que llega el Gabinete en cuanto a los datos suministrados a la Agencia Tributaria en relación con el Modelo 347 es que “tratándose de datos de personas jurídicas o físicas en cuanto empresarios o profesionales, los datos que aparecen reflejados en el modelo 347 que les es solicitado por entidades financieras, no serían datos de carácter personal incluidos dentro del ámbito de protección de la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter personal y, por tanto, no quedan amparados por las garantías que la misma establece para proteger las libertades públicas y derechos fundamentales de las personas físicas”⁵³⁹.

Sin embargo, como dejó claro el Auto del Tribunal Constitucional 257/1985, de 17 de abril, el derecho a la intimidad, en referencia a la vida privada de las personas, se trata de un derecho propio de toda persona humana que no

⁵³⁷ En la Constitución española la dignidad de la persona se recoge en el art. 10, del mismo modo que el art. 1 LOPD, que basándose en la Directiva de protección de datos, ésta se reserva para las personas físicas.

⁵³⁸ MORENO FERNÁNDEZ, J.I., op. cit., pp. 160-161.

⁵³⁹ Informe 119/2009, Gabinete Jurídico de la Agencia Española de Protección de Datos.

pueden tener las personas jurídicas⁵⁴⁰, aunque el derecho a la protección de datos, como se ha visto, no es el mismo derecho, en todo caso se trata de otro derecho subjetivo con otro objeto. Si bien en derecho positivo español distingue ambos derechos a nivel jurídico, la doctrina no considera que ambos amparen tanto a personas físicas como jurídicas, al contrario que el derecho europeo donde sí hay un mayor reconocimiento del derecho a la protección de datos para las personas jurídicas.

3.2.- Los derechos ARCO: Acceso, rectificación, cancelación y oposición

Dentro del ámbito de protección de datos los derechos ARCO son los que inciden de plano en el modelo de intercambio automático de información. En definitiva, el interesado tiene derecho a saber, a conocer qué se hace con sus datos y quien los tiene de forma genérica. Como indica el art. 5.1.d) LOPD los interesados a los que se les soliciten datos personales deben ser informados que tienen derecho a ejercer los derechos ARCO. La LOPD prevé en sus arts. 15 a 17 la regulación propiamente de los derechos ARCO, cuyo desarrollo se lleva a cabo mediante el Título III del Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

No obstante, la LOPD prevé excepciones a esta regla, y es que el art. 23 contempla la posibilidad de restringir el acceso de los ciudadanos a sus datos por motivos de seguridad e interés general del Estado, especificando como uno

⁵⁴⁰ Cfr. STC 139/1995, de 26 de septiembre, FJ 5: no sólo son los fines de una persona jurídica los que condicionan su titularidad de derechos fundamentales, sino también la naturaleza concreta del derecho fundamental considerado, en el sentido de que la misma permita su titularidad a una persona moral y su ejercicio por ésta. En el presente caso, el derecho del que se discute esta posibilidad es el derecho al honor, con lo cual el examen se reconduce a dilucidar la naturaleza de tal derecho fundamental. En el mismo sentido las SSTC 107/1988, de 8 de junio, 51/1989, de 22 de febrero, 121/1989, de 3 de julio, 214/1991, de 11 de noviembre y SSTS 344/2015, de 16 de junio, 594/2015, de 11 de noviembre, 408/2016, de 15 de junio de 2016.

de ellos el acceso a los ficheros de la Hacienda Pública. Así, pues, se podrá denegar el ejercicio de estos derechos cuando el interesado sea objeto de actuaciones de inspección e incluso cuando simplemente se considere que se puede poner en peligro las actuaciones de la Agencia Tributaria encaminadas a hacer cumplir las obligaciones tributarias.

Esta restricción se plasma en la Instrucción 6/2000 de 4 de diciembre, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación en Ficheros Automatizados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta Instrucción autoriza al interesado a solicitar y obtener sus datos tratados en ficheros automatizados (apartado segundo) y a rectificar y cancelar aquellos datos incompletos o inexactos e incluso matiza, aquellos inadecuados y excesivos.

Estos derechos de rectificación y cancelación no podrán llevarse a cabo cuando los datos que quieren modificarse o cancelarse están siendo objeto de un procedimiento tributario (apartado tercero). En este sentido, se rechazará la solicitud para ejercer los derecho ARCO cuando el ejercicio de los mismos obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones de investigación, comprobación o recaudatorias, lo que no queda nada claro es qué representa un “obstáculo”, ya que su definición queda a la discreción de las autoridades tributarias.

Por otra parte, en cuanto al protocolo de cancelación de los datos, éstos deben ser extinguidos físicamente y en caso de no ser posible, al menos deberán bloquearse. No obstante, si se trata de datos obtenidos o registrados por medios fraudulentos, ilícitos o desleales deberá destruirse no solamente el fichero sino también el soporte en el que se recogen (punto 9 y 10 del apartado tercero). Ante este punto cabe reflexionar sobre lo ocurrido con la obtención de datos por parte de empleados que sustrajeron información confidencial de las entidades bancarias en las que trabajaban para transmitírsela a las autoridades tributarias o que incluso las propias autoridades han pagado una “recompensa”

a cambio de la información como ocurrió en el caso del banco LGT de Liechtenstein.

El 12 de febrero de 2010, el entonces Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Española de Administración Tributaria, al amparo del Convenio suscrito entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, solicitó de oficio a las autoridades tributarias francesas que le facilitasen cuanta información dispusiera el destinatario en relación con los contribuyentes sujetos a la soberanía fiscal española que figurasen en el listado del Banco Suizo HSBC, llamado la “lista Falciani”.

Como respuesta a esta petición, la autoridad requerida, mediante oficio de 14 de mayo de 2010, puso a disposición de la Agencia Tributaria española la información de la que disponía, y la hizo llegar a nuestras autoridades fiscales grabada en un CD-Rom. Las autoridades francesas habían obtenido, a su vez, dicha información de Hervé Falciani, que se la entregó en 2008 a partir de unas bases de datos que había obtenido cuando trabajaba para HSBC en Suiza. A partir de esta información, las autoridades tributarias españolas pudieron iniciar procedimientos de inspección sobre los contribuyentes que aparecían en la lista y que luego terminaron en un procedimiento penal por delitos contra la Hacienda pública.

Entre ellos se ha pronunciado la Audiencia Nacional mediante la Sentencia 280/2016 de 29 de abril de 2016⁵⁴¹. El epicentro de atención es la licitud de la prueba utilizada, que planteó la defensa del contribuyente afectado. Sin embargo, en opinión del Tribunal no se trata de una prueba ilícita por varios motivos⁵⁴²:

⁵⁴¹ SAN 280/2016 de 29 de abril de 2016

⁵⁴² FJ3, SAN 280/2016 de 29 de abril de 2016.

1.- Las autoridades francesas en base al CDI con España entregaron mediante un CD información solicitada sobre contribuyentes españoles que tenían fondos depositados en el HSBC Private Bank, en Ginebra.

2.- La información, que fue solicitada de manera explícita, la entregó el Agregado fiscal y financiero de la Embajada de la República Francesa en España al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española. Dicha solicitud se hizo al amparo del art. 7 del Convenio de asistencia judicial en materia penal entre los Estados miembros de la Unión Europea, hecho en Bruselas el 29 de mayo de 2000 que regula el intercambio espontáneo de información.

En resumidas cuentas el Tribunal considera que la información en España se obtuvo por cauces oficiales, que se solicitó legal y formalmente y se obtuvo directamente de las autoridades fiscales de la República Francesa y por este motivo la conclusión a la que llega la Sala es que no se halla ante un supuesto de prueba ilícita. La doctrina no considera que el origen primero de la prueba fuera ilícito, ya que se trata de una información que llegó a manos de las autoridades francesas por la vía de un robo de datos de una entidad privada. La Instrucción 6/2000 es clara en cuanto a la cancelación y destrucción de los datos de relevancia tributaria que se obtengan por medios ilícitos y, en el fondo, la lista Falciani se obtuvo mediante la sustracción de datos. La sentencia de la Audiencia Nacional, aunque en materia penal, queda estrechamente relacionada con el ámbito tributario de intercambio de datos de relevancia tributaria.

4.- Deberes y obligaciones de la Administración en el ordenamiento español

4.1.- La buena administración

En Derecho español el derecho a una buena administración se regula en el art. 103 CE, en la que se enmarca una Administración pública objetivamente

entregada a los intereses generales y cumplidora con el Estado de Derecho⁵⁴³. Como dice Rodríguez-Arana, el derecho fundamental a la buena Administración es posible conceptualizarlo así porque la centralidad se encuentra hoy en la persona “Concepto que para nosotros, en nuestro Derecho, podría resumirse diciendo que la buena Administración es aquella que actúa en todo caso al servicio objetivo del interés general. Tratar sobre el derecho fundamental de la persona a una buena administración significa plantear la cuestión desde la perspectiva del ciudadano: el Derecho Administrativo considerado desde la posición central del ciudadano.”⁵⁴⁴

Aunque el art. 103 es el precepto en el que se sintetiza lo que debe representar la buena administración, en la CE se encuentran manifestaciones de lo que el art. 103 engloba. Una administración centrada en el ciudadano en un Estado democrático y de Derecho (art. 1 CE), debe contemplar el sometimiento a la Ley por parte no tan sólo de la ciudadanía sino también de los poderes públicos (art. 9 CE) y debe, por tanto, garantizar una seguridad jurídica cuya máxima manifestación es la tutela judicial efectiva (art. 24 CE)⁵⁴⁵. Y es que tal y como

⁵⁴³ Sentencias de 13 febrero 1992, Recurso núm. 1734/1989, 28 julio 1997, Recurso contencioso-administrativo núms. 2434/1991, 6965/1992 y 1392/1993, 23 mayo 1998, Recurso contencioso-administrativo núm. 229/1993, 10 mayo 1999, Recurso núm. 594/1995, 13 julio 1999, Recurso núm. 546/1995, 4 junio 2001, Recurso de Casación núm. 2521/1996, 15 abril 2002, Recurso de Casación núm. 77/1997, 1 diciembre 2003, Recurso de Casación núm. 6383/1999, 9 febrero 2004, Recurso de Casación núm. 4130/2001, 21 febrero 2006, Recurso de Casación núm. 1451/2002, 27 abril 2007, Recurso de Casación núm. 6924/2004, 15 abril 2008, Recurso de Casación núm. 359/2005, 13 mayo 2009, Recurso de Casación núm. 2357/2007, 25 febrero 2010, Recurso de Casación núm. 1101/2005, 14 junio 2010, Recurso de Casación núm. 5156/2008, 9 diciembre 2010, Recurso de Casación núm. 1340/2010, 13 diciembre 2010, Recurso de Casación núm. 1416/2010, y 27 junio 2011, Recurso de Casación núm. 2806/2010.

⁵⁴⁴ RODRÍGUEZ ARANA, J. “El ciudadano y el poder público: El principio y el derecho al buen gobierno y a la buena administración. Madrid: Editorial REUS, S.A., 2012, p.115.

⁵⁴⁵ En este sentido, Chico de la Cámara considera que la diferencia que se hace a nivel español entre persona física y jurídica puede poner en peligro, para la persona jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva. La reforma de la LGT mediante la Ley 34/2015, fortalece la notificación electrónica, sobre todo en el caso de las empresas. Notificación no relacionada con comunicar los derechos de los contribuyentes, sino notificación de los actos de la

se plantea el derecho a la buena administración, supone, al fin y al cabo, un derecho a la limitación del poder discrecional del Estado⁵⁴⁶. Incluso en el art. 31.2 CE se puede apreciar lo que implica la buena administración al seguir los principios de economía y eficiencia en la asignación del gasto público.

Por otra parte, la buena administración se ha desarrollado en los Estatutos de Autonomía, y en otra normativa de índole administrativa tanto estatal como autonómica⁵⁴⁷. Recientemente, el esfuerzo para hacer efectiva una buena administración se ha concentrado en el impulso de las Leyes de transparencia. La Ley base es la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, aunque la mayoría de CC.AA. han desarrollado los preceptos en una Ley autonómica e incluso tienen sus propios órganos de garantía⁵⁴⁸. El propio título hace referencia a la buena gobernanza.

Administración al contribuyente. Chico de la Cámara hace patente el riesgo que entraña abusar de las notificaciones electrónicas, ya que “genera cierta tensión con el principio de proporcionalidad la consideración legal de que una entidad, por el mero hecho de tener personalidad jurídica dispone de una capacidad técnica por el que queda plenamente garantizada la notificación electrónica teniendo así la misma eficacia jurídica que la notificación convencional” (CHICO DE LA CÁMARA, P., “Notificaciones electrónicas y principios constitucionales” en VV.AA., BOSCH CHOLBI, J.L., (coor.) Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma. Madrid: Wolter Kluwer España, S.A., AEDAF, 2016, p.192.

⁵⁴⁶El control judicial de la discrecionalidad no es, por ello, una negación del ámbito propio de los poderes de mando, y ni siquiera se ordena a una reducción o limitación del mismo, sino que, más sencillamente, trata de imponer a sus decisiones el respeto a los valores jurídicos sustanciales, cuya transgresión ni forma parte de sus funciones? ni la requieren tampoco sus responsabilidades. (GARCÍA DE ENTERRÍA, pp.179-180).

⁵⁴⁷ Cfr. PONCE SOLÉ, J., Ciencias sociales, Derecho Administrativo y buena gestión pública. De la lucha contra las inmunidades del poder a la batalla por un buen gobierno y una buena administración mediante un diálogo fructífero, *Gestión y Análisis de Políticas Públicas.*, *Revista Nueva Época*, nº 11 enero-junio 2014, pp.30-31, para ver con precisión la normativa concreta autonómica que desarrolla este derecho. Véase también a SANZ LARRUGA, F.J., “El ordenamiento europeo, el derecho administrativo español y el derecho a una buena administración”, *AFDUDC*, 13, 2009, 729-751.

⁵⁴⁸ En el caso de Andalucía es el Consejo de Transparencia y Protección de Datos, en Aragón es el Consejo de Transparencia de Aragón, Cataluña el organismo es la Comissió de Garantia del Dret d'Accés a la Informació Pública, en Castilla León, el Comisionado de Transparencia, en Castilla la Mancha es el Consejo Regional de Transparencia y Buen Gobierno, en Galicia en

Aunque la buena administración y el buen gobierno no son exactamente lo mismo, ambos sirven los intereses generales de los ciudadanos, por lo que tienen que estar sometidos a los mismos principios. La imparcialidad en su actuación, la argumentación de las decisiones, una diligencia temporal en la toma de decisiones, el derecho a ser oído y la transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general, como indica el art. 26.2.a)1°.

El valor que se le otorga a la transparencia, aunque siempre ha sido de consideración⁵⁴⁹, desde el inicio de la crisis económica está al alza. La transparencia de las administraciones públicas supone tratar con objetividad e imparcialidad los asuntos que la atañen, del mismo modo que implica una participación directa del ciudadano en los asuntos públicos al poder actuar como un supervisor directo de los quehaceres que se tratan a nivel gubernamental y se plasman a nivel administrativo. En este sentido, como indica Sanz Larruga, se trata de un principio que “se proyecta en tensión dialéctica con el deber de secreto o de sigilo que en ciertos ámbitos es preciso salvaguardar”⁵⁵⁰. Ejemplos de esta tensión son los límites al acceso a la información pública que se estipulan en el art. 14.1 de la Ley de transparencia, entre los cuales se encuentran la igualdad de las partes en los procesos judiciales, funciones administrativas de vigilancia, inspección y control, intereses económicos y comerciales y la política económica y monetaria del Estado.

Comisionado de Transparencia, en las Islas Baleares el Consejo Consultivo, en las Islas Canarias es el Comisionado de Transparencia, en Murcia es el Consejo de la Transparencia de la Región de Murcia, En Madrid (comunidad de Madrid) es el Tribunal Administrativo de Contratación Pública de Madrid, en Navarra es el Defensor del Pueblo, en el País Vasco la Comisión Vasca de Acceso a la Información Pública, en la Comunidad Valencia es el Consejo de Transparencia, Acceso al a Información Pública y Buen Gobierno.

⁵⁴⁹ Véase RODRÍGUEZ–ARANA MUÑOZ, J., La transparencia en la Administración Pública”, *Revista Vasca de Administración Pública*, no 42, 1995, pp. 447-463.

⁵⁵⁰ Véase también a SANZ LARRUGA, F.J., op. cit. pp 729-751.

Se trata, pues, de límites a la tan reclamada transparencia como máxima expresión de un Estado plenamente democrático. Transparencia que permite a sus ciudadanos participar en la fiscalización y rendición de cuentas de la administración que, se supone, debe prestar un servicio público sustentado⁵⁵¹ (no gratuito) con los tributos de los ciudadanos, entre otras fuentes de financiación. Por tanto, resulta imprescindible poder acceder a la información pública para tener un control de la distribución del gasto, que teóricamente debe efectuarse bajo los preceptos del art. 31.2 CE. El acceso a los documentos es el germen de una buena administración⁵⁵², y por este motivo está regulado en el art. 105 CE, por lo que su limitación debe estar debidamente justificada por la naturaleza de la información o el conflicto con otros intereses protegidos. Para ello, se sigue el procedimiento del test del daño (el daño que puede causar a otros derechos fundamentales) y del interés público en la divulgación (la relevancia de la divulgación de la información) .

Como se ha expuesto, parte de estas materias vetadas por su naturaleza coinciden, con el interés del Estado en materias de carácter económico y sus procedimientos, aunque la información de carácter económico se encuentra en el listado de información a la que se puede acceder⁵⁵³. Información, cuyo acceso se facilita aún más mediante los medios electrónicos, ya que como

⁵⁵¹ Como dice el preámbulo de la Ley de Transparencia: “Los países con mayores niveles en materia de transparencia y normas de buen gobierno cuentan con instituciones más fuertes, que favorecen el crecimiento económico y el desarrollo social. En estos países, los ciudadanos pueden juzgar mejor y con más criterio la capacidad de sus responsables públicos y decidir en consecuencia. Permitiendo una mejor fiscalización de la actividad pública se contribuye a la necesaria regeneración democrática, se promueve la eficiencia y eficacia del Estado y se favorece el crecimiento económico”.

⁵⁵² Cfr. GUILLEM CARRAU, J., “La buena administración en la UE tras el tratado de Lisboa: ¿más por menos?” Barcelona: Corts. *Anuario de derecho parlamentario*, 70 núm. 25, p.75

⁵⁵³ El art. 8 de la Ley 19/2013 de 9 de diciembre, prevé como información económica, presupuestaria y estadística los contratos, las subvenciones y ayudas públicas, los presupuestos, las cuentas anuales, las retribuciones, declaraciones de bienes, información estadística sobre la calidad y cumplimiento de la actividad pública, las autorizaciones y reconocimientos de compatibilidad de los empleados públicos como información económica de interés público.

reconoce la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

“en el entorno actual, la tramitación electrónica no puede ser todavía una forma especial de gestión de los procedimientos sino que debe constituir la actuación habitual de las Administraciones porque una Administración sin papel basada en un funcionamiento íntegramente electrónico no sólo sirve mejor a los principios de eficacia y eficiencia, al ahorrar costes a ciudadanos y empresas, sino que también refuerza las garantías de los interesados. En efecto, la constancia de documentos y actuaciones en un archivo electrónico facilita el cumplimiento de las obligaciones de transparencia, pues permite ofrecer información puntual, ágil y actualizada a los interesados”⁵⁵⁴.

Es de buena administración aprovechar los beneficios de la red, por considerarse un medio que ha facilitado enormemente la labor de la transparencia. No obstante, cuando el acceso a dicha información pueda perjudicar los intereses económicos⁵⁵⁵ o las políticas del Estado de carácter económico y monetario⁵⁵⁶, es cuando se restringe el acceso del público a la

⁵⁵⁴ Preámbulo Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

⁵⁵⁵ La base de una limitación de la información que puede publicarse radica en que tal revelación llegue a perjudicar la competitividad de las empresas públicas o administraciones en el mercado privado, dejándolas en una situación de desventaja competitiva respecto al resto del mercado que ofrece el mismo servicio. En definitiva, como interés protegido, el objeto del límite es garantizar una sana y libre competencia en igualdad de condiciones por parte de los sujetos que actúan en un mismo sector económico, para que su obtención del lucro sea en las más justas condiciones, a la par que, de esta forma, se garantiza un servicio público de calidad. No obstante, la primacía de los secretos económicos se verá afectada siempre que exista un interés general en que sea revelada, aunque se perjudique a la entidad.

⁵⁵⁶ La denominada “*Economic disclosure*”, es decir, revelación de información económica se refiere a aquella información utilizada en las decisiones de política monetaria, ésta incluye toda aquella información usada por bancos centrales para desarrollar previsiones económicas o evaluar el impacto de las decisiones (cfr. SYLVESTER, J.d.H., EIFFINGER, C.W., WALLER, S., *The European Central Bank: Credibility, Transparency, and Centralization*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London, England, 2005, p.86)

misma. Encaja y, resulta lógico, que también se restrinja el acceso a la información obrante en los procedimientos de inspección y control de las Administraciones, entre los cuales se encontrarían los de inspección tributaria. Así, pues, como indica el art. 23 de LOPD y el art. 10 de la Instrucción 6/2000, se podrá denegar el acceso a los propios datos (ya que no conciernen a terceros), cuando se esté siendo objeto del procedimiento inspector, pero también mediante la fórmula abstracta de “cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Además, a pesar que el art. 53.1 de la Ley 39/2015 prevé que los interesados (que no terceros) podrán acceder al estado de la tramitación de cualquier procedimiento Administrativo y a obtener copia de los documentos, la LGT en su art. 99.4 sólo permite el acceso en el trámite de audiencia y no en cualquier momento del procedimiento, que también es administrativo. El interesado, ante estos casos en que se le niega total o parcialmente el acceso, solamente puede poner en conocimiento de la situación a “la Agencia de Protección de Datos que deberá asegurarse de la procedencia o improcedencia de la denegación”.

“El plazo máximo para dictar y notificar resolución en el procedimiento de tutela de derechos será de seis meses, a contar desde la fecha de entrada en la Agencia Española de Protección de Datos de la reclamación del afectado o afectados [...] Si en dicho plazo no se hubiese dictado y notificado resolución expresa, el afectado podrá considerar estimada su reclamación por silencio administrativo positivo”⁵⁵⁷. Por otra parte, la demora de los ciudadanos que quieran acceder a información pública (que no propia) y acudan a los órganos de garantía tras una denegación total o parcial del acceso, es de un máximo de un mes, ampliable a dos meses⁵⁵⁸. Se trata, pues, de una diferencia temporal

⁵⁵⁷ Art. 118 del Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal

⁵⁵⁸ Art. 20 Ley 19/2013. La resolución en la que se conceda o deniegue el acceso deberá notificarse al solicitante y a los terceros afectados que así lo hayan solicitado en el plazo

significativa, dado que uno de los elementos de la buena administración es la celeridad temporal en las resoluciones.

Resulta paradójico, por otra parte, que se restrinja de este modo el acceso a tal información tributaria concerniente a los particulares cuando se toman medidas como las del art. 95 y 95 bis LGT. El art. 95 LGT aunque regula la confidencialidad de los datos tributarios y su uso para la efectiva aplicación de los tributos sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, cuenta con un total de trece excepciones, que a juicio de Menéndez Moreno –como ya se ha hecho notar más arriba- más bien habría que hablar del carácter “no reservado” de los datos tributarios⁵⁵⁹. Y es que hasta 13 excepciones permiten distribuir y usar estos datos para otras finalidades. Con más razón esta expresión tiene sentido al ir de la mano del art. 95 bis, popularmente conocido como el artículo que permite dar publicidad al “listado de morosos” con Hacienda.

Mientras la Ley de transparencia restringe el acceso a los datos que puedan dañar los intereses económicos del Estado, la legislación tributaria permite publicitar cierta información fiscal relevante que puede dañar los intereses del contribuyente y derechos personalísimos. Todo se ve justificado, también, en un interés general de la Administración, como es cumplir con el mandato del art. 31.1 CE. Sin embargo, se trata de una medida de dudosa proporcionalidad⁵⁶⁰ como el objetivo que persigue.

Desde el momento en que se deniega el acceso a los propios datos con una argumentación jurídica que tiende al arbitrio de la Administración, pero que a la

máximo de un mes desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolver. Este plazo podrá ampliarse por otro mes en el caso de que el volumen o la complejidad de la información que se solicita así lo hagan necesario y previa notificación al solicitant^{3e}

⁵⁵⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “El carácter «no» reservado de los datos con transcendencia tributaria”. *Revista Quincena Fiscal* 8/2016.

⁵⁶⁰ OLIVARES OLIVARES, B.D., La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales, *Revista Quincena Fiscal* num.11/2015, p. 42.

vez exista el peligro real y constatado de tener filtraciones desde las propias Administraciones, denota una disfunción severa en los principios de la buena administración. En primer lugar, el arbitrio en la denegación se produce por una regulación relativa y amplia (obstaculización de las actuaciones administrativas) para negar el ejercicio del acceso, rectificación, supresión/cancelación y oposición cuyos efectos son perversos. Como dice “a la vista de la amplitud de los supuestos en que puede negarse el ejercicio de tales derechos, lo cierto es que las posibilidades que tiene un contribuyente de controlar *a posteriori* el intercambio de información internacional de sus datos resultan escasas; piénsese que los responsables de los ficheros de la hacienda Pública podrían rechazar el ejercicio del derecho de acceso argumentando que el afectado está siendo objeto de actuaciones inspectoras en el Estado receptor de la información”⁵⁶¹. Por otra parte, la legislación prevé el uso extrafiscal de los propios datos para innumerables otros usos.

En segundo lugar, el riesgo de fugas está tan arraigado en nuestra administración hasta tal punto que puede llegar a condicionar la toma de decisiones de los contribuyentes, que incluso pueden ser preferir firmar actas de conformidad antes de continuar con el procedimiento a instancias judiciales. Lo que evidencia una clara indefensión del contribuyente/ciudadano en las medidas de transparencia fiscal que deben ayudar a avanzar hacia una mejor administración⁵⁶². De esta manera, la buena administración queda puesta en

⁵⁶¹ CALDERÓN CARRERO, J.M., *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, A Coruña: Editorial Netbiblio S.L., 2009, p.104.

⁵⁶² Rozas Valdés concreta uno de estos casos de indefensión en la nota a pie de página núm. 18 de Rozas Valdés, J.A., “Los desafíos tributarios de la economía colaborativa: el caso de *Wallapop*” (en prensa), cuando a raíz de las filtraciones de datos conocidas como el caso de los papeles de Panamá (robo de información financiera, en otras palabras), uno de los nombres que apareció en prensa fue el de unas actas de inspección tributaria cerradas en conformidad con Inspección, de un contribuyente que, a raíz de dicha “conformidad” fue tachado de defraudador, aun cuando el procedimiento ya se había cerrado. Reproduciendo a Rozas Valdés, “Poco después dicho contribuyente dimitía de su puesto como Presidente de honor del partido al que pertenecen el Presidente del Gobierno y su Ministro de Hacienda quien, haciendo gala de su acceso a la información de los contribuyentes, en otra ocasión había amenazado abiertamente en el Congreso de los diputados de hacer uso de la información

evidencia y, más bien, supone un socavón al principio de confianza legítima, que es otro elemento identificador del buen o mal funcionamiento de la Administración.

4.2- Los deberes-garantía de sigilo, secreto tributario y seguridad de los datos

La normativa española contempla la diferenciación de estos deberes-garantías que quedan desarrollados en la normativa interna de funcionamiento de la administración pública. Por una parte, la seguridad de los datos se recoge como uno de los principios de protección de datos por la LOPD, que le dedica el art. 9 y obliga mediante el RLOPD (art. 79) a los responsables de los ficheros a implantar las debidas medidas de seguridad. La norma española entiende que cualquier responsable sobre los ficheros o tratamiento de los datos debe aplicar las medidas de seguridad oportunas para salvaguardar la información que se encuentre en su base de datos; medidas que quedan desarrolladas en el RLOPD en sus capítulos III para los tratamientos automatizados y IV para los tratamientos no automatizados del título VIII del Reglamento. En este sentido la AEPD ha desarrollado una guía de seguridad para los responsables de los ficheros⁵⁶³.

En ambos casos se distinguen tres tipos de medidas según la tipología de los datos: de nivel bajo, medio o alto. El Reglamento clasifica a los datos de carácter tributario y financieros como sujetos a medidas de seguridad de nivel medio (art. 81.2.c) y d), reservando estrictamente las de nivel alto para aquella información que se considera como aquella perteneciente al círculo de

tributaria de la que disponía como herramienta política. Este episodio, que tiene toda la apariencia de un muy grave comportamiento de desviación de poder, supuestamente se está dilucidando en sede judicial al haber presentado el afectado una querrela criminal al respecto”.

⁵⁶³ Guía de Seguridad de Datos, AEPD,

https://www.agpd.es/portalwebAGPD/canaldocumentacion/publicaciones/common/Guias/GUIA_SEGURIDAD_2010.pdf

intimidad constitucionalmente protegida⁵⁶⁴. Y es que el Tribunal Constitucional en su sentencia STC 143/1994, de 9 de mayo “expresa que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal frente a la Administración u otros poderes públicos porque, si lo hubiera, se haría imposible toda la labor inspectora y toda actividad de interés general que hubiera de conseguirse a través del deber de sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31.1 de la Constitución”⁵⁶⁵.

Por otra parte la LOPD regula en su art. 10 el deber de secreto, que no es más que un reflejo del deber de sigilo de los empleados públicos, ya que supone el secreto profesional sobre los datos manejados. Sin embargo, el deber de sigilo en sí es más complejo ya que contempla no solo el secreto profesional de los empleados que tratan con información sensible, sino que además engloba la diligencia en el trato de los datos. Diligencia que en el ámbito tributario la LGT extiende también a retenedores y obligados a realizar pagos a cuenta. No obstante, la diferencia entre el secreto tributario y el deber de sigilo en el ámbito tributario quedan difuminados bajo el art. 95 LGT, ya que el objeto de ambos deberes es el de reservar la información para no revelarla a terceros o para que ésta sea usada para otros fines no tributarios⁵⁶⁶. A nivel de la LGT, el art 34.1 consagra el carácter reservado de los datos tributarios. Aunque el número de excepciones sobre otras finalidades que contempla el art. 95 sea más que considerable, como ya se ha argumentado, y que lleva a vueltas con el principio de confianza legítima del Estado.

⁵⁶⁴ Es decir, aquellos datos que pertenecen al ámbito más privado de la persona como es la ideología, afiliación sindical, religión, creencias, origen racial, salud o vida sexual. Anteriormente se ha discutido sobre el concepto de círculo de intimidad, y cabe recordar que éste supone el carácter más personal o definitorio de la persona (cfr. GUTIÉRREZ DAVID, M.E., op. cit., p.93).

⁵⁶⁵ STC 143/1994, de 9 de mayo, FJ

⁵⁶⁶ Cfr, Art. 204 LGT.

4.3. Los deberes-garantía de información

Los deberes-garantías de información en la normativa española tributaria se materializan como una obligación formal de aportar información a la Administración. El obligado tributario tiene el deber de presentar toda la información que le es requerida por parte de la Administración, entendiendo que se trata de información con relevancia tributaria bajo los parámetros de la doctrina española⁵⁶⁷. Sin embargo, el deber de informar, encajaría más dentro de la figura jurídica de la sujeción a la potestad tributaria de información, que se ha desarrollado en el capítulo I de esta investigación. Por otra parte, la Administración tributaria tiene el deber de asistencia a los obligados tributarios, regulado en el art. 85 LGT. Este deber de asistencia y de información pasa por prestar asistencia a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones, concretamente el cometido de este deber pasa por la publicación de los textos y doctrinas de mayor trascendencia, contestación de las consultas que se le formule a la Administración⁵⁶⁸ entre otras actuaciones de comunicación e información relacionadas con los derechos de los contribuyentes.

⁵⁶⁷ Información que se entiende se le requiere con motivo de la trascendencia tributaria que presenta la misma. En este sentido Cfr. HERRERA MOLINA, P.,M., op. cit., p.p. 20 y ss.; PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la administración tributaria y sus límites” en MARTÍNEZ LAFUENTEe, A., (Coord.) MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., (Dir.), Estudios de derecho y hacienda: homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, a Vol. 2, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 889 y ss. En este sentido, el Tribunal Supremo considera en la Sentencia STS 6429/2008, de 26 de noviembre de 2011 en su FJ3 , citando la STS 2525/2002, de 10 de Abril de 2002 “que si se tratara de informaciones poseídas por los particulares en razón de relaciones a distinta naturaleza, o que exigieran una actividad de investigación de parte del requerido, se estaría ante un ámbito perteneciente a la intimidad de las personas, salvaguardado por el art. 18.1 de la Constitución, que no podría entrar en el marco del deber de colaboración establecido en el tan repetido art. 111 LGT, marco que, con las aludidas limitaciones, ha sido considerado conforme con la Norma Fundamental por la STC 110/1984, de 26 de Noviembre”.

⁵⁶⁸ En el Preámbulo de la LGT se destaca el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas, como novedad de la reforma de 2015. Por otra parte, se creó un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, con motivo de reforzar el carácter vinculante de las consultas y resoluciones.

En el ámbito de la asistencia mutua, como indica el art. 177 ter LGT los actos dictados en España se podrán notificar a los contribuyentes sitos en territorio de otro Estado conforme al procedimiento de asistencia mutua. Entro de los deberes-garantías de información, la normativa española no prevé la posibilidad de notificar al obligado tributario que se ha producido un requerimiento de información solicitado por otro Estado. En Derecho comparado pocas jurisdicciones contemplan esta garantía en sus ordenamientos jurídicos⁵⁶⁹.

Sin embargo, la notificación ante previo requerimiento se trata de una medida que, si bien con los procedimientos de previo requerimiento tenían sentido, - dado que posibilitaban al contribuyente residente de un Estado miembro tener conocimiento que se estaba requiriendo por parte de otra autoridad información de carácter personal- en el caso del viraje al intercambio automático de información resulta excesiva, ya que de forma sistemática y anual no se puede estar notificando al conjunto de contribuyentes presentes en las bases de datos de las distintas administraciones tributarias que se ha producido una cesión de datos a otra autoridad. El deber garantía de información en el panorama venidero debe tener otro enfoque, más cercano al acceso a la información por parte del contribuyente que al propio esfuerzo de la Administración por notificar al ciudadano. Pistone y Baker, en este sentido, proponen un enfoque más participativo, más próximo a la teoría del Estado participativo de Häberle, como ya se ha comentado, sobre la cual se puede sustentar esta propuesta⁵⁷⁰.

⁵⁶⁹ Muy pocas jurisdicciones accedían a notificar en casos de previo requerimiento a sus contribuyentes (Cfr. nota 116).

⁵⁷⁰ BAKER y PISTONE insisten en que “*The involvement of the taxpayer allows tax authorities to reach a satisfactory solution with the agreement of the taxpayer. [...] The combination of these effects should not lead to the erroneous understanding that the exercise of taxing powers by tax authorities may be subject to the consent of the taxpayer.*” (BAKER, P., PISTONE, P., op. cit., p. 341)

4.4.- Los deberes-garantía de calidad de los datos

La calidad de los datos está regulada en la LOPD y desarrollado en el RLOPD como principio de calidad de los datos. En primer lugar, este principio está basado en el cumplimiento de los criterios de pertinencia, finalidad, veracidad y exactitud de los datos. El art. 4 de la LOPD en su apartado 2 indica la finalidad, es decir que la recogida de datos personales siempre tiene que tener un objetivo, una finalidad y, por tanto, estos datos no pueden usarse para fines incompatibles, que son todos aquellos excepto los históricos, científicos o estadísticos. Esto mismo se ratifica en el art. 8.2 y 8.3 del Reglamento, donde se especifica tanto que una recogida de datos personales sólo puede realizarse para llevar a cabo fines determinados, explícitos (que no sean abstractos) y legítimos (acordes con la normativa); como que los datos no pueden usarse para finalidades incompatibles con las inicialmente previstas.

La pertinencia del tratamiento se reitera en los art. 4.1 LOPD y 8.4 RLOPD, que explicitan que una captación de datos personales solamente puede someterse a tratamiento siempre y cuando la finalidad sea pertinente, lo que significa que la finalidad debe tener una proporcionalidad tanto con el “ámbito” como con las finalidades concretas del tratamiento. El ámbito, emulando la definición de la RAE, debe entenderse como el espacio configurado por las cuestiones o problemas de una disciplina⁵⁷¹. Como dice la STC 39/2016 “la utilización de un fichero para finalidades incompatibles representa una vulneración del principio de calidad, así como del principio de consentimiento e información.

De hecho, el Real Decreto 1720/2007 regula expresamente la solicitud del consentimiento del interesado para el tratamiento de sus datos personales en el marco de una relación contractual para fines no relacionados directamente con la misma”⁵⁷². Se trata de un principio que se encuentra en conexión directa con los principios de información o autodeterminación informativa y el principio de consentimiento, que como indica la STC 292/2000 la autodeterminación

⁵⁷¹ DRAE <http://dle.rae.es/?id=2HuDEKd>: Espacio ideal configurado por las cuestiones y los problemas de una o varias actividades o disciplinas relacionadas entre sí.

⁵⁷² STC 39/2016 de 8 de abril de 2016, FJ3

informativa o de libre disponibilidad de los datos de carácter personal persigue garantizar a [la persona afectada] el poder de control sobre sus datos personales, sobre su uso y destino, con el propósito de impedir su tráfico ilícito y lesivo para la dignidad y derecho del afectado⁵⁷³.

Es más, este principio obliga a que los ficheros objeto de tratamiento contengan datos que sean veraces, que se correspondan con la situación del afectado por el tratamiento, por lo que deben estar actualizados y correctos. Por tanto, el propio principio abre la puerta al ejercicio del derecho de cancelación de los datos para poder cumplimentar con este principio de calidad, como indican los arts. 4.3, 4.4 de la Ley y 8.5 y 8.6 del Reglamento. El Reglamento otorga 10 días para poder sustituir los datos inexactos desde que se tuviera conocimiento de tal inexactitud.

5.- Epílogo

La construcción de un paradigma supranacional, a partir del Derecho europeo, resulta complicado pero no imposible, aunque el modelo europeo presenta inconvenientes estructurales inherentes a la propia construcción y sentido de la Unión Europea. Las divergencias en el ámbito de protección de los derechos de los ciudadanos europeos que presentan el CEDH y la CDFUE se hacen patentes no tan sólo a en el ámbito judicial de sus respectivos Tribunales, sino también materialmente, en su articulado. Sin embargo, tal y como se ha venido diciendo, el ámbito europeo resulta el lugar idóneo para ir alcanzando una progresiva transición hacia una integración supranacional de derechos fundamentales realmente vinculantes y válidos para hacer frente a los nuevos retos que presentan los modelos tributarios, nacidos y concebidos desde una perspectiva internacional.

En este contexto legislativo, los derechos y garantías analizados son aquellos que pueden verse potencialmente afectados por las transferencias de

⁵⁷³ STC 292/2000 de de 2000.

información tributaria entre Estados. Se trata de figuras jurídicas que tienen como denominador común la información relevante del contribuyente a efectos fiscales, en otras palabras, los datos. Este denominador común incide en el entorno de la privacidad e intimidad de la propia persona. Así, pues, ambos derechos a nivel europeo quedan distinguidos tanto en la Carta como en Convenio, aunque el convenio solo prevé el derecho a la vida privada, que es otra forma de referirse a la intimidad de las personas.

Si bien el derecho a la intimidad o a la vida privada son claramente derechos vinculados a la dignidad humana, son derechos subjetivo de los que solamente las personas físicas pueden gozar; cosa distinta es el derecho a la protección de datos, cuyo amparo a nivel europeo también se extiende a las personas jurídicas, aunque con muchos reparos. Sin embargo, esta protección aun es más dudosa a nivel interno español, cuya normativa interna y cuya jurisprudencia considera que las personas no naturales no pueden ampararse en este derecho, siendo por tanto, mucho más garantista el Derecho europeo que el interno. Esto mismo ocurre con los datos de relevancia económica y tributaria.

Los datos económicos a nivel europeo también tienen un grado de protección distinto al que se les da a nivel español. La relevancia económica y tributaria son conceptos indeterminados, que no disponen de unos límites claros y si bien, a nivel europeo, se considera que los gastos entran directamente en el círculo de privacidad de la persona, a nivel español esta concepción ha ido variando en la doctrina de los tribunales. Aunque la Administración puede solicitar todos aquellos datos que le sean de utilidad para determinar la obligación tributaria, ya que prima un interés superior que es el sustento de los gastos públicos. Tanto la antigua Directiva como el nuevo Reglamento como la normativa interna española consideran que ante la protección de datos y la supuesta injerencia en la intimidad de las personas, hay que analizar cuando esta injerencia realmente queda justificada por el interés del Estado a recaudar los tributos correspondientes. Por este motivo determinar cuándo se produce la vulneración del derecho a la protección de datos resulta tan complicado y hay

que ir caso a caso sin poder aplicar unos límites jurídicos estándares para todos.

No obstante, ante las medidas y paquetes de transparencia que han ido aprobándose en favor de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, el Grupo de Trabajo del Artículo 29 considera que tales medidas impactan en la esfera privada de los ciudadanos con mayor agravio o injerencia de lo que lo hacían las medidas clásicas o tradicionales de transparencia fiscal. En este sentido, dentro de la órbita del derecho a la protección de datos personales se encuentran los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, los derechos ARCO. Este conjunto de derechos es el que ha sufrido mayores cambios con la aprobación del Reglamento europeo de protección de datos. En términos generales, los derechos ARCO se han visto reforzados y ampliados por el Reglamento europeo para adaptarse a los desafíos que ha planteado sobre todo internet, cuyo mayor ejemplo es la plasmación en la normativa europea del derecho al olvido, que empezó en la jurisprudencia del TJUE, con el caso Google, o la introducción de nuevos derechos como el derecho a la portabilidad de los datos, referente a facilitar la interpretación de la información de cara al solicitante de la misma.

Aun y estas modificaciones, el derecho de los contribuyentes a acceder plenamente a sus datos tributarios sigue sin modificarse, por lo que el legislador europeo, y su homólogo español, siguen considerando que un libre acceso a la información tributaria supone una limitación al interés público encabezado por el deber de contribuir, poniéndolo en peligro. Por tanto, aunque se realicen transferencias de datos anualmente y habiendo aumentado los requisitos de información solicitada, como se verá en los próximos capítulos, el carácter tributario de los datos que se transfieran blindará la normativa, y sigue blindando la posibilidad de acceso a los mismos a nivel europeo e interno. Del mismo modo que tampoco pueden oponerse a la transferencia de determinados datos ni solicitar la supresión o cancelación de los mismos una vez transferidos, ya que no se contempla tal posibilidad.

Por tanto, la restricción en el acceso a la propia información tributaria sigue siendo un terreno vetado por el predominio de los intereses del Estado. De modo que bajo los preceptos del Reglamento de Protección de datos, que corroboran lo establecido en la Directiva de protección de datos, cuando haya un intercambio de datos de carácter financiero dentro de la propia Unión europea, al ser estos datos objeto de excepción al pleno acceso por parte de los ciudadanos por pertenecer al ámbito del “interés general”, no gozan de todas las nuevas garantías en materia de derechos ARCO que prevé el Reglamento.

Dichos intereses de Estado que, además, se han visto reforzados mediante paquetes para promocionar la transparencia fiscal, matiza el AG Wathelet, en las conclusiones del caso Berlioz, que en los intercambios de información bajo previo requerimiento debería informarse al contribuyente cuyos datos se están cediendo, como deber de información de la Administración para con el contribuyente (una garantía que permite al contribuyente ejercer o mantener intacto su derecho subjetivo a la protección de datos o a la intimidad personal) siempre y cuando en la normativa interna hubiera tal previsión legal y, a su vez, si la Administración considera que se puede vulnerar el interés público (deber de contribuir) debe explicitar el por qué en ese determinado caso puede ocurrir tal vulneración o afectación. Sin embargo, este planteamiento y el deber de informar cada vez que se produce una solicitud de datos tiene sentido en el sistema que funciona mediante intercambios previo requerimiento, pero no para un sistema sustentado sobre el intercambio automático de información.

Los datos objeto de relevancia tributaria se han incrementado. Es decir, dentro del marco de la relevancia tributaria se han incluido nuevos datos, con lo cual el cerco se ha ensanchado por los nuevos modelos de intercambio de información. Sin embargo, el contribuyente sigue estancado en la misma política restrictiva sobre el acceso a sus propios datos que cuando el acceso a la información tributaria era mucho más limitado y mucho más difícil de lograr. Principalmente por la falta de tecnología de la información y por el sistema utilizado.

Como se observará en los capítulos posteriores, la tipología de intercambios de información predominantes hace unos años justificaban tal restricción, pues no hubiera tenido sentido un acceso impune a todos los datos que disponen las haciendas de los Estados si entre ellos no hay comunicación, ya que entonces sí se pueden producir con mucha facilidad la elaboración de estructuras para la evasión y fraude. No obstante, cabe preguntarse si esa misma restricción sigue siendo justificada a día de hoy o de cara a un futuro no tan lejano, cuando casi todos los Estados del globo participarán de un intercambio automático de información, bien bilateralmente, bien multilateralmente. Por tanto, este enfoque debe argumentarse tanto a nivel interno como europeo, ya que ambas regulaciones, aunque presentan variaciones, comparten el mismo trasfondo otorgado por la influencia del derecho de la Unión europea en materia de protección y tratamiento de datos.

En este sentido los deberes-garantías de calidad de los datos, deben verse como los mecanismos de seguridad que permiten a los contribuyentes tener una posición más activa en todo el devenir tributario. Así, pues, estos deberes-garantías que permiten que las esferas configuradoras de los derechos subjetivos no entren en choque entre ellas, como es el deber de información, deben replantearse de cara a una plena entrada en vigor de los nuevos modelos de intercambio de información. El deber de informar al contribuyente el intercambio de información resulta anacrónico como garantía. No se puede informar a todos los contribuyentes sobre los intercambios automáticos de información cada vez que se produce uno, ya que resultaría una medida completamente desproporcionada a nivel de tiempo y recursos. Además, se trata de una medida que hubiera tenido sentido implementar con otras reglas de juego, como es el intercambio previo requerimiento y bajo otros parámetros, como dice el AG Wathelet. Y es que el consentimiento informado ya no puede ser uno de los pilares del intercambio de información (si es que alguna vez lo ha sido).

Por otra parte, lo que debería convertirse en una garantía es el propio derecho subjetivo al acceso a los datos intercambiados, para garantizar o contribuir a garantizar una protección ex ante de los derechos de protección de datos,

intimidad e incluso honor de los contribuyentes afectados por los intercambios, o sea, el conjunto de los ciudadanos.

Dentro de este sumario extractivo fruto del análisis de las previsiones legales a nivel estatal y europeo desde la óptica internacionalista, hay que recalcar también la importancia de la buena administración. Como se ha podido observar el concepto de buena administración tampoco dista tanto a nivel europeo y español. El derecho a una buena administración es una obligación de la propia Administración, desencadenada, entre otros, por los derechos subjetivos relativos al dato. Una buena administración debe adaptarse al contexto que rigen las sociedades para procurar que los derechos subjetivos de sus ciudadanos no se vean vulnerados o injeridos excesivamente. En el ámbito de la protección de datos, intervienen como deberes-garantías el deber de calidad de los datos y sobre todo, los deberes de sigilo y seguridad de los datos.

Una buena administración, según criterios europeo y estatal, es aquella que se muestra transparente y que permite un acceso a la documentación pública por parte de los ciudadanos como una forma de legitimar la gobernanza, o sea, el poder político, siendo a su vez un refuerzo del principio de confianza legítima en el Estado. Principio que está consagrado en la Constitución española, como también lo es un principio de Derecho europeo desde los inicios de la Comunidad Europea. Sin embargo, el contexto en el que vivimos, en el que las políticas de transparencia se han impuesto como la máxima eficiencia para un Estado democrático y de Derecho, combinadas con el imperativo de la digitalización y almacenamiento masivo de datos, han generado un caldo de cultivo que pone en riesgo este principio de confianza legítima.

A pesar de que existan en las legislaciones internas de los Estados o en la propia normativa europea de protección de datos la exigencia de sigilo administrativo y el deber de seguridad de los datos, tanto para los empleados públicos como privados que tratan con datos personales, la tecnología hace que, a día de hoy, aunque existan estas previsiones, la pregunta que debemos hacernos no es si tal vez ¿con estos mecanismos de protección habrá una fuga

de datos?, sino que lo que hay que preguntarse a día de hoy es ¿cuándo va a producirse la siguiente fuga de datos? En el ámbito administrativo-tributario las fugas de información en manos de la administración (vulnerando el deber-garantía de sigilo) o de cualquier intermediario que ostenta los datos de terceros (afectando al deber de seguridad de los datos) pueden conducir no tan solo a una vulneración del derecho a la intimidad, protección de datos y honor, sino también pueden contribuir a debilitar el derecho a la tutela judicial efectiva con evidente vulneración del derecho a una buena administración, ya que ponen al contribuyente en una posición de completa indefensión ante las autoridades y el resto de ciudadanos.

Sin una buena administración no puede haber confianza legítima en el Estado o en la entidad supraestatal en cuestión, pero tampoco puede haber un buen sistema fiscal que sustente al Estado. Todo sistema tributario moderno se sustenta en la confianza legítima entre Estados y de los contribuyentes para con los Estados. Los intercambios de datos tributarios dependen de la confianza entre los Estados a transferirse la información que requieren según las normas comunes. Normas que también garantizan el sigilo tributario para con los ciudadanos de los otros Estados, por lo que una administración que tolera la puesta a disposición constante de datos de forma ilegal, reduce la confianza de las garantías de protección de los datos de los ciudadanos de otros Estados.

No obstante, como se ha dicho, a día de hoy, las filtraciones forman parte del sistema y aunque debilitan toda la estructura de la buena administración, no son más que una muestra de cómo ha cambiado el concepto clásico de privacidad. Por este motivo, y como el contribuyente tampoco queda impune del riesgo que entrañan las transferencias de datos hacia otros Estados (mayor número de personas tratando datos aumenta el riesgo de fugas), habría que replantearse de nuevo el rol que tiene el derecho de acceso a los datos como garantía de los contribuyentes para poder supervisar el estado y la calidad de los datos que se han transferido, para poder ejercer una posible rectificación o cancelación de aquellos datos incorrectos o falsos. Todo ello, dentro de la línea

de actuación de protección de los derecho ex ante, sin tener que acudir a ejercer la tutela judicial para reparar el daño causado.

Capítulo IV.- Los modelos clásicos de intercambio de información

Planteamiento

En el intento por implantar el intercambio de información en todos los niveles, nacionales, europeos e internacionales, hay que recalcar dos etapas clave, separadas por un punto de inflexión que se da con la implantación de los modelos FATCA desde Estados Unidos. La influencia de FATCA en la estructura y contenido de los nuevos modelos de intercambio de información ha sido tal que se va a hacer una distinción entre los que se denominarán modelos clásicos o pre-FATCA y los nuevos modelos de intercambio de información o post-FATCA.

Este capítulo va a recorrer la evolución de la normativa internacional y europea en la que se contemplan las cláusulas de intercambio de información para terminar abstrayendo cuáles han sido los cambios más significativos que se han producido a partir de la entrada de FATCA, por lo que respecta a cuál es la información que debe intercambiarse, quiénes son los sujetos afectados, cómo deben actuar las autoridades implicadas y cuáles son los límites que delimitan el marco para el acceso, el uso y trato de la información intercambiada.

En primer lugar se repasarán brevemente los orígenes y evolución históricos de los modelos de intercambio de información, distinguiendo los modelos clásicos de los post-FATCA, para poder entender los factores que han conducido a las tomas de decisiones que han derivado en la normativa. En segundo lugar se analizará propiamente la normativa, dividida en dos bloques: la normativa pre-FATCA a nivel internacional y la normativa pre-FATCA a nivel europeo, para, finalmente, terminar con un epílogo a modo de conclusiones del capítulo.

1.- Orígenes y contexto del intercambio de información: Los modelos clásicos o pre-FATCA.

El intercambio de información como método para intentar solucionar, o bien mitigar, los efectos nocivos causados por la evasión y el fraude fiscal en las transacciones internacionales tanto en los presupuestos de los Estados como en la distorsión de la competencia, tiene sus orígenes en la década de los 70 del siglo pasado. El Consejo de Europa ya se vino haciendo eco del problema en la Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales, instando a reforzar la colaboración en el sí de la Comunidad Europea, más allá de los convenios bilaterales que los distintos Estado miembro pudieran tener suscritos⁵⁷⁴.

La Comunidad Europea decidió impulsar un sistema nuevo para reforzar la cooperación administrativa en materia tributaria, dada la inoperancia de los convenios bilaterales por si solos⁵⁷⁵. En 1976, se publicó la Directiva 76/308/CEE, la primera Directiva que previó cláusulas de cooperación administrativa entre Estados miembros, que si bien estaba pensada para adoptar normas comunes de asistencia mutua en materia de cobro⁵⁷⁶, fue un estadio embrionario para los primeros intercambios de información como parte

⁵⁷⁴ Consejo de Europa, *Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales*, DOCE 09/Vol.01 C-35/1, pp. 49-50.

⁵⁷⁵ *"In principio, per far fronte a tali esigenze, gli Stati membri ricorsero all'utilizzo degli accordi bilaterali, ma tali strumenti risultarono spesso inefficaci di fronte ad un fenomeno già di entità multinazionale. Da ciò, si giunse allà decisione di introdurre un nuovo sistema di principi e regole comunitarie, che potessero rafforzare la cooperazione amministrativa anche in materia di accertamento tributario."* (Saponaro, F. "Los scambio de informazioni tra administrazioni finanziarie", *Boletim da Ciências Económicas*, núm. XLVIII, Universidade da Coimbra, 2005, p. 133).

⁵⁷⁶ Directiva del Consejo de 15 de marzo de 1976 referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, DOCE nº L 73 / 18, pp. 46-51.

de los mecanismos de cooperación en materia tributaria. Esta cooperación vino de la mano de la Directiva 77/799/CE, cuyo ámbito de aplicación se limitó, dentro de la fiscalidad directa, a los impuestos sobre la renta y el patrimonio⁵⁷⁷.

Poco antes de la publicación de la Directiva 77/799/CEE, el Consejo de la OCDE hizo una recomendación el 21 de septiembre de 1977 sobre la elusión y la evasión fiscales en la que ya en aquel momento, sin disponer de la tecnología de hoy en día, destacaba la creciente complejidad de los esquemas de evasión y elusión siendo cada vez más difíciles de detectar. Así, pues, en la misma línea que el Consejo de Europa, recomendó reforzar la cooperación entre los Estados miembros a partir de la organización “*facilitate, improve and extend exchanges of information between their national tax administrations, with a view to combatting tax avoidance and evasion, notably by making more intensive use of international conventions or instruments in force and by seeking new arrangements of a bilateral or multilateral character, with due regard to the provision of adequate safeguards for taxpayers*”⁵⁷⁸. Este fue el prelude para la publicación en el mismo año del Modelo de Convenio de Doble Imposición –CDI en adelante- de la OCDE⁵⁷⁹, que vino gestándose, a partir de borradores e informes, durante las décadas de los años 50 y 60⁵⁸⁰.

Los Convenios bilaterales en materia fiscal entre Estados se pusieron en marcha a finales del siglo XIX, con la firma del Convenio para evitar la doble imposición entre Austria y Prusia⁵⁸¹. Sin embargo, no fue hasta la publicación

⁵⁷⁷ Directiva 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, DOCE, nº N° L 336/ 15, pp. 94-99.

⁵⁷⁸ OECD, *Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion*, 21 September 1977 C(77)149/FINAL, =

⁵⁷⁹ OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, Paris: OECD, 1977.

⁵⁸⁰ OECD, *Model Tax Convention*, Paris: OECD, 2008, p. 8.

⁵⁸¹ Cfr. SERRANO ANTÓN, F., “La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: Eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships” *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. 5/02, 2002, pp.5-7.

del Modelo de la Sociedad de Naciones de 1928, que fue concebido un modelo estandarizado⁵⁸² y que, lógicamente, no contenía ninguna cláusula para intercambiar información fiscal entre los Estados suscriptores. Ese modelo primigenio de Convenio de Doble Imposición fue la plantilla a partir de la cual evolucionaron las distintas adaptaciones posteriores, como fueron el Modelo de México (1943)⁵⁸³ o el Modelo de Londres (1946)⁵⁸⁴, que no fueron aceptadas globalmente⁵⁸⁵. No fue hasta la aparición del estándar de la OCDE que no se concibió un Modelo universalmente aceptado⁵⁸⁶. Es más, unas de las particularidades de este modelo fue la inclusión *ex profeso* de una cláusula de intercambio de información⁵⁸⁷.

⁵⁸² LEAGUE OF NATIONS, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Publications of the League of Nations II, 1928. II. 49.

<http://www.uni->

[heidelberg.de/institute/fak2/musssnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf](http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/musssnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf)

⁵⁸³ LEAGUE OF NATIONS, *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*, Report of the Second Regional Tax Conference, League of Nations Doc. C.2.M.2. 1945 II A.

⁵⁸⁴ LEAGUE OF NATIONS, *Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*, League of Nations Doc. C.88.M.88. 1946 II A.

⁵⁸⁵ También existe el Modelo de EUA, de 1977, pero que tampoco ha tenido trascendencia a nivel mundial: “*The United States Treasury Department published its own model treaty in 1976 to serve as the basis for U.S. treaty negotiations [...] Though this "U.S. Model" upholds some traditional peculiarities of U.S. treaty practice, it was drafted with the basic aim to adapt this practice as much as possible - and to a greater extent than in previous U.S. treaties - to the treaty model established by the OECD. Tax authorities in other countries as a rule do not have their own model treaties; instead, their negotiations are usually based on the OECD or UN Models.*” (VOGEL, K., “Double tax Treaties and their interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, Iss. 1, 1986, pp.11-12)

⁵⁸⁶ “[...] al concluir o revisar convenios bilaterales deberían seguir los criterios establecidos por el Modelo de Convenio tal como queda interpretado por sus Comentarios y teniendo en cuenta las reservas formuladas por los Estados al mismo” (GARCÍA PRATS, A. “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133/2009, 2009, p.108).

⁵⁸⁷ VOGEL, K., *op. cit.*, p.27.

A partir de la introducción de las cláusulas de intercambio de información, como dice Rosembuj, se pretende profundizar en la idea de que intercambiar información necesaria o relevante fiscalmente entre los Estados contratantes se vuelve algo necesario para asegurar la correcta aplicación del CDI o de las leyes locales de los Estados contratantes relativos a impuestos de cualquier clase. Por eso, la redacción de estos artículos, y en concreto del artículo 26, tiene un propósito que “trasciende evitar la doble imposición para incursionar en la lucha contra la evasión fiscal, justificado por la referencia a las legislaciones internas”⁵⁸⁸. Desde 1977 la OCDE ha destacado la importancia del intercambio de información como mecanismo clave de los Estados para combatir la evasión fiscal.

A pesar de introducir las cláusulas para el intercambio de información, el avance en contrarrestar los efectos nocivos de las prácticas fiscales perjudiciales, hasta ahora, solamente se había dado en el bloque de países desarrollados, compuestos por la Comunidad Europea y la OCDE. En 1980 la ONU publicó su propio modelo de CDI pensado, sobre todo, para los países en vías de desarrollo, que se resistían a aplicar el modelo de la OCDE por considerarlo partidario de las economías desarrolladas⁵⁸⁹. Sin embargo, dicho modelo ha quedado eclipsado, claramente, por el de la OCDE⁵⁹⁰.

⁵⁸⁸ ROSEMBU, T., *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, Edicions de la Universitat de Barcelona – Col·leccions UB, núm. 66, 2003, p.46.

⁵⁸⁹ El origen del CDI de la ONU es similar al de la OCDE, “La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo la reconoció el Consejo Económico y Social (ECOSOC) en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967. A raíz de ello, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales de países desarrollados y países en desarrollo, designados a título personal. En 1980, tras las deliberaciones del Grupo de Expertos, las Naciones Unidas publicaron la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, que fue precedida en 1979 por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (el Manual). En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), en reconocimiento de la importancia de la cooperación fiscal internacional en los

La preocupación del bloque de países desarrollados hacia las *malas praxis* tributarias fue ganando relevancia en la política fiscal internacional. Así, quedó patente en 1988 cuando se firmó el “*Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*”⁵⁹¹, un convenio con carácter multilateral que englobaba los dos bloques de países, para fortalecer la cooperación internacional en materia de fiscalidad directa, basado, sobre todo, en el intercambio de información e, incluso, añadiendo la posibilidad de participar en procesos simultáneos de inspección, incluso en el extranjero.

Sin embargo, aunque se realizaron importantes avances en la asistencia administrativa en materia tributaria, la medida seguía siendo insuficiente, porque solamente abarcaba los Estados miembros de estas organizaciones de Estados, que eran los adoptantes de los acuerdos y no los países potenciales de aprovecharse de las malas prácticas tributarias; que no se encontraban dentro de los acuerdos firmados hasta el momento: Los territorios de baja y nula tributación. Es decir, los llamados paraísos fiscales que empezaron a considerarse un lastre importante para las economías desarrolladas, que disponen de sistemas tributarios plenos⁵⁹².

Por esta razón, en 1996, a petición de los Ministros de los países pertenecientes a la OCDE, solicitaron al Comité para Asuntos Fiscales el

asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales.” (NACIONES UNIDAS, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, NY: Naciones Unidas, 2013, pp. vi-vii.
http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)

⁵⁹⁰ Más de 3.000 CDI firmados siguiendo las bases del Modelo de CDI de la OCDE.

⁵⁹¹ OECD, *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Paris: OECD, 1988,

http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf

⁵⁹² “*The uncooperative attitude of tax havens has never been approached in terms of State responsibility, although the current tax competition campaign is mainly based on an alleged “harm” caused to high-tax countries.*” (GARUFI, S., “Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?”, *Legal Studies Research Paper Series*, n. 2355679, Università Commerciale Luigi Bocconi, 2013, p.5)

desarrollo de medidas expresas para contrarrestar los efectos distorsionadores en las inversiones y la toma de decisiones financieras debidas a la competencia fiscal perjudicial y las consecuencias sobre las bases imponibles nacionales⁵⁹³. El fruto de esta petición fue el informe *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*⁵⁹⁴. El objetivo de ese informe fue identificar los rasgos definitorios para que un país fuera considerado paraíso fiscal. A grandes rasgos, el informe vino a decir que los paraísos fiscales son los territorios con escasa o nula tributación de la renta, falta de intercambio de información con países cuyos residentes fiscales se benefician de esta nula o baja tributación y falta de transparencia en la gestión de las Administraciones públicas⁵⁹⁵.

Dentro de las recomendaciones que la OCDE hace para contrarrestar los efectos fiscales y económicos que producen este tipo de jurisdicciones, están la cooperación entre Estados para conseguir información sobre las transacciones y actividades internacionales que realizan los contribuyentes residentes, el intercambio de información, basado en el modelo de la OCDE y el acceso a la información bancaria con fines tributarios⁵⁹⁶. La publicación de esta serie de recomendaciones supuso un punto de inflexión en la política fiscal global, aunque los mecanismos ya estuvieran previstos en los ordenamientos jurídicos desde hacía décadas.

Más allá de los CDI, pensados para evitar la doble imposición entre Estados, pero que traen a colación una cláusula de intercambio de información, la OCDE elaboró unos modelos solamente para tratar la cooperación internacional en

⁵⁹³ “[...] develop measures to counter the distorting effects of harmful tax competition on investment and financing decisions, and the consequences for national tax bases, and report back in 1998” (OECD, *Communiqué, Meeting of the Council at Ministerial Level*, Paris, 21-22 May 1996 en <http://www.g8.utoronto.ca/oced/oced96.htm>)

⁵⁹⁴ *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD, 1998, p.27 <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

⁵⁹⁵ OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD, 1998, p.27 <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

⁵⁹⁶ Recomendaciones 107 a 112 del OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OECD, 1998, pp.44-46 <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

este ámbito. Resulta conveniente analizar también, las provisiones sobre el intercambio de información establecidas en este acuerdo, que se desarrolló a raíz de los informe de 1998 “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*”. El objetivo de este acuerdo es el de “*to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD’s initiative on harmful tax practices. However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented*”⁵⁹⁷

A raíz del informe de la OCDE, entre los años 2000 y 2001 se elaboraron las primeras listas con los países que cumplían con las características para ser paraísos fiscales⁵⁹⁸. Dicha clasificación sirvió para iniciar el *blacklisting* hacia aquellos territorios que se mostraron sin ánimo de colaboración con otras jurisdicciones. No obstante, de cara a iniciar o continuar un diálogo de cooperación, el *Committee on Fiscal Affairs* de la OCDE recomendó el desarrollo de un modelo que actuara como vehículo para el intercambio de información y la creación de un Foro consultivo para temas de cooperación e intercambio de información, entre otros⁵⁹⁹. Centrando la atención en el intercambio de información, ya se mencionó en aquel momento la posibilidad de elaborar en la propia OCDE un modelo o un acuerdo multilateral para facilitar el intercambio de información fiscal⁶⁰⁰. Este modelo salió a la luz en abril de 2002, aunque, entretanto los Estados Unidos de América –en adelante EE.UU.- lanzaron entre

⁵⁹⁷ OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax matters*, Paris: OECD, 2004, p.3.

⁵⁹⁸ OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD, 2000. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

⁵⁹⁹ Este Foro consultivo ha terminado siendo el *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, que desde su creación en 2000 viene siendo una de las instituciones clave para los avances que ha experimentado el intercambio de información en la política tributaria de la mayoría de los Estados y que ha supuesto el desarrollo de medidas innovadoras en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

⁶⁰⁰ OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD, 2000, p.20. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

el año 2000 y 2003 los primeros acuerdos de intercambio de información⁶⁰¹, marcando las pautas del futuro *standard* de acuerdo que la OCDE adaptó y consagró.⁶⁰²

El Acuerdo de intercambio de información, el llamado TIEA -*Tax Information Exchange Agreement* o Acuerdos sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria - fue el instrumento jurídico que, desde la fecha de su aprobación, ha amparado los requerimientos de información a países catalogados como paraísos fiscales. Aunque dicho acuerdo, en sus orígenes, fue previsto como modelo bilateral, la OCDE, cuando publicó el estándar, añadió una versión para un posible tratado multilateral de intercambio de información. Sin embargo, hasta día de hoy solamente se han firmado acuerdos bilaterales entre el Estado interesado y el paraíso fiscal en concreto⁶⁰³. El objetivo de la OCDE era la introducción de medidas antiparaíso para aquellos países que se mostraron como no cooperativos con las medidas de transparencia fiscal. “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”⁶⁰⁴, como solución más eficiente para obligar a dichos países a facilitar información.

⁶⁰¹ Los primeros primeros Acuerdos fueron los siguientes: [British Virgin Islands – Estados Unidos](#) (03 de abril de 2002); [Bahamas – Estados Unidos](#) (25 de enero de 2002); Islas Caimán- Estados Unidos (27 de noviembre de 2001); [Antigua y Barbuda – Estados Unidos](#) (06 de diciembre del 2000).

⁶⁰² Véase el modelo de acuerdo de intercambio de información: OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>

⁶⁰³ Véase el Listado de los Tratados Bilaterales en OECD, *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

⁶⁰⁴ MERINO ESPINOSA, M.P.; NOCETE CORREA, F.J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses” *Crónica Tributaria* núm. 139, 2011, p.145.

Debe resaltarse que, en principio, no existe ninguna obligación de intercambiar información con fines fiscales a menos que un Estado se haya adherido a un acuerdo o convenio internacional, por el que se le vincule. En este sentido, la ausencia de tal obligación en los Estados que no hayan concluido ningún tratado o norma internacional hace que de forma legítima puedan declinar las solicitudes para recabar información de otros Estados. Así, pues, en principio, mostrarse reacio a cooperar no supone una vulneración del Derecho internacional.⁶⁰⁵

Ante la presión de la OCDE para la adopción de estas medidas, el Gobierno de los Estados Unidos se mostró discordante⁶⁰⁶, considerando que “los EE.UU. no

⁶⁰⁵ *“In this respect it must be pointed out that no international obligation to exchange information for tax purposes exists, unless a State has entered into an international treaty in this respect. The lack of such obligation under customary law can be confirmed by the International organisations’ efforts to spread bilateral instruments for information exchange purposes. Thus, States not having concluded any international treaty in this respect might legitimately decline requests of information by other States. Such uncooperative attitude does not constitute any breach of international law”* (GARUFI, S., *op. cit.*, p.13.).

⁶⁰⁶ En este sentido se plasma perfectamente en la discordancia en la declaración del Secretario del Tesoro Paul O’Neill de 10 de mayo de 2001 en la Nota de prensa en US TREASURY <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx> (“...*The United States does not support efforts to dictate to any country what its own tax rates or tax system should be, and will not participate in any initiative to harmonize world tax systems... In fact, the Administration is actively working to lower tax rates for all Americans... the U.S. tax code generally taxes income on a worldwide basis. We have an obligation to enforce our tax laws as written because failing to do so undermines the confidence of honest taxpaying Americans in the fairness of our tax system. We cannot turn a blind eye toward tax cheating in any form.... That means pursuing those who illegally evade taxes by hiding income in offshore accounts. In today's world of instant information on the Internet, offshore bank accounts are no longer an obscure perk of the very rich. Just type in "offshore brokerage account" in any Internet search engine. The number of sites offering easy, affordable, secret offshore brokerage accounts for investing in U.S. stocks is astonishing...*” citado en MACHANCOSES GARCÍA, E., “Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la propuesta de modificación de la misma en 2013” en MARTÍN DÉGANO, I.; HERRERA MOLINA,, P.M., Intercambio de información y medidas de efecto equivalente. Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP, Documento de Trabajo 08/2014, Instituto de Estudios Fiscales, p. 81, not.10,11,

quieren “dictar” a los otros países qué es lo que deben hacer en materia fiscal. Los EE.UU. sólo quieren poder aplicar su propia ley fiscal, para lo cual necesitan la asistencia de otros países, en forma de intercambio de información⁶⁰⁷. A pesar de la posición de los EE.UU., la OCDE continuó con las medidas antiparaíso que entraron en vigor a partir del 1 de abril de 2003, mediante el proceso *peer-review* para comprobar los niveles de colaboración de los países previamente listados⁶⁰⁸. Como viene a decir Rodríguez-Bereijo León

“[...] este modelo de convenio, a pesar de ser una norma de *soft law* no vinculante, representa y articula las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los paraísos fiscales cooperadores si no quieren sufrir las contramedidas que puedan poner en marcha los Estados miembros OCDE frente a los territorios no cooperadores. Este modelo de intercambio de información es el que consolida el alto estándar de transparencia e intercambio de información a los efectos del proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa”⁶⁰⁹.

Con el fin de adaptar el Modelo de CDI a los requisitos del nuevo Acuerdo de Intercambio de Información con los paraísos fiscales, en el año 2005 se modificaron los apartados concernientes al intercambio de información a los nuevos planteamientos. Aunque ya se había modificado periódicamente⁶¹⁰, en esta ocasión dada la relevancia que iba tomando el intercambio de información y la asistencia mutua en materia fiscal, se revisó el artículo 26 de forma íntegra,

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_08.pdf.

[Consulta: 15/04/2017]

⁶⁰⁷ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/02, 2002, p.8.

⁶⁰⁸ OECD, *op. cit*, pp.9-10. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf> [Consulta 15/04/2017]

⁶⁰⁹ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret 3/2012*, 2012, <http://www.indret.com/pdf/918.es.pdf> [Consulta: 15/04/2017]

⁶¹⁰ En 1992, 1994, 1995 y 1997, 2003, 2005.

como se verá más adelante al analizar sus cláusulas con más detenimiento, para adaptarlo a los estándares que se habían creado los años precedentes.

2.- Análisis de la normativa: Los modelos clásicos o pre-FATCA

A partir de la introducción al contexto histórico-político, se han mencionado las distintas implementaciones de los principales modelos y acuerdos para intercambiar información, como método de cooperación y asistencia mutua entre los Estados participantes. En este apartado, por tanto, se van a analizar las cláusulas y artículos a partir de los cuales se articula este método, para poder conocer en detalle la evolución a lo largo del tiempo del marco legal en que se lleva a cabo. En esta primera parte se analizarán las provisiones establecidas en los modelos que se han calificado como pre-FATCA, es decir, que se originaron antes de la entrada en vigor de FATCA aunque hayan estado sujetos a alguna modificación desde el año 2010, momento en el que se implementó la primera versión del acuerdo estadounidense.

Las cláusulas objeto de análisis detallado son, en primer lugar, aquellas contempladas en el artículo 26 del modelo de CDI de la OCDE desde su primera implementación hasta la última enmienda en 2012; en segundo lugar, las establecidas en el Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tiscal –los TIEA- y, finalmente, aquellas provisiones que contiene el *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, en el que, igual que en el caso del artículo 26, se examinará la modificación realizada en 2010.

2.1.- Los modelos de CDI de la OCDE: El artículo 26

El Artículo 26 del MC de la OCDE desde su primera publicación, en 1977, ha ido variando tanto en extensión como en contenido. La cláusula especial para el intercambio de información fue prevista en el borrador de 1963. Desde ese borrador hasta la modificación del Modelo de Convenio llevada a cabo en 2005,

el artículo 26, desde su primera redacción compuesto por 3 párrafos, ha sido objeto de sucesivas modificaciones. El párrafo 1 en su versión originaria (Borrador de Convenio de 1963, adoptado por el Consejo de la OCDE el 30 de julio de 1963) decía lo siguiente:

*“1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for the carrying out of this Convention and of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by this Convention insofar as the taxation thereunder is in accordance with this Convention. Any information so exchanged shall be treated as secret and shall not be disclosed to any persons or authorities other than those concerned with the assessment or collection of the taxes which are the subject of the Convention.”*⁶¹¹

Esa versión primigenia fue enmendada para su primera publicación como modelo de convenio de 1977, cuya redacción se conservó intacta hasta el 21 de septiembre de 1995:

*“1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. **The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may***

⁶¹¹ OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version, Paris: OECD, 2012, p.87

disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.”⁶¹²

La modificación introducida para la publicación del CDI concreta mucho más la segunda parte de dicho apartado. En primer lugar precisa que el intercambio de información no se puede restringir por el artículo 1, es decir, el que contempla a las personas residentes en uno o ambos Estados como sujetas al Convenio. Especifica que cualquier información recibida (que no intercambiada, como se mencionaba en el borrador) debe ser tratada con el mismo sigilo dispuesto para el tratamiento de la información obtenida en virtud de leyes nacionales. Al cambiar la expresión *exchanged* por *received* la OCDE se centra en la información que está en manos del otro Estado firmante una vez producido el intercambio de la misma. Fija la atención, por tanto, en las obligaciones de éste respecto a la información recibida.

Dicha información recibida solamente puede facilitarse a las personas o autoridades implicadas en la recaudación, la aplicación o la revisión judicial de los tributos que cubre el Convenio, que eran, básicamente, el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Estas personas que tienen acceso a la información solamente pueden utilizarla para los fines especificados en el Convenio: recaudación de los tributos concernidos por la norma convencional, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los tributos previstos en el Convenio y los procedimientos administrativo o procesos judiciales relativos a su aplicación y revisión. La información solo se podrá intercambiar en el marco de un procedimiento administrativo o de un proceso judicial.

La redacción de dicho artículo acotó mucho el concepto de información intercambiada (la estrictamente necesaria para llevar a cabo las provisiones del Convenio) y destacó la especial protección que debe dársele, tratándola con el debido sigilo como si de información obtenida por la legislación nacional se tratara y solamente puede suministrarse a unas autoridades muy concretas que, a su vez, únicamente podrán suministrar los datos mediante

⁶¹² OECD, *op. cit.*, p.86

procedimientos administrativos o procesos judiciales con las debidas garantías.

Desde 1995 hasta el año 2000, el párrafo 1 fue nuevamente modificado para adaptarlo a las exigencias contenidas en el informe *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. En la segunda modificación del artículo 26, solamente se cambió una palabra: *involved* por *concerned*⁶¹³. Las autoridades que van a recibir la información ya no son aquellas involucradas en velar por la recaudación y el cumplimiento de la normativa, bien en el procedimiento administrativo como judicial, sino aquellas interesadas en el mismo. Este ligero matiz en el vocablo provoca una ampliación del número de personas autorizadas para acceder a los datos intercambiados, no solamente aquellas que tengan asignado un caso en concreto (*involved*), sino todas aquellas que puedan verse interesadas (*concerned*) por las razones que sea a acceder a aquellos datos. Por ejemplo, dentro de un procedimiento de inspección, podrán acceder a los datos, el inspector de hacienda que lleva el expediente de un contribuyente concreto del que requiere los datos y los otros inspectores que puedan estar interesados en consultar aquellos datos, entre otro personal de la Administración.

Desde el momento en que se amplía el ámbito subjetivo del precepto, de los legitimados para acceder a los datos de un contribuyente, a pesar de que legalmente no puedan utilizarlos para más fines que los ya especificados y acotados por el Convenio, supone dotar a la Administración con mayores

⁶¹³ “1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) **concerned** with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.*” Ibidem, p.86.

potestades, en detrimento del contribuyente. Cuantas menos personas se habilitan para acceder a una determinada información, mayor protección se le da, sin que ello interfiera en ningún caso en la transparencia, ya que ésta queda garantizada desde el momento en que se permite compartir la información tributaria entre dos o más Estados mediante el intercambio de información.

Del año 2000 hasta el 2005, el párrafo 1 decía lo siguiente:

*“1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws **concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities**, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. **The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.** Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals **in relation to the taxes referred to in the first sentence**. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions⁶¹⁴.*

Inicialmente el intercambio de información se restringía a los tributos concernidos por el Convenio. A partir del año 2000⁶¹⁵, la información a intercambiar ya no es aquella referente a los impuestos cubiertos por el convenio (renta y patrimonio), sino que va más allá de los mismos. La información intercambiada se puede venir referida y utilizada en relación con

⁶¹⁴ Ibidem, p.86

⁶¹⁵ Respecto a los CDIs firmados por España y publicados en el BOE a partir del año 2006, todos contienen esta redacción, que amplía el ámbito de acceso a la información de otros tributos.

todo tipo de impuestos exigibles por los Estados contratantes y sus subdivisiones políticas y administrativas. Con la redacción anterior, el Convenio no obligaba “al Estado requerido a dar cumplimiento a las solicitudes de información relativas a la aplicación de un impuesto sobre las ventas dado que dicho impuesto no estaba recogido en el ámbito del Convenio”⁶¹⁶. Con posterioridad a la enmienda del año 2000, la OCDE da la opción a los Estados firmantes de ir más allá de los impuestos previstos en el Convenio. Aunque, como dicen los Comentarios al artículo 26, “algunos Estados pueden no estar en situación de intercambiar información relacionada con impuestos no comprendidos por el Convenio [...] tales países tienen libertad para restringir el ámbito del apartado 1”⁶¹⁷. Sin embargo, si los Estados firmantes están en condiciones de dar tal información, entonces se sugiere la obligación a darla y a no restringir el intercambio por los artículos 1 y 2.

En 2005 se aprobó la última reforma del precepto, que se ha mantenido inalterada hasta la actualidad. El último cambio que se hizo al apartado reestructuró todo el artículo 26: “1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such **information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement** of the domestic laws concerning taxes of every kind* La segunda parte del apartado 1 fue el nuevo apartado 2⁶¹⁸, y el anterior apartado dos, que se comentará unas líneas más adelante, fue el nuevo apartado 3.

⁶¹⁶ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el patrimonio. Versión Abreviada*, Madrid: OCDE-Instituto de Estudios Fiscales, 22 de julio de 2010, p. 416.

⁶¹⁷ *Ibidem*, p. 416.

⁶¹⁸ “1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such **information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement** of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.”*

“2. *Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or*

El cambio significativo que se produjo en 2005 fue en la expresión “información necesaria” que se modificó por “información previsiblemente pertinente”, para adaptar el CDI al *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*⁶¹⁹ que, no hay que olvidar, se aprobó el año 2000 para el intercambio de información con países listados como paraísos fiscales. Este cambio produce efectos relevantes en cuanto al volumen de información susceptible de ser intercambiado con otras autoridades. Así, pues, esta modificación intenta precisar cuál es la información susceptible para ser intercambiada, ya que el término “necesaria” es indefinido, y la necesidad de información puede provenir de muchas razones, conllevando un riesgo de interpretación diferente⁶²⁰.

En el primer comentario al respecto, en 2005, la OCDE indicaba la posibilidad de que las autoridades competentes pudieran intercambiar datos específicos de contribuyentes, aunque también aquella información que fuera “sensible” relacionada con la Administración tributaria y los planes de mejora en el cumplimiento de la normativa. Sin embargo, dada la indefinición con que se dejaba la información susceptible de ser intercambiada en cuanto a los contribuyentes, en la última actualización del artículo 26, la OCDE tuvo que hacer una expresa clarificación en los comentarios sobre qué significa la expresión “previsiblemente relevante”.

Y es que esta información previsiblemente relevante es toda aquella que “*is not limited to taxpayer-specific information. The competent authorities may also exchange other sensitive information related to tax administration and compliance improvement, for example risk analysis techniques or tax avoidance*

the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, in the first sentence or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.” (OCDE, *Committee on Fiscal Affairs, Changes to the Model Tax Convention*, OECD, 2004, p.1 <http://www.oecd.org/tax/treaties/33614065.pdf>) [Consulta: 15/04/2017]

⁶¹⁹ OCDE, *Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris: OECD, 2012, p.1011.

⁶²⁰ TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model, en GÜNTHER, O-C.; TÜCHLER, N. (eds.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013, pp.82-83.

or evasion schem”⁶²¹. Por tanto, la OCDE considera que la información tributaria relevante no es tan solo aquella que sirve para identificar y localizar al contribuyente, sino además aquella que es de utilidad a la Administración para hacer cumplir el cometido del intercambio de información. El problema se presenta cuando hay un grupo de contribuyentes de los cuales se necesita la información.

La OCDE establece un límite a la incursión de las autoridades sobre datos de grupos de contribuyentes del otro Estado firmante: las llamada *fishing expeditions*. Mientras que para algunos, las *fishing expedition* no son nada más que “one country’s tax authorities making general requests to a tax haven about the taxable income of its citizens”⁶²² sin ver motivo de limitación alguno al respecto, para otros tal limitación está pensada para el intercambio de información bajo requerimiento, por motivos de calidad procesal y de respeto hacia el estándar de relevancia sobre el que la OCDE hace expresa mención. Cuando se requiere información de más de un contribuyente la OCDE indica que el Estado requirente debe justificar detalladamente las razones por las que solicita tanta información: “requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis”⁶²³. De este modo, se pretende dar carácter de eminentemente relevante a la información a intercambiar.

El motivo por el cual se prohíben las “*fishing expedition*” tiene que ver con la justificación de la idoneidad y necesidad de la información, desde el momento

⁶²¹ Así se desprende de los comentarios a la modificación del art. 26 en 2005 (ap. 5.1 OECD, The 2005 Update to the Model Tax Convention, p.45 <http://www.oecd.org/tax/treaties/34576874.pdf>) [Consulta: 15/04/2017]

⁶²² TAX JUSTICE NETWORK, <http://taxjustice.blogspot.com.es/2009/03/oecd-some-nuts-and-bolts.html> [Consulta: 15/04/2017]

⁶²³ OECD, *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, OECD, 2012, p.5.

que se pretende evitar solicitar información sin nexos con las investigaciones abiertas. El hecho de tener que demostrar la “pertenencia previsible”, -la relevancia previsible para fines fiscales de la información solicitada-, significa que de lo contrario, si no se puede demostrar tal potencial para su uso fiscal, se puede llegar a pensar que la solicitud simplemente no tiene ningún nexo con los casos abiertos⁶²⁴, sino que simplemente se quieren echar las redes a una serie de contribuyentes sin una verdadera causa tras la solicitud. Es decir, hay que partir del principio de buena fe procedimental, por lo que debe identificarse a la persona sobre la que se está investigando⁶²⁵; de lo contrario, si se trata de obtener información de modo contrario a estas premisas, el requerimiento informativo debería rechazarse⁶²⁶.

La acotación de las *fishing expedition* se basa en limitar “búsquedas indefinidas de pruebas, ni para solicitar información de dudosa pertinencia respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente”⁶²⁷. Y es que la relevancia de la información debe provenir de la petición de información, o sea, que la persona solicitante debe motivar por qué la información que solicita es relevante a efectos fiscales. Por otra parte, las autoridades del Estado receptor de la solicitud deben transferir toda información motivada como relevante y, solamente, pueden rechazar una solicitud cuando a ciencia cierta y con

⁶²⁴ En Suiza, cuando en 2009 se adoptó el estándar del artículo 26 según la reforma del 2006, se introdujo la posibilidad de asistencia administrativa limitada al caso a caso, por lo que una solicitud genérica sobre contribuyentes no era posible. (OBERSON, X., op. cit., p.536.)

⁶²⁵ Cfr. TOVILLAS MORÁN, J.M., “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2013. y Cfr. ANDRÉS AUCEJO, E., “Comentarios al artículo 26 del Convenio Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” en FERREIRO LAPATZA, J.J., (dir.) y ALONSO GONZÁLEZ, L.M., (coord.). *La fiscalidad de las inversiones españolas en Brasil*, Madrid: Marcial Pons, 2005, p.194.

⁶²⁶ Cfr. OBERSON, X., HULL, H.R., *Switzerland in International Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2011, p.280.

⁶²⁷ MARTÍNEZ GIRNER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S., LAMPREAVE MARTÍNEZ, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P.M., (Coords.), *Intercambio de Información y medidas de Efecto Equivalente (Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP)* Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), DOC. núm. 8/2014 p.8.

claridad se aprecie que la información requerida no puede ser relevante para fines fiscales, aun cuando determinar “la relevancia” sea un asunto interno del propio Estado solicitante de acuerdo con su ordenamiento tributario doméstico⁶²⁸.

El Modelo de Acuerdo explica, específicamente, el tipo de información que la parte requerida debe suministrar para "demostrar la pertinencia previsible de la información requerida en las solicitudes"⁶²⁹. El artículo 26 del MCDI es menos formalista en este punto, pero en cualquier caso, el país requirente debe tener en cuenta los puntos de información identificados en el listado del módulo sobre información previa petición. Si un país no puede proveer información importante identificada en el listado, la autoridad competente requerida puede llegar a creer que la solicitud es para "echar las redes".

En un principio el artículo 26 no establece un tipo concreto de intercambio de información, por lo que da libertad a los Estados a utilizar cualquiera de las tres tipologías: previa solicitud, automáticamente o espontáneamente. Es más, según los comentarios al artículo 26, se abre la posibilidad de que los Estados utilicen otros métodos que no sean solamente estos tres, como son las comprobaciones simultáneas, las comprobaciones tributarias en el extranjero o el intercambio de información sectorial⁶³⁰. No obstante, la observación a hacer al límite de las exigencias para que la información sea “previsiblemente relevante” es que, para evitar las *fishing expedition*, solamente puede ser útil en el caso del intercambio previo requerimiento o el espontáneo.

El intercambio automático de información, desde el momento en que automáticamente se puede acceder a la información sin necesidad de solicitarla a las autoridades competentes o que éstas la entreguen voluntariamente, hace que no se puedan controlar las *fishing expedition* por

⁶²⁸ Cfr. RORDORF, H., NADELHOFER, S., “Exchange of information for tax purposes: Switzerland wants to be an obedient pupil”, *The Journal of International Tax, Trust and Corporate Planning*, Vol. 21, núm. 4, 2014, p.324.

⁶²⁹ Véase el artículo 5 (5).

⁶³⁰ OCDE, *op. cit.*, p.415.

parte del otro Estado, ya que se desconoce si el Estado receptor hará redadas a diversos contribuyentes mediante la información a la que tiene acceso de forma automática. Así, pues, éste concepto deja de tener sentido en los nuevos modelos de intercambio de información basados en un intercambio automático y multilateral. Por una parte, organizaciones como *Tax Justice Network*, que consideraban el límite a las *fishing expedition* no tanto como una garantía procedimental sino como una simple solicitud de información para poder fiscalizar a sus residentes, aplauden el intercambio automático (y multilateral) como el único procedimiento realmente efectivo para combatir la evasión y detectar bolsas de fraude fiscal⁶³¹.

Siguiendo con el análisis del art. 26, los apartados 2 y 3 del artículo 26 también han sufrido variaciones desde la primera redacción de 1963. Hasta 1977 el artículo 26 solamente estaba compuesto por dos apartados; sin embargo en 2005 sufrió cambios considerables, ya que se amplió hasta 5 apartados. En una primera versión en el borrador de 1963 el apartado 2 decía lo siguiente:

“2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on one of the Contracting States the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws or the administrative practice of that or of the other Contracting State;*
- b) to supply particulars which are not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;*
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).”*⁶³²

Finalmente en el modelo de 1977 el apartado se enmendó cambiando la expresión del apartado b) *“to supply particulars which are not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State”* por *“to supply information which is not obtainable under*

⁶³¹ TAX JUSTICE NETWORK, <http://taxjustice.blogspot.com.es/2009/03/oecd-some-nuts-and-bolts.html>

⁶³² OECD, *op. cit.*, p.87

*the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State*⁶³³.

Los cambios realizados en esta redacción no son excesivamente relevantes para el interés de esta investigación, ya que se realizaron con efectos clarificadores de la redacción. La palabra “*particulars*” se cambió por “*information*”, por lo que se clarificó lo que pretendía el convenio, que es suministrar información sobre particulares, pero no particulares en sí mismos. Esta redacción ha conservado el contenido importante, que es la obligatoriedad de suministrar la información solicitada, hasta el día de hoy. De este apartado cabe destacar, por un lado, la vinculación a la normativa nacional del Estado que hace el apartado a) y, por el otro, el límite a los intercambios en cuestiones de confidencialidad profesional del apartado c). Esta vinculación al Derecho nacional hace que pueda haber matices que dependen de cada normativa estatal que afecten al intercambio de información y al sigilo sobre el mismo, cuando por normativa interna hay alguna disposición que obligue a comunicar sobre el intercambio de información al contribuyente afectado.

Finalmente los apartados 4 y 5 que fueron introducidos el año 2005 no han variado desde la fecha⁶³⁴. Mediante la introducción de estos dos nuevos

⁶³³ “2. *In no case shall the provisions of paragraphs 1 and be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:*

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

*b) **to supply information** which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;*

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public). (Ibidem, p. 87).

⁶³⁴ “4. *If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information. 2*

apartados “el 4 (sobre el alcance de la obligación de suministrar información) y el 5 (que hace referencia al secreto bancario y que se introduce para aclarar que el Estado contratante no podría denegar el intercambio de información alegando que ésta esté en manos de bancos o instituciones financieras, agentes o fiduciarios o bajo una titularidad patrimonial)”⁶³⁵ se introdujeron más límites al intercambio de información que los existentes sobre la confidencialidad del secreto profesional. Sin embargo, como dice Herrera Molina, “según estos nuevos dos párrafos no podrá negarse la información por el hecho de que carezca de relevancia fiscal para el Estado que ha de suministrarla (núm. 4), ni por la mera circunstancia de que se encuentre en poder de una entidad bancaria o financiera o una entidad fiduciaria o por representar una participación en una entidad (núm. 5).”⁶³⁶

2.1.1.- La Enmienda de 2012 de cara a los nuevos modelos de intercambio de información

En julio de 2012 se aprobó la última revisión del artículo 26 para, así, adaptarlo a la nueva tendencia que había tomado el intercambio de información desde el año 2008. La enmienda realizada en esta ocasión abría la puerta a utilizar la información de contribuyentes para fines extrafiscales. Se añadió la siguiente redacción al apartado 2:

*“Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information **may be used for such***

5. *In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”* (Ibidem, p. 88).

⁶³⁵ BORREGO SANTIAGO, M., “Los Acuerdos de Intercambio de Información en España” *Cuadernos de Formación de Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 5/12, Vol. 15, 2012, p11.

⁶³⁶ HERRERA MOLINA, P.M., *op. cit.*, p. 166.

other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use.”

Mediante la incorporación de esta cláusula los Estados firmantes autorizan el uso para otros fines de la información recibida. Según los comentarios a la enmienda de 2012 esta misma cláusula, “*was previously included as an optional provision in paragraph 12.3 of the Commentary*”⁶³⁷. En un principio, antes de la modificación al artículo y comentarios, no se autorizaba usar la información para otros usos más allá de los fiscales. Sin embargo, a la vez que se denegaba, se autorizaban solamente para compartir la información con otros organismos de la administración de Justicia para fines calificados como prioritarios. En este caso, cuando los Estados firmantes así lo desearan, podían incluir la misma cláusula que a partir de 2012 es obligatoria⁶³⁸. En la actualidad, desde la enmienda de 2012, la redacción del comentario al artículo 26 dice:

“Information exchanged for tax purposes may be of value to the receiving State for purposes in addition to those referred to in the first and second sentences of paragraph 2 of Article 26. The last sentence of paragraph 2 therefore allows the Contracting States to share information received for tax purposes provided two conditions are met: first, the information may be used for other purposes under the laws of both States and, second, the competent authority of the supplying State authorises such use”⁶³⁹

⁶³⁷ OECD, *op. cit.*, p.3.

⁶³⁸ En los comentarios se aclaraba lo siguiente: “*Similarly, if the information appears to be of value to the receiving State for other purposes than those referred to in paragraph 12, that State may not use the information for such other purposes [...]*”. However, Contracting States ***may wish to allow*** the sharing of tax information by tax authorities with other law enforcement agencies and judicial authorities on certain high priority matters (e.g., to combat money laundering, corruption, terrorism financing) Contracting States ***wishing to broaden the purposes for which they may use information exchanged*** under this Article may do so by adding the following text to the end of paragraph 2: *Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.*” (OECD, Update to article 26.... *op. cit.*, p.11)

⁶³⁹ *Ibidem* p.11.

En definitiva, cuando un Estado firmante intercambia información de sus contribuyentes, esa información puede usarla sin ningún reparo para fines extrafiscales; si bien cumpliendo con dos condiciones: las leyes de ambos estados y la autorización de las autoridades del Estado que suministra la información. Esto indica que hay un control por parte de las autoridades en la cesión de los datos sobre el destino de los mismos. Por tanto, desde el momento en que los Estados acuerdan un CDI con el modelo de la OCDE, si quieren usar los datos intercambiados más allá del marco tributario, deberán aplicar dos normativas internas, nacionales, por lo que respecta a qué fines lo pueden dedicar o quién puede acceder a los mismos. Respecto a este precepto, hay que decir que hay autores que consideran los fines extrafiscales como un exceso más allá del tratado, ya que la información requerida para otros fines no puede ser previsiblemente relevante para llevar a cabo los fines del CDI, que son puramente fiscales⁶⁴⁰.

No se estableció un estándar respecto a estas cuestiones, sino que cada Estado que desee utilizar la información para fines extrafiscales debe comunicarle al otro Estado para qué la quiere utilizar y, así, asegurarse que tales fines están permitidos bajo la normativa interna del otro Estado⁶⁴¹. La confidencialidad de la información intercambiada bajo el art. 26 se recoge en la guía *Keeping it Safe*, publicada en 2012, que ya estableció que “*Courts and administrative bodies involved in the tax purposes can disclose the information in court sessions or court decisions, once information becomes public in this way, that information can then be used for other purposes*”⁶⁴².

⁶⁴⁰ Cfr. CIHAT, Ö., “2012 Update to the OECD Model (2012): Exchange of Information for Non-Tax purposes”, *European Taxation*, núm. 2., 2013, p.113.

⁶⁴¹ *When a receiving State desires to use the information for an additional purpose (i.e. non-tax purpose), the receiving State should specify to the supplying State the other purpose for which it wishes to use the information and confirm that the receiving State can use the information for such other purpose under its laws. (Ibidem p.11).*

⁶⁴² OECD, *Keeping it Safe*, 2012, p.13

<http://www.oecd.org/tax/transparency/final%20Keeping%20it%20Safe%20with%20cover.pdf>

[15/04/2017]

En la actualización de los comentarios al artículo 26 realizada en 2014⁶⁴³, se pretende dar unas guías para aclarar qué son estos otros fines, los cuales incluyen “*all criminal and administrative offences that are prosecutable under the laws of the requesting State*”⁶⁴⁴, como indican Traversa y Cannas. Además, estos fines pueden ampliarse en el caso que ambos Estados tengan firmado un tratado bilateral de asistencia mutua en el que se acuerde un listado de los usos que se podrá dar a la información intercambiada. En tal caso, deberá incluirse en el CDI la siguiente cláusula:

*“The competent authority of the Contracting State that receives information under the provisions of this Article may, with the written consent of the Contracting State that provided the information, also make available that information to be used for other purposes allowed under the provisions of a mutual legal assistance treaty in force between the Contracting States that allows for the exchange of tax information.”*⁶⁴⁵

Otra aclaración que consta en los comentarios del artículo 26 hace referencia al término “previsiblemente relevante” de la información a intercambiar. Esta expresión se introdujo en 2005 y solamente tiene sentido aplicarla cuando se trata de intercambios de información previo requerimiento, pero no en el caso de intercambios automáticos de información. Desde el año 2010 la OCDE ha centrado su atención en potenciar el intercambio automático, si bien no

⁶⁴³ OECD, 2014 Update to the OECD Model Tax Convention, 15 July 2014 <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf> [Consulta: 15/04/2017]

⁶⁴⁴ TRAVERSSA, E., CANNAS, F., “Exchange of Information for tax Purposes (Art 26 OECD Model Convention)”, LANG, M., et al (Eds), *The OECD-Model-Convention and its Update 2014*, Vienna: Linde Verlag, 2015, p.158. Así se puede leer algunos ejemplos en la actualización del comentario “*the sharing of tax information by the tax authorities of the receiving State with other law enforcement agencies and judicial authorities in that State on certain high priority matters (e.g., to combat money laundering, corruption, terrorism financing). When a receiving State desires to use the information for an additional purpose (i.e. non-tax purpose), the receiving State should specify to the supplying State the other purpose for which it wishes to use the information and confirm that the receiving State can use the information for such other purpose under its law.*” (OECD, *op. cit.*, p.49)

⁶⁴⁵ *Ibidem* p. 11.

modificó el CDI para introducirlo, sino que éste sigue redactado de forma que encaja con el intercambio de información previa solicitud. De lo contrario, los comentarios al artículo 26 no se destinarían, en parte, a aclarar el significado de la palabra “previsiblemente relevante”⁶⁴⁶, como se ha comentado unas páginas antes. Y es que bajo el uso del intercambio previo requerimiento, teóricamente existe un mayor control sobre qué tipo de información se va a ceder, ya que el Estado requirente debe justificar el porqué será previsiblemente relevante para él⁶⁴⁷.

Esta información “previsiblemente relevante”, indica la actualización de 2014, debe llevarse “to the widest possible extent”, entendiéndose por ello el listado que establece el apartado 8 de los comentarios al párrafo 26.1. Sin embargo, este listado se ha ampliado para coincidir con el estándar actual que incluye la información relacionada con los beneficiarios efectivos de las transacciones, cuentas bancarias y todo tipo de información financiera⁶⁴⁸.

Por lo que respecta a las *fishing expeditions*, desde el momento en que se crea un estándar de relevancia forzosamente se concretan los casos de “*group request*” que rozan los límites. Y es que según los nuevos comentarios:

“requesting State provide a detailed description of the group [in cases in which the requesting State does not provide the name or address (or both) of the taxpayer under examination or investigation, the requesting State must include other information sufficient to identify the taxpayer]

⁶⁴⁶ Ver OECD, *Update to article 26.... op. cit.*, pp. 3-5.

⁶⁴⁷ “A request may therefore not be declined in cases where a definite assessment of the pertinence of the information to an ongoing investigation can only be made following the receipt of the information. The competent authorities should consult in situations in which the content of the request, the circumstances that led to the request, or the foreseeable relevance of requested information are not clear to the requested State. However, once the requesting State has provided an explanation as to the foreseeable relevance of the requested information, the requested State may not decline a request or withhold requested information because it believes that the information lacks relevance to the underlying investigation or examination” (*Ibidem* p.4).

⁶⁴⁸ Cfr. Apartados e),f),g), h) (OECD, *op. cit.*, pp. 44-45)

and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis”⁶⁴⁹.

Respecto a este precepto, Traversa y Cannas se han mostrado muy críticos, insinuando que la lectura de este párrafo puede ser contrario con cierta legislación interna, dado que la descripción tan detallada que debe hacerse sobre el contribuyente investigado, pero desconociendo el nombre del mismo, puede rozar con derechos como son el de notificación, privacidad o defensa en procedimientos administrativos. Esta situación puede conllevar a una inaplicabilidad de dicho precepto, por lo que, en su opinión, la relevancia de la cláusula es tal que debería constar en el propio CDI y no en los comentarios⁶⁵⁰, ya que, hay que recordar, no son una figura vinculante en derecho.

Finalmente, las últimas modificaciones a los comentarios se introdujeron respecto a los apartados 26.3 y 26.4. En primer lugar, puesto que tiene que permitirse un intercambio lo más amplio posible (*to the widest possible extent*), las autoridades tienen la obligación de facilitar toda la información solicitada. De modo que basándose en el principio de reciprocidad, debe existir una colaboración por parte de ambos Estados, unos para proveer la información y los otros para ayudar lo máximo posible en ello, sobre todo por lo que respecta a las entidades financieras que se sospecha que tienen dicha información⁶⁵¹.

⁶⁴⁹ OECD, *op. cit.*, p. 42.

⁶⁵⁰ TRAVERSSA, E., CANNAS, F., *op. cit.*, p. 160.

⁶⁵¹ “includes situations in which the tax authorities’ information gathering powers with respect to information held by banks and other financial institutions are subject to different requirements than those that are generally applicable with respect to information held by persons other than banks or other financial institutions” (OECD, *op. cit.*, p. 52)

2.2.- Acuerdos sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria

Los acuerdos sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria –en adelante TIEA, siglas en inglés- nació con el objeto de promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el uso del intercambio de información. Estos modelos nacieron a raíz del informe de la OCDE de 1998 sobre competencia fiscal perniciosa, por el que se consideraba la falta de intercambio de información uno de los criterios identificadores de las prácticas de planificación fiscal agresiva. Según la OCDE, esta falta de intercambio de información conforma tanto la limitación propiciada por legislación interna, como serían las normas de secreto bancario que limitan el acceso a la información financiera o aquellas que prohíben a las autoridades tributarias facilitar datos a autoridades extranjeras; así como la limitación debida a la falta de instrumentos internacionales -por ejemplo el Modelo de CDI que incluye el artículo 26- aunque las normas internas no prevean secreto bancario o políticas internas que impidan a la Administración tributaria facilitar información⁶⁵².

Fruto de este informe, publicó en 2002 el primer modelo de acuerdo específicamente pensado para desarrollar un intercambio efectivo de información tributaria, sin necesidad de tratar el problema de la doble imposición, principal objetivo que pretenden resolver los CDI. Así, pues, aquellos Estados con los que no se quisiera negociar un CDI desde aquel momento tuvieron una alternativa completamente desligada de la doble imposición y pensada exclusivamente para la buena gobernanza, aunque en la inmensa mayoría de casos lo han utilizado los denominados paraísos fiscales que se calificaron como tales a partir de este informe de la OCDE.

El Acuerdo, ya antes mencionado, contempla la versión bilateral y la versión multilateral, que no se ha implementado aún, ambos comparten el fondo del articulado. En primer lugar, el objeto que pretende instaurar es la asistencia mutua a partir del intercambio de información que resulte de interés para

⁶⁵² OECD, *op. cit.*, 1998, pp. 29-30.

determinar, liquidar y recaudar los tributos comprendidos en el acuerdo⁶⁵³. Una particularidad que presenta respecto al Derecho prevaleciente, que es el Derecho interno de cada Estado firmante, es que el acuerdo deja en manos de las autoridades y normativas internas la determinación de lo que debe considerarse información relevante a efectos tributarios, por lo que el estándar es el de la libre determinación en cada caso. Sin embargo, esto no significa que las partes firmantes puedan entrar en *fishing expeditions*⁶⁵⁴, siguiendo el mismo criterio que el Modelo de CDI de 2005.

Otra peculiaridad la presenta el artículo 2, que para referirse a la jurisdicción utiliza una construcción negativa sobre la obligación de información y es que el precepto dice literalmente “La Parte requerida no estará obligada a facilitar la información que no obre en poder de sus autoridades o que no esté en posesión o bajo el control de personas que se hallen en su jurisdicción territorial”, por lo que debe entenderse en positivo que las autoridades están obligadas a transmitir absolutamente toda la información determinada como relevante a efectos fiscales por la otra parte que obre en su territorio y poder, aunque según su normativa interna ésta no sea considerada relevante. En este sentido, el artículo 7 matiza que las autoridades de la Parte requerida no estarán obligadas por el acuerdo a transmitir aquella información que no pudieran obtener en virtud de la propia legislación interna. Siguiendo este criterio, también podrá denegarse una solicitud si la información que se desea obtener pretende hacer cumplir una disposición normativa del Estado requirente que resultara discriminatoria para un nacional del Estado requerido en comparación con un nacional del Estado requirente⁶⁵⁵.

La relevancia de la legislación estatal se debe a que el propio acuerdo en su exposición de motivos reconoce que no es una norma vinculante⁶⁵⁶. Por tanto, la vinculación directamente por la normativa interna propicia la falta de

⁶⁵³ Cfr. Art. 1. Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria.

⁶⁵⁴ Cfr. Párr. 3 Comentarios al Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria, en OECD, *op. cit.*, p.120.

⁶⁵⁵ Cfr. Art. 7.9 Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria.

⁶⁵⁶ Introducción, Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria. p.2.

intercambio de información debido a la carencia de un criterio homogéneo que determine cuál es la información tributaria relevante, como ocurre con el Modelo de CDI, que sí es una norma de Derecho internacional con efectos vinculantes. Se puede deducir, por tanto, que la propia redacción del acuerdo puede trabar su principal objetivo. Por otra parte el hecho de rehusar facilitar información si eventualmente se produjera una discriminación por la normativa interna del Estado requirente, como intento de proteger los derechos de los ciudadanos del Estado requerido, se contradice con el precepto que contiene el art.1 “Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información”.

La interpretación que se le da a este precepto es que no se reconocerán ciertos derechos y garantías relacionados con el proceso⁶⁵⁷ cuando dificulten el intercambio de información, ya que, a su vez el art. 5.6 establece que la información requerida se enviará tan pronto como sea posible, sin especificar un plazo concreto. Por este motivo prima mandar la información requerida por encima de derechos y garantías procedimentales internas que puedan entorpecer o ralentizar el intercambio. En este sentido los comentarios al Acuerdo para dar una solución a esta problemática aconsejan discutir estas posibles trabas durante las negociaciones del tratado⁶⁵⁸, pero no van más allá. Aquí se plantea un dilema, y es que si es una norma no vinculante, no tendrían que vulnerarse derechos de los contribuyentes previstos en normas internas, que sí son vinculantes, para satisfacer el intercambio de información. En definitiva, por un lado la normativa interna puede ser omitida, pero, por otro lado, en un sinsentido, se puede impedir dicho intercambio cuando una

⁶⁵⁷ Estos derechos se ejemplifican en los comentarios al texto del acuerdo, matizando lo siguiente: “*Such rights may include, depending on the circumstances, a right of notifications, a right to challenge the Exchange of information following notifications or rights to challenge information gathering measures taken by the requested State*”. (ap. 5 de los Comentarios)

⁶⁵⁸ Cfr. Ap. 6 de los Comentarios.

normativa interna pueda discriminar derechos tanto procedimentales como de fondo a ciudadanos del Estado requerido⁶⁵⁹.

En cuanto a la tipología de asistencia prevista solamente contempla, como se ha podido deducir, el intercambio previo requerimiento y las inspecciones fiscales en el extranjero⁶⁶⁰. El intercambio previo requerimiento funciona del mismo modo que el intercambio previsto en el modelo de la OCDE de CDI. Cabe detenerse en el volumen de información a transmitir. El art. 5.2 establece que la parte requerida deberá hacer todo lo posible para recabar la información solicitada, incluso está obligada a facilitar información que ella misma en su derecho interno no crea necesaria para sus fines tributarios. Otra vez se aprecia la falta de un estándar determinado, dada la falta de vinculación del acuerdo. Queda patente que una de las problemáticas a resolver reside en qué información debe ser considerada como fiscalmente relevante, a fin de no transmitir datos de ciudadanos que forman parte de su privacidad más estricta y que las autoridades no tienen por qué conocer para poder llevar a cabo su objeto.

Finalmente, por lo que respecta a la confidencialidad de los datos intercambiados, el acuerdo prevé los mismos límites que el modelo de la CDI de 2005, ya que solamente permite revelar la información intercambiada para los fines del acuerdo. De modo que solamente se facilitará a Tribunales y otros órganos administrativos que deban resolver casos involucrados. En este sentido, Pankiv considera que cuando los Estados solicitan el uso de la información para fines más allá de los previstos en el Convenio (juzgar casos de blanqueo de capitales, corrupción o terrorismo financiero) solamente se puede hacer si la legislación doméstica lo permite, pero no es una cláusula incluida en el propio TIEA⁶⁶¹.

⁶⁵⁹ Cfr. Ap. 96 de los Comentarios.

⁶⁶⁰ Cfr. PANKIV, M., "Tax Information Exchange Agreements", en GÜNTHER, O-C., TÜCHLER, N., (eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013, pp.161-164.

⁶⁶¹ PANKIV, M., *op. cit.*, pp.165-166.

Una característica particular de los TIEA es la autorización que da a revelar información al contribuyente afectado, aunque no obliga a ello. El Acuerdo capacita a aquellos Estados cuya normativa interna incluya como parte del proceso la notificación al contribuyente cuya información se ha requerido por otro Estado. Así lo indica el Manual de la OCDE⁶⁶². No obstante, se advierte que en casos en que se ponga en peligro la investigación, un tribunal superior (*Federal Court*) puede impedir la notificación⁶⁶³. Los TIEA son los únicos Acuerdos que prevén esta posibilidad, ya que, como dice Dourado:

“Procedural rights and safeguards for taxpayers are not guaranteed by the international standard either, even if some contracting states include them in their domestic laws, for example, where the taxpayers’ rights and safeguards are affected by tax investigation procedures, audits, information gathering measures or information exchange. Such rights and safeguards usually include notification rules, consultation rights and intervention rights. The latter may include a right to challenge the exchange of information following notification or rights to challenge information-gathering measures taken by the requested party”.⁶⁶⁴

Hasta la actualidad el modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria no se ha modificado ni ha sufrido enmienda alguna para adaptarse a las nuevas tendencias del intercambio de información, aunque ya en 2010, cuando empezó a gestarse el paso a un intercambio automático de información, algunos autores sugirieron que la OCDE no tardaría mucho en adaptarlo al intercambio automático de información⁶⁶⁵. Cuando en 2005 se modificó el artículo 26 se hizo a conciencia partiendo de la redacción de los

⁶⁶² Ap. 53 OECD, *op. cit.*, p.19.

⁶⁶³ Ap. 54, OECD, *Ibidem*, p.19

⁶⁶⁴ DOURADO, A.P., “Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies”, *EUI Working Paper RSCAS 2013/11*, European University Institute Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme, p.19.

⁶⁶⁵ PANKIV, M., *op. cit.*, p. 174; SAWYER, A.J., Tax Havens “coming in from the cold”: A sign of changing times?, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, 11, 2010, p.546.

TIEA. Así, pues, el CDI marcó una nueva etapa en la asistencia administrativa, en cuanto al estándar global de intercambio de información.

2.2.1.- Protocolo de enmienda de 2015

Desde el año 2009 a 2012 (año en que se firmó el último TIEA) el número de TIEAs firmados se elevó considerablemente, llegando a rondar aproximadamente los 800 de estos tratados bilaterales⁶⁶⁶. Es en este momento cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE decide aprobar un protocolo para que aquellas jurisdicciones que hubieran firmado un TIEA pudieran optar a ampliar el alcance del mismo, mediante la incorporación del intercambio automático o espontáneo de información, que no estaban previstos en la redacción original. Esta enmienda está pensada para que los Estados firmantes del TIEA utilicen el vigente convenio para adaptarlo al estándar de intercambio automático de información financiera en base al modelo de Convenio Multilateral (Country-by-Country), dado que los TIEAs ya preveían la versión multilateral y, por tanto, una implementación de las cláusulas de intercambio de información multilateralmente resultaría más práctica.

No obstante, es cierto que no se ha implementado nunca un TIEA multilateral, por lo que optar por un intercambio multilateral de información debería hacerse forzosamente con la adopción del convenio multilateral o mediante una firma conjunta del TIEA multilateral entre todos los Estados firmantes de TIEAs. Al no ser una norma de derecho internacional, sino que hay que trasladarla a las provisiones de derecho interno, modificar la redacción para introducir las cláusulas del Protocolo permitiría adaptar el Modelo de Convenio multilateral y el CRS, sin tener que firmar un nuevo convenio, ni volver a introducir este convenio a la legislación interna. Por lo que se trata de una fórmula que economizaría la normativa y que respetaría el principio de buena regulación.

⁶⁶⁶ OECD, *Progress Report to the G20 Leaders: Global Forum Update on Effectiveness and On-going Monitoring*. September 2013, Paris: OECD, 2013, p.5.

Por otra parte, firmar un convenio TIEA multilateral con las cláusulas pertinentes para el intercambio de información, también supondría la firma y adaptación interna de una norma nueva de intercambio de información. Pero al tener el mismo contenido que otro TIEA bilateral, simplemente se daría de baja ese acuerdo para implementar el nuevo TIEA multilateral, con cláusula recíproca de intercambio entre todos los firmantes. Para llevar a cabo este paso, supondría poner de acuerdo a todos los Estados firmantes de TIEAs bilaterales para que aceptaran la inclusión de las enmiendas de transparencia del Protocolo.

Volviendo al contenido concreto de las enmiendas que ofrece el Protocolo, si las autoridades deciden enmendar la redacción introduciendo el art. 5A o 5B simplemente ampliaran el marco de opciones para intercambiar información. No obstante, si deciden introducir el intercambio automático (art. 5A) el redactado del acuerdo pasa de una unilateralidad a una reciprocidad entre las partes firmantes, ya que el artículo dice: “the Contracting Parties shall automatically exchange information” para llevar a cabo el objetivo del Acuerdo. Se entiende, pues, que a partir de la entrada en vigor de esta modificación la información deberá circular entre las dos partes, aunque, generalmente el Estado clasificado tradicionalmente como “paraíso fiscal” no tenga tanto interés o, más bien dicho, necesidad de recibir información de la otra parte contratante, que suele ser un Estado desarrollado⁶⁶⁷.

Respecto al intercambio espontáneo, el Protocolo da dos opciones, por un lado la transferencia de forma espontánea puede producirse bajo unas premisas concretas, que deberán contemplarse en la norma interna de cada Estado contratante. Estas premisas se basan en el conocimiento o suposición que pueda haber en una de las dos partes contratantes. Problemas relacionados

⁶⁶⁷ “TIEAs are mostly concluded between industrialized economies and tax havens. As mainly resident companies of industrialized countries have affiliates in tax havens (and not the other way round), the industrialized country is more often interested in receiving information from a tax haven than vice versa” (BRAUN, Y.; ZAGLER, M., “Tax information exchange with developing countries and tax havens”, *WU International Taxation Research Paper Series*, Núm. 25, 2015, p. 3.)

con la doble imposición, la pérdida de recursos hacendísticos o la existencia de prácticas fiscales poco ortodoxas⁶⁶⁸. Por otra parte, el intercambio espontáneo puede realizarse según el art. 5B, el cual simplemente dice que cuando cierta información caiga en manos de la autoridad competente de una parte contratante y ésta considere que se trata de información previsiblemente relevante para llevar a cabo el cometido del Acuerdo, entonces se facilitará dicha información.

Si se compara la información en potencial de ser intercambiada, los Estados adoptantes del primer supuesto de la cláusula 5B, simplemente facilitarían de forma espontánea aquellos datos que encajen en uno de los supuestos cerrados del artículo, por el contrario los Estados adoptantes del segundo supuesto del art. 5B, que utilizan la premisa del art. 26 del CDI, intercambiarían cuanta información consideren previsiblemente relevante, por lo que se parte de un supuesto abierto a la consideración de cada autoridad. Lo mismo ocurre en el caso del intercambio automático, que el Protocolo simplemente hace referencia a información para llevar a cabo los objetivos del tratado, establecidos en el art. 1.: determination, assessment and collection of such taxes, the recovery and enforcement of tax claims, or the investigation or prosecution of tax matters. Mientras que el art. 1 menciona información previsiblemente relevante, el art. 5A solamente hace referencia a información.

⁶⁶⁸ Estas situaciones concretas son: “the first-mentioned Contracting Party has grounds for supposing that there may be a loss of tax in the other Contracting Party; b. a person liable to tax obtains a reduction in or an exemption from tax in the first-mentioned Contracting Party which would give rise to an increase in tax or to liability to tax in the other Contracting Party; c. business dealings between a person liable to tax in a Contracting Party and a person liable to tax in the other Contracting Party are conducted through one or more countries in such a way that a saving in tax may result in one or the other or in both Contracting Parties; d. a Contracting Party has grounds for supposing that a saving of tax may result from artificial transfers of profits within groups of enterprises; e. information forwarded to the competent authority of the first-mentioned Contracting Party by the competent authority of the other Contracting Party has enabled information to be obtained which may be relevant in assessing liability to tax in the latter Contracting Party.” (Art. 5B).

Por otra parte, las enmiendas hechas al art.7 que dan la posibilidad de declinar una petición de información, no pueden realizarse para los casos de intercambio automático, porque si el intercambio es automático, significa que existe una obligación de realizarse cada cierto tiempo (anualmente), pero el Estado firmante no puede negarse a no transmitir la información. Por otro lado, sí podría aplicarse en el caso del intercambio espontáneo, en que una autoridad por motivos de orden público (art. 7.4) se reservara esa información y decidiera no transferirla aunque el otro estado contratante no la haya solicitado.

Sin embargo, estas restricciones sólo están pensadas para el intercambio previo requerimiento, pero los art 5B son claros y obligan a transmitir aquellos datos bien relevantes para el objeto del convenio bien relevante para el listado cerrado de supuestos. De lo contrario, de no intercambiar espontáneamente/automáticamente los datos a disposición del Estado, se estaría incumpliendo una disposición contractual de un acuerdo ratificado e introducido en el ordenamiento jurídico. Así, pues, existe, en el caso de los TIEA, un punto de contradicción entre la convivencia de las cláusulas de intercambio automático/espontáneo y el intercambio previo requerimiento.

Teniendo en cuenta las consecuencias de los matices en la redacción de las tres opciones, resulta complicado que se pudiera llegar a firmar un TIEA multilateral, ya que cada Estado tendrá intereses más o menos proteccionistas en cuando a ceder datos. En consecuencia, de forma bilateral, el Modelo de Convenio y el CRS sí pueden implementarse entre dos jurisdicciones TIEA, siempre y cuando se renuncie al intercambio previo requerimiento. De modo que los TIEAs podrían utilizarse como conducto para aplicar el estándar de transparencia de estos convenios, contribuyendo a homogeneizar en Estados de tradición “opaca” en cuanto a circulación de información. También es cierto que estos Estados, no tienen el interés de los Estados desarrollados en obtener información fiscal, por lo que, para, precisamente sus propios intereses, el intercambio previo requerimiento sigue resultando cómodo y útil para sus intereses. Por otra parte, multilateralmente la falta de homogeneidad o la diversidad de opciones, dificulta la adaptación del CRS y el CbC en plenitud (en su multilateralidad), para Estados firmantes de los TIEA. A día de hoy, si ya no

se ha podido llevar a cabo un TIEA multilateral con un único tipo de intercambio de información, resulta inverosímil que se pudiera adaptar el Convenio Multilateral en todo su esplendor.

2.3.- El primer modelo multilateral: *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.

En 1988 se firmó el primer convenio multilateral entre el Concilio de Europa y la OCDE para temas de asistencia mutua en materia fiscal. El impulso que llevó a celebrar este tipo de acuerdo fue el contexto de asentamiento que empezaron a tener tanto el Modelo de CDI de la OCDE como la implementación de la primera Directiva europea en materia de cooperación administrativa, ya que la Directiva 77/779/CEE supuso para la Comunidad Europea la primera iniciativa para coordinar una política de cooperación administrativa en materia de tributación directa. Dada la experiencia que los Estados miembros de ambas organizaciones habían adquirido a lo largo de dos décadas de cooperación administrativa, se decidió implementar este proyecto multilateral para vincular a los Estados que integraran los dos bloques firmantes.

El año 2010 este modelo multilateral fue enmendado⁶⁶⁹ para adaptarlo el estándar de intercambio de información global introducido mediante el apartado 5 del artículo 26 el año 2005⁶⁷⁰. Resulta interesante, por tanto comentar la evolución del presente acuerdo a partir de una comparativa entre las enmiendas introducidas en 2010 con el articulado original. En primer lugar, el preámbulo original contempla que “*States should not carry out measures or supply information except in conformity with their domestic law and practice, having regard to the necessity of protecting the confidentiality of information, and taking account of international instruments for the protection of privacy and flows of personal data*”. La frase “*except in conformity with their domestic law*”,

⁶⁶⁹OECD, *Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Paris: OECD, 27.V.2010.

⁶⁷⁰ OBERSON, X., *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015, p.10.

en el nuevo Convenio desaparece, por lo que, las medidas de asistencia mutua previstas en el artículo 1 -intercambio de información, auditorías fiscales simultaneas, participación en auditorías en el extranjero, asistencia en el cobro y la notificación o traslado de documentos- se desvinculan de la normativa interna de los Estados, es decir, ésta suponía un límite a la aplicación del Convenio, por lo que este límite ya no existe en la actualidad. El derecho internacional se sobrepone al derecho interno.

Partiendo de este contexto, y aclarando que estas medidas se aplican solamente para tributos directos⁶⁷¹, los artículos 4 a 10 contemplan las previsiones sobre el intercambio de información. Como métodos de intercambio, a diferencia del Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria en que solamente se contempla el intercambio previo requerimiento, prevé que los Estados libremente puedan utilizar no sólo el método previo requerimiento sino también un intercambio espontáneo o uno de automático.

En cuanto este último tipo, el acuerdo deja la puerta abierta a un intercambio bilateral o multilateral, a diferencia de lo que ocurre con el modelo de CDI, que está restringido a las dos partes firmantes. Sin embargo, para poder usarlo, se especifica que los estados participantes deben firmar un acuerdo en que se contemplen las condiciones procedimentales del intercambio⁶⁷². El Convenio no especifica nada más sobre este método, a diferencia de lo que ocurre con el intercambio previo requerimiento y el simultáneo. En el caso del intercambio previo requerimiento deja en manos de los Estados tomar las medidas necesarias para poder conseguir la información requerida o en el caso del intercambio simultáneo en que se requieren una serie de circunstancias para poder utilizarlo, por lo que limita el ámbito de aplicación del mismo⁶⁷³.

⁶⁷¹ Cfr. Art. 3 del Convenio.

⁶⁷² Cfr. Art. 6 del Convenio.

⁶⁷³ Las circunstancias son éstas: "*the first-mentioned Party has grounds for supposing that there may be a loss of tax in the other Party; a person liable to tax obtains a reduction in or an exemption from tax in the first-mentioned Party which would give rise to an increase in tax or to liability to tax in the other Party; business dealings between a person liable to tax in a Party and*

Las disposiciones que contienen estos dos métodos, y otras técnicas de intercambio de información⁶⁷⁴, no han sido modificadas en 2010. Por el contrario, el artículo 4 en que se contemplan los rasgos generales y condiciones en que tiene que llevarse a cabo dicho intercambio sí que se ha modificado. En primer lugar, es interesante resaltar que el apartado 4.1, cuyo contenido es básicamente qué información está sujeta al intercambio, ya preveía en el año 1988 la expresión “previsiblemente relevante” (*foreseeably relevant*), y no el término “necesaria”, como ocurría en el artículo 26 CDI, que no fue adaptado hasta el año 2005.

La OCDE esclareció en los comentarios al Convenio que, a efectos del CDI, la información previsiblemente relevante era toda aquella que no tan sólo estaba relacionada con el contribuyente, sino que además fuera necesaria para la Administración⁶⁷⁵. No obstante, en 1988 no se disponía de esta precisión, por lo que la información previsiblemente relevante se debe de entender como todas aquella que fuera destacable, que no necesaria, para llevar a cabo dos objetivos: primero, la asistencia en la recaudación de los impuestos previstos en el convenio, la recuperación, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias; segundo, la investigación o el enjuiciamiento por parte de la administración o los Tribunales⁶⁷⁶.

En definitiva, como indica la cláusula que cierra el art. 4.1 “*information which is unlikely to be relevant to these purposes shall not be exchanged under this Convention*”, por lo que los Estados participantes determinarán en cada caso cuáles son los datos de los contribuyentes a intercambiar para llevar a cabo

a person liable to tax in another Party are conducted through one or more countries in such a way that a saving in tax may result in one or the other Party or in both; a Party has grounds for supposing that a saving of tax may result from artificial transfers of profits within groups of enterprises; information forwarded to the first-mentioned Party by the other Party has enabled information to be obtained which may be relevant in assessing liability to tax in the latter Party.”
(art. 7)

⁶⁷⁴ Art. 8 a 10 contemplan las inspecciones simultáneas, la posibilidad de colaborar en inspecciones en el extranjero o el asesoramiento.

⁶⁷⁵ Ver infra pp. 26-27.

⁶⁷⁶ Ver art. 4.1.a) y art. 4.1.b) del Convenio.

estos cometidos. Esta es la principal diferencia de criterio con la OCDE, ya que se da libertad a los Estados participantes del Convenio, mientras que en 2005, la OCDE estableció un criterio en el que se determinaba con más precisión la información a intercambiar. En el año 2010, este apartado se modificó sustancialmente, quedando reducido a la siguiente cláusula: “*The Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant for the administration or enforcement of their domestic laws concerning the taxes covered by this Convention*”.

Salta a la vista que las acotaciones para qué informaciones deben facilitarse se han difuminado, de modo que a partir de 2010 la información previsiblemente relevante es toda aquella que la administración considere como tal para asegurar el cobro de los impuestos, sin límite al intercambio, ya que la cláusula que cerraba el artículo se ha eliminado. Además, a partir de 2010 el convenio también vincula a instituciones financieras a revelar información⁶⁷⁷, criterio que denota la influencia de FATCA y lo amolda a los nuevos criterios de transparencia fiscal.

A partir de este criterio introducido, se allana el terreno para que este Convenio, ya en vigor, pudiera utilizarse como método para adaptar tanto las provisiones del CRS como las exigencias del CbC a nivel global. Resulta mucho más sencillo también porque las jurisdicciones participantes, están todas predispuestas a asumir el estándar de transparencia. Esta predisposición es uno de los inconvenientes encontrados en los TIEA, tal y como se ha desarrollado en el subepígrafe 3.2.1. Sin embargo, la diferencia entre los TIEA y el Convenio es que los TIEA abarcan jurisdicciones que no están en la OCDE, mientras que el Convenio cubre solamente jurisdicciones dentro de la OCDE que ya son proclives a adaptar mediante normativas internas el CRS y el CbC.

El uso de los TIEAs como plataforma para ampliar el estándar de intercambio automático de información tanto para los fines del convenio como los

⁶⁷⁷ Cfr. Art. 21.4 del Convenio.

financieros del CRS y el CbC contribuiría a ampliar la red de Estados que utilizan este tipo de mecanismos. No obstante, la opción más factible, resulta el uso del Joint Convention, aunque para aumentar la eficacia sería interesante que los Estados firmantes de TIEAs pudieran ponerse de acuerdo para implementar el TIEA multilateralmente entre todos los firmantes, introduciendo la cláusula del Protocolo de 2015, ya que el propio modelo de TIEA multilateral no tiene la cláusula de intercambio de información, sino que esta se ha introducido para los modelos bilaterales, para que lo negocien tratado a tratado⁶⁷⁸.

Volviendo al análisis del Convenio, hay que destacar que no todo son ventajas, el apartado 4.2 del 1988 en que se contenía cual es el uso que se puede dar a la información más allá de los fines del Convenio⁶⁷⁹, también ha desaparecido, pero se ha substituido por el art. 21.3. Este nuevo apartado más que una medida restrictiva es todo lo contrario, ya que no se refiere al uso que el Estado requirente puede darle a la información recibida, sino que obliga al Estado requerido a entregar información que tal vez bajo su legislación no es relevante, aunque, por otra parte, de forma contradictoria, el Convenio en sí impide que los Estados requeridos deban modificar su normativa interna para llevar a cabo alguna de las disposiciones previstas⁶⁸⁰.

Por otra parte, el art. 22, da a entender que las personas autorizadas a conocer toda la información intercambiada solamente pueden usarla para los fines que

⁶⁷⁸ Como dice Tax Justice Network, “it provides the basis for an integrated bundle of bilateral treaties: “A party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis à vis the specific parties with which it agrees to be bound.” (p. 2). So each treaty partner would continue to negotiate individually with every other single treaty partner about whether or not to exchange information. Furthermore, this Model TIEA currently does not include automatic information exchange. (TAX JUSTICE NETWORK, *Tax Information Exchange Arrangements Tax Justice Briefing – May 2009*, p.3

https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tax_Information_Exchange_Arrangements.pdf

[Consulta: 15/04/2017])”

⁶⁷⁹ La información recibida puede utilizarse para casos tipificados como delitos penales, siempre y cuando se obtuviera la autorización del Estado que ha transmitido la información.

⁶⁸⁰ Cfr. Art. 21.1.a) del Convenio.

marca el Convenio, que son el cobro, ejecución y enjuiciamiento en relación con los tributos previstos en el acuerdo⁶⁸¹, a menos que uno de los Estados niegue que la información transferida se utilice para la liquidación de un impuesto sujeto a reserva⁶⁸². Esta última característica, es única en este tipo de convenios, no se da en ningún otro modelo analizado.

También es importante mencionar que el apartado 22.4 abre la puerta al uso extrafiscal de la información recibida, siempre y cuando –límite- estos otros fines estén previstos en la normativa del Estado firmante y el transmitente; y a la transmisión de la información a una tercera parte siempre y cuando se haya obtenido la autorización del Estado de donde procede la información. No obstante, *“In order to ensure that any personal data, i.e. data related to an identified or identifiable individual, provided by the supplying state is adequately protected, the Convention provides that the Party receiving the information must treat the data in compliance not only with its own domestic law, but also with the safeguards that may be required to ensure data protection under the domestic law of the supplying Party.”*⁶⁸³

Si se examina el artículo 21 la primera disposición, dice que nada previsto en el Convenio puede afectar derechos y garantías previstos en la normativa del Estado requerido⁶⁸⁴. Se encuentra uno, pues, con que estos derechos no son

⁶⁸¹ *“Such information shall in any case be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative or supervisory bodies) concerned with the assessment, collection or recovery of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, taxes of that Party, or the oversight of the above. Only the persons or authorities mentioned above may use the information and then only for such purposes. They may, notwithstanding the provisions of paragraph 1, disclose it in public court proceedings or in judicial decisions relating to such taxes”* (art. 22.1) Si se compara con la redacción del TIEA o del CDI ésta es muy parecida y viene determinar el mismo uso.

⁶⁸² Art. 22.3.

⁶⁸³ PROSS, A.; RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, núm 7, 2012, p.364.

⁶⁸⁴ Cfr. Art. 21.1 del Convenio.

homogéneos, sino que varían en todos los Estados firmantes⁶⁸⁵ y, dichos Estados con la reforma de 2010 se han ampliado a países no miembros de la OCDE y la Unión Europea⁶⁸⁶. Estos derechos incluyen unos niveles necesarios de protección de datos iguales que los proporcionados por el Estado de origen⁶⁸⁷. Sin embargo, los derechos y garantías de las normativas nacionales deben aplicarse de modo que no minen el objeto y propósitos del Convenio⁶⁸⁸.

A parte de estos límites, el apartado 21.1 introduce un listado de los motivos por los que se puede limitar un intercambio de información, entre los cuales, aparte de las clásicas limitaciones en tanto en cuando afecten al orden público o supongan una revelación de secretos profesionales, se incluyen preceptos como negarse a transmitir información cuando se considere que la imposición del otro Estado vulnera los principios básicos de la fiscalidad, dar asistencia administrativa si se conduce a la discriminación de un contribuyente, etc,⁶⁸⁹. No obstante, como ya se ha apuntado en el art. 21.3 estos límites están sujetos a excepción.

También es conveniente destacar que el Convenio permite que aquellos contribuyentes residentes en Estados que su normativa interna obliga a informarles antes de transmitir la información a otro Estado, éstos pueden tener conocimiento de qué datos personales se van a facilitar a otra administración, permitida tanto por el Convenio de 1998 como de 2010⁶⁹⁰. Igual que los TIEA, éste Convenio respeta la posibilidad de informar a los contribuyentes, siempre y cuando su normativa lo permita, aunque tampoco lo impone como obligación,

⁶⁸⁵ Cfr. WITTMAN, K., "The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, en GÜNTHER, O-C., TÜCHLER, N., (eds.) *International Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013, p.193.

⁶⁸⁶ Cfr. *Ibidem*, p.10.

⁶⁸⁷ Cfr. Art. 22.1 del Convenio.

⁶⁸⁸ Cfr. Commentary art. 14, ap. 141., OECD, *Commentary on the provisions of the Convention*, OECD, 2011, p.66.

⁶⁸⁹ Cfr. WITTMAN, K., *op. cit.*,...pp.191-192.

⁶⁹⁰ El art. 4.3 que no se ha modificado en 2010, mantiene que "Any Party may, by a declaration addressed to one of the Depositories, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him".

y como dicen Pross y Russo “*individual access, independent oversight or redress and should not go beyond what is required to ensure data protection. In any case, the specification of these safeguards may not be necessary if the supplying Party is satisfied that the receiving Party ensures the necessary level of data protection with respect to the data being supplied.*”⁶⁹¹

En definitiva, las enmiendas introducidas benefician en gran medida a las Administraciones, pero ponen en una situación más vulnerable a los contribuyentes ya que por un lado, aunque se especifiquen los usos a dar a la información, no se especifica cual es ésta información relevante para ser transmitida; por otro lado, solamente aquellos contribuyente residente en un Estado que les permita tener conocimiento de la transmisión de información podrán ser conscientes sobre cual es ésta información relevante para el otro Estado. En conclusión, la falta de una normativa común y homogénea respecto de qué información puede transmitirse y considerarse como relevante y, sobre todo, la falta de homogeneidad en la normativa de protección de datos son los dos factores que por un lado, pueden dar más libertad de actuación a la Administración, pero por el contrario, pueden ralentizar el intercambio en ciertas situaciones en que la normativa interna de los Estados dé una cobertura inferior a los Derechos de los contribuyentes.

3.- Análisis de la normativa europea: Las normativas europeas sobre el intercambio de información en tributación directa

El año 2009 se aprobó la propuesta de Directiva para modificar la, en aquel momento, vigente Directiva 77/779/CEE. Y es que, como dice el preámbulo de la propuesta de modificación, la Directiva 77/779/CEE había quedado obsoleta de hacía años, dada la alta movilización de contribuyentes y la realización de innumerables operaciones internacionales, que dificultan el ejercicio de soberanía fiscal de los Estados miembros, acusando debilidades que ya habían sido puestas de manifiesto a lo largo de la década. En primer lugar, en mayo

⁶⁹¹ PROSS, A.; RUSSO, R.; *Ibidem*, p.164.

del año 2000 el Grupo ad hoc de Alto Nivel sobre el fraude fiscal del Consejo destacó en su informe de mayo del 2000⁶⁹², la necesidad de apoyarse sobre trabajos de la OCDE, especialmente sobre el artículo 26 del MC, insistiendo en la eliminación de obstáculos legislativos. Sobre todo en materia de confidencialidad y secreto para facilitar la cooperación y el intercambio de información, así como el estudio de los límites a este intercambio, como destaca Martínez Giner⁶⁹³.

Esta mejora del acceso de la información y el intercambio de la misma también se puso de manifiesto en las Comunicaciones de la Comisión de 2004 y 2006⁶⁹⁴. Mientras que los trabajos de la OCDE se actualizaban periódicamente, como dice el preámbulo de la propuesta de modificación, “la Directiva y sus ulteriores modificaciones se concibieron en un contexto en el que las exigencias en materia de mercado interior eran distintas de las actuales. En 1977, aún no se había logrado la libre circulación y la integración era muy escasa. Hoy en día, la asistencia mutua a escala internacional exige de los Estados miembros la utilización de instrumentos distintos de la Directiva, lo que crea incertidumbre y va en detrimento de la transparencia, de la igualdad de trato, de una competencia justa y del buen funcionamiento del mercado interior. En la práctica, la Directiva en vigor ya no cumple las actuales exigencias en materia de cooperación administrativa”⁶⁹⁵.

⁶⁹² Documento 8668/00 FISC 67 CRIMORG, 83 de 22 de mayo de 2000.

⁶⁹³ MARTÍNEZ GINER, L.A., “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: Aspectos novedosos” en COLLADO YURRITA, M.A.; MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona: Atelier, 2012, p.73

⁶⁹⁴ COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión sobre la prevención y lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras* (COM (2004)611 final) y *Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal* (COM (2006)254final)

⁶⁹⁵ COMISIÓN EUROPEA, *Preámbulo de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, COM (2009) 29 final, 02/02/2009, p. 3.

Aunque la Directiva se había modificado en varias ocasiones⁶⁹⁶, el resultado de tales modificaciones no fue tan relevante como el caso de la OCDE, cuyo convenio de 2005, como ya se ha visto, marcó una clara tendencia respecto a los límites y cláusulas de intercambio de información que terminó de actualizarse y adaptarse a las nuevas tendencias en 2012. Al entender de la Comisión, tal y como se plasmó en el informe del ECOFIN de 14 de mayo de 2008, frente al contexto de crisis económica que empezó ese año debían tomarse una serie de medidas para reforzar la cooperación y el mantenimiento de estabilidad financiera, de entre las cuales destaca el fomento del intercambio de información⁶⁹⁷. Esta medida se engloba dentro de las prácticas de buena gobernanza que entiende la Comisión, entre las cuales destaca, además, la transparencia financiera y empresarial, eliminar las ayudas estatales en materia de fiscalidad de las empresas dentro de los Estados miembros, hacer frente a la competencia fiscal perniciosa mediante un Código de Conducta para grandes empresas⁶⁹⁸.

En opinión de la Comisión, “se necesita coherencia y una auténtica política comunitaria de buena gobernanza fiscal; opina que la credibilidad de la Unión Europea depende, entre otras cosas, de su voluntad de tomar medidas contundentes contra los paraísos fiscales en su propio territorio en primer lugar”⁶⁹⁹. Añade que la UE debe promover activamente la mejora de las normas de la OCDE, con objeto de conseguir que el intercambio de información

⁶⁹⁶ Directiva 79/1070/CEE de 6 de diciembre de 1979; Directiva 92/12/CEE de 25 de febrero de 1992; Directiva 2003/93/CE de 7 de octubre de 2003; Directiva 2004/56/CE de 21 de abril de 2004; Directiva 2004/106/CE de 16 de noviembre de 2004; Directiva 2006/98/CE de 20 de noviembre de 2006.

⁶⁹⁷ Marco de supervisión de la UE y Acuerdos de estabilidad financiera - Conclusiones del Consejo (ECOFIN) 8515/3/08 REV 3 de 14 de Mayo de 2008, p.4.

⁶⁹⁸ COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal* (COM (2006)254final), pp. 6-7.

⁶⁹⁹ COMISIÓN EUROPEA, *Informe de la Comisión sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal* (2009/2174 (INI) de 2 de febrero de 2010, http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2010-0007+0+DOC+XML+V0//ES#_part1_def1 [Consulta: 15/04/2017]

multilateral y automático se convierta en norma mundial, en aras de conseguir una buena gobernanza⁷⁰⁰. Entre otras medidas relacionadas con el intercambio de información automático y multilateral, propone trasladar la política fiscal de transparencia más allá de las fronteras de la propia unión, en aras de extender la gobernanza fiscal a partir de la cooperación administrativa⁷⁰¹.

El intercambio automático, como medida de buena gobernanza fiscal, ya fue introducido en 2003 mediante la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Sin embargo, se trata de un intercambio automático de información encasillado en el pago de los intereses⁷⁰². Sin embargo, el intercambio automático que en 2009 se empieza a proponer pretende ir más allá y abarcar información tributaria genérica. La diferencia entre la propuesta de modificación de la Directiva y la antigua Directiva 77/799/CEE con respecto al intercambio automático de información radica en que éste también estaba reservado para unos procedimientos concretos, mientras que el objetivo actual es extender esta práctica para introducirla como práctica habitual de cooperación administrativa dentro de la Unión Europea y más allá de sus fronteras.

Esta extensión en la cooperación más allá de las fronteras se debe a la falta de la armonización que existe en el ámbito de la fiscalidad, tal y como refleja la

⁷⁰⁰ COMISIÓN EUROPEA, op. cit.

⁷⁰¹ “instrumento de cooperación administrativa reforzado en el ámbito de la fiscalidad garantizará el mantenimiento de la plena soberanía nacional sobre las categorías y niveles de los impuestos. La falta de armonización en este ámbito hace que la cooperación administrativa reforzada en materia tributaria sea la única forma de determinar correctamente los impuestos evitando y combatiendo así la evasión y el fraude fiscal” (COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, Bruselas, 2.2.2009 COM(2009) 29 final 2009/0004 (CNS), p.3)

⁷⁰² Preámbulo de la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, DOUE L 157, 26/06/2003, p. 39.

propuesta de modificación de la Directiva⁷⁰³, de modo que la entrada en vigor de la Directiva supuso el primer paso para la implementación de las medidas propuestas para reforzar la transparencia y cooperación administrativa entre Estados de la Unión y hacía terceros Estados. La Unión europea se adaptó a los nuevos estándares de cooperación administrativa. Las recientes modificaciones y adaptaciones de la normativa europea a los estándares internacionales de intercambio de información mediante la Directiva 2011/16/UE y la nueva Directiva 2014/107/UE.

Y es que los últimos años han sido intensos a nivel tanto de discusión política como de elaboración normativa en materia de transparencia fiscal. Desde la adopción a nivel europeo del estándar de intercambio de información de la OCDE, la Unión ha ido adaptando progresivamente otras iniciativas de la OCDE como es el G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), para llenar aquellos vacíos legales que presentan sistemas fiscales nacionales que por sí solos de forma aislada no pueden hacer frente, y que se aprovechan como vehículo de evasión fiscal. Y es que 2015 fue un año de mucha actividad Parlamentaria a nivel europeo. La aprobación del denominado “Transparency Package” en marzo de 2015⁷⁰⁴ supuso el inicio de la aprobación de una serie de medidas entre las cuales se encuentran la propuesta de intercambiar automáticamente “tax rulings”, de modo que el Parlamento Europeo el 27 de octubre de 2015 adoptó la resolución⁷⁰⁵ que daba luz verde a la futura Directiva 2015/2376 que incluía el intercambio automático de tax

⁷⁰³ COMISIÓN EUROPEA, Ap. 17 Preámbulo de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, COM (2009) 29 final, 02/02/2009, p.12.

⁷⁰⁴ COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales*, Bruselas, 18.3.2015 COM(2015) 136 final. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=EN> [Consulta: 15/04/2017]

⁷⁰⁵ EUROPEAN PARLIAMENT, *Legislative resolution of 27 October 2015 on the proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation*, 2015/0068(CNS).

rulings⁷⁰⁶, cuyo origen se remonta al escándalo de LuxLeaks⁷⁰⁷. Otra de las medidas lanzadas fue la cuantificación de la escala de evasión y elusión fiscal, que comenzó a planearse a finales de 2015 y principios de 2016, se lanzaron un par de estudios cuantificativos sobre las pérdidas que suponían las prácticas agresivas fiscales para las haciendas europeas anualmente⁷⁰⁸.

Posteriormente, a principios de 2016, concretamente el 28 de enero, la Comisión propuso la estrategia de ampliar el marco de transparencia, mediante el intercambio automático de información de la información financiera incluida en el plan BEPS⁷⁰⁹, es decir, el denominado country-by-country reporting que afecta a empresas multinacionales⁷¹⁰. Dicha iniciativa culminó con la Directiva 2016/881⁷¹¹ por la que se volvía a enmendar la Directiva de intercambio de información para incluir, en esta ocasión, la información fiscal y financiera derivada de los grupos multinacionales. Toda esta serie de medidas relativas a la cooperación administrativa, llevaron inevitablemente a repeler la Directiva del ahorro, que había quedado desfasada para los avances en materia

⁷⁰⁶ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 on mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

⁷⁰⁷ El escándalo LuxLeaks fue bautizado así, por las filtraciones resultado de la investigación llebaa a cabo por el International Consortium of Investigative Journalists (INTERNATIONAL CONSORTIUM OF INVESTIGATIVE JOURNALISTS, <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/lux-leaks-revelations-bring-swift-response-around-world> [Consulta: 15/04/2017]) Véase también, más adelante, las notas a pie de página 974 y 975 al respecto.

⁷⁰⁸ EUROPEAN PARTIAMENT, *EPRS, Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning, Study*, 2015; EUROPEAN PARLIAMENT *EPRS, Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: II - Evaluation of the European Added Value of the recommendations in the ECON legislative own-initiative draft report*, Study, 2016.

⁷⁰⁹ COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Estrategia exterior para una imposición efectiva*, Bruselas, 28.1.2016 COM(2016) 24 final.

⁷¹⁰ Básicamente se trata de implementar la acción 13 de BEPS.

⁷¹¹ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

cooperativa⁷¹² y suponía un obstáculo para la homogeneización de las medidas de transparencia. Ya que, como dijo la Comisión cuando presentó las medidas del *Transparency Package*: “*The Commission is proposing to repeal the Savings Tax Directive, in order to have a streamlined framework for the automatic exchange of financial information. This will prevent any legal uncertainty or extra administration for tax authorities and businesses, when complying with the new transparency rules*”⁷¹³

Estando bajo la presión o influencia de BEPS, las novedades en materia de transparencia pasan por los mecanismos para evitar la elusión fiscal. De ahí que de la Directiva 2016/1164 pasa a establecer normas contra la elusión fiscal⁷¹⁴ que se pueden agrupar en la limitación de intereses, la imposición de salida, normas contra prácticas abusivas (*switch-over*), normas sobre sociedades extranjeras controladas y sobre asimetrías híbridas surgidas de la falta de homogeneización en la clasificación de la personalidad de las entidades privadas.

Dentro de las medidas de transparencia fiscal, el Parlamento Europeo ha aprobado en 2016 una batería de Directivas complementarias al intercambio de información. Por una parte resulta importante destacar la Directiva sobre el lavado de dinero⁷¹⁵, que incluye un potente apartado sobre la información susceptible de ser objeto de intercambio bajo las premisas reguladas por la Directiva, cuya característica es que se ha regulado a nivel de Reglamento europeo⁷¹⁶. Es decir, este intercambio de información no es objeto de ser

⁷¹² Council Directive (EU) 2015/2060 of 10 November 2015 repealing Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments.

⁷¹³ Cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Tax Transparency Package*
http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en
[Consulta 15/04/2017]

⁷¹⁴ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

⁷¹⁵ Directive 2015/849 on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering (the fourth AML Directive)

⁷¹⁶ Regulation (EU) 2015/847 of 20 May 2015 on information accompanying transfers of funds and repealing Regulation (EC) No 1781/2006

adaptado, sino que resulta preceptivo para absolutamente todos los miembros de la Unión. A diferencia de una Directiva, cuyo contenido es un mínimo estándar susceptible de ser ampliado, un Reglamento desarrolla detalladamente la normativa a aplicar, sin posibilidad de modificación por los Parlamentos nacionales. En esta línea, el Parlamento aprobó el 22 de noviembre de 2016 una resolución para volver a enmendar la Directiva de cooperación administrativa a fin de que las autoridades tributarias puedan acceder a la información intercambiada en el marco de la Directiva de lavado de dinero mediante un intercambio automático de dicha información⁷¹⁷. Esta propuesta se aprobó, el 6 de diciembre de 2016, aunque para trasponer las medidas pertinentes los Estados tendrán hasta 31 de diciembre de 2017⁷¹⁸.

En definitiva, la cooperación administrativa a nivel europeo se ha modificado ininidad de veces en los últimos tres años y, su capacidad legislativa ha multiplicado la cantidad de normas europeas, que si bien están todas relacionadas entre sí, cada una supone de unos costes y requiere de un tiempo para su adaptación. De todas ellas, las mas relevantes y de mayor impacto son las relacionadas con el intercambio automático de información que resultan de interés para este trabajo son las directamente relacionadas con el intercambio automático de información. La enmienda a la Directiva de cooperación administrativa dice en uno de sus apartados: *“An automatic, mandatory and continuous exchange of information in the field of taxation between the various competent authorities is essential in order to ensure maximum transparency and to have a basic instrument for preventing and combating fraudulent behaviour of all kinds.”* Y es que mediante la introducción de esta medida de máxima transparencia una información puede ser recolectada para otros fines más allá de los fiscales. Cuestión que suscita una pregunta ¿dónde queda la finalidad del uso de la información?

⁷¹⁷ EUROPEAN PARLIAMENT, *legislative resolution of 22 November 2016 on the proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities*

⁷¹⁸ Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities.

3.1.- La Directiva 77/799/CEE

En este apartado se analizará la evolución de la Directiva 77/799/CEE, como normativa europea elaborada expresamente para promover el intercambio de información como método de cooperación administrativa dentro de la UE. Del mismo modo que se ha realizado con los acuerdos y convenios internacionales, la normativa europea se ha centrado en la fiscalidad directa, ya que existen también otras normativas como es el Reglamento CEE 218/1992 de 27 de enero de 1992 y sus sucesivas modificaciones, que están previstas para el impuesto sobre el valor añadido (IVA)⁷¹⁹. Así, pues, la atención se centrará en la tributación directa por ser la principal afectada por los cambios producidos en la cooperación administrativa en los procesos de intercambio de información.

La Directiva 77/799/CEE fue la primera norma comunitaria que regulaba los intercambios de información en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro de los Estados miembros. Como toda la normativa europea, la Directiva debe enmarcarse de modo que garantice los principios y libertades contemplados en los Tratados de la Unión Europea. Por esta razón debe contemplarse dentro del ámbito de las limitaciones que garantizan el cumplimiento de los derechos, aunque para su cumplimiento autoriza la aplicación de otra normativa más extensa en defecto de la propia (artículo 11).

En primer lugar, en su artículo 1 prevé que “Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”. De forma parecida al artículo 26, utilizó la misma terminología respecto al alcance de la información a intercambiar: la necesaria. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reiterado en varias ocasiones que la Directiva “puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos

⁷¹⁹ Véase el Reglamento CEE 1798/2003 de 7 de octubre de 2003, el Reglamento 904/2010 de 7 de octubre de 2010 y el Reglamento 79/2012 de 31 de enero de 2012.

comprendidos en el ámbito de dicha Directiva”⁷²⁰. Esta misma afirmación se puede aplicar a una multitud de sentencias⁷²¹, como en el caso de *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*⁷²², en el que al cuestionarse la posible ficción de la actividad económica llevada a cabo, el Tribunal consideró oportuno que las autoridades nacionales competentes recurrieran a los mecanismos de colaboración e intercambio de información para contrastar las pruebas aportadas⁷²³.

Los mecanismos de intercambio de información, arts. 2, 3 y 4, dan preferencia al intercambio previo requerimiento y al intercambio espontáneo. En cuanto al intercambio automático, éste quedaba previsto en el art. 9, pero la Directiva lo limitó a los procedimientos de consultas sobre la aplicación de la Directiva. Por tanto, el intercambio automático de información no se prestaba para facilitar información tributaria de contribuyentes sino como instrumento de consulta de intercambio de información entre los Estados en cuestión. La resolución de los casos C-155/08 X y C-157/08 *Passenheim-van Schoot*, demuestra que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en relación con la Directiva 77/799/CEE no obliga a la introducción del intercambio automático⁷²⁴.

⁷²⁰ Ap. 92 de la STJUE, de 11 de octubre de 2007, sobre el caso C-451/05 ELISA.

⁷²¹ *Comisión Bélgica* (C-300/90), *Futura* (C-250/95), *Comisión / Francia* (C-334/02), *Laboratorios Fournier* (C-39/04).

⁷²² Ap. 71 de la STJUE, de 12 de septiembre de 2006, sobre el caso C-196/04 *Cadbury Schweppes plc, y Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue*.

⁷²³ HERRERA MOLINA, P. M. “STJCE 12.9.2006 (Gran Sala), *Cadbury-Schweppes, As. C-196/04*: Las cláusulas antiabuso de ámbito exclusivamente internacional pueden basarse en presunciones iuris tantum (a propósito de la subcapitalización)” *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*, IEF, 2006, p.5.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/comentarios/2006_12Sep_Herrera.pdf

⁷²⁴ TJUE, Sentencia de 11 de junio de 2009 X ([C-155/08](#)) y E. H. A. *Passenheim-van Schoot* (C-157/08) contra *Staatssecretaris van Financiën*. Ap. 65: “al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo regular y automático de intercambio de información para las categorías de casos que aquéllos deben determinar en el procedimiento de consulta regulado en el artículo 9 de esta misma Directiva, dicho artículo 3 se limita a prever la facultad de un Estado miembro de dirigirse a otros Estados miembros con el fin de

La propia Directiva instauró unos límites a este intercambio de información tanto para los fines a los que se destina esa información como para las personas autorizadas a consultar tal información. Estas limitaciones se encuentran en el artículo 7 relativo al sigilo con el que debe tratarse la información. A grandes rasgos, lo que viene a decir el primer apartado es que los datos suministrados sólo serán accesibles a personas directamente implicadas en el establecimiento del impuesto o en el control administrativo del establecimiento del impuesto.

Sólo se permite una excepción para revelar los datos con motivo de un procedimiento judicial y en ningún caso se utilizarán con fines distintos a los fiscales o a los fines de un procedimiento judicial, siempre que la autoridad competente del Estado miembro que la ha facilitado se oponga a ello⁷²⁵. Esta rección original se ha ido manteniendo a pesar de las enmiendas que se han ido realizando sobre la Directiva original. Básicamente, las modificaciones introducidas en el art. 7.1 por las enmiendas de las Directivas 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003⁷²⁶ y 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004⁷²⁷, vienen a decir lo mismo, pero con otras palabras.

Sin embargo, a pesar de establecer claramente los límites la propia Directiva abre la posibilidad de trascender el uso de los fines meramente fiscales. Estas disposiciones se encuentran en los apartados 7.2 y 7.3 de la Directiva; apartados que no fueron modificados en ninguna de las enmiendas posteriores.

establecer tal mecanismo, cuya realización depende por tanto de la decisión de esos otros Estados miembros”.

⁷²⁵ Ver artículo 7.1 de la Directiva 77/799/CEE

⁷²⁶ Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, *Diario Oficial* n° L 264 de 15/10/2003 pp. 23 – 24.

⁷²⁷ Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, *Diario Oficial* n° L 127 de 29/04/2004 pp. 70 – 72.

La Directiva garantiza el secreto de la información recibida como si se aplicara la legislación del Estado de procedencia y matiza que no obligará a intercambiar información con aquellos Estados que no se comprometan a garantizar un mismo grado de protección⁷²⁸; lo que viene a significar que el grado de protección que garantiza el secreto de la información será el que le den las leyes nacionales de origen. Ahora bien, la información intercambiada puede utilizarse por otros fines que los solicitados siempre que el Estado suministrador autorice al Estado suministrado y siempre que la legislación interna del Estado suministrador prevea la utilización de información tributaria para otros fines que no sean los debidamente justificados.⁷²⁹

La Directiva permite obviar el deber de sigilo siempre y cuando la normativa interna de ambos Estados permita utilizar la información para fines extrafiscales. Incluso va más allá y llega a autorizar los intercambios de información con terceros Estados si las autoridades competentes del intercambio lo autorizan⁷³⁰. En definitiva, la Directiva deja muy claro el paso previo al intercambio: el requerimiento previo de la información justificando los fines para los que se desea usarla y, en caso de querer destinarla a otras finalidades, a la previsión en normativa interna del Estado suministrador de tales fines.

El TJUE se pronunció al respecto en la sentencia del asunto *W.N. v. Staatssecretaris van Financiën* alegando que la Directiva prevé el intercambio de cualquier información que parezca útil a efectos de liquidar los impuestos directos⁷³¹. Por lo que esta afirmación abre la veda al intercambio espontáneo entre Estados miembro de todo tipo de datos que las autoridades, simplemente, consideren útiles para una supuesta liquidación de impuestos. Así, mientras que el requerimiento previo de información precisa de una justificación de los fines, la necesidad de justificación limita el marco de información que puede usarse para la liquidación impositiva y obliga a justificar

⁷²⁸ Ver artículo 7.2. de la Directiva 77/799/CEE.

⁷²⁹ Ver art. 7.3 de la Directiva 77/799/CEE.

⁷³⁰ Ver artículo 7.4. de la Directiva 77/799/CEE.

⁷³¹ Cfr. ap. 13 sentencia 13.4.2000 *W.Nv. Staatssecretaris van Financiën* (C- 420/98).

la finalidad a la que se va a destinar; por el contrario, el intercambio espontáneo, en tanto que relegado a instrumento de consulta por la propia Directiva, carece de este límite como garantía para los contribuyentes, ya que la información que las autoridades intercambiarán y pondrán en manos de otro Estado será información que ellas consideren como relevante, pero no tendrán que justificar la relevancia tributaria para liquidar impuestos, que es la finalidad última de la Directiva.

Por otra parte, otro artículo a destacar respecto de los límites al intercambio de información y la asistencia mutua es el art. 8 en el que se establecen propiamente los límites al intercambio. En la Directiva original de 1977?????? en este artículo, en su apartado 8.1, simplemente, no se obligaba a las autoridades competentes a investigar o a intercambiar información para necesidades propias del Estado solicitante cuando la legislación del Estado suministrador no las autorizara para tales fines. De forma parecida al MC de la OCDE, donde se permite la negación del intercambio de información que pudiera vulnerar el secreto profesional, comercial o industrial⁷³² y autoriza a los Estados miembros a negarse a transmitir información cuando por motivos de hecho o Derecho no puedan suministrar informaciones equivalentes a las transmitidas, es decir, cuando no haya reciprocidad en los intercambios⁷³³. En este sentido el TJUE se pronunció en el caso C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann* diciendo que:

“Procede señalar, a este respecto, que el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva no obliga a colaborar a las autoridades fiscales de los Estados miembros cuando su legislación o su práctica administrativa no permiten a la autoridad competente proceder a investigaciones ni recabar o utilizar informaciones para atender a las propias necesidades de ese Estado. No obstante, la imposibilidad de obtener tal colaboración no puede

⁷³² Ver artículo 8.2 de la Directiva 77/799/CEE

⁷³³ Concretamente el apartado 3 dice lo siguiente: “La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a la transmisión de informaciones cuando el Estado interesado no esté en condiciones de suministrar una transmisión de informaciones equivalentes por razones de hecho o de derecho”.

justificar que las primas de seguro no sean deducibles. En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales belgas exigieran al interesado las pruebas que considerasen necesarias”⁷³⁴.

En el mismo sentido se ha pronunciado también el Tribunal en otras ocasiones, respecto a la limitación o la no obligación que tiene un Estado para solicitar información⁷³⁵, de sus resoluciones cabe destacar, entre otras, la sentencia ELISA⁷³⁶, en la que el TJUE dictaminó que se podía excluir a determinados contribuyentes del ámbito del intercambio de información previsto en los CDI siempre y cuando esta exclusión, es decir limitación al intercambio, recaiga en el marco del artículo 8.1 de la Directiva 77/99/CEE⁷³⁷. Por otro lado, en la sentencia *Twoh International*, el Tribunal se pronunciaba sobre el artículo 2 de la Directiva, indicando que la palabra “podrá”⁷³⁸ que prevé el articulado indica que el intercambio de información no era una obligación en aquel momento⁷³⁹.

⁷³⁴ TJUE, Sentencia de 28 de enero de 1992, C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann* contra el Estado Belga., ap. 20.

⁷³⁵ TJUE, 18 de diciembre de 2007, C-101/05^a, ap. 58; de TJUE, 11 de octubre de 2007, C-451-05, ELISA, ap. 50 y 95; de 27 de enero de 2009, C-318/07, Persche, ap. 69.

⁷³⁶ TJUE, 11 de octubre de 2007, C-451-05, ELISA.

⁷³⁷ VAN WEST, J-P., “Exchange of information in the Jurisprudence of the ECJ”, en GÜNTHER, O-C.; TÜCHLER, N. (eds.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013, pp. 406-407.

⁷³⁸ Art. 2.1 de la Directiva 77799/CEE “La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. 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.”

⁷³⁹ TJUE, 27 de septiembre de 2007, C-184-05, *Twoh International*, ap. 32. Asimismo, véase también siguiendo el mismo criterio las sentencias: TJUE, 27 de enero de 2009, C-318/07 Persche, ap. 65; de 10 de febrero de 2011, C-436/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH* y C-437/08, *Österreichische Salinen AG*, ap. 101; de 30 de junio de 2011, C-262/09, *Meilicke and Others*, ap. 51; y de 15 de septiembre de 2011, C-310/09, *Accor*.

La Directiva 2004/56/CE introdujo importantes enmiendas al artículo 8. En primer lugar, se cambió la redacción del apartado 1 y 3. Según la nueva redacción la no obligación de realizar la investigación y/o de llevar acabo suministros de información solamente se produce cuando se transgrediera la normativa interna del Estado. Por tanto, con esta modificación la Directiva de 2004 ha venido a clarificar los motivos de la negación, determinando que éstos se extendían no solamente a los supuestos en los que la legislación no autorizara a las autoridades, sino a aquellos en los que el intercambio o las investigaciones pudieran vulnerar la normativa interna de forma general.

En lo que respecta al apartado 3, la modificación de la redacción no introdujo nada novedoso; la novedad importante de la Directiva 2004/56/CE vino con la introducción de los artículos 8 bis y 8 ter. De un lado, el apartado 8 ter introdujo la posibilidad de realizar controles simultáneos por parte de dos o más Estados miembros sobre un mismo contribuyente o grupo de contribuyentes, siempre y cuando los Estados intervinientes accedieran al mismo. Del otro, el apartado 8 bis introdujo la posibilidad de que el Estado miembro requirente de información pudiera notificar a las personas físicas o jurídicas de quienes se solicitara información, siempre y cuando solicitara permiso a la autoridad competente del Estado de residencia y siempre y cuando la normativa aplicable en el Estado requerido permita realizar actos de notificación similares. Así, se introduce por primera vez la posibilidad de informar al contribuyente sobre los actos o decisiones tomadas por la autoridad requirente de la información, pero no para informarle del intercambio de información que dio lugar a esos actos.

Respecto a este tema, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el caso *Sabou* (C-276/12) esclarece que “la Directiva 77/799 no contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida”⁷⁴⁰ y por tanto “cuando la

⁷⁴⁰ Apartado 48 de la STJUE, de 22 de octubre de 2013, Caso C-276/12, Jiří Sabou vs Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

Administración procede a recabar información, no está obligada a ponerlo en conocimiento del contribuyente ni a requerir sus observaciones al respecto”⁷⁴¹.

3.2.- Directiva 2011/16/UE: Adaptación al nuevo contexto económico

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, como ya se ha mencionado en el apartado introductorio, supuso un impulso para el intercambio de información como mecanismo necesario para combatir el fraude fiscal en el nuevo contexto económico y tecnológico. Como viene a decir la propuesta de modificación y el preámbulo de la propia Directiva, se pretende el incremento de los distintos tipos de cooperación administrativa (incremento de las solicitudes de información, información espontánea, intercambios automáticos y controles simultáneos, presencia de auditores en las Administraciones de otros Estados miembros y puesta en común de información)⁷⁴², del mismo modo que “se reconoce que la obligación de intercambio automático e incondicional de información es el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude”⁷⁴³. Tal Directiva entró en vigor el 1 de enero de 2013, a excepción de las disposiciones referentes a intercambio automático de información que se pospusieron hasta el 1 de enero de 2015.

A diferencia de la precedente norma, la Directiva pretende estandarizar los intercambios de información a partir del uso de formularios, formatos y canales

⁷⁴¹ Apartado 41 de la STJUE, de 22 de octubre de 2013, Caso C-276/12, Jiří Sabou vs Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

⁷⁴² COMISIÓN EUROPEA, Preámbulo de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, COM (2009) 29 final, 02/02/2009, p. 5.

⁷⁴³ COMISIÓN EUROPEA, ap. 10 del Preámbulo, Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, DOUE L64, 11.03.2011, p.2.

de comunicación normalizados⁷⁴⁴. En cuanto a este punto, la propia Comisión promulgó el Reglamento de Ejecución 1156/2012, con los modelos de formularios, sin embargo, éstos solamente se pensaron para los intercambios de información espontáneo, bajo solicitud, notificaciones administrativas e información de retorno⁷⁴⁵, pero no para el intercambio automático de información, dada su posposición hasta enero de 2015.

Si se profundiza en cada uno de estos modelos, comparando las cláusulas de intercambio de información con las de la antigua Directiva se aprecian cambios relevantes. En primer lugar, el artículo referido al intercambio previa solicitud. La antigua redacción del artículo permitía negarse a cursar la solicitud de intercambio cuando el Estado peticionario no hubiera agotado sus recursos internos, por el contrario la nueva redacción del artículo no contempla esta posibilidad de negativa⁷⁴⁶. En este sentido, como dice Lampreave, “los [Estados miembros] ya no pueden negarse a proporcionar información únicamente porque esta información está en poder de un banco u otro tipo de institución financiera”⁷⁴⁷, la nueva cláusula queda reflejada en el art. 18.2 de la nueva Directiva y es extensible a todos los tipos de intercambio previstos. La nueva redacción se adapta a los estándares de la OCDE, elaborados en 2005, referentes al secreto bancario e introducidos en el artículo 26 del modelo de convenio, por lo que la normativa de la Unión se homogeneizó respecto de los criterios adoptados por la OCDE⁷⁴⁸.

⁷⁴⁴ COMISIÓN EUROPEA, Ap. 23 del Preámbulo, Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, DOUE L64, 11.03.2011, p.3.

⁷⁴⁵ COMISIÓN EUROPEAN, Anexos I,II, II y IV, Reglamento de Ejecución 1156/2012 de 6 de diciembre, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, DOUE L335, pp. 44-46.

⁷⁴⁶ Cfr. Artículo 2.1 de la Directiva 77/799/CEE y art. 5 de la Directiva 2011/16/UE.

⁷⁴⁷ Cfr. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, *Quincena Fiscal* núm.16, 2013, pp. 21-54.

⁷⁴⁸ Cfr. MARTÍNEZ GINER, L.A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus Rubik”, *Quincena Fiscal* 19/2012, pp. 37-79

Y es que la adaptación del estándar de la OCDE en cuanto al intercambio e información basado en el requerimiento previo hace que para proceder a este tipo de solicitudes deban concurrir dos requisitos. En primer lugar, debe respetarse el principio fundamental de la normativa europea que es el principio de subsidiariedad, o sea, en estos casos el Estado miembro recurrirá a este tipo de intercambio de información cuando no haya podido obtener por sus medios la información y en segundo lugar, que la información solicitada sea de relevancia tributaria para el Estado que la requiere.

Por lo que, como dice el AG Wathelet en el caso *Berlioz* (C-682/15) haciendo referencia a las disposiciones de la Directiva, “en ningún caso podrán interpretarse en el sentido [de] que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esta no reviste interés nacional”⁷⁴⁹. Y, de forma, revolucionaria, Wathelet considera que las solicitudes de información, en el marco de procedimientos concretos, debe comunicarse tanto al Juez como al interesado, y si se considera que esta comunicación “puede comprometer la eficacia de la colaboración entre Administraciones con vistas a luchar contra el fraude y la evasión fiscal (o atentar contra otro interés público o menoscabar algún derecho fundamental de otro individuo), [el Estado requirente] tendrá que aportar prueba de ello en el marco del citado recurso y corresponderá al juez resolver la cuestión.”⁷⁵⁰

⁷⁴⁹ Conclusiones del Abogado General Wathelet presentadas el 10 de enero de 2017, asunto C-682/15 *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l’administration des Contributions directes*, ap. 91. También Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. “La Directiva de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Madris: CISS, 2012, p.1450.; (cita a pie de página 51) en MORENO GONZÁLEZ, S., “Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria” en COLLADO YURRITA, M.A.; MORENO GONZÁLEZ, S., (coords.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona: Atelier, 2012, p. 198.

⁷⁵⁰ Conclusiones del Abogado General Wathelet presentadas el 10 de enero de 2017, asunto C-682/15 *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l’administration des Contributions directes*, Ap. 138.5.

Otra dimensión que presenta el intercambio previo requerimiento, como ya se ha especificado en los comentarios al art. 26 del MC de la OCDE, es el caso de las *fishing expeditions*, que mediante el estándar de la OCDE sobre el requerimiento previo también están prohibidas en la Unión Europea. La transmisión de información “genérica”, sin ningún tipo de interés tributario que la respalde, aún estando vinculada a un caso específico, queda prohibida⁷⁵¹. Sin embargo, como dice el apartado 101 de las Conclusiones del A.G. Wethelet “la autoridad del Estado requerido debe estar en condiciones de responder a la cuestión de si la información solicitada *puede* tener relación con la determinación del impuesto que pretende efectuar la autoridad requirente”; por lo que va más allá en términos de garantías procedimentales que el propio art. 26 que tan siquiera requiere al Estado requirente poder hacer este tipo de formulaciones.

En cuanto al intercambio espontáneo, las circunstancias por las cuales puede recurrirse a este método no han variado. En este sentido, la nueva redacción del apartado 2 resulta más esclarecedora en su redacción al introducir la posibilidad de intercambiar espontáneamente con todos los Estados miembros, es decir, multilateralmente, la información de la que dispongan que pueda resultar de interés. Uno de los principales matices viene respecto a los plazos que se tiene para intercambiar la información; y es que en la Directiva de 1977 no se concretaba ningún plazo para comunicar la información requerida, simplemente debía intercambiarse “lo más rápidamente posible”, mientras que la nueva Directiva concreta un tiempo máximo en los casos de intercambio bajo solicitud e intercambio espontáneo.

En el primer caso el lapso temporal es de 6 meses en caso de no disponer de la información y solamente de 2 meses en caso de ya tenerla a disposición⁷⁵²; en el segundo caso, este período es solamente de 1 mes a partir del momento en que dispuso de los datos⁷⁵³. El tiempo límite que no se encuentra en el artículo 26 de la OCDE y que resulta de relevante importancia de cara a

⁷⁵¹ Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S., pp.198-199.

⁷⁵² Cfr. Art. 5 de la Directiva 77/799/CEE y art. 7.1 de la Directiva 2011/16/UE.

⁷⁵³ Cfr. Art. 10.1 de la Directiva 2011/16/UE.

mantener un mayor control sobre la posibilidad de evasión fiscal⁷⁵⁴ y, a la vez, es una medida para aumentar la eficacia –y forzar el cumplimiento– de la cooperación administrativa en materia tributaria de forma fehaciente.

En cuanto al intercambio automático de información, es evidente la apuesta por este modelo de cooperación administrativa: en comparación con la extensión que tenía en la Directiva de 1977, reservado solamente para las consultas, la Directiva de 2011 extiende tal intercambio a los conceptos concretos de renta y patrimonio⁷⁵⁵. No obstante, la Comisión permite ampliar estas categorías listadas de renta y patrimonio, siempre y cuando los Estados miembros por motivos de acuerdos bilaterales o multilaterales celebrados con otros Estados miembros las incluyan. De este modo, la Comisión hará extensivos dichos acuerdos con todos los Estados integrantes de la Unión europea⁷⁵⁶. Así, pues, la Directiva se anticipó a los acontecimientos que ocurrieron a lo largo de los años sucesivos.

Por otra parte, la mayor parte de cláusulas que integran el artículo 8 de la Directiva posponen su vinculación a tiempos futuros, ya que no sería hasta 2015 cuando este precepto alcanzase su eficacia, por lo que los primeros resultados de su verdadera eficacia no podrían ser evaluados hasta 2016 o 2017, momento para el que el apartado 8.5.b) preveía una nueva extensión de las categorías de renta previstas para incluir además rendimientos del capital como son los dividendos, ganancias del capital y cánones. La Directiva no cubre los intereses porque éstos ya se regularon en la Directiva 2003/48/CE del ahorro, modificada, a su vez, por la Directiva 2014/48/UE de 24 de marzo de

⁷⁵⁴ Cfr. 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, pp.17-37

⁷⁵⁵ Art. 8.1 de la Directiva 2011/16/UE: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.

⁷⁵⁶ Cfr. Art. 8.8 de la Directiva 2011/16/UE.

2014⁷⁵⁷. Y es que el artículo 9 de dicha Directiva prevé el intercambio automático de información para todos los pagos de intereses realizados dentro de la Unión, cuyo plazo de tiempo se extiende a un máximo de 6 meses desde el final del ejercicio fiscal⁷⁵⁸. Esta cláusula temporal ya se introdujo en 2003 y es la misma que se modificó en la Directiva de 2011 para el intercambio automático del resto de rentas y patrimonio.

Otras modificaciones introducidas se encuentran en los otros mecanismos de cooperación administrativa. La Directiva de 1977 preveía las consultas, un método por el cual las autoridades de los Estados miembros podían formular preguntas de forma bilateral a otro Estado miembro sobre cuestiones de la materia regulada en la Directiva que les afectaran a ambos⁷⁵⁹. No obstante, la nueva Directiva prescinde de ellas a favor de otras medidas más cercanas, como son la presencia en las investigaciones llevadas a cabo en un Estado miembro por parte de las autoridades competentes de otro Estado miembro afectado⁷⁶⁰. Por otra parte, se podrán efectuar controles simultáneos entre dos o más Estados de la Unión sobre los mismos sujetos, método que permite un mayor control y una efectiva cooperación sobre los potenciales casos de evasión y fraude al acercar las autoridades competentes en los procedimientos internos de cada Estado⁷⁶¹.

⁷⁵⁷ Directiva 2014/48/UE de 24 de marzo de 2014 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad, DOUE L 111, 15.4.2014, pp. 50-78.

⁷⁵⁸ Cfr. Art. 9.2 tanto de la Directiva 2003/48/CE como de la Directiva 2014/48/UE.

⁷⁵⁹ Art. 9 de la Directiva 77/799/CEE.

⁷⁶⁰ Art. 11 de la Directiva 2011/16/UE.

⁷⁶¹ Art. 12 de la Directiva 2011/16/UE. En este sentido Martínez Giner dice “En todo caso, ambas posibilidades se condicionan al previo acuerdo entre los Estados implicados. El alcance de las facultades que tienen los funcionarios extranjeros que participan en las investigaciones administrativas de otro Estado es el elemento esencial que supone un importante avance en la eficacia del intercambio de información y que podría plantear la reflexión sobre la posible armonización de los procedimientos tributarios en el ámbito comunitario [...] En definitiva, se trata de equiparar a los funcionarios extranjeros con los funcionarios del Estado que realiza las investigaciones administrativas, confiriéndoles los mismos poderes, facultades...” (MARTÍNEZ GINER, L.A., *op.cit.*)

Asimismo, cabe destacar los límites marcados en la Directiva, tanto respecto de los derechos de los contribuyentes como del intercambio de información en sí. Los apartados 27 y 28 del preámbulo de la Directiva mencionan que aunque el intercambio de información se somete a las normas europeas de protección de datos y el tratamiento de los mismo⁷⁶², ciertos derechos y libertades pueden verse afectados, justificando tal restricción al anteponer como prioridad la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros que sufre la Unión derivada del contexto actual. Las normas de confidencialidad que presenta la Directiva siguen la misma línea que el art. 26.2 del CDI y que otros acuerdos internacionales, ya que la información intercambiada recibirá la misma protección que la prevista por la legislación interna del Estado que la haya cedido⁷⁶³, quedando a su vez sujeta, a tenor del art. 25 de la Directiva, a las provisiones de la Directiva 95/46/CE de protección de datos.

En cuanto al uso de la información, la nueva Directiva se muestra más flexible que la Directiva 77/799/CEE. Como ya se ha mencionado, la antigua Directiva no permitía un uso de la información intercambiada para fines extrafiscales a menos que la normativa interna del Estado cedente permitiera los mismos fines. La nueva norma sigue previendo la misma medida, teniendo que requerirse el permiso del Estado miembro que transmite la información y siempre y cuando en la normativa interna de dicho Estado se contemplen los fines extrafiscales. La nueva redacción resulta tal vez más completa y detallada, pero el fondo sigue siendo el mismo⁷⁶⁴. En cuanto a los fines

⁷⁶² Ver 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, DOUE L 281 de 23.11.1995 y del Reglamento (CE) no 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos DOUE L8 de 12/01/2001.

⁷⁶³ Art. 16.1 de la Directiva 2011/16/UE.

⁷⁶⁴ Si se realiza una comparación entre los dos preceptos se puede constatar: Art. 7.3 de la Directiva 77/799/CEE: No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la autoridad competente del Estado miembro que suministre las informaciones podrá permitir que se utilicen estas informaciones con otros fines en el Estado solicitante cuando, según su propia legislación su

tributarios, la nueva Directiva amplía dichos fines. La información recibida a partir de la aplicación de la Directiva también podrá usarse para el cobro de créditos previstos en la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas⁷⁶⁵.

Esta misma información podrá transmitirse a un tercer Estado miembro cuando le pueda resultar de utilidad a las autoridades de este tercer Estado, teniendo la obligación de informar al Estado de origen de la información para que éste, dentro del plazo de 10 días, pueda oponerse a la transmisión de tal información⁷⁶⁶. No obstante, a pesar de ser una medida que estimula a colaborar con terceros Estados, cabe recordar que éstos no se someten a la Directiva ni a ninguna norma europea, por lo que los datos intercambiados podrán no gozar del mismo nivel de protección e incluso ser utilizados para fines que pueden vulnerar los derechos humanos. Este riesgo, solamente puede llegar a paliarse con un acuerdo internacional en el que se desarrollen normas comunes o unos estándares mínimos para la protección de los contribuyentes de la Unión Europea; cuestión que, a su vez, contribuiría a construir una política internacional común de la Unión con respecto al trato con terceros Estados.

Por otra parte, se introduce una *cláusula de nación más favorecida*, por la cual cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una cooperación más

utilización sea posible con fines similares en las mismas circunstancias. Art. 16.2 Directiva 2011/16/UE Con el permiso de la autoridad competente de un Estado miembro que comunique información en virtud de la presente Directiva, y solo cuando lo permita la legislación del Estado miembro de la autoridad competente que recibe la información, esta y los documentos recibidos en virtud de la presente Directiva podrán usarse para otros fines además de los mencionados en el apartado 1. Dicho permiso se concederá si la información puede usarse con fines semejantes en el Estado miembro de la autoridad competente que comunica la información.

⁷⁶⁵ Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, DOUE L86, 31.03.2010.

⁷⁶⁶ Art. 17.3 de la Directiva 2011/16/UE.

amplia que la prevista en la Directiva no podrá negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros que deseen participar en dicha cooperación mutua ampliada con el primer Estado miembro⁷⁶⁷. La Unión europea permite negociar de forma individual a cada Estado miembro otros acuerdos internacionales con terceros Estados referentes a cooperación administrativa o intercambio de información.

Sin embargo, este precepto hace que los acuerdos con terceros Estados que sean más extensos que la normativa europea, cosa que puede suceder en el ámbito del intercambio de información como forma de cooperación, sean aplicables al resto de Estados miembros. Por este motivo, hay que ser cuidadoso con las limitaciones de los derechos de los contribuyentes en aras de favorecer un intercambio más amplio de información con un tercer Estado, ya que, como dice Pistone, esta cláusula puede tratarse de un “troyano”⁷⁶⁸ que va a tener efectos vinculantes con los Estados miembros que lo deseen aplicar y que, por tanto, va a regir cierta normativa de la Unión. Esta situación puede crear, por tanto, una falta de homogeneidad en cuanto a la normativa tributaria de la Unión Europea con los terceros Estados, que, a su vez, puede llegar a repercutir en las garantías de los contribuyentes que sean discrepantes.

En cuanto a los límites del intercambio de información, la nueva Directiva sigue respetando los mismos márgenes de actuación. El artículo 17 desarrolla las bases del antiguo artículo 8, aunque conserva la mayor parte de los conceptos: Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán negarse a transmitir informaciones cuando no pueda haber reciprocidad por parte del Estado receptor o en casos en los que pueda producirse la divulgación de

⁷⁶⁷ Art. 19 de la Directiva 2011/16/UE. “*Under this clause, a Member State cannot refuse to provide wider cooperation to any other Member State if it provides wider cooperation to a third country than that provided for under the Mutual Assistance Directive (2011/16). By concluding FATCA intra-governmental agreements, Member States could, therefore, expand the scope of the Mutual Assistance Directive (2011/16)*” (VAN WEEGHEL, S., EMMERINK, F., “Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, Núm. 8, 2013, p. 429.)

⁷⁶⁸ PISTONE, P., “The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, *Intertax*, Vol. 34 Issue 5, 2006, p. 244.

algún secreto comercial, industrial o comercial o contraria al interés público⁷⁶⁹. No obstante, la principal diferencia que entraña el nuevo redactado supone eliminar la posibilidad de que los Estados puedan negarse a llevar a cabo investigaciones o comunicaciones cuando la ley interna no autorice a efectuar tales investigaciones o a utilizar tal información para el propio Estado.

Respecto a los límites expuestos sobre el apartado 8 de la Directiva 77/799/CEE, confirmados por el TJUE, éstos también podrían aplicarse sobre el artículo 17, sobre todo por lo que respecta a la sentencia ELISA, ya que “*There is no obligation for the Member States to carry out enquiries or to communicate information if it would be contrary to its legislation to provide such information*”⁷⁷⁰. Esto es tan aplicable en el año 1977 como en la actualidad. Así, pues, el principio de subsidiariedad aplicado a nivel europeo como un nivel inferior al internacional (o global) daría prioridad a la normativa europea respecto a la internacional. Una de las consecuencias que entraña el principio de subsidiariedad es que se deba recurrir primero a la ley interna y que, por tanto, pueda refutarse llevar a cabo el intercambio, si no se ha hecho. Así queda plasmado en los arts. 17.2 y 17.3 los cuales prevén que la Directiva no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación, ya que la autoridad competente de un Estado miembro requerido podrá negarse a facilitar información cuando, por motivos legales, el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar.

Por este motivo los límites al intercambio también incluyen las normas de los Estados miembros. Sin embargo, el principio de subsidiariedad también tiene ciertos límites, ya que las normas internas ya no pueden refugiarse en el secreto bancario, como se desprende del art. 18.2 de la Directiva. Así, pues la Directiva se amoldó al estándar internacional por el que un Estado no puede

⁷⁶⁹ Art. 17.3 y 17.4 de la Directiva 2011/16/UE.

⁷⁷⁰ VAN WEST, J-P., *op. cit.*, p.408.

objetar mandar cierta información financiera por el mero hecho de que está en posesión de una entidad bancaria⁷⁷¹.

4.- Epílogo

A modo de conclusiones, partiendo de los objetivos marcados al inicio de este capítulo -cuál es la información que debe intercambiarse, quiénes son los sujetos afectados, cómo deben actuar las autoridades implicadas y cuáles son los límites que delimitan el marco para el acceso, el uso y trato de la información intercambiada- a partir de la normativa pertinente, se abstraen las siguientes notas a partir de la comparación entre los dos tipos de modelos de intercambio de información, los clásicos y los nuevos. De los modelos clásicos, es necesario empezar con el MCDI de la OCDE, ya que fue el modelo primigenio en introducir una cláusula de intercambio de información a partir de la cual han evolucionado los demás modelos. El artículo 26 se introdujo en 1977 y desde la cláusula original la tendencia que se ha experimentado en sus sucesivas enmiendas ha sido la de ampliar los márgenes de actuación de las autoridades implicadas en el intercambio y la cantidad de información relevante a transmitir.

De esta situación se amplió el número de personas autorizadas para acceder a los datos intercambiados. Esta situación lo que provoca es que, a pesar de que legalmente no puedan utilizarlos para más fines que los del Convenio, supone dotar a la Administración con mayores potestades. Además, cuantas menos personas se habilitan para acceder a una determinada información, mayor protección se le da. No obstante, desde 2012, el CDI permite utilizar la información intercambiada para fines extrafiscales siempre y cuando estos fines se prevean en las leyes de ambos Estados y la autorización de las

⁷⁷¹ Cfr. MUÑOZ FORNER, A., "The Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation", *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena: Linde Verlag, 2013, p.273 y BELLONI, M., "Exchange of Information and Availability of Bank, Ownership, Identity and Accounting Information", *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013, p. 530.

autoridades del Estado que suministra la información. Por tanto, desde el momento en que los Estados acuerdan un CDI con el modelo de la OCDE, si quieren usar los datos intercambiados más allá del marco tributario, deberán aplicar dos normativas internas. No obstante, el CDI prevé que estos fines pueden ampliarse en el caso que ambos Estados tengan firmado un tratado bilateral de asistencia mutua en el que se acuerde un listado de los usos que se podrá dar a la información intercambiada.

Además, el intercambio de información se hizo extensible a todo tipo de impuestos exigibles por el Estado contratante y sus subdivisiones políticas y administrativas. Finalmente, la información relevante para cumplir con los objetivos del CDI no es tan solo aquella encasillada en los tributos del Convenio, sino además aquella que es de utilidad a la Administración para hacer cumplir el cometido del intercambio de información. Es más, no podrá negarse la información por el hecho de que carezca de relevancia fiscal para el Estado que ha de suministrarla, sino que desde el año 2005 el Estado transmitente deberá mandar los datos que el Estado requirente le solicite. Y es que, a excepción de los TIEA, aunque los modelos clásicos no descartan el uso del intercambio automático de información, éste no llega a implementarse, siendo el intercambio previo requerimiento el que prevalece a la práctica para todos los Acuerdos y Convenios.

Algunos de estos preceptos también se comparten en los otros acuerdos y Convenios. Empezando por los TIEA, éstos se introdujeron como alternativa para aquellos países con los que no se quisiera negociar un CDI. No obstante, se trata de un acuerdo que se reconoce como no vinculante, por lo que, a diferencia del MCDI y otros Convenios, la normativa interna de los Estados firmantes es la que resulta de relevancia para determinar cuál es la información necesaria de identificar, liquidar y recaudar los tributos comprendidos en el acuerdo. Igual que el MCDI en su última versión, las autoridades están obligadas a transmitir absolutamente toda la información determinada como relevante a efectos fiscales por la otra parte que obre en su territorio y poder, aunque según su normativa interna ésta no sea considerada relevante para sus fines tributarios. Otra vez se aprecia la falta de un estándar determinado.

Sin embargo, a diferencia del MCDI, las autoridades del Estado requirente podrán negarse a facilitar cierta información siempre y cuando ésta se requiera para hacer cumplir una disposición normativa del Estado requirente, que resultara discriminatoria para un nacional del Estado requerido en comparación con un nacional del Estado requirente. Por el contrario, no se respetarán ciertos derechos procedimentales de los contribuyentes cuando dificulten el intercambio. A diferencia también, de la última versión de MCDI, los TIEA solamente permiten revelar la información intercambiada para los fines del acuerdo, que son exclusivamente tributarios. Las autoridades administrativas y judiciales involucradas en estos fines son las únicas que pueden tener acceso a los datos.

Los TIEA prevén una versión multilateral, aunque nunca se ha llegado a implementar. Solamente el *Joint Convention* entre la UE y la OCDE llegó a entrar en vigor como acuerdo multilateral para el intercambio de información. Sin embargo, a diferencia de éste, el Convenio es un instrumento preceptivo, es una norma de Derecho internacional igual que los CDIs. Así, del mismo modo que los TIEA y CDIs, este Convenio también permite a los Estados partícipes tomar las medidas necesarias para poder conseguir la información requerida, información que ya en 1988 era aquella “previsiblemente relevante” (*foreseeably relevant*), terminología que no se introdujo en el MCDI hasta 2005.

Esta información era toda aquella necesaria para la Administración a fin de asistir en la recaudación de los impuestos previstos en el convenio, la recuperación, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, la investigación y/o el enjuiciamiento por parte de la administración o los Tribunales. Exactamente los mismos fines que prevén los TIEA y el CDI, por lo que estos dos instrumentos se adaptaron al *Joint Convention*. Este convenio también obliga al Estado requerido a entregar información aunque bajo su legislación no sea relevante. El Estado receptor puede usarla tanto para los fines que marca el Convenio (no como los TIEA, en los que los fines los marcaba la normativa interna) y también para uso extrafiscal, siempre y cuando estos otros fines estén previstos en la normativa del Estado firmante y el transmitente, igual que

en el CDI. Además, a partir de 2010 el Convenio también vincula a instituciones financieras, igual que el CDI. En cuanto a los derechos y garantías, nada previsto en el Convenio puede afectar a aquellos previstos en la normativa del Estado requerido. Vistos los puntos en común y las divergencias de ambos modelos clásicos, cabe concluir que la evolución que han tenido dichos modelos ha tendido a beneficiar a las Administraciones y Autoridades pertinentes en cuanto a la cantidad de información que éstas pueden disponer. Por el contrario, siempre se utiliza la expresión “información relevante a los efectos del Convenio/Acuerdo o Estado receptor”, sin concretar cual es esta información. No ha sido hasta la actualización de los comentarios del artículo 26 en 2014 cuando se ha aclarado cuál es la extensión de esta información relevante.

Por otra parte, hasta día de hoy el tipo de intercambio prevaleciente era el intercambio previo requerimientos, y es que en este método existe un mayor control sobre qué tipo de información se va a ceder, ya que el Estado requirente debe justificar el porqué será previsiblemente relevante. Un ejemplo se encuentra en las *fishing expeditions*. Controlar las *fishing expeditions* solamente tiene sentido en sistemas que utilicen intercambio previo requerimiento o el espontáneo. El intercambio automático de información, desde el momento en que automáticamente se puede acceder a la información sin necesidad de solicitarla a las autoridades competentes o que éstas la entreguen voluntariamente, no se puede controlar si se hacen o no estas prácticas por parte del otro Estado.

Por lo que respecta a los derechos y garantías de los contribuyentes, en todos los acuerdos pre-FATCA la normativa del acuerdo deriva a la normativa interna de cada Estado firmante, añadiendo el requisito de unos niveles de protección de datos iguales que los proporcionados por el Estado de origen. Por tanto, existe una falta de homogeneidad por el hecho que cada Estado tendrá unos límites distintos, acordes con su normativa. En cuanto a estos derechos, los nuevos comentarios al artículo 26 pueden conducir a una vulneración de derechos de notificación, privacidad o defensa en situaciones concretas e incluso pueden conducir a la inaplicabilidad de este precepto.

Capítulo V.- Los modelos post-FATCA de intercambio de información

Planteamiento

El objetivo del mismo pasa por analizar primero desde una vertiente histórica, el origen y transición de los nuevos modelos de intercambio de información, haciendo especial hincapié en el contexto que propició la aparición del modelo FATCA en el plano del intercambio de información. Como se ha comentado en el capítulo anterior, FATCA ha supuesto una barrera que delimita un antes y un después en las políticas de intercambio de información, forzando un paso adelante hacia una mayor exigencia de transparencia.

El presente capítulo se destina a analizar con detenimiento los nuevos modelos de intercambio de información o modelos post-FATCA, focalizando el análisis en los mismos puntos que el capítulo anterior: la normativa general de cada uno de ellos y las cláusulas de intercambio de información de forma específica, con el fin de observar que similitudes y diferencias hay entre los distintos modelos nuevos y cuáles son las principales diferencias con los modelos clásicos, es decir, cuál ha sido la evolución de las cláusulas de intercambio de información y transparencia. Para poder hacer este análisis el capítulo se divide en dos partes, una dedicada a los modelos de carácter internacional y otra a como éstos nuevos modelos se han adaptado a la normativa europea. Se cerrará el capítulo con un epílogo.

1.- Orígenes y evolución histórica: Los nuevos modelos de intercambio de información

El intercambio de información ha venido ganando terreno como herramienta de cooperación internacional entre las Haciendas. *“It is an effective way for countries to maintain sovereignty over their own tax bases and to ensure the correct allocation of taxing rights between tax treaty partners”*⁷⁷². Los objetivos

⁷⁷² OECD, op. cit., p.4.

de todo intercambio de información tributaria pasan por facilitar al Estado receptor unos datos para que éste pueda ejecutar su legislación interna debidamente. La cooperación en materia tributaria es un método de gran ayuda para tener conocimiento de operaciones transnacionales que puedan ocultar tras de sí un propósito de evasión. Se trata, pues, de un método de control y asistencia necesario en un contexto cuyas reglas de funcionamiento económico han cambiado, saltando del mercado interior al global.

Esta necesidad de cooperar entre administraciones se hace más que necesaria a partir del año 2008. El estallido de la crisis económica y los escándalos de evasión fiscal en entidades bancarias de países de dudosa transparencia generaron preocupación, sobre todo en gobiernos de países pertenecientes a la OCDE y la Unión Europea, que vieron los efectos del déficit fiscal y la evasión de ingresos tributarios, más necesarios que nunca dada la falta de recursos económicos⁷⁷³. En este contexto de incertidumbre resurgió el interés por el intercambio de información, de modo que se produjo una implicación por parte de los países en replantear los métodos utilizados hasta entonces.

En febrero de 2008 las autoridades alemanas iniciaron una redada contra presuntos evasores fiscales, gracias a los datos facilitados por un antiguo trabajador –hasta hoy anónimo– de una filial del banco LGT de Liechtenstein, entidad que en 2002 había denunciado la fuga de datos de clientes suyos. Millones de euros habían sido canalizados de Alemania hasta la entidad bancaria de Liechtenstein⁷⁷⁴. Unos meses más tarde, una situación parecida ocurrió en EUA, cuando el FBI decidió iniciar una investigación sobre la evasión de capitales en el banco suizo UBS, alertado por un ex banquero de la entidad, Bradley Birkenfeld, a quien, a pesar de haber sido condenado a 40 meses de prisión por haber sido colaborador necesario en la evasión de capitales, la oficina de denuncias del IRS habría pagado, previamente, 104 millones de

⁷⁷³ PECO TRIGUEROS, M.E., “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”, *Derecho PUCP*, núm. 72, 2014, pp. 32-33.

⁷⁷⁴ USA TODAY, http://usatoday30.usatoday.com/money/world/2008-02-18-germany-tax-evasion_N.htm y NEW YORK TIMES, http://www.nytimes.com/2008/02/18/business/worldbusiness/18tax.html?_r=0

dólares como recompensa por haber contribuido con las autoridades para dar a conocer a contribuyentes americanos que habrían evadido sus deudas con el Fisco⁷⁷⁵, por valor aproximado de 255 mil millones de dólares⁷⁷⁶.

Por otro lado los EE.UU., iniciaron una revisión de su normativa interna que ha terminado influyendo en toda la normativa internacional de transparencia fiscal e intercambio de información, mediante la puesta en marcha de los acuerdos FATCA –*Foreing Account Tax Compliance Act*-, que surgieron en 2010⁷⁷⁷ generando gran controversia. A raíz de estos acontecimientos, que marcaron un giro en la política fiscal internacional, resurgió el interés a nivel mundial por emprender medidas para contrarrestar las llamadas “prácticas fiscales agresivas”. Este interés se plasmó en la reunión anual del G20 de 2009, que tuvo lugar en Londres, en la que se solicitó, expresamente, por parte de las propias autoridades de los países representados, llevar a cabo una implementación efectiva del estándar de transparencia e intercambio de información, que, hasta el momento, había estado recogido en el artículo 26 del modelo de convenio de la OCDE.

En respuesta a la petición del G20, la OCDE reestructuró el *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* y, tras la reunión de México en septiembre de 2009, como medida se invitó a formar parte del mismo a todos los países miembros de la propia OCDE y del G20, siendo en la actualidad 126 Estados miembros⁷⁷⁸ del mismo. Además, también como medida, se estableció un margen de 3 años para mejorar la transparencia y el intercambio de información mediante un proceso exhaustivo de *peer-reviews* para, en primer lugar, supervisar los progresos para conseguir un pleno

⁷⁷⁵ BLOOMBERG,

<http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=newsarchive&sid=akUn9kowF0Vk> [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁷⁶ Cfr. MORSE, S.C., “Ask for Help, Uncle Sam: The future of Global Tax Reporting”, *Villanova Law Review*, núm. 57, 2012, p.530.

⁷⁷⁷ Title V- Offset Provisions, Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act of 2010, PUBLIC LAW 111-147—MAR. 18, 2010, pp.97-118.

⁷⁷⁸ OECD, *Members of the Global Forum*,

<http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm> [Consulta: 14/04/2017]

intercambio de información mediante los distintos tipos de acuerdos vigentes hasta el momento⁷⁷⁹ y, en segundo lugar, acelerar la conclusión de dichos acuerdos entre países.

A diferencia del año 2000, en que se sugirió la idea de los *peer-reviews* como método para controlar la aplicación del intercambio de información, en esta ocasión había un interés real y urgente, dada la necesidad de recursos tributarios. Los gobiernos de los Estados se implicaron mucho más y, por otra parte, se creó el *Peer Review Group* (PGR) para, de forma fehaciente, llevar a cabo una metodología detallada y plausible para que el *peer-review* tuviera un impacto suficiente como para que los Estados lo implementaran realmente. Se detallaron dos fases para desarrollar el estándar de transparencia: “Phase 1, which will examine the legal and regulatory framework in each jurisdiction, will begin early in 2010 and will be completed for all members within the initial three-year mandate. Phase 2, which will also begin early in 2010, will evaluate the implementation of the standards in practice”⁷⁸⁰.

En concreto el estándar de transparencia diseñado por la OCDE se resume en tres grandes bloques, la disponibilidad de la información, el acceso a la información y el intercambio de información. El estándar se diseñó para hacer efectiva la transparencia en el intercambio de información previo requerimiento, como está previsto en el artículo 26 del MC, con el fin de expandirlo al máximo número posible de Estados. Así, pues, estos estándares obligan a los Estados a adaptar instrumentos de transparencia (TIEAs, inclusión del art. 26 en sus convenios,...). Con todo, esta fue solamente una fase precedente para todo el procedimiento de ampliación de los criterios de transparencia que culmina con

⁷⁷⁹ “Regional multilateral negotiations leading to the simultaneous signature of bilateral agreements; o Guidance on the practical implementation of the multilateral version of the 2002 Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters; o Exploration of the extension of an updated OECD-Council of Europe Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters to more jurisdictions”. (OECD, *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009* , p. 3 <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/43610626.pdf>). [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁸⁰ *Ibidem* pp.2-4.

la intención de redirigir el estándar hacia un intercambio automático y multilateral entre Estados. Sin embargo, para poder llegar a este estadio primero hay que ir asentando los cimientos, como es la introducción primeriza de un intercambio de datos basado en el requerimiento previo.

Otra de las enmiendas que llevó a cabo la OCDE fue respecto al *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* entre la OCDE y la Unión Europea que había permanecido igual desde 1988. Así, pues, el año 2010 se enmendó para alinearlo con el estándar internacional de intercambio de información bajo solicitud elaborado por la OCDE y, además, abrir la posibilidad de extenderlo a otros países fuera de la Unión Europea y la OCDE⁷⁸¹. Hasta aquel entonces, el estándar de transparencia de la OCDE se caracterizó por requerir: “*Existence of mechanisms for exchange of information upon request. Availability of reliable information (in particular bank, ownership, identity and accounting information) and powers to obtain and provide such information in response to a specific request in a timely manner. Respect for safeguards and limitations and strict confidentiality rules for information exchanged*”⁷⁸².

Paralelamente a la gestación de estos proyectos, Suiza reaccionó poco después de conocerse los escándalos de fraude y evasión fiscal que afectaban a algunas de sus entidades bancarias. Como primer paso para limpiar su imagen exterior, se adhirió, en mayor medida, a los criterios elaborados por la OCDE para salir de la *grey list*; de modo que empezó a firmar los 12 acuerdos requeridos para volver a la *white list*⁷⁸³. Por otro lado, la Unión de Banqueros

⁷⁸¹ “*To align it to the international standard on exchange of information on request and to open it to all countries in particular to ensure that developing countries could benefit from the new more transparent environment. The amended Convention was opened for signature on 1st June 2011*”, (OECD, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm)

[information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm)). [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁸² OECD, *About the Global Forum*, <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm> [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁸³ Cfr. OECD, *Global Forum, Progress Report*, 28 September 2009, p.14.

Suizos conceptuó el año 2009 una tipología distinta de acuerdos de intercambio de información, los llamados acuerdos Rubik⁷⁸⁴. Tales acuerdos se idearon, con el visto bueno de las autoridades, como respuesta a la presión exterior que la Administración suiza estaba recibiendo para que se subscribiera a las políticas de transparencia fiscal internacional⁷⁸⁵.

En definitiva, de 2009 a 2012 se pueden considerar los años clave para conseguir un alto porcentaje de adhesiones al estándar de intercambio de información tributaria, consolidando así esta práctica, mayormente gracias a la función del *Global Forum* mediante las *peer-reviews*. Sin embargo, en 2012 hubo un cambio de criterio sobre la tipología de intercambio a utilizar. Y es que, ha habido un giro preferencial del intercambio de información previo requerimiento hacia el intercambio automático y multilateral de información. Se pudo apreciar el creciente interés político por tal modalidad en la reunión del G20 en Los Cabos, en junio de 2012, donde en la declaración de los líderes, se elogió el trabajo de la OCDE *Automatic Exchange of Information: What it is, how it works, benefits, what remains to be done*⁷⁸⁶ de la siguiente manera: “We welcome the OECD report on the practice of automatic information exchange, where we will continue to lead by example in implementing this practice. We call on countries to join this growing practice as appropriate and strongly encourage all jurisdictions to sign the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance.”⁷⁸⁷

⁷⁸⁴ Véase UNION OF SWISS BANKERS, *Project Flat Rate Tax – Flat Rate Tax on assets held with banks on a cross-border basis*, December 2009, http://www.swissbanking.org/en/20091210-4730-dok-rubik_businesscase_sbvga-uka-final.pdf [Consulta 14/04/2017].

⁷⁸⁵ El propio Ministerio de Finanzas suizo reconoció que incluso sus acuerdos bilaterales que seguían el modelo de la OCDE «*fully endorses banking secrecy and resolutely rejects any form of automatic exchange of information*» (FEDERAL DEPARTMENT OF FINANCE, <http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=en&msg-id=25863>) [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁸⁶ OCDE, *Automatic Exchange of Information: What it is, how it works, benefits, what remains to be done*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf>

⁷⁸⁷ Punto 48 de la G20, *Leaders Declaration*, June 19th 2012, p.9. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf> [Consulta 14/04/2017]

Desde aquel entonces, el interés ha sido potenciar un intercambio automático y multilateral de información tributaria a nivel global. En abril de 2013 los Ministros de finanzas del G20 reclamaron la necesidad de crear un estándar común, del mismo modo que se hizo con el intercambio previo requerimiento, dando un soporte explícito al trabajo que la OCDE realizaba en este campo, y comprometiéndose políticamente a la implementación del mismo en los próximos años⁷⁸⁸. Este interés por unificar criterios se debió, en parte, a la creciente importancia de los acuerdos tipo FATCA. Desde su puesta en marcha 69 países firmaron un acuerdo FATCA con los EE.UU, 43 más han llegado a un acuerdo sobre el fondo (*agreement in substance*) y, además, se ha firmado el *Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA*⁷⁸⁹, un acuerdo multilateral entre varios Estados miembros de la Unión Europea y los EE.UU. para intercambiar información entre ellos del modo previsto en FATCA⁷⁹⁰.

A parte de los acuerdos Rubik y FATCA, la Unión Europea también realizó modificaciones en sus Directivas para promocionar el intercambio de información dentro de sus Estados miembros. Recientemente modificó la Directiva 77/799/CE por la Directiva 2011/16/UE y la Directiva 2014/197/UE, por la cual se obliga a todos los Estados miembros a intercambiar

⁷⁸⁸ El Punto 14 del G20 FINANCE MINISTERS, *Communiqué Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors*, Washington, 18-19 April 2013) dice lo siguiente: “We welcome progress made towards automatic exchange of information which is expected to be the standard and urge all jurisdictions to move towards exchanging information automatically with their treaty partners, as appropriate. We look forward to the OECD working with G20 countries to report back on the progress in developing of a new multilateral standard on automatic exchange of information, taking into account country-specific characteristics”

⁷⁸⁹ *Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA* <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/reciprocal.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁹⁰ “A number of European countries [announced] their intention to develop and pilot multilateral tax information exchange based on the *Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA*, developed between these countries and the United States (hereafter the “*Model 1 IGA*”). On 9 April 2013, the Ministers of Finance of France, Germany, Italy, Spain and the UK announced their intention to exchange FATCA-type information amongst themselves in addition to exchanging information with the United States”

automáticamente información tributaria entre ellos siguiendo los nuevos criterios marcados tanto por FATCA como por el nuevo estándar de intercambio de información elaborado por la OCDE llamado el *Common Reporting Standard*, adaptado para el intercambio automático de información.

En definitiva, el panorama actual respecto al intercambio de información es más diverso que nunca, dada la cantidad de modelos y acuerdos existentes en todos los niveles. En junio de 2014 la OCDE presentó el que debía ser el nuevo estándar global para llevar a cabo el intercambio automático de información⁷⁹¹, que ha terminado desembocando, finalmente, en la firma de un Convenio multilateral para el intercambio de información por parte de 51 jurisdicciones el 29 de octubre de 2014. Una de las características de este nuevo estándar ha sido la apuesta por sustituir la bilateralidad por la multilateralidad de los intercambios y la aceptación del *Common Reporting Standard* junto con la firma del *Model Competent Authority Agreement*, que autoriza propiamente el intercambio de los datos⁷⁹².

Así, pues, *“the proliferation of different and inconsistent models would potentially impose significant costs on both government and business to collect the necessary information and operate the different models. It could lead to a fragmentation of standards, which may introduce conflicting requirements, further increasing the costs of compliance and reducing effectiveness”*⁷⁹³, razón por la cual el G20 y la propia OCDE decidieron impulsar con mayor interés un estándar global que sirviera de una vez por todas para homogeneizar los futuros intercambios automáticos y multilaterales de información financiera y tributaria.

⁷⁹¹ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD, 2014.

⁷⁹² OECD, *op. cit.* p.14 y ss.

⁷⁹³ OECD, *A Step Change in Tax Transparency. OECD Report for the G8 Summit*, OECD, 2013, p.6 http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf [Consulta: 14/04/2017]

2.- Análisis de la normativa: Los nuevos Modelos de Intercambio de información

Igual que en el apartado anterior, se analizarán los modelos del período denominado Post-FATCA. Este período incluye los acuerdos Rubik, el propio Acuerdo FATCA con sus múltiples versiones, el *Common Reporting Standard* y el *Model Competent Authority Agreement* de la OCDE. Interesa conocer cuáles son las similitudes y las diferencias que existen entre estos modelos y su comparativa con las cláusulas de intercambio previstas en los modelos Pre-FATCA.

2.1.- Los Acuerdos Rubik

Los acuerdos bilaterales suizos, más conocidos como los acuerdos Rubik, fueron el primer modelo que se propuso después del año 2008, en que se inauguró la nueva etapa del intercambio de información y el endurecimiento de la persecución al fraude fiscal. Como es bien conocido, los acuerdos Rubik se conceptuaron en el seno de la Unión de Banqueros Suizos en el año 2009⁷⁹⁴, poco después de conocerse los famosos escándalos de fraude y evasión fiscal en Estados Unidos y Europa relacionados con entidades bancarias suizas y liechtensteinianas, que según se estimaba en 2008, solamente los Estados Unidos perdía al año una media de 100 millones de dólares en recursos hacendísticos⁷⁹⁵. Por otra parte, se calculó que Suiza resguardaba unos 2 billones de dólares en activos extranjeros⁷⁹⁶.

⁷⁹⁴ Véase UNION OF SWISS BANKERS, *op. cit.*, http://www.swissbanking.org/en/20091210-4730-dok-rubik_businesscase_sbvq-uka-final.pdf [Consulta: 14/04/2017]

⁷⁹⁵ Así empieza el U.S. SENATE PERMANENT SUBCOMMITTEE OF INVESTIGATIONS, *Staff Report on Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance*, July 17, 2008, p.1.

“This \$100 billion estimate is derived from studies conducted by a variety of tax experts”. En los pies de página 1 a 3 establece la relación de expertos.

⁷⁹⁶ GILES, W., GRIFFITHS, D., *Swiss Banks Court New Markets, Shun Americans as Secrecy Erodes*, BLOOMBERG, Aug. 20, 2009, “Swiss banks hold \$2 trillion for individuals overseas, or 27 percent of the globe’s offshore wealth, according to Boston Consulting Group and the Swiss Bankers Association”.

Con estas cifras billonarias en la mano, las presiones políticas internacionales para que la Administración suiza subscribiera políticas de transparencia fiscal internacional⁷⁹⁷ fueron tales que la Confederación helvética tuvo que adherirse forzosamente a convenios internacionales para colaborar con otras administraciones tributarias⁷⁹⁸. Así pues, los acuerdos Rubik se crearon como respuesta a la presión exterior. No obstante, como viene a decir la propia Unión de Bancos Suizos en el informe en el que presentaban su modelo de acuerdo “*the role of wealth management banks has traditionally been to ensure professional management of the assets entrusted to them. In Switzerland discretion is a fundamental principle that for historical reasons is closely linked to the wealth management profession*”⁷⁹⁹. Es decir, se idearon con la exclusiva finalidad de preservar la idiosincrasia del modelo bancario suizo, que en esencia es el anonimato del cliente⁸⁰⁰. Y es que el secreto bancario y el respeto por la privacidad de los datos de los clientes está fuertemente arraigado en el quehacer bancario suizo. El secreto bancario como tal tiene sus orígenes en los años 30 del siglo XX, cuando se aprobó la Ley bancaria de 1934⁸⁰¹ como respuesta a varias denuncias recibidas contra personalidades destacadas que supuestamente escondían patrimonio en Suiza⁸⁰².

⁷⁹⁷ Suiza entró en la “grey list” elaborada por el Global Forum el año 2008 por falta de adhesión a los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información. (Cfr. OECD, *Global Forum, Progress Report*, 2 April 2009, Paris: OECD, 2009.)

⁷⁹⁸ Suiza ya no está en la lista negra de la OCDE debido a la firma de 12 acuerdos de intercambio de información durante el año 2009 (OECD, *Global Forum, Progress Report*, 28 September 2009, Paris: OECD, 2009).

⁷⁹⁹ UNION OF SWISS BANKERS, *op. cit.*, p.4 http://www.swissbanking.org/en/20091210-4730-dok-rubik_businesscase_sbv-uka-final.pdf

⁸⁰⁰ Cfr. PISTONE, P., “Exchange of Information and Rubik Agreements: the Perspective of an EU Academic”, *Bulletin for International Taxation* 4-5/2013, IBFD, Amsterdam, pp. 216-225. OBERSON, X., *op. cit.*, p.40

⁸⁰¹ Ver arts. 47.4 y 47.5 del *Bundesgesetz vom 8 november 1934 über die Banken und Sparkassen*, <http://www.admin.ch/ch/d/sr/9/952.0.de.pdf> en referencia a las penas de prisión por la violación del secreto profesional.

⁸⁰² Ver SWISS BANKING WORLDWIDE, http://www.swiss-privacy.com/bank-secrecy.html#Swiss_Banking_Act_of_1934

Por otra parte, la década de 1930 coincidió con el ascenso al poder del Partido Nacional Socialista en Alemania. Por este motivo, también se rumoreó que la medida de secreto bancario fue promulgada con la intención de proteger las propiedades de los contrarios al régimen y judíos que querían esconderlas del Gobierno alemán antes de la segunda guerra mundial. Así, pues, como dice Fichter «*banking secrecy became not only a wonderful business model with allegedly humanitarian goals, but it became very deeply rooted in the Swiss collective conscience*»⁸⁰³. Eso explica, también, la posición contraria de las autoridades al intercambio automático de información, que se ve como una amenaza a la privacidad.

Esta es la razón principal por la que el desmantelamiento del secreto bancario y su consecuente adaptación a los estándares de intercambio automático de información está siendo un proceso lento y costoso en este país, a pesar del avance que supuso la aceptación de la cláusula de intercambio de información previo requerimiento⁸⁰⁴. Como dice Oberson, el cambio de paradigma en la política fiscal suiza ocurrió el 13 de marzo de 2009, cuando se anunció⁸⁰⁵, por

⁸⁰³ FICHTER, J.R.W., “Exchange of Tax Information: The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?”, *International Tax Journal* núm. 45, 2010, p. 46. Fichter también explica en la misma página el intento fallido de Francia para incluir una cláusula de intercambio de información en su CDI con Suiza del año 1937, sentenciando que “*Switzerland never included any exchange of information clause in its double-taxation treaties with other States, except in some cases such as the United States Agreement in 1951*”.

⁸⁰⁴ “Por su parte Suiza manifestó su oposición al principio de intercambio automático de informaciones en materia de evasión fiscal, rechazando así la posibilidad de relajar su secreto bancario, a pesar de las presiones de la Unión Europea, decantándose en cambio por aplicar la norma internacional consistente en el intercambio de informaciones a la demanda y no el intercambio automático de información con trascendencia tributaria” (CALVO VÉRGEZ, J., “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT)”, en MARTÍN DÉGANO, I.; HERRERA MOLINA, P.M., *Intercambio de información y medidas de efecto equivalente. Jornada preparatòria del Congreso de la EATLP, IEF, Doc n.8/2014, p.36*).

⁸⁰⁵ El *State Secretariat for International Financial Matters* helvético (SIF) anunció que el “*Article 26 of the OECD Model Convention governs international cooperation in tax matters. In March 2009, the Federal Council thus decided to include the article in new DTAs and to revise existing*

parte del Consejo Federal Suizo, el acuerdo de adoptar el estándar de transparencia que suponía el artículo 26 del modelo de convenio de la OCDE⁸⁰⁶.

Ante el contexto internacional, la Unión de Banqueros Suizos propuso un proyecto de acuerdo bilateral, el proyecto Rubik, como una alternativa a los modelos de intercambio de información que se habían ido forjando en los últimos años. Los Rubik son acuerdos bilaterales entre Suiza y cualquier otro Estado firmante mediante el cual el “agente retenedor” (*withholding agent*) transfiere, de forma anónima, el monto retenido sobre las rentas generadas en cuentas y depósitos bancarios suizos a las Haciendas de los Estados de residencia de los beneficiarios efectivos. De este modo, se evita revelar la identidad de los beneficiarios⁸⁰⁷.

Austria, Alemania y Reino Unido fueron los primeros en mostrar interés por este tipo de acuerdos, en un momento en que FATCA aún no se había desplegado con la intensidad con la que lo ha hecho en los últimos años y es reconocido que otros Estados europeos, como son Grecia, Italia y España, iniciaron negociaciones con las autoridades suizas⁸⁰⁸. Sin embargo, solamente Austria y Reino Unido lo adoptaron, entrando en vigor el 1 de enero de 2013⁸⁰⁹.

agreements accordingly. On 1 October 2010, an ordinance on executing administrative assistance in accordance with DTAs was implemented. (SIF <http://www.sif.admin.ch/themen/00502/00740/?lang=en>). [Consulta: 14/04/2017].

⁸⁰⁶ OBERSON, X., “New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect EATLP”, *Congress 2014 Swiss Report* p.5.

<http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Switzerland.pdf>.

⁸⁰⁷ PISTONE, P., “Exchange of Information and Rubik...” *op. cit.*, p. 217.

⁸⁰⁸ “Negotiations with other States, notably Greece, Italy and Spain, were still ongoing but it appears that, following the negative vote of the German Parliament, a halt in the development of the “Rubik” model occurred” (Oberson, X., *op. cit.*, p 144).

⁸⁰⁹ Reino Unido firmó el Convenio el 6 de octubre de 2011 y lo modificó el 20 de marzo de 2012 (*Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation*), para adaptar el Protocolo a la Directiva 2003/48/CE del ahorro. Austria lo firmó el 13 de abril de 2012 (*Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über Zusammenarbeit in den*

Alemania por su parte también firmó el convenio, aunque el 23 de noviembre de 2012 el *Bundesrat* finalmente, por decisión puramente política, lo rechazó, dado que “*due to the fact that the signature would not be in line with the international obligations undertaken by Germany*”⁸¹⁰.

Rubik siempre sigue el mismo patrón para todos los acuerdos firmados. Se despliega en dos fases. La primera es el pago del llamado *One-off flat rate tax for the past*. O sea, el pago de un tipo impositivo único, proporcional y liberador (*off*) de cualquier posible penalización en el Estado de residencia del contribuyente, que equivaldría a una amnistía fiscal⁸¹¹. La segunda, es el *Final anonymous withholding tax for the future*, que es el pago de retenciones desde el momento en que se ha “sellado el pasado evasor” del contribuyente⁸¹².

En el primer caso, todo el patrimonio, e ingresos generados por el mismo, que contribuyentes residentes de los Estados firmantes tengan en entidades financieras suizas se gravarán conjuntamente mediante un impuesto que se divide en 5 módulos: Renta, IVA, Patrimonio, Ganancias del capital y Sucesiones. En el caso de Reino Unido este impuesto es del 34% de toda la renta y patrimonio generado y contenido en una entidad financiera suiza. En el caso de Austria éste es del 30%⁸¹³. El criterio utilizado para gravar dentro de estos límites es la antigüedad de las rentas. Este primer pago se considera un

Bereichen Steuern und Finanzmarkt). Ambos acuerdos fueron ratificados por el Parlamento Federal en mayo de 2012.

⁸¹⁰ Alemania firmó el Convenio el 21 de septiembre de 2011 (*Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt*), lo modificó por el mismo motivo que Reino Unido, el 5 de abril de 2012, y finalmente no ha entrado en vigor por el rechazo en el *Bundesrat*.

⁸¹¹ PERDELWITZ, A., “Rubik Agreement between Switzerland and Germany – Milestone or Selling of Indulgences?”, *European Taxation*, núm. 12, 2011, pp. 496-503; URINOV, V., “The Rubik Model: An Alternative for Automatic Tax Information Exchange Regimes?” *Bulletin for International Taxation*, núm. 2, 2015.

⁸¹² El *one-off payment* se regula en el art. 9 del acuerdo con Reino Unido. Su homólogo austriaco, el *Einmalzahlung* queda regulado en el art. 7 del acuerdo con Austria. Las retenciones de cara al futuro se regulan en los arts. 19 y 17 respectivamente.

⁸¹³ Cfr. 9 Art. Acuerdo con Reino Unido y art. 7 del Acuerdo con Austria.

pago liberador para compensar los impuestos evadidos que deberían haberse ingresado en los Estados de residencia desde la apertura de las cuentas suizas. Así, pues, la liberación exonera al beneficiario efectivo de las cuentas de cualquier responsabilidad tributaria con el Estado de residencia⁸¹⁴. Por este motivo, este primer pago, puede considerarse como una amnistía fiscal.

Por lo que respecta a los pagos futuros, Rubik prevé la práctica anual de una retención sobre las ganancias del capital, los dividendos e intereses que genere el patrimonio depositado en las cuentas bancarias suizas. Las retenciones practicadas también tienen un tipo fijo. En Austria es el 25%⁸¹⁵ (es menor que la retención practicada mediante la Directiva del ahorro, que es del 35%) por cada uno de las tipologías de rendimientos, mientras que Reino Unido ha establecido un 27% para las ganancias del capital, 40% para los dividendos y un 48% sobre los intereses y otras categorías⁸¹⁶. Además, Reino Unido ha establecido una cláusula mediante la cual, grava las herencias con un 40%, mientras que Austria no lo contempla⁸¹⁷.

El *modus operandi* de los Rubik consiste en realizar las retenciones y pagos de los impuestos que contempla el acuerdo en Suiza, por parte de los *Swiss Paying Agents/schweizerische Zahlstelle* –agentes pagadores–. Los agentes deberán transferir las cantidades retenidas directamente a las Agencias Tributarias del otro Estado firmante. Este mecanismo se utiliza tanto en el caso de las retenciones futuras, o bien a las autoridades tributarias suizas en el caso

⁸¹⁴ Ver BAKER, P., “Finance Act notes: Section 218 and Schedule 36: the UK-Switzerland Rubik Agreement”, *British Tax Review* 4/2012, p. 491.

⁸¹⁵ Art. 17 del Acuerdo con Austria.

⁸¹⁶ Art. 19 del Acuerdo entre Reino Unido y Suiza. No obstante. El art. 19.3 especifica que estos porcentajes pueden incrementarse, respectivamente a un 28%, un 42,5% y un 50% en los casos en que una persona susceptible de ser retenida haya hecho el intento de declarar pero no consta como un no residente de reino Unido (non-UK domiciled) porque la certificación no se ha hecho a tiempo. Así, pues, el *Swiss paying agent* no deberá tratar a esta persona como tal y se le aplicarán estos porcentajes de retención por haber incumplido los términos de inscripción.

⁸¹⁷ Art. 32 del Acuerdo entre Reino Unido y Suiza.

de la amnistía. A su vez, las autoridades tributarias suizas las transferirán a las Haciendas correspondientes. De este modo se mantiene el secreto bancario⁸¹⁸.

Si el cliente de la entidad financiera suiza quisiera regularizar su situación ante el fisco de su país no accedería al *Final anonymous withholding tax for the future*, porque una vez se cumplen las condiciones para acogerse al *one-off flat rate tax for the past*⁸¹⁹, el contribuyente en cuestión debe comunicar por escrito su elección, entre hacer una declaración voluntaria o utilizar un agente retenedor para que practique la retención explicitada en Rubik y, así, mantenerse en el anonimato. Mientras que respecto del *one-off tax* desaparece la responsabilidad del contribuyente, en el caso de las retenciones anuales solo él, como contribuyente único, respondería ante la Administración por la evasión o el fraude fiscal. Como se ha dicho, el pago del *one-off tax* supone librar al contribuyente de cualquier tipo de responsabilidad que eventualmente le pudiera ser requerida, aunque con la excepción de casos graves de fraude⁸²⁰. No obstante, en el caso de las retenciones –*withholding tax for the future*– la responsabilidad del contribuyente sólo se daría bajo la circunstancia en que las autoridades tributarias británicas o austriacas tuvieran una evidencia clara y directa del incumpliendo de las cláusulas de Rubik. En este supuesto podrían retener las cantidades debidas o devolver el exceso si se hubiere retenido de más⁸²¹.

Podrán actuar como agentes pagadores todas aquellas entidades y personas físicas que “*accept, hold, invest or transfer assets of third parties or merely make payments of income or gains for third parties or secure such payments in*

⁸¹⁸ MARTÍNEZ GINER, L.A., *op. cit.*, p. 19.

⁸¹⁹ “*be a concerned person in accordance with the Agreement; (2) hold assets; (3) with a Swiss paying agent; (4) within the reference dates set by the Agreement*” (OBERSON, X., *op. cit.*, p.12.)

⁸²⁰ “*In regard to a voluntary declaration, the taxpayer concerned authorizes the paying agent to communicate information to the Swiss competent authority, which will in turn transmit it to the foreign authority. The regularization is treated as a voluntary disclosure from the foreign with, in principle, a waiver of prosecution, with the exception of serious cases*” (OBERSON, X., *op. cit.*, p.13)

⁸²¹ Arts. 33.3 y 30.3 de ambos acuerdos.

*the normal course of their business*⁸²². Esta definición da a entender que el agente pagador actúa en nombre y por cuenta ajena, como un representante del contribuyente, que colabora con la Hacienda pública. No se le exige responsabilidad alguna ante ninguna autoridad por el incumplimiento de tales obligaciones, ni tiene que asumir el pago de las retenciones o deudas tributarias no satisfechas. Con lo cual, se observa que también la cláusula de Rubik elimina en la relación tributaria del agente pagador el criterio de responsabilidad⁸²³. Simplemente se hace referencia a la previsión de inspecciones por parte de las autoridades competentes –suizas– para controlar el correcto ejercicio de las funciones del agente⁸²⁴

No obstante lo dicho, un análisis más detenido podría inducir a pensar que, precisamente, por causa de los criterios teóricos del acuerdo Rubik que dificultan la deducción de la obligación principal -al ser el contribuyente quien decide voluntariamente revelar su identidad y el total de sus rentas obtenidas- el agente suizo estaría, en cierto modo, “obligado al pago haya o no llevado a cabo de manera efectiva la retención sobre el sujeto pasivo”⁸²⁵. Por lo que, de ser así, la obligación de retener y transferir que tienen los agentes pagadores suizos se convertiría en una obligación independiente de la principal.

⁸²² Art. 2.1e) del Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation. *Idem* para su homólogo austriaco.

⁸²³ Y es que “la piedra de toque de la cuestión radi[ca] en definir la responsabilidad que corresponde atribuir al contribuyente respecto de la práctica e ingreso de las retenciones y el consecuente vínculo que une, o separa, las relaciones establecidas entre el pagador de los rendimientos y la Hacienda pública, y las que ligan esta última con el contribuyente”. (ROZAS VALDÉS, J.A. “Ficción de retenciones y elevación al íntegro”, en ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ÁLBAREZ BARBEITO, P. *Sujetos pasivos y responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, p. 568.

⁸²⁴ Art. 38 “*The competent authority of Switzerland shall carry out audits to assess whether and how Swiss paying agents fulfil their obligations under this Agreement*” (*Agreement between the Swiss Confederation and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland on cooperation in the area of taxation*).

⁸²⁵ Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas-Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2008, p. 163.

En este orden hipotético se produciría un cambio, una sustitución, del sujeto pasivo que asumiría la obligación de retener e ingresar que implica “el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales sin prever responsabilidad alguna del contribuyente frente a la Hacienda pública”⁸²⁶. Es decir, el agente pagador suizo debería practicar las retenciones pertinentes sobre las rentas generadas en las cuentas y depósitos suizos e ingresarlas directamente en las haciendas británica y austriaca, con independencia de que el contribuyente británico o austriaco hubiera cumplido con la obligación tributaria principal en sus respectivos Estados.

En consecuencia, el agente debería de asumir la responsabilidad sobre la correcta práctica de las mencionadas retenciones, no el contribuyente. Sin embargo, dado el marco legal sobre el que se ha construido el acuerdo, tal y como se ha mencionado en líneas anteriores, el beneficiario efectivo termina siendo el garante final de las retenciones en el caso que las autoridades competentes tengan una evidencia clara, fehaciente y directa de la falta de ingreso de las mismas. Es decir, Rubik traslada la responsabilidad sobre las retenciones al contribuyente británico o austriaco cuando resulta verdaderamente crucial conocer los roles que asume cada parte: ante una inspección que corrobore la falta o la práctica errónea de las retenciones debidas por parte de los agentes retenedores suizos.

2.1.1.- Rubik y la confidencialidad o el secreto tributario

La peculiaridad que define los Rubik estriba en que los Estados firmantes de los acuerdos –a día de hoy Austria y Reino Unido⁸²⁷– desconocen la veracidad

⁸²⁶ Así lo indica Jesús Rogríguez Márquez, haciendo referencia al posicionamiento doctrinal del Prof. Ferreiro (RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.S., “El sustituto en los tributos locales”, en ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ÁLBAREZ BARBEITO, P. *Sujetos pasivos y responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, p.496)

⁸²⁷ El acuerdo Rubik entre Reino Unido y Suiza se rubricó el 6 de octubre de 2011 y el de Austria el 13 de abril de 2012, aunque ambos entraron en vigor el 1 de enero de 2013. En el

de las cuantías transferidas por las retenciones sobre las rentas y ganancias que hayan realizado sus contribuyentes en Suiza. Es decir, desconocen si las cuantías transferidas son reales o ficticias, y, en consecuencia, no pueden certificar que dichas retenciones se hayan practicado correctamente. Esto es así porque ni las autoridades suizas ni los agentes pagadores están obligados a revelar, bajo ningún concepto, el valor total de las posesiones de dichos contribuyentes ni de los beneficios o rentas que les generan. Únicamente están obligados a practicar la correspondiente retención y transferirla⁸²⁸. Ante esta situación resulta lógico preguntarse ¿por qué firmar un acuerdo que implica más un acto de fe que la circulación de datos empíricos? Philip Baker afirmó en su día sobre los acuerdos Rubik que “*budgetary deficits can lead governments to do strange things*”⁸²⁹, réplica que ilustra el estado de la cuestión.

La incertidumbre que genera la perspectiva de falta de información imposibilita certificar a ciencia cierta un exceso o defecto en el gravamen que se le imputa al contribuyente. Del cual, por cierto, se desconoce la identidad. Pues según los criterios teóricos descritos en los acuerdos Rubik no se contempla la potestad de información a terceros, salvo que el propio contribuyente así lo desee y autorice documentalmente. En consecuencia es el contribuyente quien voluntariamente accede a revelarla⁸³⁰, lo que significa que a partir de ese momento dejará de regirse por el método del agente retenedor y pasará a realizar una declaración anual en su país de residencia.

caso de Alemania, el 23 de noviembre de 2013, durante la última fase para la aprobación del acuerdo Rubik del país germano con Suiza, el *Bundesrat* declinó su aprobación por contradecir las directrices políticas tomadas respecto a la transparencia fiscal internacional.

⁸²⁸ Así se especifica el art. 19.1 del acuerdo con Reino Unido y el art. 17 del acuerdo con Austria.

⁸²⁹ Philip Baker da esta respuesta a la pregunta “*Why was the UK Government prepared to abandon its principles and effectively accept that those who have previously been evading tax will be able to escape liability on payment of a lump sum, and that those benefiting from the Agreement could continue to sign false tax returns going forward, secure in the knowledge that the Agreement allowed them to continue not disclosing anonymous bank accounts?*” (Baker, P., *op. cit.*, p.491).

⁸³⁰ Así lo indican los artículos 10 y 22 del acuerdo de Reino Unido y los artículos 8 y 20 del austriaco.

Parece el acuerdo perfecto: Suiza mantiene su secreto bancario –y con él se mantiene el anonimato de los contribuyentes- mientras los Estados firmantes perciben anualmente importantes cantidades de ingresos⁸³¹ sin cotejar la veracidad de las mismas. Mediante estos acuerdos Suiza trató de convencer a la comunidad internacional de que el concepto de retención anónima era equivalente al intercambio automático de información⁸³², para prevenir implantar este sistema⁸³³. Fue justamente la falta de transparencia y esta negativa al intercambio automático de información lo que hizo rechazar el acuerdo a Alemania. Precisamente, debido a la metodología del agente retenedor, se da una posible incompatibilidad de estos acuerdos con la normativa europea, ya que podían contradecir las medidas aceptadas por Suiza al firmar en 2004 el acuerdo con la Unión Europea para aceptar medidas similares a las previstas en la Directiva del ahorro de 2003⁸³⁴.

⁸³¹ El Ministro británico George Osborne pronunció las siguientes palabras el 29 de enero de 2013, una vez entró en vigor el acuerdo Rubik “*Last night HMRC received £340 million from the Swiss government, in the first instalment of a deal we have struck. This is the first time in our history that money due in taxes has flowed to this country from Switzerland, rather than the other way round*”. (REUTERS <http://uk.reuters.com/article/2013/01/30/uk-britain-swiss-tax-idUKBRE90SOLA20130130>).

⁸³² Cfr. GRINDBERG, I., “The battle over Taxing Offshore accounts”, *UCLA Law Review* 60, 2012, 342 ss.

⁸³³ En agosto de 2012 la Asociación de Banqueros Suizos publicó un manifiesto contrario al intercambio automático de información. La Asociación presenta los acuerdos Rubik como una prevención (*Um das zu verhindern*) a este tipo de imposiciones por parte de la comunidad internacional: «*Die EU hat klare Ziele: Sie will auch der Schweiz den automatischen Informationsaustausch aufzwingen und den glasernen Burger schaffen. Um das zu verhindern, hat die Schweiz ein eigenständiges Gegenkonzept entwickelt: die Abgeltungssteuer. Alle Vertragsstaaten akzeptieren diese Losung als dauerhafte Alternative zum Informationsaustausch. Weitere Staaten werden folgen. Zum ersten Mal überhaupt anerkennen ausländische Staaten den dauerhaften Schutz der Privatsphäre der Kunden von Schweizer Banken. Mit einem JA zu den Steuerabkommen kann dieses Modell dauerhaft verankert werden.*» (SWISS BANKERS ASSOCIATION, *Fünf gute Gründe für ein Ja zu den Steuerabkommen*, http://www.swissbanking.org/en/faktenblatt_steuerabkommen_2012.pdf) [Consulta: 14/04/2016].

⁸³⁴ 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, DOUE, 29.12.2004.

El acuerdo firmado entre la Unión Europea y Suiza prevé la figura del agente pagador suizo para que retenga, igual que en la Directiva, un 15% durante los tres primeros años a partir de julio de 2005, fecha de entrada en vigor del Acuerdo, del 20% durante los tres años siguientes y del 35% posteriormente sobre los pagos de intereses realizados en favor de beneficiarios efectivos residentes en un Estado miembro de la Unión Europea. A diferencia de los Estados miembros que tenían un tiempo de adaptación al intercambio automático, el acuerdo no previó dicha cláusula, por lo que pueden mantener el modelo de retención sobre las rentas del ahorro (intereses) utilizando el agente pagador suizo para trasladar dichas retenciones a los Estados miembros correspondientes, a la vez que se mantiene la confidencialidad. Ante esta situación la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios hizo una dura crítica a la firma de estos convenios diciendo que *“regrets that some member States have concluded agreements with third countries which permit the continuance of tax avoidance and tax secrecy”*⁸³⁵. En el mismo sentido, el Comisario Algirdas Šemeta dijo:

“Member States are free to enter into international agreements with non-EU countries. But they must respect EU Law and its principles governing exclusive EU competence. Taking into account their wide scope, the bilateral agreements may also cover aspects already covered by the EU Savings Directive and/or the EU-Swiss agreement [...] Member States must not include into such agreements any area covered by the EU Savings Directive or the EY Savings Agreements with third countries”.⁸³⁶

El problema que creó Rubik fue, por un lado, regular una materia que ya estaba previamente regulada por el Acuerdo entre la Unión Europea y Suiza, motivo por el cual Reino Unido y Austria tuvieron que modificar el protocolo, para

⁸³⁵ COMMITTEE ON ECONOMIC AND MONETARY AFFAIRS, *Annual Tax Report*, 13.01.2012, p.9

http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/peti/dv/econ1345-10/econ1345-10_en.pdf [Consulta: 14/04/2017]

⁸³⁶ ŠEMENTA, A., *Reaching a level playing field for taxation across Europe*, SPEECH/11/709, Strasbourg, 25 October 2011, p.3.

adaptar los niveles de retención practicada a los de la Directiva⁸³⁷. En opinión de la Comisión, por tanto, se podrían mantener los Rubik paralelamente al nuevo acuerdo UE- Suiza porque considera que *“the legal steps to deal with the Rubik agreements ultimately lie with the Member States and the third countries which signed those agreements. Nevertheless, even in the existing Rubik agreements, there is a clause that gives priority to the EU-CH agreement over the Rubik agreement”*⁸³⁸. Sin embargo, en opinión de Pistone, tal medida no basta para dejar de vulnerar el Derecho europeo, ya que *“Despite the clear wording of the carve-out clauses contained in the Protocols to the Rubik Agreements, the predominance of the EU Savings Agreement can be undermined at the level of securing an effective supervision insofar as the absolute protection of anonymity is concerned”*⁸³⁹.

Los dos principales problemas que presenta Rubik son, por un lado, que los Estados miembros no deberían tener competencia para firmar acuerdos con Suiza sobre una materia de la que previamente ya se ha firmado un acuerdo común con la Unión Europea, como expuso muy claramente Pederwiltz, basándose en la contradicción del principio establecido en el artículo 3.2 del TFUE⁸⁴⁰. Y, por otra parte, los acuerdos Rubik siguen una política distinta al

⁸³⁷ Reino Unido, en concreto, las dos enmiendas que tuvo que realizar fueron las siguientes: *“here the taxpayer has paid withholding tax under the EU/Swiss agreement, an additional 13% “tax finality payment” will have to be paid before clearance can be given under the UK/Swiss agreement. This achieves a rate equivalent to the 48% withholding tax charged as set out the original terms of the UK/Swiss agreement. A one-off levy of 40% will be deducted from bank accounts forming part of the estates of -relevant persons who die on or after 1 January 2013 (the date that the UK/Swiss agreement is expected to come into force). There will be no levy if personal representatives authorize Swiss paying agents to disclose details of the accounts to HMRC.”* Austria al utilizar el sistema de retenedor por falta de adaptación de sus estructuras internas al intercambio de información no le hizo falta enmendar el acuerdo original.

⁸³⁸ EUROPEAN COMMISSION, *Expert Group on Automatic Exchange of Information*, Meeting on 15 September 2015, p.3.

⁸³⁹ PISTONE, P., “Exchange of Information and Rubik ...” *op. cit.* p. 222.

⁸⁴⁰ “If the European Union enters into an international agreement with a third country by exercising exclusive external competence, the Member States no longer have the right to conclude such agreements themselves in the area concerned” [...] *“Although this Article was not included in the EC Treaty at the time of the conclusion of the Savings Agreement, it reflects*

camino emprendido por la Unión Europea en materia de transparencia fiscal, ya que “*The Rubik agreements provide for the anonymous levy of a final withholding tax as default option, instead of automatic exchange of información. This shall be contrary to the aim of the Savings Directive.*”⁸⁴¹. Es más, este acuerdo ha tomado una aproximación contraria a la priorización del intercambio de información, conservando el secreto bancario⁸⁴².

El acuerdo entre Suiza y la Unión prevé el intercambio de información siempre y cuando éste sea voluntario y autorizado por parte del beneficiario efectivo, de modo que el agente pagador facilitará la identidad del beneficiario, el volumen de intereses percibidos y el número de cuenta corriente donde se han depositado a las autoridades fiscales de residencia de forma automática una vez al año⁸⁴³. Por el contrario, si el beneficiario efectivo no da su autorización, las autoridades suizas solamente podrán intercambiar información si existen conductas constitutivas de fraude u otros delitos equiparables al fraude según las leyes del Estado reclamante⁸⁴⁴.

Por otra parte, la presión internacional consiguió que en marzo de 2009 el Consejo Federal suizo se viera obligado a eliminar la reserva existente sobre el art. 26, aceptando el acuerdo y firmando los protocolos para enmendar la cláusula de intercambio de información, la cual reza: “*Switzerland reserves its position towards paragraphs 1 and 5. It will suggest restricting the application of this article to information which is necessary for the implementation of the*

previously developed jurisprudence on the implied external competence of the EU, see the AETR case, ECJ, 31 March 1971, Case 22/70, Commission of the European Communities v. Council of the European Communities–European Agreement on Road Transport.” (PETERWILTZ, A., op. cit. pp.502-503..)

⁸⁴¹ JOOSEN, M., “Rubik Agreements”, (eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013, p.255.

⁸⁴² STEWART, M., “Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration”, *World Tax Journal*, núm. 2, 2012, p.169

⁸⁴³ Art. 3.2. del Acuerdo entre la Unión Europea y Suiza.

⁸⁴⁴ Art. 10 del Acuerdo entre la Unión Europea y Suiza. Un matiz importante es que cuando se hace referencia a fraude u otros delitos equiparables, no se hace referencia tanto al fraude fiscal como al origen delictivo o fraudulento de los fondos.

*dispositions of the convention. This reserve will not be applied to cases of tax fraud which is liable to a prison sentence in virtue of the laws of both contracting States*⁸⁴⁵; línea que otros Estados, como Lichtenstein también adoptaron⁸⁴⁶.

No obstante, cabe preguntarse si el diseño de esta tipología de acuerdos, como dice Essers, son una reacción al “poder maquiavélico” que juegan las instituciones. Maquiavelismo que se manifiesta mediante la compra de datos robados de instituciones bancarias, pero que, a su vez, también se manifiesta en Rubik, al incorporar un protocolo que prohíbe a los países firmantes del acuerdo la compra de datos bancarios suizos⁸⁴⁷. Y es que la presión para obtener información ha llevado a adquirir datos por todo tipo de medios, incluso recurriendo a la compra de información.

No obstante lo dicho, es importante recalcar que Rubik incluye una cláusula de intercambio de información solamente para aquellos casos en que el Estado firmante identifique a un contribuyente que está utilizando el sistema de agente retenedor para ocultar su identidad. Pero una simple sospecha no es suficiente, ya que las autoridades responsables deben tener pruebas sólidas conforme a que el contribuyente tiene cuentas o depósitos en Suiza, a parte de que el propio acuerdo limita el número de solicitudes, al objeto de evitar las *fishing expeditions*.

⁸⁴⁵ Modelo de 2005 del CDI de la OCDE.

⁸⁴⁶ PARADA, L., “Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe”, *World Tax Journal*, núm. 2 2015, p.217.

⁸⁴⁷ En este sentido Essers critica este hecho: “*Some Machiavellian elements can also be detected in the Rubik agreements themselves; I refer to the obligation of treaty partners to refrain from criminal investigations in the case of voluntary disclosure and the prohibition on actively buying CD-ROMs with stolen bank information. This is a reaction to the purchase by the tax administrations of countries like Germany and the Netherlands, of (what sometimes is stolen) information on bank accounts held in bank secrecy countries. An intensively debated question in these countries is whether such purchases should be considered as handling of stolen goods by the government and whether such behaviour sits with the rule of law. If these countries are buying and using this information, even if it has been obtained in an illegal way, this would definitely be classed as Machiavellian behaviour.*” (ESSERS, P., “International Tax Justice between Machiavelli and Habermas”, *Bulletin for International Taxation*, February 2014, p.60).

La cláusula de intercambio de información, sin embargo, es limitada ya que no se aplica al *one-off payment* y tampoco si el contribuyente se encuentra bajo el sistema de retención⁸⁴⁸, es decir, solamente si voluntariamente accede a transferir sus datos a su Estado de residencia por parte de los agentes pagadores. En cuanto al uso que puede darse a esta información, los acuerdos Rubik siguen las líneas del Modelo de la OCDE, aunque de forma algo más restrictiva, y es que en principio no se puede usar la información transmitida salvo para efectos fiscales, a menos que la ley de ambos Estados y la autoridad competente que haya facilitado la información autoricen su uso para otros propósitos⁸⁴⁹.

2.1.2.- Rubik como potencial solución temporal

En definitiva, Rubik es un intento interesante de búsqueda de equilibrio entre la privacidad de los contribuyentes y el cumplimiento de los deberes tributarios en los Estados de residencia⁸⁵⁰, que supone un método eficiente de recaudación ya que los agentes pagadores suizos transfieren directamente los impuestos a las autoridades de los Estados de residencia⁸⁵¹. Se trata de un mecanismo, el de la retención, que en opinión de Parada, podía incluso utilizarse como puente para regular las relaciones con países en vías de desarrollo⁸⁵², que no gozan aun de mecanismos fiables de protección de datos.

⁸⁴⁸ Cfr. Arts. 32 del Acuerdo entre Reino Unido y Suiza y art. 33 del Acuerdo entre Austria y Suiza.

⁸⁴⁹ Art.36 del Acuerdo entre Reino Unido y Suiza y art. del Acuerdo entre Austria y Suiza.

⁸⁵⁰ OBERSON, X., *op. cit.*, p. 149.

⁸⁵¹ *"But it shall be pointed out that the Swiss Standard is more effective than the usual automatic exchange of information as foreign taxes are applied directly from the Swiss paying agents, and the relevant tax authorities will receive those taxes automatically. From this point of view, the limited exchange of information according to the Swiss Agreements can be seen as an equivalent to automatic exchange of information if accompanied by an exchange of information clause in the relevant OECD tax treaty, plus, it is more efficient with respect to the enforcement and collection of taxes".* (SEER, R. "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters" *EC Tax Review* 2013/2, p.77)

⁸⁵² PARADA, L. *op. cit.*, p.117.

Y es que, el principal problema de los países en vías de desarrollo es la falta de soporte informático, o sea, de infraestructura para implementar el mecanismo de intercambio automático de información según el estándar. La propia OCDE, en el informe que presentó en 2014 para el G20 reconocía la dificultad de implementar a corto plazo el intercambio automático en países en vías de desarrollo. Concretamente, haciendo mención al World Bank Group apunta los principales problemas que presentan actualmente estos países: "*the urgency of other basic domestic reforms; high costs of information technology infrastructure; human resources needs for analysing and using received data efficiently; difficulty of making legislative changes; and limited awareness of exchange of information practices (especially amongst low income countries, many of which are not Global Forum members and have not yet committed to or been assisted in meeting the standard on EOI on Request)*"⁸⁵³.

Dado que los estándares de protección de datos que requiere la OCDE o la fiabilidad de los sistemas informáticos ante el riesgo de fugas en estos países puede no cumplir con lo que para los países desarrollados se consideran "mínimos" de protección aceptables o necesarios, el intercambio automático de información puede suponer un riesgo o una vía para la obtención de una enormidad de datos que puedan utilizarse para otro tipo de finalidades fuera del ámbito del convenio mediante filtraciones o robo de los mismos.

En un contexto en el que el instrumento principal de transmisión de datos es el previo requerimiento, una restricción de los derechos de los contribuyentes es proporcional, dado que situaciones como las que Meinzer y Knobel describen impiden que pueda llevarse a cabo una justa recaudación de impuestos, dejando impunes ciertas prácticas evasoras. Y es que, *to notify the relevant taxpayer first (...) gives recalcitrant taxpayers enough time to erase evidence or traces of illegal activities and transfer their money, entities and service providers elsewhere. The taxpayer may also have appeal rights, giving the opportunities*

⁸⁵³ OECD, *Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation Final Report To the G20 Development Working Group*, 5 August 2014, p. 12. (<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>).

to delay or eventually foil the exchange of information”⁸⁵⁴. Ahora bien, en un contexto en el que una amplia mayoría de países utiliza un intercambio automático de información, y en el que se tiene acceso a toda la información, este tipo de prácticas (cancelación de la cuenta y fuga de capitales a otro Estado) no tienen sentido, porque, de todos modos, van a ser rastreadas y notificadas. Es en estos contextos en los que precisamente tiene sentido, no tanto la notificación previa, sino el acceso a los propios datos.

Volviendo al contexto actual de transición entre un intercambio previo requerimiento y un intercambio automático, los acuerdos Rubik, aunque son la antítesis de los estándares de transparencia, pueden ser un recurso temporal para facilitar a las Haciendas de los Estados firmantes el ingreso de los supuestos impuestos que, en vez de reclamar y recaudar ellas mismas, lo hacen las autoridades del otro Estado firmante, sobre las cuales, a partir de la firma de un acuerdo Rubik, depositan la confianza para hacerlo⁸⁵⁵. Obviando las cláusulas *one-off payment* pero manteniendo la aplicación del *withholding tax* y la posibilidad de elegir revelar la identidad al Estado receptor de las “retenciones”, Rubik podría funcionar como puente de transición entre la era pre-FATCA (acuerdos bilaterales y sin intercambio automático de información) y la post-FATCA (acuerdos multilaterales con intercambio automático de información), para todos aquellos Estados reticentes a adaptarse desde un primer momento a las exigencias de la OCDE, pero sin negar lo que le

⁸⁵⁴ KNOBEL, A., MEINZER, M., “Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption” *Tax Justice Network*, June 2014, p.21. (<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/AIE-An-opportunity-for-developing-countries.pdf>) [Consulta: 14/04/2017]

⁸⁵⁵ En este sentido Panayi considera que “*it is not inconceivable that such withholding tax agreements may be used in the future by countries with negotiating power which refuse to adopt standards of automatic exchange of information*”. Por lo que Estados en vías de desarrollo o paraísos fiscales que quieren seguir manteniendo ciertos privilegios informativos pueden usar este tipo de convenios (*agreements may be used in the future by countries with negotiating power which refuse to adopt standards of automatic exchange of information*, p. 16)

corresponde a cada uno, es decir, el pago de los impuestos debidos en las arcas de los Estados de residencia⁸⁵⁶.

Como se ha mencionado antes, el hecho de que no se tenga un mecanismo jurídico externo a la Administración suiza que permita examinar la veracidad de las cantidades transferidas, que no sea la pura confianza en los agentes suizos y presente varios agujeros legales fuertemente criticados⁸⁵⁷, hace que Rubik no pueda ser un modelo sostenible en el tiempo. Aunque estos agujeros meramente técnicos, con las pertinentes modificaciones y enmiendas podrían remediarse, Rubik en sí mismo va a contracorriente del estándar de transparencia que ha ido progresivamente implantándose y que es necesario para un buen funcionamiento del sistema tributario actual. Se trata de un acuerdo que aventaja a los contribuyentes frente a las administraciones pero, aun y ser un intento de avance en el comprometido ámbito de la transparencia fiscal, no supone una alternativa al gusto del estándar de la OCDE sobre intercambio automático de información. Es posible que en un futuro los acuerdos en vigor terminen derogándose, aunque hasta día de hoy siguen en funcionamiento, en paralelo con los acuerdos de intercambio de información.

En definitiva, mediante un compromiso firme de adaptación y resolución de los problemas antes expuestos, durante un período de tiempo limitado, Rubik

⁸⁵⁶ “Thus, despite criticism of it, the Rubik and the Withholding tax regime can be a transitional arrangement for developing countries to engage an effective exchange of information, until they develop relevant capacity and put in place proper mechanisms to ensure the confidentiality of exchanged information. (BAISALBAYEVA, K. “Counteracting tax evasion and avoidance (focus on non-compliance by high-net-worth individuals”, en PETRUZZI, R., SPIES, K., (Eds.) *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, Viena: Linde Verlag, 2014, p. 385.

⁸⁵⁷ Joosen resume detalladamente qué preceptos de Rubik presentan esos agujeros, los cuales pueden resumirse en: “opaque asset structures, insurance wrappers, safe deposit boxes, foreign branches, other forms of income y source state-base trustees”. (Joosen, M., *op. cit.*, pp.257-258.) Véase también, TAX JUSTICE NETWORK, *The UK-Swiss tax agreement: Doomed to fail*, October 21, 2011. http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_1110_UK-Swiss_master.pdf [Consulta 14/04/2017].

puede percibirse como una alternativa más económica⁸⁵⁸, menos agresiva y generadora de mayor confianza en estos Estados reticentes a aplicar los estándares de transparencia o en aquellos Estados en vías de desarrollo que no gozan de los recursos, la estructura o la protección, seguridad y confidencialidad suficientes como para poder llevar a cabo un intercambio automático de información fiscal con todas las garantías de salvaguarda. Y es que todo sistema tributario debe sustentarse sobre el principio de confianza legítima, una confianza que no es gratuita y que debe labrarse.

2.2.- FATCA

En respuesta a los escándalos de evasión y fraude fiscal revelados durante el 2008, vinculados a contribuyentes norteamericanos que ocultaban rentas en instituciones financieras situadas en territorios de escasa transparencia fiscal, como son Liechtenstein o Suiza, el Gobierno de Estados Unidos creó el *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). Con anterioridad a FATCA el sistema para el intercambio de información se valía de los *Qualified Intermediaries* (QI). Pero este sistema tuvo que modificarse forzosamente debido a los vacíos legales y las deficiencias que presentaba⁸⁵⁹. Los acuerdos de QI no estaban especialmente bien diseñados para proporcionar información al Gobierno de los Estados Unidos sobre sus contribuyentes.

El caso es que, tal y como se concibieron, el alcance de su acción quedaba únicamente limitado al requerimiento de información a entidades financieras extranjeras –firmantes del acuerdo– sobre cualquier renta de origen estadounidense en aquellos casos en que el cliente fuera originario de Estados Unidos. O, cuando el cliente fuera extranjero⁸⁶⁰, los criterios que regían el

⁸⁵⁸ Cfr. CAVELTI, L. U., “Automatic Information Exchange versus Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation”, *WORLD TAX JOURNAL*, Vol. 5, núm. 2, 2013, pp. 207-209.

⁸⁵⁹ Cfr. HARVEY, J.R., “Offshore accounts: insider’s summary of FATCA and its potential future”, *Villanova Law Review*, núm57, 2012, pp. 475-479.

⁸⁶⁰ Cfr. MORSE, S.C. *op. cit*, pp. 532.

acuerdo sólo permitían acreditar si se había practicado correctamente la *U.S. withholding tax* (retención) sobre las rentas generadas por los activos de fuente estadounidense depositadas en las cuentas de estas entidades. Básicamente, "*foreign financial institutions that became QIs agreed to determine the identity of their clients, but they did not have to report the identities of non-U.S. clients, including corporations, to the IRS as long as they concluded that the proper amount of U.S. tax was withheld on U.S.-source payments to the non-U.S. clients*"⁸⁶¹.

Mediante este sistema se prescindía de las rentas obtenidas fuera de Estados Unidos. Por falta de concreción en la normativa, o de extensión de la normativa a otros supuestos ilícitos, no se aplicaba siquiera la *teoría del levantamiento del velo* a sociedades pantalla (*Shell Entities*) que podían encubrir a potenciales contribuyentes estadounidenses. A consecuencia de estos vacíos legales –o aprovechándose de su existencia– los contribuyentes tendían a abandonar las inversiones en EE.UU. y a ocultarse tras la pantalla protectora de sus activos depositados en el extranjero. Estos casos de elusión y evasión se realizaban en connivencia con las entidades financieras extranjeras, ya que estas entidades no estaban obligadas a revelar quien era el beneficiario efectivo (*beneficial owner*)⁸⁶² de las rentas. Frente a semejante contexto de abuso del Derecho es comprensible que el Gobierno estadounidense decidiera reformar estrictamente la normativa de intercambio de información.

Antes de la reforma FATCA cualquier entidad financiera extranjera (*foreign financial institutions* - FFI) que firmara un acuerdo de QI se convertía automáticamente en intermediario cualificado, asumiendo las obligaciones implícitas a dicha función. El intermediario tenía que revelar la identidad de los estadounidenses titulares de cuentas directamente al IRS⁸⁶³. Pero no le

⁸⁶¹ BLANK, J.D.; MASON, R, "Exporting FATCA", *Law & Economics Research Paper Series Working Paper, nº 14-05, New York University Research School of Law NYU Center for Law, Economics and Organization*, p. 1245. <http://ssrn.com/abstract=2389500>

⁸⁶² Cfr. HARVEY, J.R., *op. cit.*, p.474.

⁸⁶³ Cfr. MORSE, S.C. "Qualified Intermediary or Bust?", *Tax Notes*, Vol. 124, núm.5, 2009, pp. 471-472.

competía al intermediario el practicar retenciones a sus clientes de EE.UU. como estaría obligado a hacer un retenedor. Por tanto, desde el momento en que no existía una obligación de retener, tampoco se generaba una responsabilidad para con su omisión. Por lo que el intermediario cualificado era un colaborador de la Hacienda pública, siendo el *U.S. withholding agent*⁸⁶⁴ quien debía proceder con tal obligación⁸⁶⁵. El modelo FATCA cambió radicalmente esta orientación.

FATCA se aprobó en 2010 por el Congreso de los Estados Unidos con el fin de requerir a “*non-U.S. financial institutions [foreign financial institutions (FFI)] to tell the U.S. government about their US account holders*”⁸⁶⁶ ya que “*the status quo was a presumption that under banking secrecy rules, once assets were in foreign accounts there would be no disclosure unless the US accountholder chose to volunteer information*”⁸⁶⁷. Con la implementación de FACTA las instituciones financieras extranjeras pasan de ser “facilitadores” de información⁸⁶⁸ a retenedores de los clientes y de las rentas de fuente estadounidense.

⁸⁶⁴ Para el IRS: *You are a withholding agent if you are a U.S. or foreign person that has control, receipt, custody, disposal, or payment of any item of income of a foreign person that is subject to withholding. A withholding agent may be an individual, corporation, partnership, trust, association, or any other entity, including any foreign intermediary, foreign partnership, or U.S. branch of certain foreign banks and insurance companies. You may be a withholding agent even if there is no requirement to withhold from a payment or even if another person has withheld the required amount from the payment.* (IRS <http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Withholding-Agent>) [Consulta 14/04/2017]

⁸⁶⁵ *Ibidem*, p.474.

⁸⁶⁶ MORSE, S.C., “Tax Compliance and Norm Formation Under high-Penalty Regimes”, *Connecticut La Review*, núm. 44, 2012, , p. 722.

⁸⁶⁷ KELECHAVA, E. “FATCA’s New Look”, *International Tax Review*, núm. 21, 2010, p. 18.

⁸⁶⁸ Según Soler Roch, M.T., los deberes de colaboración con la Administración son propios del “retenedor”, por su condición de colaborador, que no de sustituto. (SOLER ROCH, M.T. “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Civitas, *Revista española de derecho financiero*, núm.25, 1980 p.40).

A grandes rasgos, FATCA se diseñó para funcionar a través de un agente retenedor –U.S. *withholding agent*– que está obligado a practicar una “retención” del 30% de aquellos pagos hechos a una FFI, a menos que dicha institución haya firmado previamente un acuerdo voluntario para transferir a los EE.UU. información sobre los beneficiarios efectivos de sus cuentas y depósitos⁸⁶⁹. La filosofía del agente pagador-retenedor también se aplica en FATCA, pero, a diferencia de RUBIK, la naturaleza de la retención practicada difiere de la retención del modelo suizo. Cuando FATCA se aprobó, solamente se previó un único tipo de modelo. Dicho modelo no contemplaba una reciprocidad entre ambos Estados firmantes, sino que la información solamente podía transferirse de forma unilateral de las FFI hacía los Estados Unidos⁸⁷⁰.

Cuando las FFI acceden a colaborar con el IRS deberán cumplir únicamente con la potestad tributaria de información sobre terceros, estas entidades se denominan *Participating FFIs*. Dichas entidades se ven obligadas a retener el 30% sobre ciertos pagos que se realicen a clientes de una FFI colaboradora que se nieguen a colaborar con el IRS en los términos del deber de información exigidos por FATCA⁸⁷¹. Estos clientes se convierten en *recalcitrant account holders*. En este supuesto, el IRS establece que será responsabilidad del U.S. *withholding agent* la de retener el 30% sobre ciertos pagos realizados en cuentas de una FFI colaboradora que pertenezcan a estos contribuyentes recalcitrantes⁸⁷². Por otra parte, cuando una FFI no se halla vinculada al IRS⁸⁷³,

⁸⁶⁹ HATTEN-BOYD, L., “FATCA: Will This Penal Withholding Regime Have Its Intended Effect?” *International Tax Journal*, Vol. 36, 2010, p.33 y ss.

⁸⁷⁰ S. C. MORSE, *op. cit.*,p. 700-701.

⁸⁷¹ Véase la Section 1471-5 (g) del Internal Revenue Code.

⁸⁷² En principio indica el código en su sección 1471 (a) *In the case of any withholdable payment to a foreign financial institution which does not meet the requirements of subsection (b), the withholding agent (estadounidense) with respect to such payment shall deduct and withhold from such payment a tax equal to 30 percent of the amount of such payment.* Pero añade en su apartado (b) (1) *The requirements of this subsection are met with respect to any foreign financial institution [...] (D) to deduct and withhold a tax equal to 30 percent of— (i) any passthru payment which is made by such institution to a recalcitrant account holder or another foreign financial institution which does not meet the requirements of this subsection, and (ii) in the case of any passthru payment which is made by such institution to a foreign financial*

es decir, no quiere cooperar en la aportación de información sobre sus clientes estadounidenses, la normativa advierte a dicha FFI que deberá afrontar una “retención” del 30% sobre ciertos pagos de fuente estadounidense que se le hayan ingresado⁸⁷⁴.

Se observa, entonces, que FATCA traslada la “obligación de retener” de los *U.S. withholding agents* a las entidades financieras no colaboradoras. Mediante este sistema, y bajo el estímulo de liberar a dichas entidades de la obligación de retener, FATCA presiona directamente a las entidades financieras no colaboradoras a firmar los acuerdos: “*each Reporting [FATCA Partner] Financial Institution will be treated as complying with, and not subject to withholding under, section 1471 of the U.S. Internal Revenue Code*”⁸⁷⁵. La traslación de la responsabilidad de retener del *U.S. withholding agent* hacia la entidad financiera extranjera no colaboradora hace que ésta asuma la responsabilidad de practicar la retención pertinente del 30% que deberá ingresar en el IRS⁸⁷⁶. En caso de no practicarse la retención, esta entidad deberá responde de este 30% en virtud del *Internal Revenue Code* americano.

Cuando se incumpla con el deber de informar que les exige FATCA ambos sujetos serán sancionados con la retención del 30% descrita en el epígrafe anterior. Se puede decir, entonces, que la naturaleza del gravamen del 30%,

institution which has in effect an election under paragraph (3) with respect to such payment, so much of such payment as is allocable to accounts held by recalcitrant account holders or foreign financial institutions which do not meet the requirements of this subsection.

⁸⁷³ Véase Section 1471 a) i b) de Internal Revenue Code de 1986.

⁸⁷⁴ “*Unless otherwise exempt, FFIs that do not both register and agree to report face a 30% withholding tax on certain U.S.-source payments made to them*” (IRS, <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Information-for-Foreign-Financial-Institutions>) [Consulta 14/04/2017].

⁸⁷⁵ Cfr. Art. 4.1.d) FATCA Model 1. FFI agreement for Participating FFI and Reporting Model 2 FFI

Notice 2013-69.

⁸⁷⁶ “*withhold and pay over to the IRS 30-percent of any payments of U.S. source income*” IRS <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Summary-of-Key-FATCA-Provisions> [Consulta 14/04/2017]

que se le deberá practicar al contribuyente recalcitrante o le será exigible a una FFI, se asemeja más a una penalización por incumplir con el deber de información por parte del contribuyente, y/o a la falta de adhesión a la lista del IRS como entidad colaboradora encargada de informar sobre terceros⁸⁷⁷, que propiamente a una retención, entendida como tal, al contrario de lo que ocurre con Rubik.

Por esto antes se ha mencionado la diferencia en la naturaleza del gravamen previsto en FATCA, ya que RUBIK o la retención prevista en la Directiva del ahorro se pueden considerar obligaciones a cuenta de la principal, ya que la obligación de retener está vinculada a la existencia de una obligación principal⁸⁷⁸. Sin embargo, en FATCA este gravamen del 30%, tanto si es practicado por el *U.S. withholding agent* como por la FFI, no puede equipararse al concepto de retención a cuenta sobre las rentas que entiende el sistema español porque tal “retención” se practica sobre los pagos satisfechos a una entidad financiera extranjera.

Al tratarse de pagos se está hablando de transferencias, que no rentas generadas en la propia institución financiera extranjera. Luego, no se puede considerar el 30% de *Withholding Tax* como una obligación a cuenta de los impuestos americanos sobre la renta (*Income Tax* o *Corporate Tax*) sino que actúa como una obligación tributaria distinta del supuesto de anticipo del pago del impuesto sobre la renta adeudado por el destinatario de la renta⁸⁷⁹. Este es

⁸⁷⁷ “FFIs that do not both register and agree to report face a 30% withholding tax on certain U.S.-source payments made to them” (IRS, <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Information-for-Foreign-Financial-Institutions>)

[Consulta 14/04/2017]

⁸⁷⁸ En el caso de la Directiva es muy claro. En el caso de Rubik pueden existir dificultades dada la dualidad de sistemas (intercambio de información o uso del agente retenedor). Ambos sistemas se prevén para que haya una retención sobre las rentas generadas durante el año, la diferencia estriba en que si hay transparencia o no dicha retención la practicará el agente retenedor suizo o las autoridades competentes.

⁸⁷⁹ *Although FATCA withholding is at 30%, it applies to different types of income than the current U.S. withholding regime and it applies regardless of statutory or treaty exemptions or reductions.* (DELOITTE, *FATCA Frequently Asked Questions*, Deloitte Developement LLC p.5

el motivo por el cual el contribuyente norteamericano no podrá deducirse el pago de la retención satisfecha en el marco de los acuerdos FATCA por la entidad extranjera en su declaración anual del *Income Tax* o del *Corporation Tax* si se trata de una persona jurídica.

Esta infracción prevista por FATCA se tipificaría de obstrucción por falta de presentación de los datos. Luego, si el pago de este 30% es una sanción, con más razón la retención de este gravamen no puede ser considerada como una obligación a cuenta de la principal. Por otro lado, al practicar tal retención sobre transacciones a cuentas de contribuyentes no colaboradores o a cuentas de entidades extranjeras no colaboradoras, puede parecer una especie de impuesto sobre transacciones financieras de un 30% cuya base imponible sería el importe de cada pago realizado al extranjero, cuyo contribuyente sería el ciudadano norteamericano recalcitrante o la FFI no colaboradora. A lo que se concluye que el *Withholding Tax* previsto por FATCA, en cualquier caso que sea su naturaleza, se exige independientemente de la retención a cuenta sobre el *U.S. Income Tax*.

Dejando la naturaleza del gravamen a un lado, y centrando la atención propiamente en las cláusulas para el intercambio de información se deduce que el primer modelo de FATCA no respetaba la bilateralidad abogada por todos los convenios firmados hasta la fecha, a excepción de RUBIK cuyo mecanismo ya no contempla, en sí, el intercambio de información, a menos que sea voluntario. Este unilateralismo y la extensión extraterritorial del derecho estadounidense le valieron a FATCA múltiples críticas⁸⁸⁰, ya que al firmar el acuerdo, sus cláusulas se basan y aplican lo establecido en los apartados 1471 a 1474 del Capítulo 4 del *U.S. Tax Code* dedicado a impuestos para obligar a

http://www.deloitte.com/assets/dcom-unitedstates/local%20assets/documents/tax/us_tax_fatca_faqs_061711.pdf

[Consulta: 14/04/2017]

⁸⁸⁰ Blank y Mason; recogieron el número de adjetivos que recibió FATCA: “aggressive” “audacious” “egregious,” “draconian,” and “devastatingly destructive”. (BLANK, J.D.; MASON, R, *op. cit*, p.1246).

informar sobre ciertas cuentas extranjeras⁸⁸¹. Es decir, se aplica derecho estadounidense en el extranjero. Y es que la unilateralidad basada en un principio coercitivo como plantea FATCA debe entenderse como un antónimo a la buena gobernanza desde el momento en que no adopta un pleno intercambio de información recíproco⁸⁸².

Dado el número de prejuicios y críticas al sistema, los Estados Unidos tuvieron que modificar la política de intercambio de información seguida por FATCA e introducir una cláusula bilateral o multilateral de intercambio de información. Este cambio de orientación se llevó a cabo mediante la introducción de los *Intergovernmental Agreements* (IGAs) y la firma del *Joint Statement* con Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido. El *Joint Statement* firmado el año 2012 entre EE.UU. y estos países de la Unión Europea sirvió como precedente para la introducción de los IGAs. Básicamente el acuerdo trató de solucionar las principales problemáticas que presentaba el modelo FATCA original, aunque aplicado de forma multilateral, de modo que todos los países firmantes pudieran proceder al intercambio de información entre ellos⁸⁸³.

⁸⁸¹ § 1471. Withholdable payments to foreign financial institutions, § 1472. Withholdable payments to other foreign entities, § 1473. Definitions, § 1474. Special rules.

⁸⁸² *But FATCA would not require the U.S. Government to provide to foreign governments information about financial accounts in the United States held by residents of those foreign countries. When FATCA was enacted in March 2010 the U.S. Government apparently expected that some foreign governments would also enact FATCA-type legislation, but that did not happen. (The U.S. Government Accountability Office issued a report in September 2011 indicating that the U.S. Government already exchanged information automatically with twenty-five (unidentified) income tax treaty partners, though this information exchange does not cover bank deposit interest nor income covered by the U.S. Qualified Intermediary Program) (TAX JUSTICE NETWORK, FATCA: progress towards automatic information exchange, <http://taxjustice.blogspot.com.es/2012/03/fatca-progress-towards-automatic.html>) [Consulta 14/04/2017].*

⁸⁸³ Cfr. SERRAT ROMANÍ, M., op. cit.,

2.2.1.- IGA 1 y IGA 2: Diferencias

El primer modelo de IGA no convenció a ciertos Estados debido a las exigencias de las cláusulas de intercambio de información. Por este motivo en la actualidad existen dos modelos de FATCA IGAs⁸⁸⁴, con la particularidad que ambos modelos están adaptados a las circunstancias propias que puedan darse en el país firmante, según la tipología de acuerdos de intercambio de información o de Convenios de Doble Imposición que hubieran firmado en el pasado. Es decir, habrá diversas modalidades de FATCA IGA 1 y 2 según los Estados firmantes deseen reciprocidad en el intercambio de información - inspirado en el *Joint Statement*- y según los Estados firmantes tuvieran con Estados Unidos acuerdos previos o Convenios de doble imposición previos con cláusula de intercambio de información⁸⁸⁵.

Y es que el unilateralismo característico del primer prototipo de FATCA que se caracterizaba por obligar a autoridades o personas jurídicas, como son las instituciones financieras situadas en territorio extranjero, mediante legislación interna estadounidense a intercambiar información sobre ciudadanos estadounidenses⁸⁸⁶, obligó a modificar las agendas de política fiscal del resto de países. Esta medida de carácter extraterritorial influyó en las demás legislaciones fiscales con un efecto dominó, ya que obligó a adaptar la

⁸⁸⁴ “Yet due to difficulties in implementing FATCA abroad, Treasury has entered into several “intergovernmental” agreements (IGAs) to essentially bypass the hurdles and even gone so far as to draft model IGAs with the intent of streamlining their enactment globally” (CHRISTIANS, A., “The dubious Legal Pedigree of IGA’s (And Why it Matters), *International Tax Notes*, Vol. 69, núm. 6, 2013, p.565).

⁸⁸⁵ Existen 5 modelos de FATCA IGA. Del Modelo 1 hay 3 versiones: Reciprocal Model 1A Agreement, Preexisting TIEA or DTC; Nonreciprocal Model 1B Agreement, Preexisting TIEA or DTC; Nonreciprocal Model 1B Agreement, No TIEA or DTC. Del Modelo 2 hay 2 versiones: Model 2 Agreement, Preexisting TIEA or DTC, Model 2 Agreement, No TIEA or DTC.

⁸⁸⁶ “To enact the unilateral FATCA legislation that requires foreign financial institutions (FFIs) that receive US-source payments to report US account holders and certain US owners of foreign-entity account holders to the Internal Revenue Service (IRS)” (SOMARE, M., WHÖRER, V., “Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which Is Preferable?”, *Bulletin for International Taxation*, August 2014, p. 89).

legislación interna para dar cabida a la norma estadounidense. Esta cabida pasa por el modelo IGA 1 en que las autoridades fiscales de los Estados firmantes de un acuerdo FATCA modelo 1 se basan en el diálogo y la cooperación entre administraciones tributarias⁸⁸⁷.

A fin de profundizar en las diferencias entre los modelos IGA 1 y 2, hay que empezar por decir que los IGA Modelo 2 son prácticamente idénticos a la primera propuesta de FATCA. Como principal característica los países bajo el Modelo 2, que son muy pocos⁸⁸⁸, no vinculan directamente a sus entidades. Éstas, en cambio, tienen que firmar un *Foreign Financial Institution Agreement* para darse a conocer como *participating* con el IRS, a fin de tener un trato diferencial con las no colaboradoras⁸⁸⁹; de modo que son las propias entidades las que directamente transfieren la información al IRS⁸⁹⁰ una vez se han comprometido individualmente mediante el *FFI Agreement*.

⁸⁸⁷ Como ya se ha comentado antes “Reconociendo los problemas asociados al carácter extraterritorial de la medida, en junio de 2012, los EE.UU. junto con los países del Grupo de los Cinco (G5) —Alemania, España, Francia, Italia y el Reino Unido— emitieron una declaración conjunta y acordaron firmar un IGA, bajo el cual las instituciones financieras extranjeras cumplirán con sus obligaciones de Fatca reportando a sus respectivas autoridades tributarias la información de las cuentas estadounidenses, la misma que luego será intercambiada automáticamente entre los gobiernos.” (PECHO TRIGUEROS, M.E., *op. cit.*, p.35)

⁸⁸⁸ En la actualidad han firmado con EE.UU. un modelo FATCA IGA 2: Armenia (Agreement in substance 30-6-2014), Austria (in force 12-9-2014), Bermudas (in force 19-8-2014), Chile (signed, not in force 30-6-2014), Hong Kong (in force 7-6-2016), Japón (11-6-2013), Iraq (Agreement in substance, 30-6-2014), Japón (In effect 11-6-2013), Macao (signed, not in force 20-11-2014), Moldavia (In force 21-1-2016) y Nicaragua (Agreement in substance, 30-6-2014), Paraguay (Agreement in substance, 30-6-2014), San Marino (in force, 30-8-2016), Suiza (In force 6-2-2014), Taiwan (Signed, 30-6-2014).

⁸⁸⁹ “This notice provides guidance to foreign financial institutions (FFIs) entering into an FFI agreement with the Internal Revenue Service (IRS) under section 1471(b) of the Internal Revenue Code and § 1.1471-4 of the Treasury Regulations¹ (the FFI agreement) to be treated as *participating FFIs*.” (IRS, FFI agreement for Participating FFI and Reporting Model 2 FFI, Notice 2013-69, p.1).

⁸⁹⁰ Art. 2.1. del Modelo 2 IGA.

Por otra parte, la diferencia del art. 2 del Modelo IGA 1 que incluye la cláusula de “reciprocidad”, es que se puede visualizar que en el art. 2 del Modelo IGA 2 esta cláusula de intercambio de información no se incluye siguiendo el estándar de FATCA para el intercambio⁸⁹¹. El modelo IGA 2 sigue manteniendo parte de esa unilateralidad primeriza que caracterizaba FATCA. Los Estados firmantes de un IGA 2 simplemente eluden la obligación de las autoridades tributarias de recolectar y facilitar la información a las autoridades estadounidenses; de modo que ceden esta obligación a las entidades financieras situadas en su territorio (*participating FFI* que así lo hayan comunicado a las autoridades estadounidenses), causándoles un coste extraordinario. Como bien dice Dharmapala, una de las consecuencias que FATCA ha provocado sobre las instituciones financieras ha sido la subida de costes a sus clientes estadounidenses para mantener la infraestructura de comunicación automática de información con los Estados Unidos⁸⁹². En otras actuaciones, las propias entidades financieras se han decidido a no abrir cuentas u ofrecer productos especiales a este tipo de clientes. Un claro ejemplo es el caso del grupo HSBC, que en un comunicado global sobre FATCA dice lo siguiente:

“The HSBC group may not open new accounts or offer additional products and services to customers who choose not to comply with HSBC’s requests for documentation to establish a customer’s status under FATCA. HSBC may exit the relationship with customers who decide not to provide the necessary information and documentation. HSBC may also need to report information about customers who do not provide the required documentation to us. In addition, we may also be

⁸⁹¹ SOMARE, M., WHÖRER, V., p. cit. p.98.

⁸⁹² Cfr. DHARMAPALA, D., “Cross-Border Tax Evasion under a Unilateral FATCA Regime”, *CESIFO Working Paper n° 5863 Category 1: Public Finance*, April 2016, p. 2. En esta línea sigue Dharmala siguiendo que “Assuming a competitive financial sector, this correspondingly raises the fees charged by FFIs to accountholders. Consequently, taxcompliant behavior – such as investing via the domestic financial sector – becomes more costly for F residents. In contrast, USFIs face only one set of information reporting requirements – that of the US – and so their costs are unchanged by the unilateral FATCA system” (DHARMAPALA, D. op. cit., p.24).

*required to withhold tax on certain US-source payments coming into your account.*⁸⁹³

Las entidades financieras, deben, pues identificar las *U.S. accounts* mediante un procedimiento de *due diligence* bajo las normas del Anexo I y, así, mandar dicha información directamente al IRS. No obstante, puede haber cuentas clasificadas como *non-consenting U.S. accounts*, bien porque la legislación interna del Estado firmante no permite revelarlas, bien porque el propio titular de la cuenta no lo consiente⁸⁹⁴ con lo cual el titular se convierte en un titular recalcitrante⁸⁹⁵. Ante estos casos, las FFI que se hayan dado a conocer como *participating*, tienen la obligación de practicar una retención del 30% sobre los pagos que se realicen en dichas cuentas, tal y como menciona el art.1471.b.D) del *U.S. Tax Code* o bien sobre los pagos que se destinen a una FFI no colaboradora⁸⁹⁶.

Sin embargo, cuando dentro de las *Participating FFI* haya una *non-consenting U.S. account* porque su cliente, titular de la cuenta, se haya negado a facilitar la información, entonces tal FFI colaboradora retendrá el 30% de los pagos que se reciban en dicha cuenta⁸⁹⁷. Aunque también puede producirse el cierre de la cuenta de esta persona, cuando esta se niegue a revelar detalle alguno sobre su identidad y situación financiera. Es decir, FATCA, mediante el Modelo IGA 2,

⁸⁹³ Véase el punto 25 de HSBC, FATCA Frequently Asked Questions, <http://fatca.hsbc.com/en/frequently-asked-questions>

⁸⁹⁴ “*Non-Consenting U.S. Account*” [...]the laws of [FATCA Partner] prohibit the reporting required under an FFI Agreement absent consent of the Account Holder, (iii) the Reporting [FATCA Partner] Financial Institution has sought, but was unable to obtain, the required consent to report or the Account Holder’s U.S. TIN (Taxpayer Identifying number).

⁸⁹⁵ Art. 3.2.b) Modelo FATCA IGA 2.

⁸⁹⁶ “[...] a reporting Model 2 FFI must comply with the terms of the FFI agreement by fulfilling the responsibilities of a participating FFI provided in the FFI agreement (as generally described in section III(01)(A) of this notice), which includes, for example, the requirement to withhold on withholdable payments made to recalcitrant account holders and nonparticipating FFIs.” (IRS, FFI agreement for Participating FFI and Reporting Model 2 FFI Notice 2013-69, p.6. <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-69.pdf>).

⁸⁹⁷ Cfr. FFI agreement for Participating FFI and Reporting Model 2 FFI Notice 2013-69, p. 24 y art. 3.2 del Modelo IGA 2.

que se aplica directamente sobre las entidades financieras que así lo deseen, tiene la previsión legal de obligar a estas entidades al cierre de cuentas de ciudadanos estadounidenses que sean recalcitrantes. Esta es una diferencia importantísima respecto al modelo IGA 1, que no prevé en su redacción el cierre de cuentas⁸⁹⁸.

El Modelo IGA 2 se podría encajar en lo que se denomina en el ámbito del Derecho internacional público “unilateralismo legal”, es decir como dice García San José “la acción unilateral del Estado está acompañada de una pretensión de legalidad –pese a no haber seguido el cauce legalmente previsto para llevar a cabo dicha acción- y cuya justificación se busca en el cumplimiento de requisitos sustantivos de legalidad, en particular, poniendo énfasis en la irresistible y urgente importancia del acto sustantivo, por el hecho de haber incurrido el cauce legalmente establecido para ello”. O en el denominado unilateralismo legal indirecto. “la acción originaria del Estado se origina y desarrolla en su ámbito interno pero persigue efectos más allá de su jurisdicción territorial”⁸⁹⁹. FATCA se concibió en un momento de crisis financiera por los Estados Unidos y para satisfacer los intereses de los Estados Unidos. Y es que como dice Rubinfeld, “*American unilateralism is far from new. The United States has been unilateralist since the country was founded although, historically, U.S*”⁹⁰⁰.

Sin embargo, se trata de un proyecto que si bien nació como política unilateral, ha terminado derivando hacia una reconstrucción de la política fiscal global, que ha aceptado y modificado el estándar de intercambio de información en todo el mundo. La justificación de este unilateralismo reside en que, en primer

⁸⁹⁸ Salta a la vista en los puntos 24 y 46 del documento DELOITTE, op. cit. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/il/Documents/financial-services/fatca_faqs_fsi_services.pdf

⁸⁹⁹ GARCÍA SANJOSÉ, D., “Unilateralismo y multilateralismo como conceptos de geometría variable en la sociedad internacional poscontemporánea”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm.15, 2008, pp. 2 y ss.

⁹⁰⁰ RUBENFELD, J., “Unilateralism and Constitutionalism”. *Faculty Scholarship Series. Paper 1553*, 2004.p. 1973.

lugar, en buena medida, se ha reconducido hacia un bilateralismo o multilateralismo en el intercambio de información⁹⁰¹; y, en segundo lugar, en que los Estados que han decidido adoptar un IGA 2 son conscientes de que las reglas de juego de la política fiscal han cambiado y que, por tanto, si bien sus autoridades no quieren participar totalmente en las mismas, deciden ceder parte de su soberanía fiscal para combatir prácticas financieras que perjudican a otros Estados. Y es que en este sentido el “*unfriendly unilateralism*” puede provocar el refuerzo de ciertos regímenes legales al introducir obligaciones sustantivas de forma más rigurosa, como es la obligación de declarar información financiera y personal que tienen las entidades financieras extranjeras al implementar FATCA. En este sentido, como dice Hakimi, “*using unfriendly unilateralism—including disobedient measures—in lawmaking sometimes benefits the international legal order itself*”⁹⁰².

Siguiendo con las diferencias empíricas entre el modelo 2 y el modelo 1, hay que resaltar que el Modelo 2 se caracteriza por incluir o cláusulas de confidencialidad o de intercambio de información. Dicho Modelo contempla dos supuestos distintos, según el país firmante tuviera o no un acuerdo de intercambio de información firmado o un CDI que incluyera la cláusula del artículo 26. En el caso de que dicho país tuviera uno de estos acuerdos con los EE.UU., el artículo 7 simplemente contempla la continuidad en la colaboración recíproca en la recaudación e intercambio de información -ya que el intercambio de información por el artículo 26 de un CDI es recíproco para los dos países firmantes- sobre *U.S. accounts* de residentes en el país firmante. La

⁹⁰¹ En este sentido Martos Belmonte, considera que “el éxito de todo el proyecto, que pasaba por que fuera de aplicación generalizada a nivel global, se veía comprometido si no se cambiaba de un enfoque unilateral a otro multilateral. Pero para ello era necesario que otros países con relevancia internacional participaran voluntariamente en dicho enfoque multilateral, participación que no podía sustentarse exclusivamente en el ofrecimiento de una ventaja comparativa para las instituciones financieras de dichos países.” (MARTOS BELMONTE, P., FATCA, un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal”, *Crónica Tributaria* núm 155, 2015, p. 136).

⁹⁰² HAKIMI, M. “Unfriendly Unilateralism”, *Harvard International Law Journal*, Vol. 55, núm.1, 2014, pp. 125-126.

peculiaridad para los Estados que hayan firmado este Modelo 2, es que las FFI no transmitirán directamente la información al IRS, sino que la trasladarán al Gobierno o Autoridades del Estado firmante, para que éstas, a su vez, la transmitan al IRS. Esto se debe al mecanismo ya implantado mediante los acuerdos o Convenios firmados con anterioridad a FATCA.

Por otra parte, las instituciones deben mandar separadamente información de los titulares de cuentas preexistentes que no hayan consentido que la FFI cumpliera con la obligación de mandar información sobre su cuenta, sin perjuicio de que el IRS haga un “*group request*” a las autoridades fiscales del país⁹⁰³, basándose en la cláusula del intercambio de información previo requerimiento que estuviera incluida en el Acuerdo o Convenio firmado con anterioridad. En estos casos, el Modelo IGA 2 también tiene previsto transmitir la información a las autoridades competentes del país firmante para que éstas las cedan al IRS.

Cabe matizar que para los casos de intercambio previo requerimiento FATCA prevé cierta información que las FFI no están obligadas a dar, como excepción a la información de las cuentas: esta información es el número de identificación fiscal estadounidense –el TIN- del beneficiario efectivo de una cuenta calificada como *Non-Consenting U.S. Account*, cuando esta identificación no se encuentra entre los datos que posee la FFI. En estos caso deberá facilitarse la fecha de nacimiento, si es que ésta la tuviese la FFI. Termina el artículo 7 con la siguiente cláusula: “*the standards of confidentiality and other prerequisites for such cooperation are fulfilled*”. Estos estándares, no son otros que los anunciados en el preámbulo del acuerdo⁹⁰⁴, es decir, aquellos que ya constan en el acuerdo previo firmado o en el CDI. En resumidas cuentas, son los

⁹⁰³ Cfr. Art. 2.1.b) Modelo FATCA IGA 2.

⁹⁰⁴ “*the Parties desire to conclude an agreement to provide for cooperation to facilitate the implementation of FATCA based on direct reporting by [FATCA Partner] financial institutions to the U.S. Internal Revenue Service, supplemented by the exchange of information upon request pursuant to the [Convention/TIEA], and subject to the confidentiality and other protections provided for therein, including the provisions limiting the use of the information exchanged under the [Convention/TIEA];”*, Preámbulo, Modelo IGA 2 Preexisting TIEA or DTC, p.1”.

estándares de confidencialidad y límites al intercambio de información proporcionados por la OCDE para este tipo de convenios y acuerdos, pero no son los estándares de los nuevos modelos de intercambio de información de la OCDE ni los estándares aplicables al Modelo IGA 1.

Por otro lado, a los Estados que hayan firmado un Modelo IGA 2 sin haber firmado previamente ningún acuerdo de intercambio de información o CDI con los EE.UU, no se les aplicarán estos preceptos de intercambio de información recíproco, sino que se regirán por el artículo 8 de confidencialidad. Es en estos casos, en los que las FFI transfieren directamente al IRS la debida información; este artículo, al ser novedoso en cuanto a intercambio de información, no puede remitir a ninguna norma o modelo que siga un estándar de la OCDE, puesto que el acuerdo FATCA lo establece por primera vez. Hoy en día solamente Moldavia ha firmado este tipo de acuerdos.

Por lo que respecta al intercambio de datos fiscales, el preámbulo de esta modalidad de acuerdo introduce el intercambio previo requerimiento por primera vez con los EE.UU., matizando que el traspaso de información directo de las FFI al IRS se complementa con dicha tipología de intercambio de información; que estará protegida por unas normas de confidencialidad, protección y límites al uso de la información intercambiada que se introducen en el propio acuerdo FATCA. Esta es la principal diferencia con los países que firmaron el modelo 2 pero que ya disponían de normas de protección de datos y límites al intercambio de datos mediante modelos previos. En ambos casos, siempre tiene que entenderse que el Modelo 2 es un modelo unilateral, no recíproco, es decir, serán siempre los EE.UU. quienes requieran la información y deban cumplir con las cláusulas de protección.

No obstante, respecto a los Estados sin previos acuerdos de intercambio de información, el Modelo 2 prevé en el artículo 8 sobre la confidencialidad la posibilidad de que los Estados Unidos entreguen información al Estado

firmante⁹⁰⁵. Por tanto, en los casos en que no haya Acuerdo o Convenio previo, se abre la puerta a la bilateralidad por lo que respecta a la información fiscal que disponga los Estados Unidos respecto a posibles clientes de las FFI del país firmante. Se dejan muy claros los límites a los que se expone dicha información: el trato debe ser confidencial y solamente puede usarse para llevar a cabo las obligaciones marcadas en el acuerdo FATCA.

En definitiva, la información facilitada por los Estados Unidos no puede usarse para otros fines más allá que el cumplimiento de la transmisión de información fiscal delimitada en FATCA, ni siquiera puede usarse para fines extrafiscales o incluso revelarse a autoridades administrativas o judiciales. Límites que sí se amplían cuando la información se recibe en los EE.UU. Este trato es el mismo que se prevé en los CDI o acuerdos de intercambio de información de la OCDE. La única diferencia es que este Modelo 2 está ideado en clave de exclusividad a los objetivos de FACTA, para el uso de la información sin posibilidad de revelarla “*to any other person, entity, authority, or jurisdiction*”, mientras que los acuerdos de la OCDE de la cláusula de intercambio de información establecen una relación de igualdad en el uso de los datos percibidos por ambos países, dejando la puerta abierta a fines extrafiscales, como así se ha visto en las últimas modificaciones del artículo 26 del modelo de CDI de la OCDE.

Los FATCA IGAs Modelo 1 se concibieron en connivencia con la Comisión Europea, precisamente debido a los problemas que generó el primer FATCA. La Firma del *Joint Statement* supuso el primer Modelo IGA 1. Los Estados firmantes al acceder a FATCA vinculan a la totalidad de FFI que hay en el país firmante, de modo que las entidades vinculadas deben facilitar la información a las autoridades fiscales del país, para que éstas, a su vez, procedan al intercambio de información con el IRS. Dicha vinculación se desarrolla mediante normativa interna, como ocurre en el caso español con la Orden

⁹⁰⁵ “The [FATCA Partner] Competent Authority shall treat any information received from the United States pursuant to paragraph 2 of Article 2 and Article 4 of this Agreement as confidential and shall only disclose such information as may be necessary to carry out its obligations under this Agreement.” (art. 8 del Modelo IGA 2 sin Acuerdo o CDI previos)

HAP/1136/2014, de 30 de junio⁹⁰⁶, que pone en marcha el modelo 290 por el cual las instituciones financieras española obligadas según los criterios que estipulados en el Anexo I del acuerdo en el Reino de España y los Estados Unidos. Este modelo 290 regula las obligaciones de las entidades financieras y el período en qué tienen que presentar la declaración informativa en relación con la información financiera requerida por el acuerdo⁹⁰⁷ a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que ésta la facilite a las autoridades estadounidenses.

Ya se trate del Modelo 1 o el Modelo 2, todas las FFI tienen que registrarse por su cuenta en un listado previsto en la página web del IRS para figurar como colaboradoras⁹⁰⁸. Las entidades de los países firmantes de un Modelo IGA 1 no tuvieron que adherirse a ningún FFI *agreement*, como es el caso de las entidades de los Estados firmantes del Modelo 2. Esto se debe a que el sujeto encargado de cumplir con la obligación de transmitir la información no son las instituciones financieras sino las propias autoridades gubernamentales de los Estados firmantes. Como también son las autoridades las que deben conseguir

⁹⁰⁶ Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290, BOE, núm. 160, de 2 de julio de 2014, pp. 50.580 - 50.593.

⁹⁰⁷ Art. 13 de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio. El período de declaración informativa es del 1 de enero al 31 de marzo, el mismo período que se ha previsto para el modelo 720 de declaración de bienes en el extranjero por parte de particulares residentes en España. (art. 7 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, BOE núm. 27, de 31 de enero de 2013, pp. 7.307-7.334).

⁹⁰⁸ Véase la página web del IRS para registrarse, con los plazos estipulados <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Registration> [Consulta: 14/04/2017]

la información, motivo por el cual internamente vinculan a todas las entidades financieras de su territorio⁹⁰⁹.

Las principales diferencias entre los Modelos IGA 1 y 2, aparte de la que se ha descrito, se ve en los *deadlines* que se dieron a las instituciones financieras extranjeras para conseguir el número de identificación como intermediarios (GIIN, *Global Intermediary Identification number*), es decir, la identificación que les permite mostrarse como una FFI participante. La fecha límite para las FFI de países firmantes del modelo 1 se extendió hasta el 1 de enero de 2015, cuando para las otras entidades era del 1 de enero de 2014 hasta el 5 de mayo de 2014⁹¹⁰. Este simple dato indica la diferencia de predisposición por parte de los EE.UU. hacia un modelo u otro. Este registro era requisito “obligatorio” para todas las instituciones financieras mundiales, aunque sus Estados de residencia no hubieran firmado un acuerdo FATCA, ya que la fecha límite era la que era; de modo que las entidades si querían mostrarse como colaboradoras de cara a un futuro debían registrarse durante el período permitido para conseguir un GIIN de cara a un hipotético futuro en el que sus Estados llegaran a un acuerdo FATCA. Esta obligatoriedad se debe a que las fechas para empezar a mandar información empezaron forzosamente a partir de marzo de 2015.

Las instituciones financieras que están exentas de declarar información son las mismas para ambos modelos; sin embargo su regulación en el Modelo 1 es mucho más sencilla que en el Modelo 2, porque se vincula por Derecho interno

⁹⁰⁹ Así se desprende en el anexo I sobre normas de diligencia debida a la hora de identificar las cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información y su comunicación, y sobre pagos efectuados a ciertas instituciones financieras no participantes. El primer precepto del anexo I deja bien claro que el “[*FATCA Partner*] shall require that Reporting [*FATCA Partner*] Financial Institutions apply the due diligence procedures contained in this Annex I to identify U.S. Reportable Accounts and accounts held by Nonparticipating Financial Institutions”. (Annex I Model 1 IGA Annex I June 6, 2014, p.1)

⁹¹⁰ Ver IRS “Summary of FACTA Timelines” en <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Summary-of-FATCA-Timelines> y IRS, Revised Timeline and Other Guidance Regarding the Implementation of FATCA Notice 2013-43, pp. 9 - 11 (<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-43.pdf>).

del Estado firmante, mientras que para el Modelo 2 estas instituciones quedan eximidas por Derecho norteamericano, por lo que siempre se incluyen normas por las que no se encuentran vinculadas a declarar. Estas normas se encuentran en la sección del apartado 1471 del *U.S. Internal Revenue Code*. En definitiva, la aplicación del Modelo 1 es mucho más sencilla que la del Modelo 2, ya que el primero mediante la aprobación del acuerdo y la promulgación de una norma interna puede obligar a las instituciones financieras.

En cuanto a la reciprocidad, se puede distinguir entre tres modelos del tipo IGA 1, los modelos que no prevén reciprocidad con los EE.UU. y el Modelo que sí la prevé. Los EE.UU. dieron la oportunidad a aquellos Estados que ya habían firmado un acuerdo de intercambio de información o un CDI con ellos pudieran elegir si seguían manteniendo la reciprocidad con FACTA o no; como ocurre con los Estados firmantes del Modelo 2 con previo acuerdo, a los que no se les dio la opción de elegir. Por otra parte, también existe un Modelo 1 para aquellos Estados sin previo acuerdo o CDI, a los cuales no se les da la opción de recibir información de los EE.UU., con lo que la relación de estos Estados con el IRS va ser unilateral, no bilateral. No obstante, cabe decir que hasta la fecha los acuerdos firmados con el Modelo 1 son todos bilaterales y con previo acuerdo de intercambio de información o CDI firmado, a excepción de unos pocos que han firmado el Modelo 1 unilateral, sin previo acuerdo⁹¹¹, de modo que podría decirse que el intercambio de información es recíproco entre los EE.UU. y los Estados firmantes.

Así, pues, en este tipo de modelo 1, el intercambio de información se llevará a cabo según las normas que estén previstas en el acuerdo o CDI firmado entre ambos países. Como es el caso del acuerdo entre España y EE.UU.. En cuanto al contenido a intercambiar, el Modelo 1 establece diferencias entre la

⁹¹¹ Hasta la fecha han firmado un Modelo FATCA IGA 1 sin previo acuerdo o CDI: Bahamas, Catar, Emiratos Árabes Unidos, Georgia, Ciudad del Vaticano, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Kosovo, Kuwait, Singapur y Uzbekistán. Los demás estados todos han firmado el modelo FATCA IGA 1 bilateral con previo Acuerdo de intercambio de información o CDI.

información recibida por los EE.UU. y por el otro país. La principal diferencia en la información radica en el patrimonio o valor de las cuentas. El país firmante tendrá que transmitir no solamente los datos de carácter personal para identificar el titular de la cuenta y de la institución bancaria donde tiene depositada la cuenta –de modo que se pueda comprobar que tal FFI tiene un GIIN que demuestre su colaboración- sino también el importe de los intereses, dividendos, otras rentas generadas o pagadas en la cuenta e incluso los reembolsos y ganancias patrimoniales y también el importe del valor efectivo o de rescate en caso de que los titulares dispongan de un contrato de seguro⁹¹².

En el caso del otro Estado, los EE.UU. no informarán sobre el valor de las cuentas ni de los seguros ni del valor de las ganancias patrimoniales. En cuanto al valor de los intereses, dividendos y otras rentas de fuente estadounidense, solamente se informará sobre los rendimientos pagados, es decir, transferidos a la cuenta, pero no se informará sobre aquellos rendimientos generados por los activos que se posean en la propia cuenta⁹¹³. Por lo tanto, la relación recíproca entre ambos Estados no puede calificarse como bilateral, ya que los datos facilitados no son los mismos para los dos Estados firmantes. En España es cierto que los propios residentes fiscales en territorio español tienen la obligación de informar sobre el patrimonio en el extranjero mediante el Modelo 720, en el que se incluye el valor de las cuentas y los seguros, aunque no las ganancias patrimoniales generadas por la venta de activos o patrimonio⁹¹⁴. Sin embargo, aunque se obligue anualmente a

⁹¹² Cfr. Art. 2.2.a) del Modelo FATCA IGA 1 y 2.

⁹¹³ Cfr. Art. 2.2.b) del Modelo FATCA IGA 1 y 2.

⁹¹⁴ El preámbulo de la La Orden HAP/72/2013, de 20 de enero, por la que se aprueba el Modelo 720 resume a la perfección la introducción legislativa de esta nueva obligación tributaria: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude introduce a través de la nueva disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una nueva obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero. El desarrollo reglamentario de esta nueva obligación de información ligada al ámbito internacional se encuentra en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las

facilitar esta información patrimonial, los datos revelados por el propio contribuyente no pueden tener la misma fiabilidad o posibilidad de contraste que habría si tal información la facilitaran a su vez, directamente, las autoridades de otro país.

A diferencia de los Estados firmantes del Modelo 2, el modelo IGA 1 prevé, exclusivamente, el intercambio automático y bilateral de la información, en el que se introdujo una cláusula para poder facilitar el intercambio previo requerimiento en los casos de *group request*, como se ha explicado con anterioridad. De nuevo esto denota un grado de confianza en los niveles de protección que deben ofrecer los países firmantes del Modelo 1 respecto de los datos facilitados. Y es que las cláusulas de confidencialidad, protección y límites al uso de la información recibida están delimitados por las cláusulas de los acuerdos o CDIs y las interpretaciones que da la OCDE, mediante los comentarios a estos modelos, tal y como establece el artículo 3.7 de los modelos 1 recíproco y el no recíproco, pero firmado sobre un acuerdo preexistente⁹¹⁵. Por otra parte el Modelo 1 sin previos acuerdos redacta *in situ*

normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio y que han sido introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. En concreto las obligaciones de información son las siguientes: Artículo 42 bis. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero. Artículo 42 ter. Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero. Artículo 54 bis. Obligación de información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. Además, Cfr ALARCÓN GARCÍA, E., La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Madrid: Francis Lefebvre, 2017.

⁹¹⁵ “All information exchanged shall be subject to the confidentiality and other protections provided for in the [Convention/TIEA], including the provisions limiting the use of the information exchanged.”

cuál es la política de privacidad a seguir remitiendo al artículo 9 del propio acuerdo⁹¹⁶.

El alcance del art. 9 se limita a la información intercambiada por FATCA, siendo el único modelo existente entre EE.UU. y el otro país firmante; a diferencia de los otros modelos 1, por los que las cláusulas de protección y confidencialidad se hacen extensivas desde los acuerdos y convenios previos a FATCA. En primer lugar, el trato dado a la información no es el mismo si la información se transfiere a los EE.UU. que si son los EE.UU. quienes la transfieren a las autoridades del Estado firmante. La información a facilitar a los Estados Unidos de forma automática una vez al año se tratará de forma confidencial, y solamente se revelará a las autoridades de los EE.UU. incluidos Tribunales y otras administraciones para llevar a cabo la recaudación de impuestos federales o la persecución y proceso necesario para hacer cumplir la legislación fiscal debida.

2.2.2.- La reciprocidad en jaque

La información facilitada por parte de los EE.UU. debe usarse exclusivamente para los fines del acuerdo FATCA. Es decir, el país firmante no podrá utilizar dicha información para los mismos fines que los EE.UU. utiliza la información recibida, no podrá revelarse en procedimientos judiciales, salvo si estos se celebran para llevar a cabo los fines del acuerdo FATCA, que no son otros que obtener cierta información financiera para facilitarla a los EE.UU.

Por lo que respecta a los otros dos modelos de acuerdo IGA 1, los Estados firmantes del Modelo 1 recíproco deben comprometerse por escrito con las autoridades competentes del otro Estado firmante -lo que significa que tanto los EE-UU. como el otro país deben elaborar este documento- conforme van a salvaguardar la información recibida manteniendo la confidencialidad y

⁹¹⁶ *All information exchanged shall be subject to the confidentiality and other protections provided for in Article 9 of this Agreement, including the provisions limiting the use of the information exchanged.*"

usándola exclusivamente para fines tributarios⁹¹⁷. Por tanto, esta cláusula prevista en el artículo 3.8 contradice las cláusulas del CDI modelo de la OCDE, mediante el cual el artículo 26 permite el uso de la información intercambiada para otros fines. Por otra parte, el artículo 3.8 incluye un segundo apartado en el que el documento firmado por las autoridades garantiza la existencia de unas estructuras internas de los Estados que permitan cumplir con los aspectos procedimentales del intercambio de información.

La conclusión que debe extraerse de este preámbulo es que cuando se intercambie información mediante FATCA el uso de la información recibida es más restringido que otra información intercambiada, por ejemplo, por el propio CDI; aunque, la tipología e información que se transmite mediante FATCA es distinta que la prevista en los CDI o acuerdos de intercambio de información. De todas formas es necesario mencionar que no todos los Estados que han firmado este tipo de acuerdo recíproco han omitido la inclusión de estas cláusulas en su articulado, a pesar de que el Modelo 1 prevé esta posibilidad⁹¹⁸, por lo que a efectos prácticos las autoridades podían elegir haber firmado, o no, el documento de compromiso por el que se accede a limitar el uso de la información a efectos tributarios. Así, pues, los Estados que han omitido incluir los artículos 3.8 y 3.9, no van a restringir el uso de la información financiera facilitada por FATCA a fines puramente fiscales; no obstante, por otra parte, debe interpretarse que a día de hoy estos Estados pueden garantizar a los EE.UU. unos mecanismos internos suficientemente desarrollados para cumplir con el propio procedimiento⁹¹⁹

⁹¹⁷ “appropriate safeguards to ensure that the information received pursuant to this Agreement shall remain confidential and be used solely for tax purposes”

⁹¹⁸ Los Estados que han respetado los artículos 3.8 y 3.9 del acuerdo IGA bilateral han sido los siguientes: Barbados, Bélgica, Brasil, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Croacia, Curasao, Chipre, República Checa, Eslovenia, Estonia, Filipinas, Gibraltar, Honduras, Hungría, India, Israel, Islandia, Jamaica, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, Islas Mauricio, Polonia, República Checa, Rumanía, Sud África y Suecia.

⁹¹⁹ Si se repasa la lista en el pie de página anterior, los países que se echan en falta, es decir, los que no han incluido las cláusulas del artículo 3.8 y 3.9 coinciden con los países miembros de la OCDE promotores desde hace años de la transparencia fiscal y que cuentan ya con una

En conclusión, de la comparativa entre los tres modelos IGA 1 en cuanto al intercambio de información y sus límites, queda claro que los Estados firmantes del modelo bilateral querrán utilizar el acuerdo como plataforma para extender la información financiera al resto de información tributaria registrada de todos los contribuyentes con el fin de ampliar las posibilidades de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. Los límites al intercambio de información bilateral no se reducen a los efectos de FATCA en sí; al contrario, este acuerdo es un apéndice más de todos los que componen la amplia red de acuerdos y normas para la transparencia fiscal global, equiparándolo en términos de protección de la información intercambiada a los niveles que garantiza la OCDE para los acuerdos y convenios que prevén el ya más que citado artículo 26.

En este sentido, cabe recordar que dada la modificación del artículo 26 realizada el año 2012 y que en EE.UU. los distintos modelos de CDI firmados anteriormente han acordado un modelo FATCA IGA 1 bilateral, que la remisión hecha en cada modelo FATCA a la cláusula de intercambio de información para marcar los límites del uso y confidencialidad de la misma ha sido modificada varias veces y que dependiendo del año en que fuera firmado el CDI tendrá unos límites u otros, cabe preguntarse, entonces, el modelo FATCA bilateral, ¿qué límites en concreto tiene? Para responder a esta pregunta, hay que atenerse a las teorías de interpretación dinámica o estática del MCDI de la OCDE.

Como es bien sabido, la doctrina está dividida en torno a cómo deben interpretarse las disposiciones que tienen su origen en el MCDI de la OCDE. Algunos académicos consideran que lo adecuado es una interpretación estática dado que una interpretación dinámica del articulado no tendría la misma legitimación democrática que aquellos comentarios existentes en el momento en que se ratificó el tratado en cuestión, motivo por el cual solo deben aceptarse de forma excepcional algunas modificaciones pero no de forma

tecnología desarrollada. (Alemania, Canadá, Dinamarca, España, Francia, Italia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos o Reino Unido son algunos de ellos)

general⁹²⁰; mientras que otros creen que la interpretación dinámica o ambulatoria de los artículos del CDI es lo adecuado para evitar un desfase del CDI firmado, a medida que se introducen reformas⁹²¹.

No obstante la división de opiniones, como dice Calderón Carrero, “el párr. 11 Comentario 3.2 ModCDI aclara que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluyó que la interpretación dinámica debe prevalecer y en 1995 [el Comité] modificó el art. 3.2 ModCDI para aclarar este aspecto”⁹²². La posición del Comité de Asuntos Fiscales, y en definitiva, de la propia OCDE, parecen decantarse a favor de una interpretación dinámica de las cláusulas y comentarios del modelo de CDI. Motivo por el cual, siguiendo esta línea, cuando el modelo FATCA IGA deriva al artículo 26 del Modelo de CDI de la OCDE, significaría que a pesar de haberse firmado con EE.UU. en años anteriores, la interpretación válida de los límites del intercambio de información se regiría por la última modificación del año 2012 para todos los Estados firmantes de FATCA. Desde el punto de vista práctico, esta interpretación es la más eficiente en término de homogeneización de la legislación; sin embargo, desde el punto de vista purista del Derecho, las aclaraciones de los comentarios no son una norma de Derecho internacional en sí mismas⁹²³, por lo que como toda *soft law* no tendría que tener efectos necesariamente vinculantes.

Así, pues, si FATCA deriva individualmente a cada CDI, los EE.UU. podrían encontrarse con que los límites al intercambio de información fueran distintos en cada caso, sobre todo respecto del término aclarado en los últimos

⁹²⁰ WATTEL, P.; MARRES, O., “The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”, *European Taxation*, 2003, Vol. 7/8, núm. 43, pp. 222-235.; LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna: Linde Verlag, 2013; VOGEL, K., *op. cit.*, pp. 34 y ss.

⁹²¹ Cfr. BAKER, P., *Double Tax Conventions*, London: Sweet & Maxwell, 2001.

⁹²² CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; “Los tratados Internacionales. Los Convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación” en CARMONA FERNÁNDEZ, N., (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Bilbao, 2008, p. 59.

⁹²³ Art. 31 Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1980.

comentarios sobre “información previsiblemente relevante” y el párrafo introducido en el artículo 26.2 del CDI de 2012: “*Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use*”. Sin embargo, tomando un punto medio entre la interpretación dinámica generalizada y estática, podría permitirse una interpretación ambulatoria de excepción, de modo que si contextualmente este concepto requiriera de una excepción bien podría hacerse analizando cada caso concreto⁹²⁴, ya que como dijo Pijl “*A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in the context and in the light of its object and purpose*” as combining the grammatical (“ordinary meaning”), teleological (“object and purpose”) and systematic (“context”) methods without giving preference to any one method⁹²⁵.

Finalmente, en cuanto al *Joint Statement*, como ya se ha avanzado, los Estados firmantes a partir de la idea original de FATCA decidieron ir más allá de una simple recaudación o –mejor dicho- imposición de “retenciones”⁹²⁶. No obstante, dada la inercia tomada por la cumplimentación de los criterios de transparencia fiscal, se decidió reconvertir FATCA en un nuevo modelo de acuerdo de intercambio de información automático y multilateral entre los Estados firmantes:

⁹²⁴ LINDEFALK, U.; HILLING, M., “The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law”, November 19, 2014, pp. 46-47 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526664 [Consulta 14/04/2017]

⁹²⁵ PIJL, H., “The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 12, 1997, p. 539 – 540.

⁹²⁶ “*The policy objective of fatca is to achieve reporting, not to collect withholding tax, the United States is open to adopting an intergovernmental approach to implement fatca and improve international tax compliance*”; Us Treasury Department, *Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and The United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving international tax compliance and implementing FATCA*, p.1. (<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Fr-Ger-It-Sp-UK-02-07-2012.pdf>). [Consulta: 14/04/2017]

“In this regard the United States is willing to reciprocate in collecting and exchanging on an automatic basis information on accounts held in US financial institutions by residents of France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom. The approach under discussion, therefore, would enhance compliance and facilitate enforcement to the benefit of all parties. The United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom are cognizant of the need to keep compliance costs as low as possible for financial institutions and other stakeholders and are committed to working together over the longer term towards achieving common reporting and due diligence standards. In light of these considerations, the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom have agreed to explore a common approach to FATCA implementation through domestic reporting and reciprocal automatic exchange and based on existing bilateral tax treaties”⁹²⁷.

Este modelo de FATCA IGA se ha convertido en el precursor para la implementación del intercambio automático y a la vez multilateral⁹²⁸, es decir, que todos los países firmantes pueden ser partícipes de la información transmitida de un Estado a otro. Sin embargo, este no es el modelo predominante de FATCA. FATCA es eminentemente bilateral y con reservas respecto a la reciprocidad de la información intercambiada; porque, como se ha visto, la cantidad de datos mandados a los Estados Unidos es mucho más detallada que la que estos facilitan a los otros Estados firmantes⁹²⁹.

⁹²⁷ US TREASURY DEPARTMENT, *Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and The United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving International tax compliance and implementing fatca*, Washington D.C: US Treasury Department, 2012, p.2. <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf>
[Consulta: 14/04/2017]

⁹²⁸ OECD, *Automatic Exchange of Information: The Next Step*, Information brief, 18 June 2013, p.6.

⁹²⁹ En este sentido algún autor tiene una visión de FATCA como relanzador del proceso de intercambio automático y multilateral de información. Ya que a su parecer FATCA “[is]Not committing to the OECD’s new efforts to enact a global automatic exchange of information, and

No obstante, como se ha comentado unas líneas más arriba, el modelo IGA 1 muestra la intención de seguir trabajando conjuntamente entre los miembros de la OCDE para lograr un estándar común de intercambio de información automático, que incluya una protección debida y no arrastre los problemas de interpretación dinámica o estática que se presentan hasta la fecha y que causan en FATCA una problemática a nivel de derecho internacional, si se pretende adoptar este modelo como referencia global y estandarizada para el intercambio de información y la transparencia fiscal.

2.3.- El *Common Reporting Standard* y el *Model Competent Authority Agreement* de la OCDE

La reunión de los Ministros de Finanzas y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G20 que tuvo lugar el 19 de abril de 2013 en Washington D.C. y fue el punto de partida para impulsar un nuevo estándar global de intercambio de información. Encargo que fue encomendado expresamente a la OCDE y al *Global Forum* por parte del G20, momento en que éstos organismos se han consagrado como los máximamente influyentes en dirigir la política financiera y fiscal a nivel mundial. El punto 14 del Comunicado que emitió el G20 dispone claramente que el estándar que debe marcar la agenda de la política tributaria en materia de asistencia mutua debe ser el intercambio automático de información, en detrimento del intercambio previo requerimiento, como lo había sido hasta el momento⁹³⁰:

its bilateral pursuit of IGAs including only partial reciprocity are hinting in exactly this direction" (TYRALA, M. "USA and its changing role in the regulation of the offshore economy", *Tax Justice Network*, 2015, p.27. <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2015/06/Michael-Tyrala-USA-and-its-changing-role-in-regulation.pdf>) [Consulta: 14/04/2017]

⁹³⁰Así lo dice la propia OCDE "*The OECD has a long history of working on all forms of exchange of information – on request, spontaneous, and automatic – and the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Article 26 of the OECD Model Tax Convention provide a basis for all forms of information exchange. Over the past few years much progress has been made by the OECD and the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in improving transparency and exchange of*

“More needs to be done to address the issues of international tax avoidance and evasion, in particular through tax havens, as well as non-cooperative jurisdictions. We welcome the Global Forum's report on the effectiveness of information exchange [...]. In view of the next G20 Summit, we also strongly encourage all jurisdictions to sign or express interest in signing the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and call on the OECD to report on progress. We welcome progress made towards automatic exchange of information which is expected to be the standard and urge all jurisdictions to move towards exchanging information automatically with their treaty partners, as appropriate. We look forward to the OECD working with G20 countries to report back on the progress in developing of a new multilateral standard on automatic exchange of information, taking into account country-specific characteristics. The Global Forum will be in charge of monitoring. We welcome the progress made in the development of an action plan on tax base erosion and profit shifting by the OECD and look forward to a comprehensive proposal and a substantial discussion at our next meeting in July.”⁹³¹

A partir del encargo del G20 de diseñar un nuevo marco para el intercambio de información automático y multilateral, la OCDE, durante 2014, procedió, sobre el papel, a la transición de un modelo bilateral a uno multilateral y, sobre todo, a un modelo enfocado hacia la información financiera. Es decir, cambia el enfoque a partir del cual hacer frente a la evasión fiscal. Hasta el momento los acuerdos y convenios se basaban en el intercambio de información relativo a ciertos impuestos, casi siempre directos. A partir de FATCA la fuente de

information on request”. (OECD, A Step Change in Tax Transparency. Delivering a standardized, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context, OECD Report for the G8 Summit, June 2013, p.5). Matiza con cifras en el pie de página “One hundred twenty jurisdictions from around the world have committed to the international standard of transparency and exchange of information (EOI) on request and joined the Global Forum”. (pie de página 2, ibidem,p.5).

⁹³¹ G20, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors Washington DC, Communiqué, April 19, 2013, G20 Information Centre, <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0419-finance.html>

información pasa a ser puramente financiera, para que cada Estado aplique los datos recibidos por las instituciones financieras a los fines fiscales que considere necesarios, sin limitarlos a determinados tributos, que era el ámbito al que se aplicaban todos los acuerdos hasta la aparición del modelo norteamericano.

Así, pues, dada la enorme influencia de FATCA, el *Common Reporting Standard* tomó el fondo del *Joint Statement* firmado por los Estados de la UE con EE.UU. que dio paso al modelo FATCA IGA 1⁹³² y la forma del *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. En vez de partir de cero, se aprovechó la estructura del Convenio enmendado en 2010 como plataforma para aplicar el nuevo estándar de intercambio de información⁹³³. Sin embargo, para poder dotar de efectividad dicho nuevo convenio, la OCDE se sirve de dos mecanismos: El *model competent authority agreement/arrangement* (“Model CAA”) para poder operar en los Estados mediante traslación al Derecho interno, y el “*Common Reporting Standard*” (CRS) en el que se encuentran las normas para identificar la información financiera objeto de intercambio. Como dice la OCDE “*Together they constitute the common standard on reporting, due diligence and exchange of information on financial account information. Under this standard jurisdictions obtain from reporting financial institutions and automatically exchange with exchange partners, as appropriate, on an annual basis financial information with respect to all reportable accounts, identified by financial institutions on the basis of common reporting and due diligence procedures.*”⁹³⁴

⁹³² Cfr. OECD, *op. cit* pp.5-6; 15-16.

⁹³³ “*The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (the “Convention”),⁶ as amended in 2011, is such an instrument. It provides for all forms of administrative cooperation, contains strict rules on confidentiality and proper use of information, and permits automatic exchange of information. One of its main advantages is its global reach..*” (OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information. Common Reporting Standard*, Paris: OECD, 2014, p.8)

⁹³⁴ OECD, *op. cit.*, p.9.

Por tanto, ya que el nuevo estándar de la OCDE se ha nutrido principalmente del modelo FATCA IGA 1 y del *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, el análisis de los principales preceptos este nuevo modelo servirá para establecer una comparación con sus dos predecesores en la medida en que hayan contenido cambios o se hayan mantenido igual, de modo que se podrá apreciar mejor las modificaciones.

2.3.1.- El *model competent authority agreement/arrangement* (Modelo CAA)

En primer lugar el Modelo CAA tiene dos versiones la bilateral y la multilateral. La versión bilateral ha sido la primera en definirse, ya que resulta mucho más sencillo partir de este formato bilateral de cara a determinar el funcionamiento de los métodos de transmisión o profundizar en la protección y garantía de los datos o qué autoridades son las competentes para gestionar toda la vorágine de datos que puede generar un sistema multilateral. En un sistema bilateral resulta mucho más sencillo elegir el otro Estado firmante por las garantías que puede proporcionar su normativa interna⁹³⁵, mientras que en un sistema multilateral del nivel que plantea la OCDE hay demasiados Estados con normativas diversas que intervienen, por lo que hay que plantear un común denominador para todos a modo de acuerdo internacional para tratar de homogeneizar la normativa interviniente.

El modelo bilateral de intercambio automático de información se ha basado en un acuerdo recíproco entre los dos Estados firmantes, aunque también se ha previsto un modelo no recíproco para Estados que no deseen tal reciprocidad. Según datos de la OCDE un total de 89 países se han comprometido a

⁹³⁵ Los comentarios al estándar dicen respecto del preámbulo que “*Competent Authorities that have in place (i) appropriate safeguards to ensure the confidentiality of the information received and (ii) infrastructure that allows for an effective exchange relationship*” a la vez que “*the laws la normative interna) require, or are expected to require, financial institutions to report information regarding certain accounts*”. Se entiende que la normativa interna de los Estados firmantes debe de tener unas mínimas condiciones tanto para el intercambio como para asegurar la confidencialidad y privacidad de los datos intercambiados.

implementar el modelo bilateral recíproco a partir de 2017 o 2018⁹³⁶. Por otra parte la versión multilateral ha sido firmada hasta día de hoy por 61 Estados que se han comprometido a su futura implementación también entre 2017 y 2018⁹³⁷. El Convenio multilateral se basa exclusivamente en el *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, mientras que el bilateral permite partir de otro acuerdo previamente firmado entre los dos países. Por otro lado, el Convenio bilateral se aplica a todos sus efectos a la totalidad de Autoridades competentes, mientras que en el caso del acuerdo multilateral hay previsto establecer una lista excluyente (a modo de FATCA) de autoridades a las que se podrá facilitar información pero de las que no se va a recibir información⁹³⁸. En el capítulo próximo, se ahondará sobre la naturaleza y función del MCAA a día de hoy y su impacto sobre los derechos y garantías de los contribuyentes, como colofón de cierre a la tendencia multilateralizante⁹³⁹ a la que pretende conducir la OCDE junto con el MAC y el MAP.

En estos dos artículos, aun y las similitudes, también se aprecian las diferencias con FATCA. La principal es la ausencia de la retención del 30% a las entidades no colaboradoras y titulares recalcitrantes de cuentas, figuras legales que no se prevén en el modelo de la OCDE. Por otra parte, como medida para asegurar el cumplimiento de los preceptos del Acuerdo solamente prevé, igual que FATCA, la notificación entre Autoridades Competentes sobre los errores que se sospechan en la información transmitida, o sobre la falta de información o sospecha de negativa de colaborar o cumplir con el *Common Reporting Standard* por parte de las instituciones financieras encargadas de transmitir la información. Por tanto, la solución en casos de incumplimiento⁹⁴⁰

⁹³⁶ Cfr. OECD, *Global Forum, Statement of Outcomes*, Berlin, 28-29 October 2014, p.1.

⁹³⁷ OECD, *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement and Intended First Information Exchange Date*. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf> [Consulta: 14/04/2017].

⁹³⁸ Cfr. apartado. 1.2 de la Sección 2 del Convenio Multilateral.

⁹³⁹ Cfr. "La "multilateralización" de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa" *Crónica tributaria*, núm. Extra 2, 2012, pp. 33-41.

⁹⁴⁰ Por incumplimiento el acuerdo en su Sección 7 engloba los siguientes conceptos: "significant non-compliance includes, but is not limited to, non-compliance with the

no pasa por aplicar una retención sobre los pagos efectuados a las entidades, sino en aplicar en todos los casos pura y llanamente la Ley prevista en cada Estado⁹⁴¹ para el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

FATCA prevé en su artículo 5 la misma previsión, pero en el caso de un incumplimiento reiterado de las obligaciones durante más de 18 meses las instituciones que en un principio son colaboradoras pasan a ser tratadas como *Nonparticipating Financial Institution*, aplicándoseles la retención del 30% de los pagos que vayan a sus cuentas⁹⁴², según la norma prevista en el Código Tributario Estadounidense. Por tanto, de este modo la OCDE evita la intromisión del Derecho interno de un Estado en la soberanía nacional de otro Estado participante.

Finalmente, por lo que respecta a las cláusulas de confidencialidad y la protección de los datos la Sección 5 del Acuerdo dice que la información intercambiada está sujeta a las cláusulas de confidencialidad del *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, igual que los límites al uso de la información. En este sentido hay que recordar que el Convenio en sí en su art. 22 permite el uso de la información para los fines del Convenio (cobro, ejecución y enjuiciamiento en relación con los tributos previstos en el acuerdo), pero también permite fines extrafiscales siempre y cuando estos fines estén previstos en la normativa de los Estados firmantes.

En cuanto a los niveles de protección necesarios, éstos son los que especifique la Autoridad Competente que ceda los datos según lo previsto en su normativa interna. A diferencia de FATCA, la OCDE ha tendido a recurrir a la normativa interna de cada Estado, en vez de dar una nueva solución global. En concreto,

confidentiality and data safeguard provisions of this Agreement and the [Convention]/[Instrument], a failure by the Competent Authority to provide timely or adequate information as required under this Agreement or defining the status of Entities or accounts as NonReporting Financial Institutions and Excluded Accounts in a manner that frustrates the purposes of the Common Reporting Standard” (art. 7.2).

⁹⁴¹ Sección 4 del Convenio.

⁹⁴² Art. 5.2.b del Modelo FATCA IGA 1 y 2

sobre el precepto de la protección de datos, la OCDE en los comentarios al acuerdo, dice que “*the ability to protect the confidentiality of tax information is also a result of a “culture of care” within a tax administration which includes the entire spectrum of systems, procedures and processes to ensure that the entire framework is respected in practice*”⁹⁴³. En este sentido, lo que prevé el Acuerdo es que la Autoridad competente que recibe la información trate la misma no tan sólo conforme su normativa sino también conforme la normativa interna del Estado transmitente, igual que la previsión del artículo 26 del CDI y que el artículo 22 del *Convention*. Por esto, dice la OCDE que, en algunas ocasiones, deberá especificarse por parte de las autoridades cedentes que la información recibida no sea utilizada para determinados fines extrafiscales como, por ejemplo, la imposición de penas que violen los derechos humanos básicos⁹⁴⁴. Este es uno de los riesgos que se corre si se carece de una normativa internacional vinculante que se adapte a la normativa interna de los Estados.

En esta ocasión, como novedad, los comentarios incluyen de forma extensa cómo el Estado receptor debe tratar la información en diversos campos, cuestión que hasta el momento no se había especificado en ningún otro Acuerdo o Convenio que denota un avance común. Especifica en concreto el trato que deben darle los empleados, sobre los que establece que deben ser “*screened for potential risks*”; el trato de custodia que debe dársele a los documentos físicos; el control a los sistemas mediante limitación de acceso a los mismos, incluso con dispositivos, la imposición de penas específicas para vulnerar los niveles de seguridad, etc...⁹⁴⁵. En todos estos ámbitos la OCDE hace recomendaciones generales y deja en manos de la normativa interna del Estado receptor la imposición de las penas. Todas las medidas tomadas de cara a asegurar un uso debido de los datos recibidos está pensado para hacer frente al deber de sigilo de la administración, pero en ningún caso se da la posibilidad del acceso a los datos por parte del contribuyentes.

⁹⁴³ Commentaries, p.81.

⁹⁴⁴ Ibidem, p.81.

⁹⁴⁵ Cfr. pp. 84-90 de los Comentarios.

2.3.2.- El *Common Reporting Standard* (CRS)

Básicamente, el *Common Reporting Standard*, del mismo modo que el Anexo I de FATCA, da las pautas para identificar qué cuentas son objeto de información mediante el procedimiento de diligencia debida (*due diligence*). El estándar cubre 2 parámetros: el ámbito objetivo, qué información debe ser sujeta a revelación, y el ámbito subjetivo, qué titulares de cuentas y qué instituciones financieras resultan concernidas al respecto. En resumidas cuentas, este estándar, igual que FATCA, permite limitar las acciones de los contribuyentes que pretendan eludir impuestos mediante transferencias de dinero o productos financieros entre distintas instituciones y jurisdicciones financieras.

La información objeto de ser transmitida es la que ya se ha mencionado anteriormente y es idéntica a la que prevé FATCA. La diferencia con el modelo norteamericano reside en que éste prevé las cuentas preexistentes de personas físicas que superen los 50.000\$ y contratos de seguro con valor efectivo que superen los 250.000\$, mientras que en el caso del CRS no se establece ningún límite ni distinción⁹⁴⁶. Lo mismo ocurre con las nuevas cuentas, FATCA obliga a informar de las cuentas a partir de 50.000\$ pero el Acuerdo tampoco establece un mínimo monetario⁹⁴⁷. Por otra parte, estas cuentas que oscilen entre 50.000-250.000 y 1 millón de dólares se considerarán como cuentas de menor valor, por lo que nos da a entender que el verdadero interés de FATCA recae sobre las cuentas de mayor valor, es decir que superen el millón de dólares. En el caso del CRS se distingue entre *low value accounts* y *high value accounts* utilizando la misma frontera del millón de dólares.

Por otra parte, el CRS sí establece un mínimo para las cuentas de entidades (personas jurídicas) que tanto sean preexistentes o nuevas deben superar los

⁹⁴⁶ Cfr. Preexisting Individual Accounts, A) Anexo I FATCA IGA 1 y 2, p.2 y Sección IV del Acuerdo, p.32.

⁹⁴⁷ Cfr. New Individual Accounts A) Modelo FATCA IGA 1 y 2,p.8. y Sección IV del Acuerdo, p.32.

250.000\$, mientras que FATCA solamente se centra en las cuentas de personas físicas. Por tanto, el Acuerdo se muestra más exigente que FATCA a la hora de determinar qué cuentas individuales deben ser informadas, pero no ocurre lo mismo con las cuentas de entidades. Estas son las principales características a destacar del CRS, ya que los demás detalles del Acuerdo no hace falta especificarlos ya que, en primer lugar, no resulta relevante para este trabajo, y, en segundo lugar, lo que se ha especificado para FATCA sirve para el CRS. Por tanto, podemos concluir que, partiendo del Modelo de diligencia debida de FATCA se ha elaborado el CRS de la OCDE.

Por otra parte ambos Convenios prevén exactamente en el apartado 2 de la sección 2 la misma información a intercambiar, que a su vez, es la misma que prevén los dos Modelos FATCA IGA. Las autoridades competentes tendrán que facilitar los datos identificativos y el NIF de cada persona que se identifique como “*reportable*”, es decir que sea residente en otro Estado firmante y tenga una cuenta en una entidad financiera de otro Estado firmante. En el caso de las personas jurídicas que tengan cuentas en una entidad financiera, se identificará a las personas que controlen tales entidades y se deberá identificar a estas personas como en el caso de las personas físicas que directamente son titulares de cuentas.

Por otra parte deberá identificarse el número de cuenta, el nombre e identificación de la Entidad Financiera donde se tiene la cuenta y el saldo o valor de la misma a 31 de diciembre de cada año o al momento de cerrar la cuenta. En el caso de las cuentas de custodia o depósito deberá indicarse los dividendos, intereses y el total de renta que generen los activos de tales cuentas. Del mismo modo deberá facilitarse las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de activos o propiedades aunque se haya realizado a través de un tercero, como un *broker* o la propia institución financiera. Para cualquier otro tipo de cuenta deberá informarse del total transferido al titular de la cuenta durante el año.

El Acuerdo utiliza una terminología muy similar a FATCA, incluso en cuanto al modo de intercambiar la información ha utilizado la misma redacción de

algunos preceptos de FATCA, adaptada, claro está, al contexto que engloba el Acuerdo. En primer lugar, la cuantía y características de los pagos realizados a las cuentas sujetas a información, igual que en FATCA, se determinarán conforme a la normativa interna de cada Estado participante que transfiere la información, determinando la moneda en que se hace la transferencia⁹⁴⁸. Dicha información se intercambiará automáticamente a los 9 meses a partir de final de año, es decir, en septiembre de cada año. Esta información la transferirán las autoridades competentes las unas a las otras, a partir de la información de las entidades financieras⁹⁴⁹. Como principal novedad a destacar a la hora de transmitir la información es la previsión de la encriptación de los datos y la libre elección de las autoridades competentes a la hora de elegir metodología para transmitir los datos, siempre de forma automática⁹⁵⁰.

3.- Análisis de la normativa europea: Las Directivas post-FATCA

3.1.- La Directiva 2014/107/UE: La obligatoriedad del intercambio automático de información en la Unión Europea y la influencia del modelo FATCA.

La última adaptación de la Directiva sobre cooperación administrativa supone la adaptación de la normativa europea a las recientes tendencias que tomó, sobre todo, el intercambio de información en los últimos años. El nombre de la Directiva, indica cual es el principal motivo de adaptación de esta norma: la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad dentro de la Unión⁹⁵¹. Dicha obligatoriedad, aunque estuviera prevista en la Directiva de 2011, mediante una implementación gradual de la misma sobre distintos tipos de rentas y patrimonios, no llegaba a solucionar con

⁹⁴⁸ Arts. 3.1 y 3.2. de la Sección 3 del Convenio.

⁹⁴⁹ Art. 3.3 de la Sección 3 del Convenio.

⁹⁵⁰ Art. 3.6 de la Sección 3 del Convenio.

⁹⁵¹ Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, DOUE L359, 16.12.2014, pp.1-29.

precisión el problema del fraude y la evasión, al no contemplar la información financiera.

Hasta el momento las categorías de renta y patrimonio no englobaban las cuentas y productos financieros de los sujetos pasivos, ya que, como se dice en el preámbulo de la nueva norma, “[e]n la actualidad, habida cuenta de las oportunidades cada vez más numerosas de invertir en el extranjero en una amplia gama de productos financieros, los instrumentos de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad vigentes a escala de la Unión e internacional han perdido eficacia en la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal transfronterizos.”⁹⁵²

Por tanto, la nueva Directiva amplía la obligatoriedad de intercambiar automáticamente información financiera entre los Estados miembros. Se aprecia, pues, la influencia del modelo FATCA, que, como se ha visto antes, centra su objetivo sobre la información financiera que poseen entidades financieras fuera de las fronteras de los Estados Unidos. En este sentido, el artículo 8.3 de la Directiva de 2011, en el que se nombran las categorías sobre las que se intercambia información automáticamente, se amplía añadiendo un apartado 8.3.bis, el cual establece que cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que sus “instituciones financieras obligadas a comunicar información” cumplan con su cometido. Entonces, una vez al año, las autoridades competentes de cada Estado miembro intercambiarán la información transmitida, teniendo de margen 9 meses bien desde que acaba el año, es decir, a partir de 31 de diciembre o bien a partir del período de referencia que se haya fijado⁹⁵³.

Sin embargo, para la información prevista en el art. 8.1, el período solamente asciende a 6 meses para informar sobre ciertos datos de renta: como las rentas del trabajo dependiente, los honorarios de los directores, seguros de vida que no estén ya cubiertos por otras normativas europeas, pensiones y propiedad de

⁹⁵² Ap. 5 del preámbulo de la Directiva 2014/107/UE.

⁹⁵³ Modificación del art. 8.6.b de la Directiva 2014/107/UE.

bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. Los nuevos datos a intercambiar son los siguientes⁹⁵⁴: En el caso de personas físicas, el nombre, domicilio, NIF y lugar y fecha de nacimiento de aquellas que sean “titular de la cuenta” y sujetas a comunicar la información. En el caso de las entidades que sea titulares de una cuenta, deberá facilitarse el nombre, domicilio y NIF de la “entidad” y el nombre, domicilio, NIF y fecha y lugar de nacimiento de cada persona identificada que ejerza un control sobre la entidad, es decir, de cada beneficiario efectivo de los rendimientos que generen los productos financieros de los que es titular la entidad. Por otra parte, y de forma común tanto para personas físicas como para entidades, deberá comunicarse el número de cuenta junto con el saldo que tenga a 31 de diciembre o bien el saldo que se tuviera en el momento de cancelar o cerrar la cuenta⁹⁵⁵. También deberá comunicarse el nombre y NIF de la entidad financiera en que esté abierta la cuenta sujeta a comunicación. Son los mismos datos que en FATCA y el Acuerdo de la OCDE.

Este artículo también hace referencia a otro tipo de cuentas bancarias, como son las cuentas de custodia y las cuentas de depósito⁹⁵⁶. En el primer caso, a parte de los datos identificativos del titular y la entidad financiera donde estén abiertas estas cuentas, deberá comunicarse el importe bruto de los intereses, dividendos y otras rentas que generen los activos pagados o depositados en dicha cuenta al terminar el año. Mientras que para las cuentas de depósito solamente se comunicará el importe bruto de los intereses generados anualmente. Por otra parte, en las cuentas de custodia también deberá comunicarse los ingresos brutos de ganancias derivadas de la venta de los valores durante el año. Finalmente, el art. 8.3.bis contempla un apartado

⁹⁵⁴ Ver Modificación del art. 8.3.bis a) - d) de la Directiva 2014/107/UE.

⁹⁵⁵ Este saldo incluye el valor en el caso de un “contrato de seguro con valor en efectivo” o de un “contrato de anualidades”, el “valor en efectivo” o el valor de rescate.

⁹⁵⁶ Ver modificación del art. 8.3.b.bis e) y f) de la Directiva 2014/107/UE. Cabe aclarar, que las cuentas de custodia, son cuentas de administración de valores, es decir, cuentas en que solamente hay productos bancarios que generan ciertos rendimientos, pero que pueden ser tanto dividendos, intereses o cupones. En el caso de los depósitos, solamente generan rentabilidades fijas.

genérico para otros tipos de cuentas en el que señala, deberá comunicarse a las autoridades pertinentes el importe bruto anotado en la cuenta durante el año, incluidas las amortizaciones. En definitiva, la información financiera a intercambiar se extiende tanto a los rendimientos y rentas obtenidos (intereses, dividendos y otras rentas) como a saldos de cuentas e ingresos derivados de la venta de activos financieros, es decir, las ganancias patrimoniales. También idéntico a FATCA y al Acuerdo de la OCDE.

Las disposiciones para el intercambio de dicha información finalizaba el 1 de enero de 2016, fecha a partir de la cual los Estados miembros deberían tener preparadas y adaptadas todas las disposiciones legales y administrativas para llevar a cabo el intercambio, que empezaría por primera vez el 1 de enero de 2017, a excepción de Austria⁹⁵⁷. Como se dice en el preámbulo de la Directiva “A la vista de las diferencias estructurales existentes, se debe autorizar a Austria a que el intercambio automático de información con arreglo a la presente Directiva se produzca por primera vez a más tardar el 30 de septiembre de 2018, en lugar del 30 de septiembre de 2017”⁹⁵⁸.

Cabe recordar que Austria es el único Estado de la Unión europea que seguía en “período de transición” para adaptar su normativa y funcionamiento interno al intercambio de información. La Directiva 2003/48/CE del ahorro previó un período de transición para Austria, Bélgica y Luxemburgo a la hora de aplicar el intercambio automático de información debido a divergencias estructurales internas, motivo por el cual se introdujo la retención de un 35%⁹⁵⁹ sobre los rendimientos del ahorro sujetos a la Directiva. El período de transición no tenía un tiempo determinado, sino que condicionaba a no obligar a estos tres Estados a adaptar su normativa interna siempre y cuando otros Estados

⁹⁵⁷ Art. 2 de la Directiva 2014/107/UE.

⁹⁵⁸ Ap. 19 del preámbulo de la Directiva 2014/107/EU.

⁹⁵⁹ Como indica el art. 11, este porcentaje fue ascendente. Mientras dure el período transitorio, y cuando el beneficiario efectivo resida en un Estado miembro distinto del Estado miembro en que está establecido el agente pagador, Bélgica, Luxemburgo y Austria practicaran una retención fiscal a cuenta del 15 % durante los tres primeros años del período transitorio, del 20 % durante el trienio subsiguiente y del 35 % posteriormente.

terceros europeos clasificados como no transparentes por la OCDE⁹⁶⁰, aplicaran el intercambio de información, dado que la Directiva se hacía extensiva a estos Estados terceros⁹⁶¹. El período transitorio se extendía hasta que el último de estos Estados terceros firmara un acuerdo de intercambio de información⁹⁶² con la Unión Europea.

Bélgica fue el primer Estado en salir del período de transición el 1 de enero del 2010⁹⁶³, seguido de Luxemburgo, que lo previó para el 1 de enero de 2015⁹⁶⁴.

⁹⁶⁰ La Confederación Suiza, el Principado de Andorra, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Mónaco y la República de San Marino. De los cuales a excepción de Suiza, el resto fueron declarados como países no cooperativos mediante el *Progress Report* de la OCDE del año 2000. Sin embargo, todos estos países salieron del listado de países no cooperativos en 2009 al comprometerse a cumplir los estándares de transparencia que pasan por incluir CDIs con el art. 26MCOE (“*Austria, Belgium, Luxembourg and Switzerland withdrew their reservations to Article 26 of the OECD Model Tax Convention. Belgium has already written to 48 countries to propose the conclusion of protocols to update Article 26 of their existing treaties. Austria, Luxembourg and Switzerland announced that they have started to write to their treaty partners to indicate that they are now willing to enter into renegotiations of their treaties to include the new Article 26.*” Pie de página 5, OCDE, A progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard, 2009, <http://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf>.) .

⁹⁶¹ Ver art. 10.2 de la Directiva 2003/48/CE.

⁹⁶² Dicho acuerdo debía estar basado en el modelo de la OCDE diseñado en 2002, debiendo de incluir una cláusula de intercambio previo requerimiento, que no de intercambio automático con los Estados clasificados como paraísos fiscales. Véase el pie de página 28.

⁹⁶³ Cfr. “*On 11 March 2009, Belgium announced that it would no longer hold its reservation to article 26, fifth paragraph of the OECD-model. Therefore, it had to change article 322 of the Belgian Income Tax Code (ITC), so that banks can share financial information with other countries. Afterwards, Belgium decided that it would no longer withhold taxes from 1 January 2010 onwards, but instead switch to the automatic exchange of information on interest payments*” (VAN der VELVE, E., DIEPVANS, N., *Belgian Report EATLP Congress 2014 - New Exchange of Information vs. Tax Solutions of Equivalent Effect* p.1, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Belgium.pdf>). [Consulta: 14/04/2017]

⁹⁶⁴ “*Member States had to transpose this Directive by 1 January 2013; the transposition date for the mandatory automatic exchange of information provided for under Article 8 has however been extended to 1 January 2015. On 29 March 2013, the Luxembourg Parliament adopted the law transposing the Directive into national law, with the exception of those provisions relating to*

Sin embargo, Austria no ha traspuesto la Directiva del ahorro, permaneciendo sin incluir el intercambio automático de información. No obstante, con la introducción de la Directiva de 2014 que obliga al intercambio automático de información, ya no tiene sentido que Austria trasponga la Directiva del ahorro, teniendo en cuenta que ésta, a su vez, engloba los productos bancarios y rendimientos sobre los que la Directiva del ahorro pretendía imponer un intercambio automático de información que Austria nunca ha llegado a implantar. En este sentido, la Comisión europea, publicó en marzo de 2015 una propuesta de Directiva para anular la Directiva del ahorro de 2003⁹⁶⁵.

Esta propuesta viene a derogar aquellas disposiciones legales de la Directiva del ahorro que se solapan con la Directiva de 2014, conservando aquellos preceptos que la nueva Directiva no cubra⁹⁶⁶. La derogación de la Directiva del ahorro se producirá el mismo día en que entre en vigor la Directiva 2014/107/EU, es decir el 1 de enero de 2016, a excepción de Austria que, como indica el preámbulo, *“unlike Luxembourg, Austria has not indicated that it will apply automatic exchange of information under the Savings Directive before the end of the transitional period indicated in Article 10 therein. It is also not expected that the conditions for the end of that transitional period will be fulfilled by the date of application by Austria of the Amending Directive on Administrative Cooperation”*⁹⁶⁷. Por este motivo, el país seguirá aplicando el porcentaje de retención al seguir en “período de transición” hasta septiembre

the mandatory automatic exchange of information, since this part of the Directive only has to be transposed by 1 January 2015. [...] As of 1 January 2015, the option to deduct withholding tax from interest payments to EU-resident individuals will no longer be applied in the Grand Duchy.” (STEICHEN, A., *Luxembourg Report EATLP Congress 2014 - New Exchange of Information vs. Tax Solutions of Tax Equivalent Effect*, p.22 <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Luxembourg.pdf>) [Consulta 14/04/2017].

⁹⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION, *Proposal for a Council Directive repealing Council Directive 2003/48/EC COM(2015) 129 final*, 18.03.2015.

⁹⁶⁶ Cfr. EUROPEAN COMMISSION, op. cit., p. 9.

⁹⁶⁷ EUROPEAN COMMISSION, op. cit., pp. 5-6.

de 2017, momento en que será obligado al intercambio automático de datos fiscales⁹⁶⁸.

Otra similitud que demuestra la influencia notable del modelo FATCA en los nuevos estándares de intercambio de información reside en la relevancia que van a cobrar las instituciones financieras en el intercambio de información. La nueva Directiva adopta la propuesta de vincular a las instituciones financieras en la comunicación de la información a las autoridades pertinentes. La Directiva adopta la terminología del modelo estadounidense al distinguir entre “entidades obligadas a comunicar información” y “entidades no obligadas a comunicar información”. Cada Estado miembro elaborará una lista excluyente, de “entidades no obligadas a comunicar información” y de “cuentas excluidas” a ser objeto de información⁹⁶⁹. A diferencia de FATCA, en que se contenía una lista cerrada de instituciones financieras, la Directiva, deja en manos de los Estados miembros su elección, siempre dentro del marco definitorio de estas entidades y cuentas financieras brindado por los Anexos a la Directiva.

De este modo, la implicación de las entidades dificulta el riesgo de evasión o elusión de capitales, ya que aunque el contribuyente declare las rentas obtenidas, la colaboración de las instituciones con las autoridades tributarias limita las oportunidades de contribuyentes que quieran eludir impuestos “mediante una transferencia de sus activos a instituciones financieras o mediante la inversión en productos”⁹⁷⁰, ya que estas entidades comunicarán tal traslado a sus sedes. No obstante, a diferencia de FATCA, la Directiva, igual que el Acuerdo de la OCDE, no prevé gravar o penalizar a las entidades financieras o contribuyentes no colaboradores con la sustracción de un 30% de los rendimientos no declarados, sino que cada Estado miembro de residencia

⁹⁶⁸ Sin embargo existe una excepción a la hora de aplicar el intercambio automático: “*At the time of adopting the Directive, Austria announced that it would not make full use of the derogation. It would start exchanging information by September 2017 on a limited set of accounts (only new accounts opened during the period 1 October 2016 - 31 December 2016), while making use of the derogation for other accounts.*” (*Ibidem* p.6).

⁹⁶⁹ Nuevo art. 8.7.bis de la Directiva 2014/107/UE.

⁹⁷⁰ Ap. 10 del Preámbulo de la Directiva 2014/107/UE.

del beneficiario efectivo tomará las medidas oportunas según su normativa interna.

Por otra parte, también cabe destacar los anexos a la nueva Directiva, que adaptan las normas de diligencia en el trato de la información que presentó la OCDE. Tal y como introduce el preámbulo, “al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar los Comentarios al modelo de acuerdo para el organismo competente y el Estándar común de comunicación de información elaborados por la OCDE”⁹⁷¹. También adapta literalmente el CRS elaborado por la OCDE para determinar las normas de diligencia debida a la hora de determinar quién, qué cuentas y qué instituciones deben estar sujetas a intercambio de información⁹⁷².

Esta afirmación refleja el grado absoluto de influencia de este organismo en la normativa comunitaria desde el año 2013 y la influencia de los EE.UU. en materia de intercambio de información dado que el CRS de la OCDE fue elaborado a partir del estándar de FATCA contenido en el Anexo I. La Unión Europea supedita y adapta de forma literal los comentarios y recomendaciones de la OCDE. A diferencia de FATCA en que el acuerdo en sí no prevé un tratamiento común de los datos, la Directiva sí lo hace y convierte en responsables del trato de datos tanto a los Estados miembros que envíen y reciban la información como a las propias instituciones financieras que transfieran anualmente esta información a las autoridades de sus Estados de residencia⁹⁷³.

Por lo que respecta al tiempo que tienen que conservarse los datos, la Directiva resulta imprecisa, ya que deja a merced de los Estados el establecimiento de los plazos mediante la fórmula “durante un período de tiempo no superior al necesario para lograr los fines de la presente Directiva”⁹⁷⁴, sin embargo el

⁹⁷¹ Ap. 13 del Preámbulo de la Directiva 2014/107/UE.

⁹⁷² Anexo I, Normas sobre Comunicación de información y diligencia debida relativas a la información sobre cuentas financieras, DOUE L359, 16.12.2014, pp.8-29.

⁹⁷³ Art. 25.2 de la Directiva 2014/107/UE.

⁹⁷⁴ Art. 25.3 de la Directiva 2014/107/UE.

objeto de la Directiva es velar por que la ampliación del ámbito de aplicación del intercambio automático de información dentro de la Unión esté en consonancia con la evolución de la situación a escala internacional⁹⁷⁵, cuestión que nada tiene que ver con la conservación de los datos intercambiados. Es más, el propio artículo que regula este plazo difuminado añade que en cualquier caso los plazos los establecerá la normativa nacional de cada Estado, por lo que puede volver a darse una situación de descoordinación dentro de la Unión Europea en una materia tan delicada como es la conservación de los datos de contribuyentes. En conclusión, la Directiva de 2014 no es más que la adaptación a nivel europeo del nuevo estándar de intercambio de información financiera que empezó con FATCA y se ha consolidado con el Acuerdo de la OCDE, aunque sigue presentando defectos de homogeneidad dentro de la Unión, ya que no resuelve problemas que ya estaban presentes en la Directiva de 2011, como son la cláusula de la nación más favorecida y el trato con terceros Estados que, como ya se ha comentado, pueden llegar a interferir en ciertas garantías de los ciudadanos.

3.2- Las últimas modificaciones en la Directiva de cooperación administrativa: La Directiva 2015/2376/UE, la Directiva 2016/881 y la Directiva 2016/2258.

Un avance más en el intercambio automático de información se produce mediante la aprobación de la batería de modificaciones a la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa las Directivas 2015/2376/EU (*tax rulings*) de 8 de diciembre de 2015, 2016/881 de 25 de mayo de 2016 (*country-by-country*) y 2016/2258 de 6 de diciembre (*lavado de dinero*) tienen en común que todas ellas amplían el marco de intercambio de información automático con fines fiscales. La Directiva 2014/107/UE ya modificaba este concepto recogido en el art. 9.3 en que se define el concepto de intercambio automático de información. Sin embargo, este artículo vuelve a modificarse al incluir dos nuevos conceptos que amplían el volumen de datos a transferir.

⁹⁷⁵ Ap. 9 del Preámbulo de la Directiva 2014/107/UE.

Y es que esta medida se tomó a raíz de la presión internacional causada por el proyecto BEPS, en el que el concepto de transparencia se reivindica para combatir las prácticas abusivas (*harmful taxation*), sobre todo llegabas a cabo de empresas multinacionales, exponiendo la necesidad de entender este concepto de forma más holística⁹⁷⁶, es decir, de forma más amplia, entendiendo la realidad del problema de las malas prácticas fiscales de forma que pueda atajar de forma íntegra, que diría Dworkin⁹⁷⁷, a partir de la totalidad de vertientes legales existentes.

3.2.1.- La Directiva 2015/2376/UE o la Directiva de los *tax rulings*

El *International Consortium of Investigative Journalists* en 2014 hizo públicas una serie de revelaciones sobre unos acuerdos (*tax rulings*) alcanzados entre las autoridades tributaria luxemburguesas y una serie de compañías mediante los cuales se les ofrecieron unas condiciones impositivas de lo más favorables (*LuxLeaks*), en el caso de transacciones intra-grupo⁹⁷⁸. Ante este panorama, no tan sólo Luxemburgo modificó su normativa interna, sino que la propia Unión Europea tomó cartas sobre el asunto, lanzó el pack de transparencia, que ha terminado derivando en una Directiva y una propuesta de Directiva que simplemente adaptan las propuestas de BEPS para reforzar la transparencia

⁹⁷⁶ Así lo dice el documento BEPS en la Acción 10, “*the need for a more holistic approach has been revealed when it comes to preventing BEPS, which implies more transparency on different fronts. Data collection on BEPS should be improved. Taxpayers should disclose more targeted information about their tax planning strategies, and transfer pricing documentation requirements should be less burdensome and more targeted*” (OECD, BEPS Action Plan, 2013, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>).

⁹⁷⁷ Cfr. PÉREZ BERMEJO, J.M. “Los problemas de las teorías holísticas del Derecho” *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 30, 2007, p.367 y DWORKIN, R. *Law’s Empire*, Oxford: Hart, 2010.

⁹⁷⁸ Cfr. SCHAFFNER, J.; BALLIET, S., “BEPS, EU State Aid Investigations and LuxLeaks: And What about Luxembourg?” *International Transfer Pricing Journal*, vol. 26, núm. 4, 2016, pp. 281-282.

fiscal en cuanto a precios de transferencia y planificación fiscal atañe⁹⁷⁹. Como ya dijo Owens, “*More generally, the time has come for MNEs to embrace country-by-country reporting, showing where their profits are earned and taxes paid. Initially, this information could be available to tax authorities, as it would help them in the work on transfer pricing.*”⁹⁸⁰

Ambas normas tienen en común el sujeto a quien afectan: las personas jurídicas, y es que, la propuesta de Directiva va dirigida a grupos multinacionales y la Directiva 2015/2376, aunque se refiere a “personas” éstas son personas jurídicas, por el tipo de información que se les requiere⁹⁸¹: sobre acuerdos o decisiones unilaterales, bilaterales o multilaterales previos sobre precios de transferencia, aquellos que determinen la existencia o ausencia de un establecimiento o de hechos con un efecto potencial en la base imponible de un establecimiento permanente, aquellos que determinen la situación fiscal en un Estado miembro de una entidad híbrida relacionada con un residente de otra jurisdicción, o aquellos sobre la base de valoración, en un Estado miembro, de la depreciación de un activo adquirido por una empresa del grupo en otra jurisdicción⁹⁸²

Tanto los acuerdos previos con efecto transfronterizo como los acuerdos previos sobre precios de transferencia son instrumentos de *softlaw* que pueden

⁹⁷⁹ Ibidem, p.282 “*Luxembourg was recently upgraded to “largely compliant” status with regard to the efficient implementation of internationally agreed transparency standards for tax purposes by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Luxembourg has made serious strides to include an exchange-of-information clause in its income tax treaties so that the vast majority of its treaties now includes such a clause, in line with the OECD standard. Given the increased global need for transparency, increased substance is likely to be the next step.*”

⁹⁸⁰ OWENS, J., P., “The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance” *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, Núm. 8, 2013.

⁹⁸¹ Además. El art 8 bis.4 dice explícitamente que Los apartados 1 y 2 no se aplicarán en caso de que el acuerdo previo con efecto transfronterizo se refiera y atañe exclusivamente a la situación fiscal de una o más personas físicas. Los apartados 1 y 2 son los que hacen referencia a la transmisión de los *tax rulings* y acuerdos sobre precios de transferencia.

⁹⁸² Crf. Ap. 6 del Preeámbulo, Directiva 2015/2376/UE del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

tener cualquier carácter, ya sea preceptivo o no. Se trata de todo tipo de documentos elaborados entre 2012 y 2017⁹⁸³, que pueden incluso haberse elaborado a raíz de un procedimiento de inspección, que será puesto en conocimiento de las autoridades tributarias de los Estados miembros, que aunque no se especifique qué autoridades son, debe interpretarse que serán aquellas que las normas internas indiquen al adaptar la Directiva. Esa información se transmitirá de forma bilateral entre los Estados miembros, además de la propia Comisión Europea, como se transmite en el art. 8 bis de la Directiva.

Todo el volumen de datos, se almacenará en una base de datos general que todos los Estados miembros podrán consultar. Sin embargo, la Comisión tiene terminantemente prohibido utilizar la información recabada para dedicarla a cualquier otro uso que no sea el estrictamente previsto en la Directiva⁹⁸⁴ y no dispondrá de toda la información intercambiada entre las autoridades⁹⁸⁵, sino que solamente tendrá acceso a unos determinados datos, de modo que no tendrá información que le permita descubrir si se han producido ayudas de Estado mediante los *tax rulings*, como ocurrió con el caso de Apple en Irlanda⁹⁸⁶. No obstante, esta prohibición no se establece para todas y cada una de las autoridades que van a manejar tal información.

⁹⁸³ Aunque quedan excluidos aquellos acuerdos anteriores al 1 de abril de 2016 llegados con una persona o grupo de personas cuya actividad no sea financiera y que, además, hayan generado una cifra de negocios anual inferior a 40 millones de euros. (art. 8 bis.2)

⁹⁸⁴ El art. 23 de la Directiva explicita la prohibición de la Comisión de utilizar la información comunicada para otros fines.

⁹⁸⁵ La información relativa a la identidad de la persona o grupo de personas envueltas en los acuerdos, la información sobre los criterios de valoración de los precios de transferencia, el contenido de los acuerdos previos . Solamente dispondrá de la información para valorar si se ha realizado un eficaz intercambio de información (Cfr. Art. 8.6)

⁹⁸⁶ European Commission Press Release IP 16 2923, State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion: “*The taxable profits of Apple Sales International and Apple Operations Europe in Ireland are determined by a tax ruling granted by Ireland in 1991, which in 2007 was replaced by a similar second tax ruling. This tax ruling was terminated when Apple Sales International and Apple Operations Europe changed their structures in 2015.*”

Por otra parte, los acuerdos no pueden intercambiarse bajo el mecanismo del intercambio automático con terceros Estados, siempre y cuando los convenios internacionales con los terceros Estados no permitieran tal intercambio con terceros Estados, lo que significa que si un acuerdo internacional previo sobre precios de transferencia sí lo permite, también podrá facilitarse la información de otros Estados fuera de la Unión a las distintas autoridades del resto de Estados miembros. Esta cláusula no queda del todo definida, ya que lo que indica es la entrada de información de terceros Estados con el resto de países de la Unión pero no la inversa, es decir, que la información de Estados de la Unión pueda facilitarse a un tercer Estado.

Por lo que respecta a los límites del intercambio de información, la Directiva amplía las disposiciones actuales sobre confidencialidad a los nuevos documentos a intercambiar. La Directiva prevé en art. 8 bis 6 que la información que debe facilitarse no debe constituir divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales, o ser contraria a los intereses públicos. La Directiva introduce, pues, un límite a la transparencia⁹⁸⁷. Sin embargo, el peligro que supone para las empresas facilitar este tipo de información no reside en la propia Directiva, sino en la amalgama de bases de datos de las cuales puede llegarse a reconstruir la información desglosada.

Es decir, el verdadero riesgo se encuentra, a día de hoy, en el denominado *Big Data*, mediante el cual, se puede llegar a reconstruir la información “en términos abstractos”, como denomina la Directiva. Del mismo modo que el *Big Data* puede aprovecharse para hacer más eficiente la recaudación de los

⁹⁸⁷ Al respect Panayu opina que: “*The Mutual Assistance Directive provides for a general limitation, according to which the provision of information may be refused by Member States where it would lead to the disclosure of a commercial, industrial or professional secret, or of a commercial process, or of information whose disclosure would be contrary to public policy. Under the proposal, this limitation would not apply with respect to the exchange of information on advance tax rulings and advance pricing agreements. The Commission considers that such interests would be adequately protected under EU law and that the limited nature of the information that is required to be shared with all Member States should ensure sufficient protection of those commercial interests*”. (PANAYI, C., op. cit., p.13)

impuestos⁹⁸⁸, ésta se vuelve una arma de doble filo, ya que puede llegar a utilizarse accediendo a diferentes servidores, de modo que cual puzle, al juntar los distintos tipos de información para llegar a descubrir secretos comerciales e incluso información de interés público.

3.2.2.- La Directiva la Directiva 2016/881/UE o la Directiva sobre *country-by-country reporting*

Siguiendo la misma tónica que la anterior Directiva analizada, la Directiva sobre el *country-by-country reporting* pretende que los grupos consolidados de empresas multinacionales cuyos ingresos superen los 750 millones de euros presenten informes Estado por Estado. De este modo, la Directiva trata de seguir la línea de la acción 13 de BEPS en cuanto a la transparencia de la información contable⁹⁸⁹. Al seguir el mismo esquema que BEPS, las empresas deberán remitir anualmente, en virtud del art 8 bis bis de la Directiva, todos los datos relativos a los ingresos, beneficios, pérdidas, impuesto sobre la renta abonado, el capital declarado, las ganancias acumuladas, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes al efectivo con respecto a cada jurisdicción en la que opere el grupo de empresas multinacionales; así como la identificación de la entidad y su residencia⁹⁹⁰.

Sin embargo, a pesar de que se hace mención a este importante desglose de información de forma automática, la Directiva no hace mención alguna a las medidas de confidencialidad y protección de datos sobre esta información,

⁹⁸⁸ Cfr. GILLIS, T.H. op. cit ; TAVARES, R; OWENS, J., "Human Capital in Value Creation and Post-BEPS Tax Policy: An Outlook", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, Núm. 10, 2015.

⁹⁸⁹ EUROPEAN COMMISSION, *Impact Assessment, Assessing the potential for further transparency on income tax information Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branche*, COM(2016) 198 final, p.26

⁹⁹⁰ Art. 8 bis bis.3 Directiva 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

cuando en el caso de la Directiva que anexa los *tax rulings* y los acuerdos de precios de transferencia sí mencionan una ampliación de las disposiciones de la vigente anterior Directiva del 2011 a estos nuevos conceptos. Y es que en términos de confidencialidad y protección de datos, en referencia a las tres Directivas, hay que partir de la premisa que en el caso de las corporaciones a quienes se requiere la información éstas no son sujetos de privacidad fiscal⁹⁹¹, sino que lo son las personas físicas que están tras las entidades, por este motivo se ha elevado a la cifra de 750 millones de dólares el requisito para facilitar la información, y es que como dicen Avi-Yonah y Mazzoni: “*The argument is that small privately-held corporations merely serve as the alter ego’s of their owners. Their business matters are inextricably intermingled with the individual shareholder’s personal financial affairs Therefore, revealing the taxes paid by a small, ‘mom and pop’ closely-held corporation might be viewed as violating legitimate expectations of privacy by its shareholders*”⁹⁹². Se plantea, así, el problema de los beneficiarios efectivos, término no exento de polémica y que se encuentra en el centro de atención de la Directiva de lavado de capitales.

3.2.3.- la Directiva 2016/2258/UE o la Directiva sobre lavado de dinero

Un paso más allá se da en la modificación de la Directiva de cooperación administrativa que permite acceder a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales, sustentada sobre el argumento de la necesidad de las autoridades para poder controlar, confirmar y auditar que las entidades financieras apliquen la Directiva de cooperación administrativa con el fin de identificar a los beneficiarios efectivos y las estructuras interpuestas. Es decir, el objeto de esta enmienda es acceder a la información recabada por la

⁹⁹¹ Cfr. COCKFIELD, A., MacARTHUR, J., CARL D., “Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality”. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, Vol. 63, No. 3, 2015.

⁹⁹² AVI YONAH, R.S., MAZZONI, G., “Taxation and Human Rights a delicate balance”, *Michigan University of Michigan Public Law Research Paper No. 520*. 2016 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2834883 [Consulta: 14/04/2017]

Directiva 2015/849 (AMLD en adelante) relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales para utilizarla por las autoridades tributarias a fin de reforzar sus planes de lucha contra la evasión y el fraude fiscal⁹⁹³.

Si bien es cierto que la información sobre los beneficiarios efectivos es necesaria para las autoridades tributarias para hacer cumplir la ley interna de los Estados a fin de recaudar lo que debidamente corresponde, se presentan dos problemas a con la mezcla de la AMLD y la DAC. En primer lugar, el concepto de beneficiario efectivo no es el mismo para fines de blanqueo de capitales que para fines fiscales⁹⁹⁴, y en segundo lugar, al tratarse de dos aproximaciones distintas, la cantidad de información necesaria para un tipo y otro es distinta. Sin embargo, mediante la AMLD esta información se vuelve común.

Y es que la AMLD mediante la *customer due diligence* (CDD) pretende verificar la identidad última del beneficiario efectivo, acudiendo en concreto a la información plasmada en los art. 13, 20, 31 y 40. Y es que, precisamente el art 41.2 de la Directiva dice” Los datos personales serán tratados por las entidades obligadas sobre la base de la presente Directiva exclusivamente a efectos de la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, según se contempla en el artículo 1, y no serán objeto de tratamiento ulterior de manera incompatible con los citados fines”, por lo que, tal y como destaca Seer, la adaptación de las premisas de la DAC a la normativa nacional para el uso para fines meramente fiscales de información recabada para la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo puede entrar en claro

⁹⁹³ Un resumen detallado de la cantidad de información y datos personales referentes a quien se considera beneficiario efectivo se pueden ver en MÜLLER-DRAGOVITZ, M., SOMARE, M., “Interplay between automatic exchange of information and AML requirements” en LANG, M., (Hrsg.), *Transparenz eine neue Ära im Internationalen Steuerrecht*, Wien: Linde Verlag, 2016, pp.87 y ss.

⁹⁹⁴ SEER, R., op. cit. p. 86. A parte que se trata de un concepto que ha evolucionado a lo largo del tiempo,

conflicto con la premisa de protección de datos del art. 41.2 de la Directiva sobre el blanqueo de capitales⁹⁹⁵.

Por otra parte, el intento de aproximación entre la normativa de AML con los intercambios de información de materia tributaria pasa por la concepción del delito fiscal como motivo de interés para el lavado de dinero⁹⁹⁶. Lo que se puede denominar como delito fiscal, se ha incluido en el listado de actividades delictivas de la Directiva⁹⁹⁷, motivo por el cual se justifica el intercambio automático de información sobre la totalidad de los datos obtenidos. No hay que olvidar el principio de proporcionalidad, que deriva de las libertades fundamentales como una aportación de equilibrio a las medidas legales aplicadas en el “ordenamiento europeo”. En el ámbito de la información susceptible de intercambiarse para procesarse por motivos de AML, la información recabada tiene que ser adecuada, necesaria y que encaje en los fines para los que tiene que ser usada⁹⁹⁸. Sin embargo, la cuestión que se plantea es si las medidas de transparencia adoptadas y ampliadas realmente

⁹⁹⁵ Article 41(2) of the fourth AMLD would build a high hurdle if (any kind of) personal data should only be processed for the sole purpose of preventing money laundering and terrorist financing.” SEER, R., “The European AEOI: Risks and Opportunities of Anti-Money Laundering Acts”, *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, *EATLP International Tax Series*, Vol. 13, Amsterdam: IBFD, 2015, p. 84.

⁹⁹⁶ OBERSON, X., op. cit., p. 180.

⁹⁹⁷ Es importante destacar expresamente que los «delitos fiscales» relacionados con los impuestos directos e indirectos están incluidos en la definición de «actividad delictiva» en sentido amplio con arreglo a la presente Directiva, de conformidad con las Recomendaciones revisadas del GAFI. Dado que en cada Estado miembro se pueden tipificar diferentes delitos fiscales como constitutivos de «actividad delictiva» que lleven aparejadas las sanciones a las que se refiere el artículo 3, punto 4, letra f), de la presente Directiva, las definiciones de delito fiscal en las legislaciones nacionales pueden diferir. Aunque no se pretende la armonización de las definiciones de delito fiscal en la legislación nacional de los Estados miembros, estos deben autorizar, en la mayor medida posible con arreglo a su legislación nacional, el intercambio de información o la prestación de asistencia entre las unidades de inteligencia financiera (UIF) de la UE. (ap. 11 del Prólogo de la Directiva 2015/849 de 20 de mayo de 2015.

⁹⁹⁸ Cfr. STJUE de 25 de abril de 2013, caso C-212/11 *Jyske Bank Gibraltar Ltd v Administración del Estado*; STJUE de 10 de marzo de 2016, caso C- 235/14 *Safe Interenvíos, S.A., v. Liberbank, S.A., Banco de Sabadell, S.A., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A.*.

cumplen con los criterios de proporcionalidad en cuanto a términos de privacidad, protección de datos y garantías procesales incumbe⁹⁹⁹, porque, una mayor transparencia, debe implicar necesariamente una recíproca salvaguarda de la información¹⁰⁰⁰, de forma idónea y según las circunstancias contextuales, como viene a resaltar Robert Alexy en su teoría de la proporcionalidad.

4.- Epílogo

A modo de conclusión-resumen del presente capítulo cabe que decir que los nuevos modelos tienen en común el intercambio automático de información, una mayor definición sobre qué información es relevante, cómo debe tratarse la misma y un ánimo de multilateralidad. Sin embargo, siguen presentando los mismos problemas por lo que respecta a la protección de los derechos de los contribuyentes. Los acuerdos Rubik se desmarcan completamente de la tendencia al intercambio automático y multilateral de información como expresión de las nuevas tendencias en transparencia fiscal. No contemplan revelar la información del contribuyente/cliente de institución financiera suiza salvo que el propio contribuyente voluntariamente acceda a autorizar documentalmente tal acción. Las autoridades suizas solamente podrán intercambiar información si existen conductas de origen delictivo o fraudulento según las leyes del Estado firmante.

⁹⁹⁹Cfr. Sobre el principio de proporcionalidad respecto a la privacidad y la idoneidad de los datos utilizados: STJUE de 9 de noviembre de 2010, casos C-92/09 y C-93/09, *Volker und Markus Schecke GbR* (C-92/09), *Hartmut Eifert v Land Hessen, Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung* (C-93/09).

¹⁰⁰⁰ “It is important to reconcile the need for more transparency with the need to protect confidentiality, particularly of commercially sensitive information. Greater transparency between the taxpayer and the tax authorities is a good thing as it will lead to fewer disputes, greater mutual understanding and a relationship based on cooperative compliance. It is important that confidentiality is maintained as this transparency has to be built on greater mutual trust. Fear that commercially sensitive information could potentially be released could undermine such trust” (OWENS, J. Tax Transparency: The “Full Monty”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, Núm. 9, 2014.)

En cuanto al uso que puede darse a esta información, los acuerdos Rubik solamente permiten un uso a efectos tributarios, a menos que la ley de ambos Estados y la autoridad competente que haya facilitado la información autoricen su uso para otros propósitos. Es más, parece muy evidente la incompatibilidad entre el Derecho europeo y los acuerdos Rubik en primer lugar, por lo que respecta a la concepción del secreto bancario y la falta de transparencia y, en segundo lugar, por la falta de competencia de los Estado miembros para firmar acuerdos con Suiza sobre materias previamente acordadas con el mismo país. Rubik es un intento interesante de búsqueda de equilibrio entre la privacidad de los contribuyentes y el cumplimiento de los deberes tributarios en los Estados de residencia; sin embargo, al no encajar en las tendencias de la política internacional por lo que respecta a la transparencia fiscal, se trata de un acuerdo que ha entrado en un cauce que termina en una vía muerta.

FATCA y el nuevo modelo de la OCDE de estándar de intercambio de información van de la mano. El *Common Reporting Standard* y el *Model Competent Authority Agreement* están claramente basados en el modelo estadounidense por lo que respecta a la forma y contenido del articulado. Y es que, las cuentas y sujetos afectados se identifican siguiendo el mismo procedimiento de *due diligence* que sigue FATCA. Sin embargo, ambos modelos se diferencian, principalmente, por tres características: Unilateralidad, falta de reciprocidad, y la retención del 30% sobre los pagos efectuado a entidades o sujetos no colaboradores. En el caso de los Modelos IGA 2 estas tres características se dan plenamente, porque son los EE.UU. quienes requerirán la información pero solamente en casos muy puntuales -para ayudar a obtener la información requerida- van a ser los EE.UU. quienes la faciliten. Por otra parte, los EE.UU. podrán dar un uso extrafiscal a la información recibida, mientras que la posible información que los EE.UU. transmitan al otro Estado firmante solamente podrá usarse para los fines marcados en FATCA, que en definitiva no es otra que revelar información a los EE.UU..

Por otra parte, las instituciones financieras de los Estados firmantes de un modelo 2 deben firmar por su cuenta el *Foreign Financial Institution Agreement* con el IRS para ser consideradas como colaboradoras y, así, no tener que

soportar la retención del 30% sobre los pagos que se efectúen en sus cuentas y depósitos, a la vez que asumen la responsabilidad de practicarla ellas tanto sobre los pagos que se efectúen a entidades no colaboradoras como sobre los contribuyentes recalcitrantes, clientes de la entidad, que no quieran facilitar su identidad al IRS.

Las entidades de los países firmantes de un Modelo IGA 1 no tuvieron que adherirse a ningún acuerdo vinculante con el IRS ya que el sujeto encargado de cumplir con la obligación de transmitir la información son las autoridades de los Estados firmantes, motivo por el cual al firmar un Modelo IGA 1 se vinculan a todas las entidades financieras de su territorio. Los Modelos IGA 1 aunque haya versiones supuestamente bilaterales, el tipo de información que reciben los Estado firmantes no es la misma que tendrán que mandar a los Estados, sino que ésta es menos exhaustiva. También, como en el Modelo 2, la información facilitada por los EE.UU. solamente puede usarse para los fines del acuerdo FATCA. Dicha información no podrá revelarse en procedimientos judiciales, salvo si estos se celebran para llevar a cabo los fines del acuerdo FATCA, que no son otros que obtener cierta información financiera para facilitarla a los EE.UU.

Otra diferencia entre los Modelos 1 y 2 es el tipo de intercambio de información utilizado, ya que el modelo 1 exclusivamente prevé el automático, mientras que los Modelos 2 también contemplan la posibilidad de utilizar el intercambio previo requerimiento en los casos de *group request*. En cuanto a las *fishing expeditions*, éstas, como ya se ha razonado, tiene sentido controlarlas en un sistema que utilice un intercambio previo requerimiento en el que se deba de justificar la relevancia de la información deseada, no obstante, desde el momento en que toda la información se transfiere y las autoridades tienen el acceso a la misma, ya no tiene sentido controlar esta práctica.

Finalmente, respecto de FATCA hay que decir que fue el precursor de la nueva tendencia al intercambio automático y multilateral de información financiera, modelo que, posteriormente la OCDE con el *Model Competent Authority Agreement* adaptó para llevarlo más allá de los EE.UU.. Como se ha ya

introducido, la OCDE modificó ciertas características propias de FATCA. La unilateralidad se elimina completamente, de modo que el modelo de la OCDE es puramente bilateral o multilateral a todos sus efectos, respetando la reciprocidad de la información que se transmite entre los Estados participantes del Convenio. Por otra parte, la OCDE evita la intromisión del Derecho interno de un Estado en la soberanía nacional de otro Estado participante, motivo por el cual se elimina la discutida retención, que sí prevé FATCA, en caso de incumplimiento de los preceptos del acuerdo o la negativa de colaborar de las instituciones y personas afectadas. En estos casos la OCDE deja en manos de la normativa interna del Estado receptor la imposición de las penas.

En cuanto al uso dado a los datos, el modelo de la OCDE se basa en el *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* que se elaboró en 1988 y se enmendó en 2010. En este sentido, se permite el uso de la información para los fines del Convenio (cobro, ejecución y enjuiciamiento en relación con los tributos previstos en el acuerdo) pero también permite fines extrafiscales siempre y cuando estos fines estén previstos en la normativa de los Estados firmantes. Por tanto, es una diferencia sustancial con FATCA, ya que el modelo norteamericano solamente prevé esta posibilidad por parte de los EE.UU., pero no por parte de los otros Estados firmantes que deben ceñirse al uso de la información para los fines del acuerdo.

Por lo que respecta a las cláusulas de confidencialidad y la protección, la solución es la que se viene dando en los modelos clásicos: las que especifique la Autoridad Competente que ceda los datos según lo previsto en su normativa interna. Como ya se ha dicho, a diferencia de FATCA, la OCDE ha tendido a recurrir a la normativa interna de cada Estado, en vez de dar una nueva solución global. En este sentido, lo que prevé el Acuerdo es que la Autoridad competente que recibe la información trate la misma no tan sólo conforme su normativa sino también conforme la normativa interna del Estado transmitente, motivo por el cual en ocasiones, dependiendo de quién sea el otro estado firmante, tendrá que realizarse un nuevo acuerdo conforme el cual los datos intercambiados no pueden usarse para ciertos fines previstos en la normativa del otro Estado, que se consideren contrarios a ciertos derechos humanos

básicos. Este es uno de los riesgos que se corre si no se carece de una normativa internacional vinculante que se adapte a la normativa interna de los Estados.

El modelo de la OCDE da unas recomendaciones extensivas respecto al deber de sigilo que deben respetar las autoridades en cuanto al uso y trato de los datos recibidos. Cuestión que hasta el momento no se había especificado en ningún otro Acuerdo o Convenio que denota un intento de avance en conjunto en la toma de conciencia sobre las garantías de los ciudadanos-contribuyentes cuyos datos han sido cedidos a otras autoridades. No obstante este avance, los nuevos modelos de intercambio de información siguen omitiendo entrar en la cuestión del acceso a los datos y la posibilidad de rectificación de los mismos por parte de los propios contribuyentes.

Esta es una cuestión que tal vez, en los modelos clásicos en que había una predominancia de los intercambios previo requerimiento no era necesaria, ya que había un mayor control sobre qué se transmitía y qué no. No obstante, desde el momento en que hay un acceso automático y libre por parte de otras autoridades a los datos de millones de contribuyentes de otros Estados, es un tema que debería dársele una mayor relevancia e incluso plantearse regular a nivel internacional esta posibilidad. Este va a ser uno de los argumentos que da sentido a este trabajo de investigación y que se irá desarrollando en los próximos capítulos.

Por lo que respecta a las normas europeas, debe decirse que éstas han evolucionado al son de los dictámenes de la OCDE. Esto se observa claramente con la Directiva 2014/107/UE que no es más que una copia del *Common Reporting Standard* y el *Model Competent Authority Agreement* de la OCDE trasladada a nivel europeo, motivo por el cual se convertirá en una normativa traspuesta e integrada en las leyes estatales de los Estados miembros. Así pues, los criterios y recomendaciones de la OCDE a base de comentarios pasarán a ser normativa integrada de la Unión Europea y, por consiguiente, de los Estados miembros que tienen la obligación de transponerla y adaptarla a sus previsiones internas. La Directiva de 2014 no ha modificado

sus cláusulas respecto de la confidencialidad de los datos, uso o trato de la información y límites al intercambio de información. La normativa europea si bien ha avanzado y ha ampliado los márgenes de intercambio de información con la inclusión de datos financieros, ésta sigue sin resolver uno de los caballos de batalla como es la problemática con terceros Estados, de igual modo que la cláusula de la nación más favorecida, que pueden ser puntos débiles en cuanto a garantías de los contribuyentes se trata.

Finalmente, para concluir este epílogo, los convenios que mayor protección conceden a la confidencialidad de los datos o garantías de los contribuyentes, como son los TIEA y los acuerdos Rubik, se han arrinconado a favor de aquellos que conceden mayores potestades a las Administraciones. Los TIEA conceden un mayor cuidado al uso que puede dársele a los datos e incluso a notificar al contribuyente en ciertos casos, como se ha visto. Rubik es el hermetismo en sí, pero FATCA y el nuevo de la OCDE representan el interés de los Estados y las Autoridades tributarias. Un intercambio automático de información es una mayor garantía de control sobre las prácticas abusivas, pero tampoco es garantía de eliminarlas por completo y, por otra parte, puede entrañar mayores riesgos de abuso en el uso de datos personales, sobre todo en aquellos Estados en que la normativa y las infraestructuras no son suficientemente protectoras.

Por este motivo la OCDE se ha centrado en el buen trato de los documentos y datos de los contribuyentes en cuanto a medias de seguridad se trata, cuestión que denota una voluntad de avance común en el deber de sigilo de las Administraciones y autoridades, pero ha obviado el interés del propio contribuyente en poder controlar por sí mismo esos datos. Por otra parte, comparando el intercambio automático con el intercambio previo requerimiento, queda claro que el automatismo facilita la llegada de la información a las autoridades tributarias. No obstante, el intercambio previo requerimiento resulta un procedimiento más condescendiente con los derechos de los contribuyentes, como se ha visto en el capítulo anterior con las conclusiones presentadas por el Abogado General Wathelet, en las que pone en manos del Juez instructor del caso, el hecho de determinar cuándo se produce un riesgo

de menoscabo de los intereses hacendísticos de los Estados por el hecho de informar al interesado sobre el intercambio de información, siempre y cuando así lo considere el Estado requirente de la información y siempre habiendo una previa información al interesado/contribuyente.

Esta opción queda completamente descartada en los intercambios automáticos de información, en los que simplemente todas las autoridades ya dispondrán de la información (incluso más de la que nunca hubieran imaginado), situación que, además, invalida el concepto de *fishing expeditions* y que invalida también la opinión de Wathelet, ya que no se prevé ningún tipo de información a los interesados sobre qué datos han sido automáticamente intercambiados.

VI.- The intercession of Taxpayers' Data Rights and AEOI in a Globalized context

Approach

The last chapter of this doctoral thesis is a concluding chapter that aims to determine the proportionality of the models of automatic exchange of information, from an international point of view and in specific situations of European and Spanish perspective. The proportionality analysis is based on the proportionality theory of Robert Alexy. Yet there are many theories and nuances on proportionality. Alexy's perspectives turns out to be more than interesting because it includes the "circumstances" that are in the balance between two different colliding interests. As it has been more than justified in the first chapter of this thesis, the circumstances surrounding the environment in which the legal provisions are applied play an important role in the new exchange of information models and how they might influence taxpayers' rights.

The first epigraph of this chapter is dedicated to covering all the relevant facts, both legal and governmental, surrounding the new exchange of information models. Yet, not all the models, as contrasted in the previous chapter, aim to become an international standard with supranational aspirations, but the OECD's automatic and multilateral exchange of information aims to become the supranational standard for those purposes. For this reason, epigraph one is dedicated mainly to covering the relevant provisions of the OECD's evolution of the standard from EOIR to AEOI, with the current legislative coverture of taxpayer's rights at a supranational level. The analysis will be made not only from an international point of view, but also from a European point of view, since the DAC adapted the OECD standard to the European provisions.

Once that first analysis has been performed, and after observing different situations, legislations and governmental policies throughout the research, the second paragraph aims to reproduce the detected risk that the new models of exchange of information and the general environment of transparency might

generate. With this second epigraph, the analytical part the thesis will be completed, that is why the third epigraph, after gathering all the necessary information, addresses the proportionality theory of Robert Alexy from a theoretical vision. This is done in the third epigraph because the very last part of this chapter includes the practical part of the research, which is the application of the proportionality theory to balance the interest of the tax authorities or the governments and the interests of the taxpayers relating to their data.

1.- The Standard of Transparency of the new exchange of information

Starting with the information exposed from a policy point of view regarding the contextual dimension and the legal provision of the new exchange of information models and the situation of the different Charters and Bills of Rights and Guarantees, let's try to cover all those perspectives within the framework of the exchange of information standards, in order to determine the potential risks (next epigraph) derived by the transparency drift required by the Governments in the context of current measures to protect taxpayers' rights.

Thus, after seeing that the OECD standard of transparency and exchange of information is the standard that will be applied worldwide, together with the FATCA, this epigraph covers the regulation in force regarding rights, guarantees and duties from an international and European point of view with the OECD model, with the aim of becoming a real global standard from a supranational point of view. FATCA does not aim for that, since it is a model gestated and born in the USA and for the USA, with a clear intention of being a bilateral model, but with no expectations of changing the world's way of functioning. On the other hand, the Rubik agreements are stagnated and do not comply with the transparency standards.

For this main reason, and in consistency with the objective of this thesis which is to observe the intercession of global standards on the different layers of legislation from a Global point of view, this first epigraph only covers the international standards of transparency at an international level with the

provisions of protection of taxpayers' rights. Moreover, since the European Union nowadays is the only regional cluster where supranational legislation is really in force and binding, it will be the ideal scenario to analyse the impact of positive law and the perfect example to design new proposals, since today's international scenario only allows policy suggestions based on *Soft-law*.

1.1.- OECD Standards of Transparency in force

The previous chapters were dedicated to describing the evolution of the exchange of information. The OECD models were detailed in a general way, although focusing on the attention to the exchange of information clauses. However, in this paragraph a revision of the classical standard is necessary in order to compare it with the post-FATCA standards. In the first place, the classical standard of exchange of information, as explained in chapter IV, is the exchange on request (EOIR). Despite the fact that the OECD has set 2017/2018 as the deadline to implement the new standard based on automatic exchange of information (AEOI), it does not mean that the EOIR will disappear once the AEOI has been implemented, as the EOIR is still present in many mechanisms in force such as tax information agreements, dual convention agreements (art. 26) or the Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. In spite of the work on AEOI to finally obtain the CRS Standard and the Multinational Convention for cooperation among countries, the EOIR Standard was revised again in 2016 because, as stated, it never really disappeared.

1.1.1.- The EOIR Standard

What defines the EOIR standard are the Terms of reference. The terms of reference are the requirements to follow in order to be aligned with the Standard. These terms are globally grouped in three main characteristics: availability of information, appropriate access to the information, and the existence of exchange of information mechanisms. It means that the information

must be available to the authorities, who can access it in order to exchange it with other authorities¹⁰⁰¹. Otherwise if the information were not available and accessible, it cannot be exchanged. The Standard was recently revised in 2016 in order to adapt it to the 2012 Article 26 update. It must be reminded that 2012 revision modified the concept of foreseeable relevance regarding group requests, which might allow, in certain cases, to proceed with “fishing expeditions”¹⁰⁰².

Let us analyse the requirement of “available information”. This expression means that, on one hand, the information has to be adequate, accurate and up to date in order to identify the legal owners and beneficiaries. Therefore, it is aligned with the data quality guarantee. In order to be aligned with the data quality principle, veracity and the match with the current context are basic criteria. This means that the data must be up to date in order to respect the principle of data quality. On the other hand, Jurisdictions are obliged to provide the ultimate identity of ownership, the accounting records and banking information of the account-holders. In conclusion “The 2016 Terms of Reference requires jurisdictions to ensure that ownership, identity, accounting and banking information is available. Such information may be kept for tax or

¹⁰⁰¹ OECD, *2016 Terms of reference to monitor and review progress towards transparency and exchange of information on request for tax purposes*<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

¹⁰⁰² “The 2016 EOIR Terms of Reference remain based on 2002 Model TIEA, but now refer to the 2012 version of Article 26 of the Model Tax Convention and Commentary, which clarifies, amongst others, that requests on a group of taxpayers not individually identified (“group requests”) are covered under Article 26 of the Model Tax”. OECD, *Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016-2020*, p.10 <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. [Consult: 14/04/2017] In that sense see VALDÉS ZAUNER, A.C., “Exchange of Information through Group Request”, in GÜNTHER, O-C., TÜCHNER, N., (Eds.) *The Information Exchange Agreements*, Vienna: Linde Verlag, 2013, pp.483-502.

AML purposes or other reasons”¹⁰⁰³. Thus, it means that AML criteria are being used for tax purposes¹⁰⁰⁴.

Regarding the “access to information”, financial entities play an important role, since they are the main holders of relevant tax information. Banking entities usually have access to the identity of the beneficial owner, yet access to that relevant information has to follow certain rules. It is true that the Authorities of each Jurisdiction should have access to that information to be able to provide it when required by another Authority. This implies that the competent authorities should have the power to oblige financial entities, banks and other institution who keep data that might be helpful to identify the beneficial owners, such as accounting records and other requested information. However, here the problem is the mismatch of the domestic legislations criteria for relevant information.

First, for this term of reference, a Competent Authority is still obliged to collect data that is most probably not needed for tax purposes by the requested jurisdiction. Second, the standard demands that the requested State does not refuse to provide the requested information based on domestic provisions of bank secrecy or even corporate secrecy¹⁰⁰⁵. In such a case, it would be a clear risk for commercial secrets, because if corporate secrecy is not be a border for the EOIR standard of transparency, the risk of leaks of certain corporate

¹⁰⁰³ Cfr. OECD, *op. cit.*, p. 3.

¹⁰⁰⁴ In this sense the FATF Guidance on Transparency and Beneficial Ownership (October 2014) is the reference to determine that. The OECD at footnote 9 says “[...] Finally, where a foreign company has a sufficient nexus, then the availability of beneficial ownership information is also required to the extent the company has a relationship with an AML-obligated service provider that is relevant for the purposes of EOIR.” (OECD, *op. cit.*, p.4).

¹⁰⁰⁵ See terms B.1.3 and B.1.5.(Competent authorities should use all relevant information-gathering measures to obtain the information requested, notwithstanding that the requested jurisdiction may not need the information for its own tax purposes (e.g., information should be obtained whether or not it relates to a taxpayer that is currently under examination by the requested jurisdiction). B.1.5. Jurisdictions should not decline on the basis of its secrecy provisions (e.g., bank secrecy, corporate secrecy) to respond to a request for information made pursuant to an exchange of information mechanism.) (OECD, *op. cit.*, p.6)

information in the hands of the Competent Authorities would certainly increase, despite being a tax offense. In conclusion, a collection of not really necessary information for tax purposes is equally collected and exchanged because of the Standard and because of the mismatches of internal legislations.

Moreover, regarding safeguard guarantees, the Standard still respects notification rights only if they are not incompatible with the exchange of information objective. In that sense, the OECD guideline on that point specifies “Rights and safeguards should not unduly prevent or delay effective exchange of information”. Hence, it might justify a step forward the taxpayers’ notification rights when there are urgencies in the investigation process or when the notification might undermine the chances of success in such an investigation. Here the OECD also suggests the Standard of 2016 regarding EOIR in cases of post-exchange notifications, and when the requesting jurisdiction considers so, it should reasonably determine why there should be no post-exchange notifications in such cases.

Stepping down from the global context to the European one regarding EOIR, the ECJ ruling on the Sabou case (C-276/12) differentiated between the investigation stage and the contentious stage of a tax control procedure, and the Court considered that “respect for the rights of the defence of the taxpayer does not require that the taxpayer takes part in the request for information sent by the requesting Member State to the requested Member State. Nor does it require that the taxpayer should be heard at the point when inquiries, which may include the examination of witnesses, are carried out in the requested Member State or before that Member State sends the information to the requesting Member State. Nonetheless, there is nothing to prevent a Member State from extending the right to be heard to other parts of the investigation stage, by involving the taxpayer in various stages of the gathering of information, in particular the examination of witnesses.”¹⁰⁰⁶ Moreover, AG Wathelet suggested on the conclusions of Berlioz that, “even in the contentious

¹⁰⁰⁶ See ECJ Case C-276/12, 22 October 2013, Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, ap. 44-45.

stage, a taxpayer must also have respect for certain rights, including the right to challenge any final decision before the tribunal¹⁰⁰⁷.

Finally, regarding the “exchange of information” the standard highlights the relevance of not declining a request on the basis of banking secrecy, as has been previously said. It also requires the required data to be provided, even if there are no tax purposes for the requested State. Notwithstanding these requirements to comply with the process, the Term of Reference also contemplates the supply of information collected for tax purposes when it is to be used for civil or criminal tax matters. In a nutshell, regarding rights and safeguards, the Terms of Reference do not set a Standard on the Rights and Guarantees of the taxpayers, but the Transparency Standard contemplates them from a negative point of view. In other words, the Standard indicates how and when the rights should not block the availability, access and exchange of information, leaving the regulation to each sovereign State.

1.1.2.- The AEOI Standard

The new international standard on automatic exchange of financial account information, as the Standard Guidelines state “Many jurisdictions already exchange information automatically with their partners and also regionally on various categories of income; they also transmit other types of information such as changes of residence, the purchase or disposition of immovable property, value added tax refunds, tax withheld at source, etc.”¹⁰⁰⁸ However, the AEOI standard has been influenced by the work of FATF on beneficial ownership, which has also been incorporated in EOIR 2016, as explained before; and by FATCA that 1) blazed a trail forcing the cooperation of financial intermediaries to provide information and 2) through the type of information to be disclosed. The information is mainly financial in order to be used for tax purposes and several types of taxes, but is still financial interests, dividends, income, and the

¹⁰⁰⁷See AB General Wathélet Conclusions 10 January 2017 of Case C- 682/15 Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l’administration des Contributions directes, ap. 114.

¹⁰⁰⁸ OECD, *op. cit.*, p. 10.

identity of the effective beneficial owner. In that sense, the CRS makes the financial institutions to look through the interposed legal entities in order to seek who is behind them¹⁰⁰⁹.

The instrument to implement the OECD Standard is the CRS and the Model CAA, whose provisions were extensively commented in the previous chapter. Despite the CRS, the OECD is also pushing sovereign States to join the multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC) amended in 2010¹⁰¹⁰. This shows the aim of the OECD to extend the practice of multilateralism to exchange information automatically. On one side there is the CRS, as the standard itself and the MCAA, as the legal basis to exchange the selected information on the CRS¹⁰¹¹, and on the other the MAC, as another tool to exchange information.

There are important differences between the MCAA and MAC. While the MCAA can be bilateral or multilateral, the MAC is only multilateral. Moreover, MCAA is only designed to exchange financial information on an automatic basis¹⁰¹², whereas MAC is not limited to only financial information; it also seeks to collect and exchange information in different manners (EOIR, AEOI or Spontaneously) to cover several types of taxes¹⁰¹³. The destination of the information is different in both models. Yet, the MAC is a much more completed model that even includes rights and safeguards on its own regulation. The MCAA confidentiality clause in section 5 leaves the protection and usage of the information in the hands of the domestic legislation of the signing State'. In the case of a bilateral agreement art. 26 of the OECD MC is the term of reference, and if it is a multilateral agreement, art. 22 of MAC is the term of reference. Both clauses

¹⁰⁰⁹ *Ibidem*, p. 10.

¹⁰¹⁰ "The G20 should reaffirm the need for the identified countries and jurisdictions to commit to the CRS without further delay. Countries should now sign the multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters noting that only sovereign States can legally sign this instrument, as well as the Competent Authorities Agreements for the CRS without further delay."

¹⁰¹¹ OECD, *op. cit.*, p. 15.

¹⁰¹² See CRS Section 2 for the specific information which is almost the same as FATCA requires.

¹⁰¹³ See art. 2 to 7 MAC.

allow the use of the collected information for other purposes when said purposes are provided in the legal framework of the signing States.

Section 5 does not specify the instrument or convention of reference; it is up to the signing States. Yet, nowadays, the only Multilateral Convention of reference is the MAC, although the MCAA opens the door to the design of other Supranational/Multilateral specific Conventions that really develop common rights and safeguards to treat and to access the fiscal information collected and exchanged. However, to do so, the signing States should, together, change and adapt their internal provision to the supranational instrument; that is the main issue here. The MCAA provision finalizes with domestic law, and domestic law always is different. Only the European Union has a more or less homogenized legislation regarding the treatment of processed information.

At a global level, the different Charters of Human Rights almost do not contemplate provisions regarding data safeguard. There are only some references to privacy or private life. Only the OECD Privacy Guidelines have the aim to help or counsel States to have terms of reference on the topic, but those guidelines are only so, guidelines, not a binding legislation. So, at the end of the day, sovereign States can individually adapt their internal legislation to those guidelines, but again they will be domestic provisions, not supranational common provisions. There is a clear lack of a supranational Model Convention on Privacy Guidelines to treat the exchanged information. The MCAA for the multilateral model, in its Annex C on specific provisions on safeguards, leaves to the discretion of the signing States to specify safeguards regarding protection of personal data that is important for their domestic law, and require these safeguards to be present when exchanging information with several States at the same time. That is the only common solution until now, because there is a lack of an agreement to have common rules regarding data protection, from a global perspective.

1.2.- The transcendence of the Transparency Standards on the European context

The European Union adapted the OECD CRS standard on the DAC in 2014. The first mutual assistance Directive in the Union was Directive 77/799/EEC, which was repealed and substituted by Directive 2011/16/EU, later amended by Directive 2014/107/EU (CRS Standard), by Directive 2015/2376/UE (tax rulings), Directive 2016/881 (CbC) and Directive 2016/2258 AML. This Directive substituted the first one in order to adapt mutual assistance to the current globalized context. Yet, although Directive 2011/16/EU already had automatic exchange of information provisions in the wording, it did not work properly as the normal mechanism to exchange information among the Union members. When Directive 2011/16/EU was amended by Directive 2014/107/EU, a common AEOI Standard was introduced in a legally binding text for the first time. The AEOI provision already existed before the CRS Standard, yet, for the very first time, the CRS provided a common AEOI for all of those who adapted its provision through the MCAA or through the MAC or the Directive, in the European case.

The provisions of the CRS and the adaptation at EU level were based, mainly, on FATCA's structure/standard and in certain ways, such as the definition of beneficial owner, on FATF guidelines. However, as Baker says, "those who drafted the CRS, and particularly the DAC, may or may not have been alive to the differences between the US legal context and the European legal context"¹⁰¹⁴. First of all, the US is itself a sovereign State with one Bill of Rights, the EU is not a sovereign State and has no Bill of Rights, the most similar instrument is the EUCFR, because the ECHR is not an instrument of European Law, as has already been explained. Moreover, the grade of protection of certain rights in the US or in Europe might change or might be taken from a different perspective. Thus, the way to protect taxpayers' rights changes, since in Europe, despite the common umbrella of the Charter or the Convention, each member State will also have its own Constitution with its own limits.

¹⁰¹⁴ BAKER, P., "CRS/DAC, FATCA and the GDPR" *British Tax Review*, núm. 2, 2016, p.250.

In that sense, a very positive step for a more homogenised way to protect all European citizens has been the transition from Directive 95/46/EC to the General Data Protection Regulation for individuals. In that sense, starting in 2018 it will have a direct effect within the EU, and European citizens will have the same grade of protection regarding data, which is totally necessary to face certain DAC requirements. First of all, art. 25.2 was amended to empirically shift the role of the financial institutions. Now, Reporting Financial Institutions will be considered as data controllers¹⁰¹⁵. That means they will now have data processing functions. That is why, in art. 25.3 the wording has been changed to:

“Notwithstanding paragraph 1, each Member State shall ensure that each Reporting Financial Institution under its jurisdiction informs each individual Reportable Person concerned that the information relating to him referred to in Article 8(3a) will be collected and transferred in accordance with this Directive and shall ensure that the Reporting Financial Institution provides to that individual all information that he is entitled to under its domestic legislation implementing Directive 95/46/EC in sufficient time for the individual to exercise his data protection rights and, in any case, before the Reporting Financial Institution concerned reports the information referred to in Article 8(3a) to the competent authority of its Member State of residence.”

Reporting Financial Institutions will be obliged, as controllers, to inform the individual reportable persons (the subjects of DAC) about the information they will have to collect and exchange, and they will also inform about the period of time they (the individuals) have to exercise their data protection rights, it means ARCO rights, before the Financial institution transfers the information to the Competent Authority for the further AEOI. That is a sign of improvement in the recognition of taxpayers as subjects of rights over data, since the controller, as

¹⁰¹⁵ “controller” means the natural or legal person, public authority, agency or other body which, alone or jointly with others, determines the purposes and means of the processing of personal data; where the purposes and means of such processing are determined by Union or Member State law, the controller or the specific criteria for its nomination may be provided for by Union or Member State law; (Art. 4 of GDPR)

art. 5 GDPR says, must process the data lawfully, fairly and in a transparent manner. So, the controller must communicate and detail the motivation of the collection of personal data.

That is why here the expression “for tax purposes” should be more specific, when communicating the subjects affected about this matter in a yearly basis. Nonetheless, once the information is transferred to the authorities and exchanged, Restriction of art 23.1.e) to exercise the ARCO rights appears again, because of the general interest. The individual reportable person has no capacity to examine whether or not the information to be exchanged, and reported to him/her by the communicating financial institution is the information that has been exchanged and effectively received by the receiving authorities.

What differentiates the exercising of the ARCO rights before the transfer or after it, if at the end of the day, all the competent authorities will have indiscriminate access to the information? What is the peril for the tax purposes if the reportable person has already been notified about the transfer? On the contrary, if supervision is allowed prior to the transfer, and the exercise of ARCO rights is also allowed, post supervision and the exercise of ARCO rights by the interested is still necessary for the sake of the right to privacy and the principle of data quality.

Another question of interest falls on the time the necessary data is retained by the authorities. Art. 25.4 DAC says that information “shall be retained for no longer than necessary to achieve the purposes of this Directive, and in any case in accordance with each data controller's domestic rules on statute of limitations”. Under the Directive, the time the information is retained can be modified by domestic legislation, yet under the GDPR, the time will be common for all EU members. In that sense, the Data protection Supervisor, when the GDPR was only a proposal, recommended that there should be not only a minimum time but a maximum time and a justification to conserve the data

during that time¹⁰¹⁶. However, the final proposal of the GDPR does not really set a time limit, and to avoid possible temptations of leaking or selling certain information, it is of major interest to establish that data must be destroyed, erased, once the purpose of its gathering has been completed, and, as Baker insists, the purpose for which the data is gathered should be more than “tax purposes”¹⁰¹⁷. Vague purposes justify keeping data longer, while specific purposes imply a justified need about the minimum and maximum time the data can be held.

Finally, another important issue is the relationship and the exchange of information with third countries. Currently, art.16 of DAC establishes the procedure to transfer information to a third country, and the procedure is very simple in comparison with the GDPR procedure. Art. 16.3 says that a member State may share information collected under DAC purposes if it considers that said information might be useful for a third State. However, the member State will need the consent of the member State of origin to be able to transfer that information¹⁰¹⁸. For the GDPR the procedure to transfer data to third States is much stricter¹⁰¹⁹. Article 45 of the GDPR only allows the transfer of data to third countries that comply with an adequate level of protection under the standard of data protection of the Regulation (art. 93). The adequate level of protection

¹⁰¹⁶ Ap. 20 and 21 of SUPERVISOR EUROPEO DE PROTECCIÓN DE DATOS, *Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales*, DOUE, 13.02.2012,C-74/1-74/4.https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/12-01-27_adminitrative_cooperation_es.pdf [Consulta: 14/04/2017]

¹⁰¹⁷ BAKER, P., *op. cit.*, p. 252.

¹⁰¹⁸ Art. 16.3 “Where a competent authority of a Member State considers that information which it has received from the competent authority of another Member State is likely to be useful for the purposes referred to in paragraph 1 to the competent authority of a third Member State, it may transmit that information to the latter competent authority, provided that transmission is in accordance with the rules and procedures laid down in this Directive. It shall inform the competent authority of the Member State from which the information originates about its intention to share that information with a third Member State. The Member State of origin of the information may oppose such a sharing of information within 10 working days of receipt of the communication from the Member State wishing to share the information”.

¹⁰¹⁹ See Chapter 3 of this Thesis.

(which also must include a proper application of the principle of data safeguard, and also “on condition that enforceable data subject rights and effective legal remedies for data subjects are available”¹⁰²⁰) is also determined by the Commission’s consideration. All these provisions should affect the transfer of data collected under the DAC, since they are also personal data with a certain degree of protection (privacy circle).

However, all these rights regard individual persons. But what happens to the companies that are subject to the new amendments of 2015 DAC on CbC and tax rulings? Being a juridical person, the GDPR does not cover them so they can only rely on art. 7 and 8 of the ECHR and EUCFR. Therefore, juridical persons will not be able to exercise the ARCO rights to supervise the correctness of the information that will be exchanged. This means that Reportable Financial Institutions will not inform them about the AEOI procedure and the data that will be exchanged. Moreover, it means that, if member States want to exchange information on CbC with a third State they will not be subject to the requirements of the Regulation, and the procedure will be much more simple, DAC’s procedure, and also with far less guarantees.

1.3.- Comparison between the European and the Global context

From a policy point of view, “in the digital era, promoting high standards of data protection and facilitating international trade must thus necessarily go hand in hand”¹⁰²¹. Internet not only brought a technological change, but a new way to face reality. Power with internet has become extremely extraterritorial and goes beyond sovereign physical borders, since our acts are not circumscribed in our immediate environment¹⁰²². Therefore, all countries have been involved in major tax reforms in recent years to adapt to the changes that the internet has

¹⁰²⁰ See art. 46.1

¹⁰²¹ EUROPEAN COMMISSION, *Exchanging and Protecting Personal Data in a Globalised World*, Brussels, 10.1.2017 COM(2017) 7 final, p. 16

¹⁰²² TOURIÑO, A., *El derecho al olvido y a la intimidad en Internet*, Madrid: Los libros de la Catarata, 2014, p.24

unleashed. International institutions, such as the OECD, the UN, the IMF or the EU, took an important role to raise awareness on the issues caused by globalization and its effects on tax systems¹⁰²³. These organizations also promoted a common approach from an international perspective as a solution to these issues, because global problems require global solutions and coordination between domestic tax policies¹⁰²⁴.

The boost of international common standards of transparency elaborated by the OECD under the assignment of the G20 is clear proof that there is an aim to go all at once from a domestic position to a supranational position¹⁰²⁵. Yet, supranationalism still has a serious problem of legitimacy. The political legitimacy of these guidelines, documents, models, etc... coming from all these international organization are still questioned when they are adopted as binding rules by domestic legal orders, since there are too many different interests in conflict¹⁰²⁶. Legitimate international tax governance requires the collaboration and acceptance of the sovereign States. Nowadays only the OECD has achieved a recognized status. Despite it being more logical for the UN to

¹⁰²³ AVI YONAH, R.S. "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State" Harvard Law School, *Public Law and Legal Theory Working Paper Series, WP, 004*, Spring 2000 [Consulta: 14/04/2017] <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles>

¹⁰²⁴ VANISTENDAEL, F. "Chapter 10 – Global law and the Search for Constitutional Pluralism", KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., (Eds.) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011, p.193

¹⁰²⁵ At the end of 2008 "For the very first time, the G-20 was held at the level of heads of state and government, reflecting the political importance attached to the tackling of the financial crisis through a global forum [...] Notwithstanding its increasingly important role in global economic governance, the G-20 remains an informal body: it does not have a charter or voting mechanism, does not produce legally binding solutions and does not even has a secretariat to assist it" (WOUTERS, J., MEUWISSEN, K., "Chapter 13 – Global Tax Governance: Work in Progress", KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., (Eds.) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011, p.222-223.)

¹⁰²⁶ "The national interests in the current G-20 are too diverse, there are too many participants and te structure is not permanent in time between meetings and summits to provide any meaningful guidance" (VANISTENDAEL, F., *op. cit.*, p.194.)

become the guiding party in that matter, it does not have enough *auctoritas* in the taxation field as the OECD does¹⁰²⁷.

OECD guidelines and taxation models are followed and adapted by the majority of sovereign States, the same as the Transparency Standard on EOIR or the AEOI. The MCAA and, above all, the MAC intend to be revolutionary international instruments to make the AEOI a truly common supranational policy with the same standards, worldwide. The MAC “is an opening door for the ‘internationalization’ of the Convention. [...] the Convention contains legally binding obligations for the parties”¹⁰²⁸. The MAC aims to be an international convention to provide clauses on transparency and exchange of information worldwide, automatically and multilaterally. Yet, at the same time there is no legally binding instrument that is comparable to the impact of the MAC regarding the protection of Rights.

The different Charters and Conventions are regional instruments, and only the ECHR, EUCFR and ACHR have a truly binding effect on the sovereign States that recognize them. Only the UN Charter has an international spirit, but it is not fully recognized by all countries, and the way it is considered as binding is doubtful. So, while international standards of exchange of information are being implemented and becoming effective, the protection of taxpayers’ rights on taxation matters, and particularly on exchange of information matters, are still *unequestion d’État*. There are the OECD Privacy Guidelines, but they are only that, guidelines for sovereign countries. That is why it would be interesting to have an annex to the MAP with specific privacy clauses that could be a standard for the protection of data that are being multilaterally exchanged. This is currently a difficult goal, but not impossible to achieve in a future.

For the time being, the world works in regional clusters, with the EU the most homogenised one, but it is still not sufficiently integrated, as there are still many difficulties of consensus at European level. At least, the reform of the EU data

¹⁰²⁷ Cfr. WOUTERS, J., MEUWISSEN, K., *op. cit.* p. 249.

¹⁰²⁸ WOUTERS, J., MEUWISSEN, K., *op. cit.*, p. 232.

protection represents a common approach to tackle the issues caused by the digitization of information. The GDPR provides a more harmonized legal environment and gives “individuals more control over their personal data; the reform strengthens consumer trust in the digital economy. [...] The EU today combines openness for international data flows with the highest level of protection for individuals. It has the potential to become a hub for data services which require both free flows and trust”¹⁰²⁹.

At least, today European citizens/taxpayers are closer to what 29WP suggested: “In order to ensure that the legitimate aim of preventing tax evasion is carried out with due respect for fundamental rights, any system of exchange of data, especially when it is based on automatic exchange of personal data related to a large number of individuals, should meet data protection standards, in particular the principles of purpose limitation and necessity”¹⁰³⁰. Even though there is no data protection Standard in a global context (yet), at the European level art. 25.3 of Directive 2014/107/EU, introduced a new measure to give taxpayers more control over their data before it is (irremediably) automatically exchanged among the EU members. It is a step forward, but it is not enough, since once exchanged the taxpayers loses all control over it, being limited under art. 23 GPDR.

Regarding third countries, all the European Union member States have signed the MAC and the MCAA in order to multilaterally exchange information with other States which are considered third States according to European law. So, if all those sovereign member States are subject to the GDPR, it means that the Commission should be sure all the MAC and MCAA signatory members comply with a minimum standard of data protection; otherwise the AEOI might, in a multilateral way, infringe the GDPR, since for third countries art. 50 GDPR requires the Commission to take the appropriate steps to:

¹⁰²⁹ EUROPEAN COMMISSION, op. cit., p. 3.

¹⁰³⁰ 29WP, *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes Adopted on 4 February 2015*, p.3. http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2015/wp230_en.pdf [Consulta: 14/04/2017]

- “(a) develop international cooperation mechanisms to facilitate the effective enforcement of legislation for the protection of personal data;
- (b) provide international mutual assistance in the enforcement of legislation for the protection of personal data, through notification, complaint referral, investigative assistance and information exchange, subject to appropriate safeguards for the protection of personal data and other fundamental rights and freedoms;
- (c) engage relevant stakeholders in discussion and activities aimed at furthering international cooperation in the enforcement of legislation for the protection of personal data;
- (d) promote the exchange and documentation of personal data protection legislation and practice, including in jurisdictional conflicts with third countries”.

That is why, a possible solution would be to add to annex C of MAC special clauses regarding the treatment of data from EU citizens in order to make the rest of the signing third countries guarantee a level of protection similar to that provided by the EU. This could be a way to comply with GDPR provisions regarding third countries through a binding instrument. Another solution could be individual talks on adequacy decisions between the Commission and the different signing States. Yet, in an international context, and with an international instrument such as the MAC, it would make much more sense to develop security provisions added to the MAC for, at least for EU taxpayers.

It is not an intent to “Europeanize” international tax law, but rather an intent to give EU taxpayers similar guarantees of protection they achieved after a long path in EU territory¹⁰³¹. Moreover, there is a process of dialogue and cooperation between the Commission and the third country to know the level of

¹⁰³¹ Cfr. FORTZAKIS, T.P., “Chapter 5 – The role of Individual rights in the Europeanization of Tax Law”, KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., (Eds.) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011, pp. 95 – 104.

adequacy of their data protection legislation. “Adequacy decisions are “living” documents that need to be closely monitored by the Commission and adapted in case of developments affecting the level of protection ensured by the third country in question.”¹⁰³²

However, taking into account the risk indirectly induced by technology, I still advocate for a wider cooperation in order to include taxpayers in that “living process” that is cooperation, in line with Peter Häberle’s theory to protect *ex ante* fundamental rights. In that sense, it should be considered to widen the right of access to the exchanged data, even if they have already been exchanged. Even though in the EU today there is the possibility to supervise, rectify or cancel incorrect or incomplete data, there is no *ex post* exchange guarantee to supervise that the correct data has been multilaterally exchanged. The major risk for the DAC is the transfer of unnecessary information for tax purposes¹⁰³³. The enormous amount of information, and the facilities of technology that allow such exchanges, justify the need to change the rules of accessing personal information. It will not jeopardise the general interest of the States because they ALL already have access to PLENTY of information for tax purposes (even more), yet taxpayers continue having the same rights for a context that has sociologically and technologically changed. It is an intent to provide adequate solutions to a globalized and digitized context. It is nothing less than a matter of proportionality.

2.- Consequences of the Automatic and Multilateral Exchange of Information in a Digital context

Previous chapters of this research analysed how the new exchange of information conventions work and its evolution throughout the past decades. Analyses have been carried out regarding which are the main rights, duties, and guarantees surrounding the “data” while it is being exchanged; how they might

¹⁰³² EUROPEAN COMMISSION, *op. cit.* p.8.

¹⁰³³ BAKER, P., *op. cit.*, p. 250 y ss.

be framed in the subjective juridical situations, and how are they present as positive Law on the local, European and International level. For that reason it is necessary to expose the direct and indirect consequences deriving from the current regulation of and taxpayers' rights and duties in the context in which they are applied. Thus, this epigraph is going to analyse the different costs and risks the overall regulations might expose citizens to.

2.1.- Leakage and the lack of control in the IT Era.

As stated in previous chapters of this research, IT technology has meant a revolution in the global way of communication. Immediate communication through the net has changed completely the perception of time and space, affecting different dimensions of our daily life and even changing the concept of classical privacy. In the first place, IT eases the way of spreading information, yet sometimes the chosen way might not be the right one. Thus, while during the analogical era, information was not that easy to access, and consequently it was much more difficult to obtain from its owners with or without permission, nowadays, in the digital era, information can be concentrated into one single stick, facilitating its transportation elsewhere. This change in the way of saving information signifies great advantages, but it also became a double-edged sword for various reasons.

On one hand, facilitating communication opened the door to hacking and leaking information. Leakage has become a greater problem than hacking¹⁰³⁴, so data breaches and data leaks are both important troublemakers for an organisation. The difference between both consists in the fact that leaks are produced by company staff themselves, meaning internal workers or collaborators who have access to the data, meanwhile hacking comes from an outsider. Data robbery by itself is already a problem, since the data owners and the people whose information has been stolen are unaware where their

¹⁰³⁴ BARRY, N., PERN, S., "Cybersecurity: Watch out for Data leaks", *Strategic Finance* 97.7, 2016, <http://sfmagazine.com/post-entry/january-2016-cybersecurity-watch-out-for-data-leaks/> [Consulta: 14/04/2017]

information has gone and who has it, and the problem increases when the people in charge of that information are persons who facilitate its disclosure.

In that sense, what is the nature of a leak? A leak happens when private information is disclosed to a third party, normally the media, who makes the information public. The main intention of a leak is to bring information to as many subjects as possible. It consists of a transfer of power to subjects who don't have any institutional or legal legitimacy, but who hold a social and cultural legitimacy. That is the case of the media¹⁰³⁵. What IT technology and the Internet have indirectly achieved (and being unaware of it at the beginning) is the redistribution of the power of control. Information is power, Governments know it and there lies their interest in controlling information flows. Yet, the combination of technologies entails the growth of social power to inform citizens, since it makes great amounts of data available to private and public institutions¹⁰³⁶.

Leaking is associated with secrecy. Without secrecy leaking would have no sense. So, the greater the efforts of a government or private institution to protect certain information qualified as secret, within the scope of privacy, the greater the interest in leaking it¹⁰³⁷. This is what happens with information related to taxation, since it is sensitive information for two reasons: it is crucial information that allows the State to collect the corresponding taxes according to its legislation, and at the same time it is part of the privacy of citizens. Those two reasons show a conflict of interests which centres on the kind of affected data: economic data.

For these two reasons, in the taxation field, leakage has become a crucial issue that generates collateral effects. Cases like the Swiss Leaks, Panama Papers,

¹⁰³⁵ RODOTÁ, S., "Las lecciones de wikileaks: nueva transparencia y nueva distribución del poder", en PIÑAR MAÑAS, J.L., (Dir.), *transparencia, acceso a la información y protección de datos*, Madrid: REUS S.A., 2014, p.16.

¹⁰³⁶ RODOTÁ, S., *op. cit.*, p. 13.

¹⁰³⁷ MOYNIHAN, D.P., COMBEST, L., *Secrecy: Report of the Commission on Protecting and Reducing Government Secrecy*, 1997, p. 8. <https://fas.org/sgp/library/moynihan/>

LuxLeaks, or the recent Football leaks, amongst others, took the lid off certain information considered fiscally relevant information that allowed Tax authorities to start an audit. These cases followed a model inaugurated by Wikileaks that consisted of web pages revealing confidential information¹⁰³⁸ supported by the subsequent broadcast by the media in order to make it publicly known. That information alerted the authorities about information they were unaware of. What the media and these web pages do is just reveal an audit that had already started, and was being carried out. In all such cases the identity of the implicated persons is disclosed before any ruling or judgment is pronounced.

One of the risks or consequences of this leakage is what is called “parallel trials”. Parallel trials refers to the amount of information revealed and the following of that information that media do accompanied by an ethical, juridical criticism of the behaviour of the related people or the facts themselves. The danger of this kind of assessment falls on the role the media play, sometimes even acting as judges when using, unfortunate, biased or partial information¹⁰³⁹. The influence of the media’s opinion when the interested parties are being tax audited or prosecuted, jeopardises their right to honour due to the negative connotation those terms imply for the general population. So, there is probably a misuse or misunderstanding by the media, of the right to information.

It is necessary to have that freedom of information for the sake of a more democratic society, yet the leakage of certain information, above all when it is being audited and there are no conclusions or opportunity for defence, is where the right to honour is really at risk¹⁰⁴⁰. Even though the leakage of information has always been present, the existence of IT has facilitated access to data in ways that were not possible before. As Blank says “In modern times,

¹⁰³⁸ Football leaks is a web page created at the end of 2015 imitating the functioning of Wikileaks (FOOTBALL LEAKS, <https://footballleaks2015.wordpress.com/>).[Consulta: 14/04/2017]

¹⁰³⁹ De PORRES ORTIZ de URBINA, E., “Los juicios paralelos,” *El Derecho*, http://www.elderecho.com/penal/juicios-paralelos_11_481180004.html

¹⁰⁴⁰ De PABLO, J.M., *In dubio pro reo*, <https://josemariadepablo.com/2012/02/23/el-derecho-al-honor-de-los-imputados/>

especially as the public's fascination with the personal lives of others—whether celebrities or professional acquaintances—has only intensified, a public-access regime would likely provoke even stronger public interest and, in turn, greater news-media coverage than in the past.”¹⁰⁴¹

Another type of leakage that is also used is the “trading” of information by the person in charge or in contact with the targeted information (ability to obtain it) directly to the authorities who are interested in obtaining a specific set of data. In such cases, the legitimacy of that information in the hands of the authorities, that has been literally bought, as has already been exposed in previous chapters of this research, can be more than questioned. The practice of buying information is already itself questioned from both moral or ethical aspects and also legal ones. From the authorities' point of view, an automatic exchange of information will contribute to the increase of data flows, which means that the volume of data saved on the different servers of the participating tax authorities will be multiplied¹⁰⁴². Hence, the more information there is, the higher the risk is that it gets leaked to the media or others, since the number of people in charge of that information will increase. Above all, if that information can be used for purposes other than strictly tax purposes.

Subsequently, all the leakage cases, irrelevant of the destination of the leaked information, I have a common denominator which is the whistleblower. It is not the same if the information is leaked to the public by the authorities (administrative or judicial), or if it comes from a private entity to another private entity/person; or if the information is leaked from a private entity to the authorities. Yet the whistleblower is only considered as such in the second case¹⁰⁴³. The whistleblower issue is a really tricky one that has been discussed

¹⁰⁴¹ BLANK. J.D., *op. cit.* p.318.

¹⁰⁴² OECD, http://www.oecd.org/tax/over-1300-relationships-now-in-place-to-automatically-exchange-information-between-tax-authorities.htm?utm_content=buffer62042&utm_medium=social&utm_source=twitter.com&utm_campaign=buffer [Consulta: 14/04/2017]

¹⁰⁴³ Whistleblowing and leaking both mean a disclosure of (secret) information, but meanwhile whistleblowing tries to be legally protected because it is related to de revelation of information

in recent years, and deserves to be analysed as an independent research topic apart due to all the implications it might have.

Despite the fact that these different leakages of information in the three scenarios can lead to certain risks, as Baker and Pistone say that “Modern technology opens up tremendous opportunities for efficiency, cost saving and reduction of the compliance burden. However, it also opens up potential risks to taxpayers’ rights, presenting dangers of data loss or fraud”¹⁰⁴⁴. In the first place, depending on the hands the leaked information falls into, the information can be misused in order to blackmail, to kidnap¹⁰⁴⁵, or even destroy the reputation of a person due to the parallel procedures, affecting the right to honour because of the reasons that have been disclosed in this research. These practices are nothing new, but it is certainly true that the more of information available online or in data bases, the easier it becomes to leak it through the same channels: the net.

From the moment exchanging, leaking or transferring information is that easy, it is logical that the concept of privacy is not the same as it was before the internet era. Privacy is longer the secrecy of information toward others, since, first of all, secrecy has been demonized as the scourge of an open and democratic society and, secondly, information technologies have advanced towards a path of constant data circulation that might be acceded with just one “click”. At the end of the day, privacy becomes a mere question of confidence in the person in charge of holding the private data, and a matter of supervising or acceding the information possessed by a third one.

about what are considered misconducts, legally or even morally considered as such. The other had leakages is related to the revelation of information that is already protected by the legal order. Thus, leakage is illegal meanwhile whistle-blowing has a protected status.

¹⁰⁴⁴ BAKER, P., PISTONE, P., *op. cit.*, p.24.

¹⁰⁴⁵ One clear case was the Ashley Madison webpage, where a leakage of information of the webpage members and users took place. Yet, regarding information used for taxes involving the wealth a person has, leaking it to the wrong recipients can lead to an abuse to obtain part of the fortune by all kinds of means. (MARCOVICI, P. *The Destructive Power of Family Wealth: A Guide to Succession Planning, Asset Protection, Taxation and Wealth Management*, Hoboken: Wiley, 2016, p.50)

2.2.- Transparency demand without reward

The change in the concept of privacy that has been exposed in the previous epigraph makes citizens feel they have the right to know any kind of information. This means that there has been a growth in the social power to be informed. As Rodotá says, there are three types of transparency: individual transparency, social transparency and institutional transparency. These three types are interconnected in a way that is very different from way they were in the past, when technologies did not have their current capacity. Even though all three dimensions experimented a considerable growth, the social dimension is the one that exercises most pressure, as with its demands to access public (and private) documents, civil society is achieving more control over the other dimensions: individuals and institutions¹⁰⁴⁶. In that sense, as Brin said twenty years ago, there is a paradox regarding public interest in transparency, since between public accountability and privacy, the social dimension claims for accountability or information transparency for “the society”, but aims to have privacy for themselves as individuals¹⁰⁴⁷.

These transparency aspirations has not fallen on deaf ears, and what are considered Western States have developed, along the decades, legislative initiatives to allow access to public documents by natural persons. Transparency Laws are key norms to guarantee a public accountability of the institutional activities. Since the principle of transparency is considered to be an indicator of administrative quality, the fever for more transparency as a panacea leads towards a better society¹⁰⁴⁸. However an excess of transparency, combined with the fact that information is mostly circulating through the internet, might interfere within the privacy bubble, since the higher the demand for information, the closer it gets to the inner circle of privacy. The demand for information to be collected by the State must be inversely proportional to the

¹⁰⁴⁶ RODOTÁ, S., op.cit. p.13.

¹⁰⁴⁷ Cfr. BRIN, D., *The Transparent Society: Will Technology Force us to Choose Between Privacy and Freedom?*, NY: Tom Doherty & Associates, 2012.

¹⁰⁴⁸ Cfr. ALEMANO A., “Unpacking the Principle of Openness in EU Law Transparency, Participation and Democracy”, *Europa Law Review*, n.1, 2014, pp.72-90.

information the Institution allows to access, otherwise there is the peril of falling into what Han calls digital totalitarianism¹⁰⁴⁹.

The right to forget is a clear example of legislative evolution to adapt the legislation to the real needs the internet has created. As Bauman says, from the sociological perspective, the Internet represents the major exponential of a “liquid society”, since it is influenced not only from a technological perspective but also from a behavioural one. The Internet changed the way we communicate and interact among us, contributing to exemplify the “liquid modernity”. A liquid society is a metaphor used to describe the differences in the idiosyncrasy of today’s society. How we transited from a solid and stable social structure to a society sustained over constantly changing structures and not perdurable enough in time to be able to settle down¹⁰⁵⁰.

In the case of tax law, that level of proportionality regarding the access to information is limited by the general interest clauses. Nevertheless, the demand for fiscally relevant information has grown as never before in the past five years; information, that in some cases would not, is revealed to the public through the net, as happened with the Spanish General Tax Law in the cases of late payments or insolvency. It has to be taken into account that once the information is on the web, it might be recorded forever. Thus, the consequences of our actions go further than our most immediate world, and they can have consequences both inside and outside the physical world¹⁰⁵¹. That is one of the main reasons why the right to forget has gained a place in the new legislation on data protection. As Owens says, “one of the upcoming challenges for Tax Administrations is to keep providing taxpayers’ trust in the system”. The relationship between the Administration and the taxpayer is based on trust¹⁰⁵². If trust disappears, the system itself loses the pillar that sustains it.

¹⁰⁴⁹ HAN, B.C., *ibídem*.

¹⁰⁵⁰ Cfr. BAUMAN, Z., *Liquid Modernity*, Cambridge: Polity Press, 2012.

¹⁰⁵¹ TOURIÑO, A., *op. cit.*, 2014, p.24.

¹⁰⁵² Cfr. OWEN, J., “The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 3, 2013, p. 159. In the same article, Owen adds: “An inclusive and

The internet, which is constantly exposing new content and information, has influenced our behaviour in every sense, contributing to accelerate the global changes that characterise the liquid society. So, the internet is the key element that contributes to a more transparent society, in legal terms. The constant changes in tax legislation in order to adapt to the new and evolving context are a clear example of how the internet has affected daily life. However, the changes experimented in the tax legislation towards transparency have multiplied the amount of information that is being collected and exchanged for tax purposes. At the same time, the way to exchange information has evolved from an upon-request method to an automatic exchange. In that sense, the protection of certain interests must be proportional to the protection of the right to access the information¹⁰⁵³.

In the case of tax information, the amount of data that is being requested and exchanged has grown considerably, but on the other hand, the capacity the taxpayers have to accede their own information has continued on the same level of regulation under the premise of a general interest and a possible jeopardy of public resources and the possibility to make an aggressive tax planning if one is aware of the information that is in the hands of the authorities¹⁰⁵⁴. Even though an automatic exchange of information on an annual and multilateral basis considerably hinders aggressive tax planning regarding

constructive dialogue on issues is the most effective way of preventing that these issues become problems”.

¹⁰⁵³ NIETO GARRIDO, E. p. 70.

¹⁰⁵⁴ The concept of aggressive tax planning is an abstract concept with no defined meaning. The limits of tax avoidance are blur, as Deveraux, Freedman and Vella say: Although these categories have been defined in a relatively simple way above, the complexity and uncertainty surrounding some aspects of tax law mean that it is not always clear into which of these categories.

DEVERAUX, M. P., FREEDMAN, J., and VELLA, J., *Tax Avoidance, Report Commissioned by the National Audit Office*, 2012, p.8. (http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf) [Consulta : 14/04/2017]. See also EUROPEAN PARLIAMENT, *Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU, Directorate General for Internal Policies*. Policy Department A: Economic Scientific Policy, 2015, p. 4.

tax avoidance, it also multiplies the chances to misuse the private information that has been exchanged, since there are more people acceding to it and more data transfers than ever through the net.

2.3.- Over-regulation in the taxation field and the legitimacy of the new models of exchange of information

As seen in the first chapter of this research project, the landscape of the exchange of information is integrated by a wide range of models for exchanging information for tax purposes. Currently we are coping with both the classical models for exchanging information and the new ones that were recently implemented. They all coexist: Article 26 of the DTT, the TIEAS, the Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, the Rubik Agreements, FATCA and the CRS of the OCED. All the models follow the same objective, which is the exchange of information for tax purposes. Yet, not all models contemplate the same range of information to be exchanged, and not all of them use the same method to exchange it and give the same treatment to the disclosed information. This means that some of the information exchanged might be used for purposes other than strictly tax purposes, and in other models. This shows that there is a lack of harmonization in the content of the models and an overload of models.

At the end of the day, the obligation to provide both relevant information for tax purposes and financial information linked to tax purposes, is multiplied in all the different models and conventions in force. The obligation to disclose information is a common denominator in all the models, yet there are certain differences regarding the extension of the information to be disclosed. In spite of this, most of the classical models ask for the same type of information. The DTT, in its art 26, and the TIEAs of the Joint Convention, foreseeably require relevant fiscal information to be exchanged using mainly the upon-request method. The new models, apart from Rubik, ask for the same type of financial information, despite

the act that there could be slightly differences¹⁰⁵⁵. FATCA is a bilateral model with the US, but several members of the European Union signed a joint FATCA agreement to multilaterally exchange FATCA information among them in a mid-term future¹⁰⁵⁶ the same countries that participate on the OECD's CRS adapted as a Directive. Thus, being part of the multilateral international convention and FATCA, it means they must exchange practically the same information twice, despite the Models and programmes to declare it are different, duplicating the time and efforts.¹⁰⁵⁷ So, if FATCA is finally adapted as a multilateral Convention among these countries, and they also participate in the multilateral CRS MCAA, there will be a useless multiplication of information disclosed and received, since it will be practically the same information¹⁰⁵⁸.

On the other hand, these new models of exchange of information were conceived by supranational institutions with supposedly no democratic legitimacy, even though the conventions and agreements designed by their technocrats are being adapted by the national Parliaments to become domestic legislation¹⁰⁵⁹. This problem has been addressed, above all, when dealing with the BEPS project and the multilateral application of the provisions to tackle tax

¹⁰⁵⁵ See the differences in both models in Chapter I, pp. XX.

¹⁰⁵⁶ “adapting FATCA in the medium term to a common model for an automatic exchange of information, including the development of reporting and due diligence standards” (US TREASURY DEPARTMENT, *op. cit.* <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf>

¹⁰⁵⁷ For instance, in Spain, FATCA information has to be declared using Model 290, meanwhile the CRS information is disclosed using Model 289. Nonetheless, Model 289 is thought to be exchanged between the Spanish and US authorities, and Model 290 is devoted for a multilateral information exchange among all the participating States; the information to be shared is practically the same, but it has to be filled in twice in the same period of time (1 January to 31 May).

¹⁰⁵⁸ As García Anton says “International relations scholars point out that bilateralism and multilateralism coexist and overlap within a policy area or geographical region, thereby excluding discussion about the idea of a shift in the current globalized situation” (GARCÍA ANTÓN, R., *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, *World Tax Journal*, núm. 2, 2016, p. 161.

¹⁰⁵⁹ BRAUNER, Y., “BEPS: An Interim Evaluation”, *World Tax Journal*, núm.1 2014, p. 39.

avoidance, however it is the same as for the exchange of information regulations. In that sense Brauner, very wisely determines that:

“the OECD should realize that the rules of the game have changed and the international tax regime (and with it, the OECD’s power in the tax world) is at risk with all its very positive contributions. Legitimacy and universal public confidence are therefore key to the preservation of the regime. Transparency is desirable, but not just in the form of more exchange of information (itself a worthy cause driven by the Global Forum), but also through openness to public, academic, and media analysis, and through working toward making data available not only to tax authorities, through CBC reporting or any other manner. Accountability mechanisms are also an excellent idea in the right direction, but only if they are actually implemented.”

Moreover, in the last years, tax-related legislation has suffered from several and constant changes with practically no time to adapt to them. The maelstrom of legislation in that juridical branch jeopardises the principle of good regulation. Good regulation not only entails a “better and smarter regulation”¹⁰⁶⁰ from an economic perspective, but also from an open and transparent way of legislation. One of the current legitimacy issues is the entry of supranational organisms in the design of the norms ruling the current way of functioning of the taxation systems. Yet, there is an overproduction of such regulations and models that enter the national legal system through the “back door”, not being deliberated in the respective Parliaments. That means new taxation legislation is being passed, ignoring the “no taxation without representation” principle. That is why it has been considered a sign of weakness and denaturalization of the Law,

¹⁰⁶⁰ The European Commission defines Better Regulation as a way of designing EU policies and laws so they may achieve their objectives at minimum cost. Better Regulation is not about regulating or deregulating. It is a way of working to ensure that political decisions are prepared in an open and transparent manner, informed by the best available evidence and backed by a comprehensive involvement of stakeholders”. (EUROPEAN COMMISSION, *Commission Staff Working Document, Better Regulation Guidelines*, Strasbourg, 19.5.2015 SWD (2015) 111 final, p.5 http://ec.europa.eu/smart-regulation/guidelines/docs/swd_br_guidelines_en.pdf).

influencing both the quality of the rule of Law and the legal certainty¹⁰⁶¹. All these circumstances can endanger the confidence in the system and in the Administrations.

3.- A Conditional Relationship of Precedence: The application of the Theory of Proportionality

The concept of proportionality tends to be related to the proportion of different parts comprising a whole. That is why proportionality can be related to the concept of Justice. Proportionality applied on Justice comes from the Aristotelian school of thought, which was taken from the concept of mathematical proportion as perfect distribution¹⁰⁶². That is why he defined the just as the proportional. In classical terms, proportionality already evoked to link what is proportional together with the concept of Justice, which has already been exposed in the very beginning of this research: the “*constans et perpetua voluntas, ius suum cuique tribuere*”¹⁰⁶³, so that should be the main objective of Law and Justice: to give each person what is his own¹⁰⁶⁴. The concept of proportionality as a rule of law appears in the theories of classical philosophers such as Cicero, Justinian, Augustine or Aquinas, using it in relation to self-defence¹⁰⁶⁵. Aristotle conceived proportionality in terms of distributive

¹⁰⁶¹ Cfr. CANALS AMETLLER, D, “El acceso público a datos en un contexto de transparencia y Buena regulación” en CANALS AMETLLER D., (ed.), *Datos. Proyección, Transparencia y Buena Regulación*, Girona: Documenta Universitaria, 2016, pp.40-41.

¹⁰⁶² “This then, is what the just is –the proportional, the unjust is what violates the proportion. Hence one term becomes too great, the other too small, as indeed happens in practice; for the man who acts unjustly has too much, and the man is unjustly treated too little, of what is good” (ARISTOTELES, *Nicomachean Ethics Book V*, (transl. Ross, W.D.), Kitchener: Batoche Books, 1999, p.76).

¹⁰⁶³ “the constant and perpetual will to give each person what is of his own” (translation by he author) ULPIANO, *op. cit*, p. 199.

¹⁰⁶⁴ “A good proportion in the distribution of goods among the members of a group, such is the essence of Law[...].” VILLEY, M., *op. it.*, p.56

¹⁰⁶⁵ Cfr. ENGLE, E., “The History of the General Principle of Proportionality: An Overview”, *The Dartmouth Law Journal*, Vol. X., núm. 1, 2012, p. 4.

Justice¹⁰⁶⁶. Yet, Grotius turned the general principle of proportionality into a general principle of law to solve conflicts between norms. “Grotius transitions the concept into modernity and links the idea of *justice as proportion* (ratio) to the idea of *interest balancing* as a method for dispute resolution.”¹⁰⁶⁷.

Proportionality could be defined as the principle whereby a fair proportion of the different legal tools at stake is tried to be ensured. Any excess in the contents of the regulatory standards is avoided, so that those legal instruments that transcend the boundaries of what is considered legally bearable are banned¹⁰⁶⁸. Rights and freedoms guaranteed by any norm are consequently restricted. Disproportion when applying a norm might cause interference in the playing field of another, thus producing an infringement on the latter. This is what the principle of proportionality aims to avoid.

3.1.- Robert Alexy's approach

Prof. Robert Alexy conducted a careful construction of this principle as the basis of his theory of fundamental rights. His construction can be useful, methodologically speaking, to solve the issues related to the dynamics of the taxpayers' rights and guarantees within the new context of transparency carried out by the new automatic, and sometimes multilateral, exchange of fiscal information. However, before understanding the structure of his theory of proportionality and Fundamental Rights, it is essential to understand the legal and philosophical thinking of this jurist. In order to do so, it is necessary to first

¹⁰⁶⁶Cfr. AMBROSI, G., Aristotle's geometrical model of distributive justice, Paper prepared for the 11th ESHET Conference "Justice in Economic Thought" 5-7 July 2007, Louis Pasteur University –Strasbourg, <https://www.uni-trier.de/fileadmin/fb4/prof/VWL/EWP/Publikationen/Ambrosi/Aristotle-4.pdf>

¹⁰⁶⁷ ENGLE, E., “The General Principle of Proportionality and Aristotle”, in HUPPES-CLUYSENAER, L.; COELHO, N. (Eds.) *Aristotle and The Philosophy of Law: Theory, Practice and Justice* Dordrecht: Springer, 2013, p.270.

¹⁰⁶⁸Cfr. ROZAS VALDÉS, J.A.; VILLAR EZCURRA, M. “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, pp. 73-92.

analyse the foundations of his legal philosophy; that is to say: to know the concept of Law Alexy has. In his opinion:

“According to the restricted view, what the law is depends exclusively on what has actually been issued and is socially efficacious. It is a matter of social fact. According to the comprehensive view, what the law is depends on what it is correctly taken to be. This view constitutes the participant's perspective. What is correctly taken to be the law depends not only on social facts but also on moral correctness. In this way, what the law ought to be finds its way into what the law is. This serves to explain the Radbruch formula, which does not say that “Extreme injustice should not be law” but, rather, that “Extreme injustice is not law.” Much more could, and should, be said about the difference between the observer's “is” and the participant's “is.” Perhaps what has been said will suffice, however, to indicate what non-positivists mean when they claim that their more complex explication is closer to the nature of law than the simpler explication offered by the positivists.”¹⁰⁶⁹

The reading of that consideration suggests a reasoning about Law which is halfway between the positivist concept of Law and the non-positivist vision¹⁰⁷⁰ since it has three elements that are considered as key elements to define the suitability of law by Alexy: (1) legal certainty (2) social efficiency and (3) material (moral) correctness¹⁰⁷¹. Alexy thinks both philosophical theories are incomplete. On the one hand, the positivist theory is focused exclusively on legality according to the legal system (legal certainty) and social efficiency. However, positivism does not have into account that another main aim of Law is the material correctness of reality, or correctness of content. In other words, “The correctness of content concerns the question of what is commanded, prohibited and permitted, apart from norms issued in the positive law. This is to say that it

¹⁰⁶⁹ ALEXY, R., On the Concept and the Nature of Law. *Ratio Juris*, núm. 21, pp. 281-299, September 2008, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9337.2008.00391.x/full>.

¹⁰⁷⁰ ALEXY, R., ‘The Dual Nature of Law’, *Ratio Juris*, núm.23, 2010, pp. 167-182, at 167.

¹⁰⁷¹ ALEXY, R., “La institucionalización de la razón”, *Persona y Derecho*, núm. 43, 2000, p. 217.

concerns practical questions. Practical questions, however, thus the objection, are, apart from the maximization of utility, not decidable in a rational way”¹⁰⁷².

According to Alexy’s position, all legal orders are founded on a claim of correctness. Thus, through this statement, the link between Law and moral is basic for the non-positivist concept of fair Law; it is also the major critic of a positivist vision of a legal system. Non-positivists refuse the central pillar on which the positivist theory is sustained, which is the separation between law and moral. Meanwhile positivism ended up relativizing the concept of Law, emptying it of content¹⁰⁷³ and simply considering it an autonomous system lacking any qualitative balancing of validity¹⁰⁷⁴, the non-positivist theory is able to “interpret and apply [not just apply] the Law in force”¹⁰⁷⁵, since the claim to correctness must be combined with the strict law statement, because by itself, moral statements are also empty of content as Alexy himself reflects:

“Morality’s claim to objectivity therefore has to be confronted with an “error theory” (ibid.), which says that judgments about what is morally obligatory, forbidden, or allowed, or about what is morally good or bad, or just or unjust, are subjective, relative, or simply reflect the results of mere decisions. For this reason, moral arguments lack rationality and, with it, correctness or truth. The claim of morality to correctness, therefore, is the claim that something is correct that cannot be correct. The claim of law to correctness, the objection continues, must therefore be confined to

¹⁰⁷² AILEXY, R., “Legal Certainty and Correctness”, *Ratio Juris*, Vol. 28, núm. 4, 2015, p. 442.

¹⁰⁷³ Hans Kelsen, as one of the greatest exponents of positivism, shows how the radical positivism has undermined the objective sense for both Law and Justice. In that sense, it is only possible to set up an individual sense of Justice: “I can only say what Justice is for me” (KELSEN, H., *¿Qué es la Justicia?*, Barcelona: Editorial Ariel S.A, 1982, p. 63). Moreover, in his opinion “the legal system, appearing as new juridical order, essentially has a dynamic character [...] Hence any content can be Law. There is no human behaviour excluded from being the content of a norm”. (KELSEN, H. *Teoría pura del Derecho*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1982, p. 205). (translation by the autor)

¹⁰⁷⁴ Cfr. LUHMANN, N. *El derecho de la Sociedad*, Barcelona: Editorial Herder, 2005, pp.158 y ss.

¹⁰⁷⁵ AILEXY, R., ob. cit., p. 218.

authoritative or institutional reasons, based exclusively on the real or factual character of law. Otherwise, this claim, in effect, would connect law with irrationality. One might call this the “irrationality objection.”¹⁰⁷⁶

This philosophical approach leads to his non-positivist juridical discursive theory¹⁰⁷⁷. In a nutshell, his philosophical theory of law gravitates around three main concepts: (1) the claim to correctness, (2) the special case (3) discursive theory¹⁰⁷⁸.

Alexy develops his theory towards this path, considering that the only way to form and adequate concept of law is through the combination of both aspects (a mere system of norms and the correctness) within the discursive theory¹⁰⁷⁹. Thus, it can be deduced that for Robert Alexy law is a pretension of correctness applied on a practical reality that has been broken by certain behaviours which go against legality. So, restoring that broken reality is its main aim. The way to fix that reality is through the principle of proportionality, based on balancing as the axis of the analytical methodology of correctness.

3.1.1.- The discursive theory of validity and correctness

Alexy's idea of Justice as correctness is compatible with the essence of Law.¹⁰⁸⁰ This is the main starting point for developing the non-positivist discursive theory. All theories have their cornerstones and it is clear that in the Alexyan theory it is the “pretension of correctness that escorts every

¹⁰⁷⁶ ALEXY, R., *op. cit.*, p. 172.

¹⁰⁷⁷ Cfr. VIGO, R., “Balance de la Teoría jurídica discursiva de Robert Alexy”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26, 2003, p.224.

¹⁰⁷⁸ ATIENZA, M., “Entrevista a Robert Alexy”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 24, 2001, p. 684.

¹⁰⁷⁹ *Ibid.*, p. 218.

¹⁰⁸⁰ ALEXY, R., “Justicia como corrección”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26, 2003, p.163.

assertion”¹⁰⁸¹. This pretention will allow the theory of juridical argumentation and formulation of balancing to be combined, since “Justice can be defined as correctness of *distribution and compensation*”¹⁰⁸². *The Discursive theory mainly claims for the inclusion of different perspectives of the legal phenomenon through dialogue and argumentation*¹⁰⁸³:

“It is a central assumption of discourse theory that agreement in discourse, first, depends on argument, and that, second, a necessary relationship exists between universal agreement under ideal conditions on the one hand and correctness or moral validity on the other. This connection can be expressed as follows: Correct and therefore valid are exactly those norms that in an ideal discourse would be judged correct by everyone.”¹⁰⁸⁴

For Alexy the fact of passing a Law or giving judgment has a defining sense for such juridical mechanisms: the intention to correct a specific social context. Whenever one of these formulations is issued, it means that they are correct, so they are true. To consider a concept or an assessment as truthful implies that they cannot be rationally denied. Validity plays an important role for legal standards; since it requires there should be not mere guiding lines or patters, but assertions. That is why a legal system must be founded on the claim of correctness, because without it what sense would a legal system have for a society?¹⁰⁸⁵

¹⁰⁸¹VIGO R., *op. cit.* p. 209.

¹⁰⁸² Alexy, R., *op. cit.*, p. 169 and ALEXY, R. “Giustizia come correttezza”, *Ragion pratica* núm 9, 1997, pp. 103–113.

¹⁰⁸³ CARABANTE MUNTADA, J.M., “La Teoría discursiva del Derecho de Habermas”, *Foro, Nueva época*, núm. 13, 2011, p.214. Habermas is the main representor of the discursive theory.

¹⁰⁸⁴ ALEXY, R., *op. cit.*, p.444.

¹⁰⁸⁵ “A legal system that, generally, is not socially efficacious collapses as a legal system [...] Only collapses if, due to its extreme injustice the legal character must be denied and, thus, the legal validity of many other particular norms. ALEXY, R., *El Concepto y la validez del Derecho*, ob. cit., p. 93. (translated by the author)

Rejecting the claim to correctness implies relativizing Law and turns Justice into something absurd, reaching an extreme as in the Kelsenian system¹⁰⁸⁶ where everybody could act according to his own conscious, because everybody would have his own truth regarding what should be correct or not. Alexy explains it as follows:

The one who renounces the claim to correctness loses the possibility of formulating assertions of any kind, because only those acts of speech that raise and imply a claim to truth or correctness are assertions [...] If instead of judgments and assertions there would only remain feelings and opinions, foundation would turn into persuasion, and instead of correctness and truth, there would be an efficient manipulation and firm convictions. All would be subjective and non-objective.¹⁰⁸⁷

Then it is obvious that the claim to correctness is more than necessary in the statements of every legal system, because “legal systems that do indeed make this claim but fail to satisfy it are legally defective legal systems. In this respect, the claim to correctness has a qualifying significance. An exclusively qualifying significance is attached to the claim to correctness of individual legal norms and individual legal decisions. They are legally defective if they do not make the claim to correctness or if they fail to satisfy it”¹⁰⁸⁸. Thus, in order to make these statements be considered as correctors they shall meet two characteristics, apart from being assertions: they have to be sustained and have to be recognised as correct. The recognition of correct assertions as assertion of normative validity proceeds from the society¹⁰⁸⁹ where those statements will be

That is, appropriately issued “socially efficacious norms may well be valid law even where they prove to be severely unjust. It is only when the threshold of intolerable injustice is crossed that appropriately issued and socially efficacious norms lose their legal validity”.

¹⁰⁸⁶Al respecto ver Capítulo I de KELSEN. H., *¿Qué es la Justicia?*, Barcelona: Editorial Ariel S.A, 2008.

¹⁰⁸⁷ALEXY, R., ob. cit., p. 224.

¹⁰⁸⁸ALEXY, R., *The Argument from Injustice: A Reply to Legal Positivism*. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 36.

¹⁰⁸⁹“Are correct, and, therefore, valid those norms that, in an ideal discourse, would be correct for everybody” (ALEXY, R., ob. cit., p. 228).

applied; hence every social context accepts one criteria of correction or another. However, due to the diversity of contexts, it becomes impossible to recognise all of them as the valid statements, because it might derive in a subjectivism spiral with no final conclusion. Here is where Alexy defends the need to have a legal argument: “a criterion which characterises the claim to correctness in all contexts implies a claim to legal argumentation¹⁰⁹⁰. This means there is a *standard* of correctness that should always be taken into account, regardless of the context.

In other words, the norm will be correct when they are legally argued, and that legal argument is achieved by the discursive theory. The discursive theory is a process theory on the correctness of norms. “According to discourse theory, a practical or normative proposition is correct (or true) if and only if it can be the result of a rational practical discourse”¹⁰⁹¹. Following this principle, Alexy’s approach, in order to be correct, a norm has to be the result of the argumentation procedure. Alexy looks for correctness through arguing, the contrary to, for instance, John Rawls, who bases his discursive theory on decision making¹⁰⁹² under three fundamental premises: certainty, risk and uncertainty¹⁰⁹³. In order to be valid and true, these argumentations must be

¹⁰⁹⁰ ALEXY, R., “Problems of Discourse Theory”, *Crítica. Revisto hispanoamericana de filosofía*, Vol. 20, núm. 58, 1988, p.44.

¹⁰⁹¹ ALEXY, R., ob. cit., p. 165.

¹⁰⁹² «[...] Rawls’s reply is particularly revealing. He concedes that “each person must indeed make his own decision” although we will typically “seek advice and counsel” from others [...] We cannot escape responsibility for our own judgment and actions, and there can be no guarantee that our judgment will be correct or that it will always work out well enough.» (MANDLE, J., *Rawl’s A Theory of Justice. An introduction*, Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p.108)

We can contrast that with what was said by Rawls himself when he states that: “If competent judges are those persons most likely to make correct decisions, then we should take care to abstract those judgments of theirs which, from the conditions and circumstances under which they are made, are most likely to be correct.” (RAWLS, J., “Outline of a decision procedure for ethics”, *The Philosophical Review*, num. 60-2, 1951, p. 183).

¹⁰⁹³ Cfr. ALBA TERCEDOR C., VALLESPÍN N., OÑA, F., “El neocontractualismo de «A Theory of Justice», de John Rawls: Una Introducción a la literatura”, *Revista de estudios políticos*, núm. 8, 1979, p. 4.

based on a series of rules that, in turn, valid them as correct and true. The most important of these rules are:

1. Everyone who can speak can take part in discourse.
2. a) Everyone may problematize any assertion
b) Everyone may introduce any assertion into the discourse.
c) Everyone may express his or her attitudes, wishes and needs.
3. No speaker may be prevented from exercising the rights laid down in 1) and 2) by any kind of coercion internal or external to the discourse¹⁰⁹⁴.

It is therefore found that no argument can be excluded in advance, so that these rules guarantee, in a sense, the freedom and equality of people when exposing their arguments and counterarguments. Thus, the assertions of objectivity and neutrality are guaranteed¹⁰⁹⁵. This means that, on a normative order, norms or the ruling of conflicts of interest should never be the result of arbitrariness, but that all points of views should be taken into account. This way “juridical argumentation has to be a rational argumentation”¹⁰⁹⁶.

Implementing a rational argumentation when passing a norm can be more or less simple, i.e. to create norms in a Parliament they always start with discussion and argumentation, as long as there is no dictatorship and it all starts from the democratic basis where diversity of opinions and arguments are accepted. Alexy considers that “law has a necessary relationship to coercion [since] this relationship is presupposed in our actual use of language, and second, [because] this relationship [of coercion] is necessary if the law is to perform its practical function: that of serving legal certainty and legal

¹⁰⁹⁴ Cfr. ALEXY, R., *Teoría de la argumentación jurídica. Teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p.189.

¹⁰⁹⁵ Cfr. ALEXY, R., ob. cit., p. 166.

¹⁰⁹⁶ MARTÍNEZ MARTÍNEZ, F., “Teorías de la argumentación jurídica: una visión retrospectiva de tres autores”, *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, núm. 8, 2004/2005, p. 289.

efficiency”¹⁰⁹⁷; on the other hand, an environment where correctness can be reached by argumentations is necessary¹⁰⁹⁸, where the legal argument of norms is based on a memorandum. Only starting from that dual basis¹⁰⁹⁹, can the norms passed in Parliament be estimated as correct for the general society. Nonetheless, legal arguments become more complicated when there is a conflict of interests or a conflict among the norms themselves. In those cases, reaching a right solution is “a matter of correct determination of the weights regarding the interests involved”¹¹⁰⁰. Then, in order to know which is the right decision in the struggle between interests or norms of the same rank, it has to be implemented as an argumentation formula of the juridical rational discourse, the so-called *balancing*.

3.2.- The principle of proportionality as a claim to correctness

Proportionality, as mentioned above, witnesses an equilibrium, and that equilibrium is fundamental to obtain a fair application of Law. That is what Robert Alexy proposes when using the principle of proportionality as a mechanism to cope with the claim to correctness that frames all his theories of legal argumentation. In that sense, Martínez Martínez reflects it perfectly when expresses that in the Alexian theory “legal argumentation has to achieve a harmonization between the precedents and the specific case, when a resolution is claimed. The rules that the interpreter of the Law has to implement in a

¹⁰⁹⁷ KLATT, M. *Institutionalized Reason: The Jurisprudence of Robert Alexy*, Oxford: Oxford University Press Inc., 2012, p.12.

¹⁰⁹⁸ Así Robert Alexy states that “the second central characteristic of Las is the claim to correctness. This claim is genuine opposition to coercion” (ALEXY, R., “La naturaleza de la filosofía del derecho”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 26, 2003 p.156), y que “La democracia deliberativa presupone la posibilidad de la racionalidad discursiva” (Alexy, R., *La institucionalización de la razón*, ob. cit., p. 241).

¹⁰⁹⁹ Cfr. ALEXY, R., op. cit., pp.292 and ff. for the analysis of the dual dimension, the ideal and the real, and how they converge by the correctness thesis. In opinion of Alexy “The argument starts with the assumption that morality as such does not suffice to resolve problems of social co-ordination and co-operation.” And also see ALEXY, R., op. cit, pp. 167- 182.

¹¹⁰⁰ ALEXY, R., ob. cit., p. 231.

particular case must be a balance between the results of precedent and analogous cases with correctness requirements”¹¹⁰¹. In that thesis, one can see the distinction between two elements: the specific case and the rules to apply in order to achieve a balance. So, proportionality as an instrument of correctness comes from these rules. Here is where Robert Alexy’s theory is demonstrated as *non-positivist*, because he looks for the right answer for each specific case, but taking into account what was previously set by the Law to solve older cases with similar characteristics and contexts. Alexy, who was influenced by Dworkin¹¹⁰², Radbruch¹¹⁰³ and Habermas¹¹⁰⁴, sustains the thesis of the single right answer: it means that 1) each case has its own answer, which can vary

¹¹⁰¹ MARTÍNEZ MARTÍNEZ, F., *op. cit.* p. 289.

¹¹⁰² In that sense, Dworkin deeply criticises the system of rules developed by Hart in a way that Dworkin counters this model of rules by means of a legal system based on principles and practical reason. Cfr. DWORKIN, R., *Taking Rights Seriously*, Cambridge: Cambridge University Press, 1977.; Cfr. ROJAS AMANDI, V. M., “El concepto de Derecho de Ronald Dworkin”, *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 11, núm. 2, 2002, pp. 137-183) and (ALEXY, R. “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 5, 1988, p. 139).

¹¹⁰³ Gustav Radbruch is well known for reaching a formula that connects positive Law and Justice, since there was a great debate regarding the Nazi legislation during the German post-WWII. As has already been stated, this hypothesis was a defiance for the premises of positive Law, according to which the validity of Law does not depend on its content. The formula (Cfr. RADBRUCH, G., “Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law”, *The Oxford Journal of Legal Studies* 2006, pp.1-11) consists in that: “Where there is not even an attempt at justice, where equality, the core of justice, is deliberately betrayed in the issuance of positive law, then the statute is not merely a ‘flawed law’, it completely lacks the very nature of law” (Cfr. RADBRUCH, G., *op. cit.*, p.7). It necessarily leads to questioning how relevant are values, purposes of functions on the relationship with Law. Alexy simply took that simple and questioned (Cfr. HART, H.L.A. “Positivism and the Separation of Law and Morals”, *Harvard Law Review*, núm. 71, 1958, pp. 593-629; FULLER, L.L., “Positivism and Fidelity – A Reply to Professor Hart” *Harvard Law Review*, núm. 71, 1958, pp. 630-672.) statement and improved and sophisticated the so-called “Radbruch formula”. (Also Cfr. BRIXX, B. “Robert Alexy, Radbruch’s Formula, and the Nature of Legal Theory”, *Rechtstheorie*, núm. 37, 2006 pp. 139-149).

¹¹⁰⁴ Habermas’ discursive theory is the basis on which Robert Alexy built his own theory. (Cfr. HABERMAS, J., *Between Facts and Norms*, Cambridge: The MIT Press, 1996).

depending on the context and 2) one can only reach that answer through a legal order that is not compounded only by rules but also by principles¹¹⁰⁵.

In order to develop the Alexian theory of proportionality, one needs to start differentiating what rules are and what principles are for Alexy. A principle is considered to have three main characteristics that differentiate it from a rule: the gradual difference, the qualitative difference and the consideration of principles as *optimization commands*¹¹⁰⁶. Principles are norms with a high degree of generality -as they are not directed to a particular collective- that have to be complied with in great measure¹¹⁰⁷. As Raz says “perhaps we can identify principles with prima facie reasons, whereas rules are conclusive reasons.

Here Alexy discusses only principles whose function or role is to instruct courts on how to decide cases to which conflicting reasons apply”¹¹⁰⁸. “Rules therefore comprise a decision in the fields of actual and legal possibilities. They are *definitive commands*. This means that the difference between rules and principles is a difference of quality and not only of degree. Every norm is either a rule or a principle.”¹¹⁰⁹ In that sense a fundamental right will never be a rule but a principle, because fundamental norms are semantically and structurally open; it means they are general, they are imprecise, so they are not directed to a specific subject¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁵ “Los principios jurídicos deben permitir que exista una única respuesta correcta en los casos en que las reglas no determinan una única respuesta” (Ibíd p. 139).

¹¹⁰⁶ ALEXY, R. *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, pp. 81-87.

¹¹⁰⁷ Alexy points that out when he defines what principles are: “los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas” ALEXY, R. “Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales”, *Revista española de Derecho Constitucional*, núm. 66, 2002, p. 26.

¹¹⁰⁸ RAZ, J., “The Argument from Justice, or How Not to Reply to Legal Positivism”, *University of Oxford Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series Working Paper No 15/2007* September 2007, p. 16.

¹¹⁰⁹ ALEXY, R., “On the Structure of Legal Principles”, *Ratio Juris*, Vol 3 núm.3, 2000, p.295

¹¹¹⁰ Cfr. ALEXY, R., op. cit. Moreover, Alexy says, “The counterpart of the necessary potential connection is the actual connection between constitutional rights and principles. An actual

However, fundamental rights are divided in two categories, those directly enacted in the constitution and those which are attached to the directly enacted fundamental rights, which are more specific and less general but they are still valid because they have to be correctly argued through the discursive theory¹¹¹¹. Yet, both categories share some characteristics:

“Human rights are, first, moral, second, universal, third, fundamental, and, fourth, abstract rights and, fifth, take priority over all other norms. Here, only two of these five defining properties are of interest: their moral and their abstract character. Rights exist if they are valid. The validity of human rights qua moral rights depends on their justifiability and on that alone. I have attempted to show that human rights are justifiable on the basis of discourse theory. The Leitmotiv of this justification is that the practice of asserting, asking, and arguing presupposes freedom and equality. None of these can be elaborated here. For present purposes, the only point of interest in this connection is that human rights qua moral rights belong to the ideal dimension of law”¹¹¹².

Rules are, otherwise, more limited and stricter, in the sense that: they are fulfilled or they are not because they do not include that moral dimension. As Dworking stated, “rules are applicable in an all-or-nothing fashion. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision”¹¹¹³. There is no grading. They cannot be fulfilled in a different degree because they are not optimization commands. Thus, putting an end to the conflict of rules is quite easy, since rules are a type of norms that are black

connection exists in all those cases in which constitutional-rights norms, as set down in the constitution, have to be interpreted directly as principles” (ALEXY, R., “Constitutional Rights and Proportionality”, *Revus*, núm. 22, 2014, p. 52) RAZ, J., “The Argument from Justice, or How Not to Reply to Legal Positivism”, *University of Oxford Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series Working Paper No 15/2007* September 2007

¹¹¹¹ Cfr. ALEXY, R., op, cit, p.71

¹¹¹² ALEXY, R., op. ct. p.62.

¹¹¹³ DWORKIN, R., , op. cit., p.24.

or white: in other words, they are valid or they are not. That means that “if it then turns out that two rules might be applied with reciprocally contradictory consequences in a specific case, and that contradiction cannot be eliminated by introducing an exception clause, then, at least, one of the two rules has to be declared as invalid”¹¹¹⁴, following, for instance the criteria of *lex posterior derogat legi prior*, *lex specialis derogat legi generali* or following the rules of hierarchy

On the contrary, what is truly difficult to solve is the collision of principles, because the way to achieve it varies substantially in comparison with the simplicity of the conflict of rules. As has already been mentioned, principles are considered optimization commands (*Optimierungsgebot*); it means they can be graded. They are different from rules not only in a grading sense but also because of quality. So, unlike the conflicts of rules, principles are not in the dimension of validity, because principles are already valid norms¹¹¹⁵, while rules might not be valid.

Principles move on another dimension, which is the weight dimension, it means that in a certain context, one principle will prevail instead of another, but that does not mean that the principle is not valid; it means that for that specific context, one principle fits better than another one. Consequently, when a principle collides with another one, it cannot be declared as invalid, but another solution has to be applied. In Robert Alexy’s opinion, this collision can only be resolved by applying the principle which acquires more weight (*höhere Gewicht*)¹¹¹⁶ in the specific context where conflict exists. Thus, one of the two principles has to yield to the other, yet it does not lead to invalidate the other

¹¹¹⁴ ALEXY, R., ob. cit., p.88

¹¹¹⁵ They already match the three conditions of validity: they are ethically, sociologically and legally valid (to be legally valid read FN. 50) (-4)

¹¹¹⁶ Robert Alexy states that: “los principios tienen una dimensión que las reglas no exhiben, es decir una dimensión de peso (dimension of weight) que se muestra en las colisiones entre principios. Si colisionan dos principios, se da un valor decisorio al principio que en el caso de colisión tenga un peso relativamente mayor, sin que por ello quede invalidado el principio con el peso relativamente menor. En otros contextos, el peso podría estar repartido de manera opuesta” ALEXY, R., , ob. cit., p. 141.

one, because it is just a matter of precedence on the specific case. However, how can one manage to know which principle precedes the other? Proportionality comes into play in order to answer this question.

For Alexy, the principle of proportionality, “the motto of proportionality in strict sense”¹¹¹⁷ is closely related to the balancing applied to resolve collisions between principles. As Martínez Zorrilla¹¹¹⁸ rightly suggests, the concept of balancing in Alexy’s theory is linked to the principle of proportionality when balancing is understood as a *relationship of conditioned precedence*¹¹¹⁹. This is how these two concepts are connected. It is recalled that proportionality must be understood as what duly corresponds to the parties. Therefore, as though it was a weighbridge, a balance is carried out (weighing) in order to solve the conflict in the fairest possible manner to seek equilibrium.

This weighbridge metaphor, used to resolve the collisions between principles, perfectly reflects the functioning of the principle of proportionality as is understood by Robert Alexy. The mentioned formula to solve the issue created by the collision of two principles consists in “balancing opposite interests”¹¹²⁰. This way, the principle with more weight prevails, and the weight (or its relevance) is determined by the context. So, the principle of proportionality acts as a scale when both colliding principles are placed in each weighing pan; in this way, the principle with more weight according to the specific circumstances of each case is one that prevails, and is applied to restore the broken reality. Balancing has to be understood as a relationship of conditional precedence because “the result of the balancing process turns out to be the creation of a

¹¹¹⁷ Here is how Alexy defines it: “La máxima de la *proporcionalidad en sentido estricto*, es decir, el mandato de ponderación [...]” (ALEXY, R., ob. cit., p. 112.)

¹¹¹⁸ Véase MARTÍNEZ ZORRILLA, D., “Alternativas a la ponderación. El modelo de Susan L. Hurley”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 86, 2009, pp. 121-122.

¹¹¹⁹ Alexy uses the relationship of conditional precedence as a solution to the collision of principles, taking into account the circumstances of the case. Alexy defines it as: “la relación de precedencia condicionada consiste en que, tomando en cuenta el caso, se indican las *condiciones* bajo las cuales un principio precede al otro. Bajo otras condiciones, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada inversamente.” (ALEXY R., ob. cit. p. 92.)

¹¹²⁰ ALEXY, R., ob. cit., p. 90.

relationship of conditional precedence which establishes the precedence of one of the principles over the other under certain conditions or circumstances (C)¹¹²¹.

3.2.1.- The functioning of the weight formula as the core of the principle of proportionality

Therefore, if in the vision of Alexy, the principle of proportionality is equivalent to the commands to weigh, then the use of the balancing formula necessarily implies the application of the principle of proportionality. Starting with this consideration, it is necessary to deepen in the functioning of balancing as a conditional precedence, since it is the key Alexy offers us to determine what the prevailing principle in each collision case is, and, thus, reach the claim to correctness that wraps all his legal theory. The balancing in Alexy's theory follows a simple mechanism that involves three elements. The systemic simplicity of the procedure is clearly perceived in Bernal Pulido's statement: "It is just a structure compounded by three elements, through which any relationship of conditional precedence between principles in collision might be based, so as to establish which of them has to determine the solution for the specific case"¹¹²²

These three elements are: (1) Law of balancing, (2) the weight formula and (3) the burden of argumentation. In order to found out which is the key to a correct balancing of principles, it is necessary to break down each of those elements. The Law of balancing, the first one, is subdivided, in three steps: First we must define the degree of non-satisfaction of one of the principles, then determine the importance of the non-satisfaction of the opposed principle with which the first

¹¹²¹ MARTÍNEZ ZORRILLA, D., *ob. cit.*, p. 140.

¹¹²² BERNAL PULIDO, C., "Estructura y límites de la ponderación", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 26, 2003, p. 227.

one collides, and finally, it should be determined if the satisfaction of the opposed principle justifies the non-satisfaction of the first principle¹¹²³.

How can the degrees of relevance/importance and non-satisfaction be defined? In that sense, Alexy builds what Bernal Pulido calls a triadic scale,¹¹²⁴ with different degrees of relevance as light, moderate or serious to qualify the different principles for weighing. Calibrating these degrees of intensity is not that easy; that is why it turns out to be left at the mercy of the Judge, as both the definition of non-satisfaction and the relevance of satisfaction of the opposite principle depend on the circumstances of the specific case¹¹²⁵. On the other hand, Alexy does not specify which criteria can be used to delimit the relevance of the circumstances of the case¹¹²⁶. Here is where, in a certain way, subjectivity takes the floor on the grading procedure.

Once the qualification has been done, the following step consists in linking the previous two valuations. It is here where the second element, the weighing formula, interferes. Alexy elaborated a curious formula to calculate,

¹¹²³ Alexy states: “La ley de ponderación muestra que la ponderación se puede dividir en tres pasos. En el primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. Luego, en un segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la afectación o la no satisfacción del otro.” (ALEXY, R., *ob. cit.* p.32).

¹¹²⁴ BERNAL PULIDO, C., *ob. cit.*, p. 228. y véase ALEXY, R., “La fórmula del peso”, en CARBONELL, M., (coord.), *El principio de proporcionalidad y protección de los derechos fundamentales*, México D.F.: Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2008. pp. 19 y ss.

¹¹²⁵ Véase ALEXY, R., *ob. cit.*, p.94.

¹¹²⁶ Martínez Zorrilla makes a critic on this indetermination of “circumstances C” which are relevant to swing the judge to one side of the balance or the other. In that sense, Martínez Zorrilla says: “es necesario contar con criterios normativos o valorativos para seleccionar cuáles son estas «circunstancias C» que tanta incidencia tienen en la determinación del «peso» de los elementos en conflicto. Y lamentablemente, Alexy pasa por alto esta cuestión. En cambio, el modelo de Hurley, en lugar de hacer una referencia genérica e indeterminada a las «circunstancias del caso», que por sí sola no ofrece ninguna guía para la selección de las propiedades, permite una acotación de lo que podríamos denominar como «propiedades relevantes admisibles». MARTINEZ ZORRILLA, D., *ob. cit.*, p. 141.

mathematically, the weight of the principles by generally attributing values: 1, 2 and 4 respectively, to the degrees of light, moderate and severe. Nonetheless, it is important to point out that assigning these numerical values does not reduce the Law to a mere mathematical formula from the moment that Alexy focuses on the problem from a moral vision of fundamental rights. It means that Robert Alexy considers that the concept of fundamental rights or normal rights is implicit to a moral content.¹¹²⁷ And ethics and moral could never be numerically counted due to their philosophical and abstract content¹¹²⁸.

As a result, it must be made clear that the use Robert Alexy gives to the different mathematical values of 1, 2 and 4 in the weighing formula is just a symbolic effect of the intensity degree¹¹²⁹ -based on the already explained value judgments- in order to “systematise the values taking place in both the ordinary practice and in juridical argumentation¹¹³⁰. Thus, the intensity of the violation of a fundamental right is better reflected, because, as Alexy himself indicates, sometimes it is not that easy to frame the limits in a light, medium or serious abuse¹¹³¹. So, it turns out to be more explicit “presenting an illustration of the

¹¹²⁷ Alexy states that: “la positivización de los derechos fundamentales [...] constituye una apertura del sistema jurídico frente al sistema de la moral” (ALEXY, R., *ob. cit.*, p. 25) so here the consideration of moral content in iusfundamental norms can be appreciated: “debido al contenido moral de las normas de derecho fundamental constatable en general, no queda excluida la posibilidad de adscribir interpretativamente a las disposiciones iusfundamentales derechos morales que hasta ahora no habían sido reconocidos como constitucionales” (ALEXY, R., *ob. cit.*, p. 431).

¹¹²⁸ Alexy clearly stresses it when stating: “La vigencia de las normas iusfundamentales significa que el sistema jurídico es un sistema abierto frente a la moral. Esto se aprecia de manera sumamente clara en los conceptos básicos iusfundamentales materiales, los de dignidad, libertad e igualdad. Estos son, al mismo tiempo, conceptos básicos de la filosofía práctica.” (ALEXY, R., *ob. cit.*, p. 425).

¹¹²⁹ Alexy gives, in a general way, the grading 1, 2 and 4 to the three degrees of the triadic scale of light, medium and serious, the same way he also gives the value 1, 2 and 3 just because it is another way to catalogue the interventions according to its dimension (ALEXY, R., *ob. cit.*, p. 35).

¹¹³⁰ ALEXY, R., *op. cit.*, p. 29.

¹¹³¹ *Ibid.*, p. 29.

underlying structure of the triad model with the help of numerical quantities”¹¹³². Therefore, the *standard* formula that has to be used is the following¹¹³³:

$$G_{Pi,jC} = \frac{IPiC}{WPjC}$$

If the formula is seen as a weighbridge, on the one side there is the first principle (Pi), the non-satisfied one, flanked by the intensity of non-satisfaction (I) and the circumstances (C) that help to determine the grading of that principle's weight. On the other side, there is the colliding principle (Pj), the satisfied one that, as the first principle, is also flanked by the intensity of the satisfaction (W) and the circumstances (C) of the specific case. Once the corresponding numerical value is assigned (the value that grades the satisfaction/non-satisfaction), the weights of both principles in conflict are weighed, so it means a balancing is made. It is in that balancing exercise when the third element, the burden of argumentation steps in.

The burdens of argumentation constitute the last element to tilt the balance towards applying one principle or the other. The justification of the argumentation is, probably, the most decisive factor in the balancing. Bernal Pulido considers it that way when stating that: “[...] if an intervention cannot be justified through sufficiently convincing arguments that clarify the at least equivalent degree to carry out the regulatory purpose, in comparison with the restriction of the fundamental right, then the intervention must be considered

¹¹³² ALEXY, R., *ob. cit.*, p. 30.

¹¹³³ The easiest weight formula has been chosen since it is not really a research on the proportionality formula, but the proportionality formula is a way to reach the objective of the thesis. into the weight formula (to know more about the proportionality formula, see ALEXY, R., *ob. cit.*, pp. 40 y ss, ALEXY, R., *ob. cit.*, pp. 40 y ss. y las pp.11 y ss, del documento *online* de BERNAL PULIDO, C., “The Rationality of Balancing”, *Archiv für Rechts und Sozial Philosophie*, V. 92, Heft. 2, 2006, pp. 195 - 208.), or to introduce precise and concise criteria such as the abstract weight (ALEXY, R., *ob. cit.*, p. 38), since they are not necessary to give an answer to the hypothesis of this research.

lawful and the scope of individual freedom must remain unchanged”¹¹³⁴ .Once the decisive burdens of argumentation have been applied, the result obtained from this balancing is a relationship of conditional precedence¹¹³⁵ that indicates which of the two colliding principles has priority in that case with that context and, consequently, solves the problem.

4.- The proportionality test on current practical situations

Finally, at this point of the research, we have all the necessary elements in order to be able to balance the impact of the new exchange of information models with the rights and guarantees of the taxpayers. Even though until now we have stated several conclusions about the effects of those models on different rights and guarantees, the analysis of proportionality on different empirical situations gives more solid arguments to defend whether there is an excess or an inference in the sphere of protection of the rights of the taxpayers.

All the necessary elements to make the proportionality test have been described along the research: 1) Detailed description of the new exchange of information models 2) A detailed description of the legal institutions that take part in the juridical relationship derived from the power of the Tax Administrations to tax 3) The context where all those legal instruments are applied 4) and the mechanism, the theory of proportionality understood by Robert Alexy.

The proportionality test is carried out when there is a conflict of interests. In the afore-described scenario, the conflict of interest takes place between the interest of the States to levy taxes (the duty to contribute) and the interest of the taxpayers to protect their personal data. The conflict therefore takes place mainly between the power of the State to require information and the right to

¹¹³⁴ BERNAL PULIDO, C., *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 780.

¹¹³⁵ Cabe decir que, las relaciones de precedencia condicionada sientan precedentes para los casos posteriores que puedan surgir con unas características idénticas y análogas.

privacy, the right to data protection and ARCO rights. The point of conflict falls on the question if that requirement of information it turns out to be disproportionate. Therefore, in order to technically verify the intensity of the collision between these interests, a relationship of conditioned precedence is necessary, taking specific cases or situations where those rights and interests take part in it in order to analyse which one of those interests will prevail over the other. That is why Alexy's theory is adequate in such a case, because the circumstances surrounding it play an important role. All interests depending on the context will have more or less weight in order to prevail¹¹³⁶.

Many cases can be analysed using the weight formula, yet only the situation described and analysed in this research will be used for a technical analysis as well. The conflicts of interests that will be balanced are: the right to access the data vs the Power of information, and the duty to inform vs the Power of information. These general balances will contain situations in which the rights and interests of taxpayers might be unfairly covered by the interest of the Tax Administration in a situation in which the interest of the Administration can be fully satisfied without the need to impose an excessive demand on the taxpayers. Hence, this epigraph will not analyse all the situations and cases exposed, since the purpose of this research is to globally analyse the situation of the rights and guarantees of the taxpayers, and the proportionality analysis is just one more argument to justify the hypothesis that encouraged this research.

4.1.- The Rights of the Taxpayers vs. the Duty to contribute

In order to apply the proportionality theory or the relationship of conditioned precedence between these two interests, first of all, it should be said that the definition of non-satisfaction and the relevance of satisfaction of the opposite principle depends on the circumstances of the specific case. First, we must define the degree of non-satisfaction of the Rights of Access, Privacy, Data

¹¹³⁶ Cfr. PIRKER, B., *Proportionality Analysis and Models of Judicial Review*, Amsterdam: Europa Law Publishing, 2013, pp. 32 and ss.

Protection and Honour regarding information in the current context. To determine the non-satisfaction versus the satisfaction of the Duty to Contribute, which is carried on through the power of Information, it is important to specify the circumstances surrounding the case. As said before, there are no specific criteria that serve to delimit the relevance of a circumstance to balance in favour of one of the colliding principles.

1) Law of balancing: Delimiting the context:

Collisions of principles could happen in three different scenarios: International, European, or domestic. In this occasion, the scenario of interest is International, regarding the future multilateral AEOI carried out within the framework of the MCAA and the MAC. The MCAA, as stated before, is the instrument used to bind the CRS to the automatic exchange of financial information for tax purposes. From a general perspective, AEOI, on a bilateral or multilateral basis, is possible because of the progressive digitization of all the information. The fact is that Tax Authorities gather in one server the data of millions of taxpayers that is provided by the financial entities, the own taxpayers and third parties through different domestic tax procedures.

The clauses of the MCAA and the MAC are very extensive and exhaustive regarding what kind of information is relevant for the purpose of the convention, for the MCAA is precise and details which financial data are relevant, whereas for the MAC the standard is still the foreseeable relevance according to the tax authorities¹¹³⁷. Therefore, if we combine the two models, the information obtained from the subjects under the tax conventions will allow no space to hide any compromising information, moreover when they are both thought to be finally implemented multilaterally among many jurisdictions.

The MCAA has clear and delimited information coming from financial entities regarding the taxpayers. On the other hand, the MAC is different as it specifies the taxes covered (art. 2 MAC), but the standard of transparency remains the

¹¹³⁷ See Chapter IV and V of this research.

same for bilateral purposes: the foreseeable relevance. This leaves in the hands of the tax authorities the power to decide which information is relevant for exchange for their own tax purposes, and who can use that information for purposes other than taxes.

Here is where the problem arises, since the MAC foresees three types of information to be exchanged, although it aims to be a multilateral convention. The MCAA is clear: financial and specific information determined by the CRS to be automatically exchanged among all the participants through the convention that acts as a legally binding international instrument, and that information must be used for the objectives of the Convention, and not for other purposes liable to harm basic human rights. That is one of the risks with multilateral exchange of personal information: the economic data being exchanged are considered, with more or less intensity, to be data belonging to the inner circle of the person¹¹³⁸. In that sense, the OECD strategy to protect taxpayers' rights (privacy, data protection, honour) includes treating the information that is received, not only according to the premises of the domestic legislation on data protection of the jurisdiction where it is received, but also according to the premises of the jurisdiction where the information comes from¹¹³⁹.

Both models have been ratified by many jurisdictions¹¹⁴⁰, all of which, apart from the EU member States, have different data protection legislations, and they all have different contexts, different political cultures, and different IT equipment to make all the transfers¹¹⁴¹. Yet, apart from these entire elements,

¹¹³⁸ See Chapter II and III regarding the classification of economic data that might be used for tax purposes.

¹¹³⁹ Cfr. Art. 22.1 MAC and Commentary on art. 14, ap. 141, OECD, *Commentary on the provisions of the Convention*, OECD, 2011, p.66.

¹¹⁴⁰ The MCAA 57 jurisdictions by 26 January 2017 by and the MAC by 108 jurisdictions by 17 March 2017.

¹¹⁴¹ The OCED admits that "Depending on the volume of data received, and the completeness of a domestic taxpayer database, the matching of Standard data may require additional capacity and tools. As noted by the World Bank Group, if data cannot readily be matched with domestic records, the usefulness of automatic exchange of information is significantly inhibited" (OECD, Gobar Forum Automatic Exchange of Information: A roadmap for Developing Country

one thing is true, the more intermediaries dealing with personal data, the more risk there is of a misuse of that data. Yet, even territories with great consciousness about Human rights, such as the EU, still restrict certain taxpayers' data protection rights regarding the information in hands of the Administrations for tax purposes¹¹⁴². Currently, the DAC, when adapting the CRS, allows affected taxpayers to be informed about the information that is going to be exchanged before the financial institution facilitates it to the domestic tax authorities. However, once the information is in the hands of the authorities, and once the information has been multilaterally exchanged, there is no possibility to supervise whether the sent information matches the previously supervised data. That supervision procedure is only allowed under the DAC, and for purposes of the CRS, but nothing is mentioned about the foreseeably relevant information for MAC purposes.

Thus, taking into account that the aim of both models is to multilaterally transfer fiscal information to the authorities of the signing States even they do not need to access that information because there is no auditing or procedure opened, just because it is relevant information (and even more) for their purposes about their taxpayers and their tax interests, the power of information of the Tax authorities is more than satisfied. Until the OECD received the mandate from the G20 to elaborate a common model of standards of transparency to be applied in any jurisdiction, never in the history of taxation, have Authorities and

Participation, 5 August 2014, p. 32 <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>) [14/04/2017] and states the difficulties developing countries have to be able to face the cost of compliance with the new standards: The World Bank Group reported on the key challenges faced by developing countries in implementing AEOI: the urgency of other basic domestic reforms; high costs of information technology infrastructure; human resources needs for analysing and using received data efficiently; difficulty in making legislative changes; and limited awareness of exchange of information practices (especially amongst low income countries, many of which are not Global Forum members and have not yet committed to, or been assisted in, meeting the standard on EOI on Request). (OECD, op. cit., p. 10 and ss.)

¹¹⁴² See art. 23 GDPR.

the Governments ever had access to that bulk of information¹¹⁴³, and never in the history of tax cooperation, has assessment and administrative assistance reached such a high and complete rate of cooperation among jurisdictions around the world.

Informatics has turned the concept of classical privacy upside down, since all the data can be concentrated in one single stick and disclosed with one click. Not only has informatics helped to satisfy the power of information, it has also generated insecurity because nowadays no one knows when the next leakage will take place, and no one can assure, even if there are measures to safeguard the information, that a data handler will not steal that data, or even the data will be hacked by external sources during transactions and the encryption measures protecting the data, decoded. That is why, knowing that private information will be sent to countries with different data protection (legal and effective) measures¹¹⁴⁴, the right to access that information should be a bit more extended or even more unified just for the purposes of exchange of information under the MAC or the MCAA.

2) The weight formula:

The non-satisfaction of the right to access information and why the satisfaction of the power of information does not justify having the same protection provisions of data protection. So here is where the non-satisfaction of the right

¹¹⁴³ The Cooperation among countries has been demonstrated to be the most effective weapon of control over their residents: “the first EOI had contained far more information than what the national intelligence communities had been able to find out” (ZWLLING, M., “Treaty on Conventional Forces in Europe” in AVENHAUS, R., KYRIAKOPOULUS, N., RICHARD, M., STEIN, G.,(Ed.) *Verifying Treaty Compliance. Limiting weapons of mass destruction and monitoring the Kyoto Protocol*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2006, p.157) imagine what the EOI is able to provide for purposes of Tax Administrations.

¹¹⁴⁴ There are the OECD Privacy Guidelines, but they have not been applied as binding guidelines: OECD, *Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 8, Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris: OECD, 1990 and OECD, *Centre for Tax Policy and Administration, Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note*, Paris: OECD, 2003).

to access the information comes from, and it is justified by the legal and contextual circumstances from an international point of view. Hence, once seen the conditions in which the multilateral AEOI will take place, it is time to qualify the degrees of satisfaction and dissatisfaction of each of the colliding interests. On the one hand, there is the degree of non-satisfaction of the Right to Access to personal data, and on the other hand there is the degree of satisfaction of the Power of Information whose final objective is the duty to contribute¹¹⁴⁵.

As Alexy says, it is not easy to qualify a principle with a value. The limits between light, medium or serious non-satisfaction of an interest is no easy to delimit, and he does not really provide for objective elements rather than the circumstances. So, according to the circumstances exposed: multilateral AEOI for tax purposes could cause a medium dissatisfaction on the Right of Access to personal Information, and also a medium dissatisfaction regarding the Right to Privacy, Data protection or Honour.

There is a medium dissatisfaction and not a serious dissatisfaction. In such a case subjectivity comes on stage, but it is quite understandable, since despite all the risks exposed in the Law of balancing when describing the circumstances, the confidentiality and protection clauses of the conventions Section 5 of the MCAA derive from Multilateral EOI to the MAC clauses of protection, which require the same level of protection for the exchanged data as in their countries of origin, if the level of protection in the country of origin was higher. However, both Conventions end up allowing the information collected for tax purposes to be used for other purposes if the participating States allow it. At least, security provisions are enough or are present in the convention, but basically, they are provisions, yet there are certain practices that have not been covered by any common provision and those are the breaches in the security measures.

¹¹⁴⁵ The conditions exposed to analyze the selected cases or contexts, are just a summary of what has been exposed during the research. That is why, certain specific clauses might not be mentioned here, because they have already been meticulously threshed and they are now mentioned to apply the Alexyan proportionality formula.

As stated before, and as Baker and Pistone state, leakage is the problem which is the most difficult to solve¹¹⁴⁶; it makes sense because leakages are a matter of will and care culture, and also IT support to make it happen. Informatics, as has been said throughout this research is a double edged sword; on the one hand its facilitates communications, and thus, helps to make AOEI possible, but at the same time it brings down the wall of Privacy, because Privacy can no longer be guaranteed as it used to be before the digital era. On the other hand, the degree of satisfaction of the Power of information is absolute because of the quantity of information received from all the signing parties, the frequency at which the information is received, and the easiness to receive the information (digital media). Therefore, numerically speaking, and in terms of weight, the degree of non-satisfaction would be 2 for the Rights of the Taxpayers, and 1 for the duty to contribute.

3) The burden of argumentation:

Finally, in order to finish the proportionality balance of these subjective rights, the burden of argumentation has to be sufficiently convincing so as to determine that the colliding right, the Power of information linked to the duty to contribute, does not excessively encroach on the Right of the taxpayers to access to their own information. Until now, the need to provide an efficient mechanism to duly satisfy the interest of the States to collect taxes was a priority in the agenda of almost all the sovereign countries, and it has been satisfactorily fulfilled. Hence, in a nutshell, the scenario can be summarized in the following points:

¹¹⁴⁶ As it was previously said: “Thus, where there has been a leak of confidential information in a state – whether that information was obtained by exchange or through internal procedures – the best practice would be to terminate EoI with that state until (a) an investigation has taken place to determine the leak, and (b) measures have been put in place to prevent a recurrence, and these have been independently audited to show that they are effective. The branch reports do not, however, give any evidence to support this practice.” So, they recognize that individual States are far from reaching a common solution on the problem of leakage. (BAKER, P., PISTONE, P., op. cit., p. 64).

1) The information exchanged is detailed and extensive, and is being transferred automatically without being requested; 2) There are Countries that might not be in line with the data protection mechanisms as in the country of origin (the requested country), but Conventions of Eol signed by that country provide for clauses of protection that equalize or try to equalize the level of protection of the Country of Origin³ 3) The taxpayers totally loses control, and rely on the goodwill of the Financial Institutions (intermediaries) and the tax authorities and its personnel¹¹⁴⁷. 4) Nonetheless, no access to supervise the state of the information is allowed, in order not to jeopardise the interest of the states to levy taxes. 5) Nowadays, thanks to the development of technology, only trust is left in the hands of the persons in charge of safeguarding the data to keep it confidential, and not extend it for other purposes, and not to leak it.

Thus, the argumentation to defend the prevalence of the duty to contribute, versus the rights of the taxpayers with all the arguments presented in points 1 and 2 of the balance is quite difficult to maintain. It is crucial for modern Society and for a social and democratic State to be provided by taxes to maintain that social and democratic Status¹¹⁴⁸. However, new models of exchange of

¹¹⁴⁷ Baker and Pistone describe several cases of breaches of confidentiality in Denmark, Greece, UK and add "If there are serious consequences from the occurrence of unauthorised disclosure of taxpayers' information, there is a danger that tax officials may seek to cover up an unauthorised disclosure. It seems appropriate, therefore, that it should be an offence for a tax official to seek to cover up an unauthorised disclosure of confidential information". (BAKER, P., PISTONE, P., *op. cit.*, p. 31).

¹¹⁴⁸ Ramón Bonell, overthinks about the relevance of the duty to contribute saying that "respecto a la concepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos siempre ha latido una conciencia social desfavorable en el sentido de que se percibe como una carga, considerando al Derecho tributario como una rama del Derecho contra los que más tienen en una visión negativa, frente a la positiva a favor de los que menos tienen. Como señala Álvarez del Manzano, la actitud del contribuyente es determinante para establecer la eficacia de las normas que lo imponen; por ello, la actitud que se debe pretender es que el contribuyente no se sienta profundamente maltratado, que su conciencia fiscal tenga los menos [aquí falta algo] posibles para resistirse al impuesto, ya que esperar una motivación positiva y favorable como generalizada en el comportamiento de la sociedad a la hora de pagar impuestos es algo realmente utópico." (BONELL, R., "Principio de igualdad y deber de contribuir", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, n. 38, 2005, p.195).

information, following the AEOI together with the continuance of the old models based on the EOIR standard, knitted a solid net of cooperation to effectively control and watch out for any kind of evasion or fraud. The diverse amount of tax information puts the Tax Authorities in a real controlling position, as the Foucaultian panopticon. The final result of the cooperation among international organizations and sovereign States that began in 2009 with the mandate of the G20 to the OECD to update the standard of fiscal transparency has resulted in a future implementation of a multilateral AEOI for tax purposes that reaches full files of information for direct taxation. Thus, now it is time for a closer collaboration to enhance cooperation and the standard of protection and safeguard of taxpayers' rights, since the interest of the State is more than fulfilled.

4.2.- The duty to inform vs The power of information on the Spanish context

Other more specific cases related to the exchange of information take part in domestic legislation. This epigraph aims to apply Alexy's theory of proportionality to a couple of cases related to the Spanish legislation, to face fraud and harmful tax practices, and how an excessive demand of information can be disproportionate. That is why the cases to analyse are the Model 720 related to voluntary disclosure of assets abroad, and Model 231 related to the disclosure of CbC information.

4.2.1.- The disproportionate disclosure of data of Model 720 and the new EOI Models.

1) Law of balancing: Delimiting the context:

The Spanish authorities have been compliant with the transposition of the DAC and its several amendments¹¹⁴⁹. Moreover, besides the guides from the

¹¹⁴⁹ The amendments of the DAC which are at the same time the European adaptation of the OECD recommendations have been adapted as: Directive 2014/107/EU to adapt the CRS was

European Union or (ultimately) the OECD, in 2013 the Spanish Government passed the *Orden Ministerial HAP/72/2013, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero*¹¹⁵⁰. The norm's intention is to convince Spanish taxpayers¹¹⁵¹ to voluntarily disclose certain goods and assets located abroad, specifically: immovable property and their rights in rem, located abroad; Bank accounts in foreign financial entities, which they have the right to dispose of; titles, stocks, securities representing the capital of any entity; Equity capital or assets, heritage, etc... from any entity; cession to third parties of capital located abroad; life insurances or disability insurances of which the subject is the policy holder and had been contracted abroad; life annuities or temporary annuities of which the subject is the beneficiary and are contracted with entities located abroad¹¹⁵².

The interest here is not the penalty system for non-compliance with the Model 720 or the non-applicability of the obligation, which has been deeply analysed and studied by Alarcón¹¹⁵³, or the characteristics that guided the European Commission to open a procedure in order to examine the potential disproportionality of certain aspects of the Model 720, which was recently

transposed as Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre. The Model to declare those obligations is the Model 289 approved by the Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre. Directive 2016/881 to adapt the CbC was transposed through the Real Decreto 634/2015, de 10 de Julio, and the Model to declare the disclosure obligations is Model 231, passed by Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre. Moreover, Spain also signed a FATCA IGA 1 with the US which was subsequently adapted as the Real Decreto and the Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, became the Model 290 to comply with that obligation.

¹¹⁵⁰ The Models find their grounds in the “Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude” That Law introduces an additional disposition to the Spanish General Tax Code. Additional Disposition 18th to contain a new obligation of information on goods and rights located abroad.

¹¹⁵¹ Article 2 the order describe who the taxpayers are.

¹¹⁵² See ROZAS VALDÉS, J.A., “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero” *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109, 2015, p.79.

¹¹⁵³ See ALARCÓN GARCÍA, E., op. cit.

confirmed by the European Commission, giving Spain a period of 2 months to rectify the aspects of the Model 720 that have been considered abusive¹¹⁵⁴.

The interest for this balancing about the 720 is about the information required to the taxpayers to provide for. The aspects detailed above coincide with certain financial information also claimed by the Spanish authorities in order to comply with the obligations assumed by the transposition of Directive 2014/107/EU. The same financial information to be reported by Model 720 has also to be reported by Model 289 regarding financial assets owned by Spanish taxpayers in the Spanish territory and any territory of the EU or a signing member of the MCAA (art. 4 of the Real Decreto 1021/2015) and also by American citizen living in Spanish territory in order to be reported by FATCA. For that reason, there is disproportionality when the same information has to be provided by the same taxpayers through different models, and moreover, taking into account that that information abroad will also be provided through the AEOI by foreign tax authorities that have signed the MAC and are part of the EU.

Consequently, while the duty to disclose and to inform the Tax authorities in order to satisfy their power of (greet for) information, and to comply with the duty to contribute is fulfilled because the information is received twice, and through different channels, taxpayers are obliged to declare the same

¹¹⁵⁴ The Spanish Firm DMS Consulting reported to the European Commission certain abusive aspects of the Model 720 and how it was contrary to taxpayers' rights. The Commission started a procedure (nº 2014/4330) that was finally resolved in favour of the entity, and against the Tax Authorities, saying the following through a press note on 15/02/2017: *La Comisión envía hoy un dictamen motivado a España pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo («Modelo 720»).* *La Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE.”*

information twice, through two different models, and at different times of the year¹¹⁵⁵.

2) The weight formula:

The degree of dissatisfaction of the Spanish taxpayers (150% penalty for non-compliant taxpayers of Model 720) regarding the obligation to comply twice for the same information is severe; that is why here a numerical grading of 4 is more than fair since the satisfaction is full and, I even dare to say, excessive. It is a simple case of argumenting and to calibrating the weight of satisfaction-dissatisfaction of the interests at stake: the duty to inform and the power of information. There is a clear abuse by the Administrative power requiring the taxpayer to constantly disclose information.

3) The burden of argumentation:

In Alexy's theory, the burden of argumentation aims to justify the interest that is being satisfied. The intention is to justify the need to continue proving its degree of satisfaction at the same time as it does not represent a breach for the non-satisfied interest. In this specific case, the satisfaction of the degree is satisfied in excess, meaning that the non-satisfied interest might be trespassed. The duty to contribute to sustain the public budget is more than necessarily fulfilled. The information provided by the Model 720 is the same financial information (except for the immovable property) as the one required by the CRS standard which is multilaterally disclosed amount the EU member States and the signing members of the MCAA. Thus, if the information is already required from financial entities because of the CRS standard on financial information, why do taxpayers stil need to continue providing it using the Model 720¹¹⁵⁶? Moreover,

¹¹⁵⁵ Model 720 has to be declared before 31 March and Model 289 before 31 December.

¹¹⁵⁶ Alarcón thinks the same: "Un primer sistema muy sencillo sería eliminar el modelo para todos aquellos territorios que implementen el CRS o tengan acuerdos de intercambio de información automática. De esta manera, el 720 sería residual y serían los bancos extranjeros los encargados de suministrar la información, algo connatural a su labor de gestión de activos financieros y cuentas corrientes" in FISCALBLOG, <http://fiscalblog.es/?p=3554>

Rozas Valdés drew attention to several assets that are not required to be disclosed in Model 720, because the CRS does not require their disclosure, but which could be relevant¹¹⁵⁷.

In a nutshell, the Spanish Tax Authorities require the same information twice, but do not require information that has a foreseeably potential relevance for tax purposes. Hence, it would make sense to think about the content to be disclosed through the Model 720, which might include other assets that are not currently present, and at the same time leave the financial information to be declared only through the Model 289. That would be a proportional use of Models 720 and 289, which would duly satisfy the duty to proportionately inform, and the duty to contribute, which are the main interests of the States and Tax Administrations.

4.2.2.- The mismatch between the Model 231 and Directive 2016/881/EU

The Spanish adaptation of the CbC disposition from the Directive 2016/991/EU which, at the same time, adapted BEPS action 13 on country-by-country reporting of MNE disclosure of business information¹¹⁵⁸ does not match one hundred percent with the original BEPS requirement of information from MNE

¹¹⁵⁷ Rozas Valdés adds, hereafter detailing the list of assets to be declared using the Model 720 “, no se ha de informar a la Administración mediante el oportuno 720, no resultando, en consecuencia, de aplicación lo prescrito en el art. 39.2 LIRPF o 134.6 LIS, ni el régimen especial sancionador concomitante al mismo, respecto de otros bienes y derechos distintos de los enunciados 21. Como, por ejemplo: El oro u otros metales o piedras preciosas; b. Los objetos de arte y cualquier bien mueble de extraordinario valor; c. Los vehículos de tracción mecánica para el transporte terrestre, aéreo o marítimo; d. Los semovientes; e. Los derechos inmateriales de propiedad intelectual o industrial; Otros activos financieros diferentes de los mencionados en la normativa como, por ejemplo, los derechos consolidados en planes de pensiones y sistemas equivalentes de previsión social.” (Ibídem, p. 79).

¹¹⁵⁸ OECD, Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, Paris: OECD, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

groups. In that sense, the balance of proportionality enlightens, a bit better, the consequences of the changes in the Spanish regulation.

1) Law of balancing: Delimiting the context:

According to Directive 2015/881/EU the CbC reporting has to be done from a constituent entity¹¹⁵⁹ resident in a member State, with respect to the Reporting Fiscal Year of its MNE Group (whose total consolidated group revenue is higher than 750 million euros) only if certain criteria are satisfied: the reporting entity has to be resident in a member State, and it is obliged to make de CbC reporting only when the Ultimate Parent Entity of the MNE Group is not obligated to file a country-by-country report in its jurisdiction of tax residence; and due to external reasons the Ultimate Parent Entity is not able to file the reporting¹¹⁶⁰. Thus, when one or more of these circumstances happen, points 2 and 3 relieve the reporting entity of the need to comply with the obligation, and the Directive specifies that the entity is unable to file the report if the MNE Group of which it is a Constituent Entity has already filed a country-by-country report. Nevertheless, article 14 of Real Decreto 634/2015 says, that CbC information will be required from entities in art. 13 of said Real Decreto. This clause does not establish all those exceptions, and art. 13.1 directly obliges any

¹¹⁵⁹ (a) any separate business unit of an MNE Group that is included in the Consolidated Financial Statements of the MNE Group for financial reporting purposes, or would be included if equity interests in business units of an MNE Group were traded on a public securities exchange; (b) any such business unit that is excluded from the MNE Group's Consolidated Financial Statements solely on size or materiality grounds; (c) any permanent establishment of any separate business unit of the MNE Group included in (a) or (b) provided the business unit prepares a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes.

¹¹⁶⁰ Point 1.b) (ii) and (iii) of Section II of Annex III of Directive 2015/881/EU specifies those external reasons when “(ii) the jurisdiction in which the Ultimate Parent Entity is resident for tax purposes has a current International Agreement to which the Member State is a party but does not have a Qualifying Competent Authority Agreement in effect to which the Member State is a party for filing the country-by-country report for the Reporting Fiscal Year; and (iii) there has been a Systemic Failure of the jurisdiction of tax residence of the Ultimate Parent Entity that has been notified by the Member State to the Constituent Entity resident for tax purposes in the Member State.”

entity from an MNE group on Spanish territory to communicate to the Tax Authorities the identity, country or territory of residence of the entity that is obliged to elaborate the CbC.

Moreover art. 2 of Order HFP/1978/2016, apart from the specific information required to make the CbC according to art. 8aa, adds a generic clause to broaden any information the Tax Authorities might consider relevant¹¹⁶¹. Hence, that clause does not produce anything other than legal uncertainty for those Spanish entities belonging to MNE groups, because tax authorities might ask any information they consider of importance under the umbrella of the CbC fulfilment, even though BEPS and the EU Directive do not consider so and ask for specific information.

2) The weight formula:

Under such circumstances, the weighing of the grade of satisfaction and dissatisfaction of both interests is quite clear. On the one hand, the interest of the taxpayers not to disclose more information than what is necessary for the purposes of the CbC is not totally protected. Moreover, let us recall remember that CbC subjects are juridical persons, not covered by the GRDP, and only covered by art. 8 of the ECHR in case there is an abuse (OR infringement) of the “privacy” of the entities. Therefore, first of all, the level of requirement to comply with the CbC report is excessive in comparison with the information considered by the OECD and the EU as necessary to satisfy the “duty to contribute”. En second place, the level of requirement is much stricter in the

¹¹⁶¹ Apart from the amount of revenue, profit (and loss) before income tax, income tax paid, income tax accrued, stated capital, accumulated earnings, number of employees, and tangible assets other than cash or cash equivalents with regard to each jurisdiction in which the MNE Group operates; (b) an identification of each Constituent Entity of the MNE Group setting out the jurisdiction of tax residence of that Constituent Entity and, where different from that jurisdiction of tax residence, the jurisdiction under the laws of which that Constituent Entity is organised, and the nature of the main business activity or activities of that Constituent Entity, the Spanish regulations add “i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.”.

Spanish legislation than in the Directive, since exemption to report circumstances are not included in the Real Decreto.

In other words, the level of satisfaction of the duty to contribute demanded by the power of information of the Spanish Tax Administration is satisfied in excess, and is disproportionate in comparison to the dissatisfaction produced on the duty of the taxpayers to inform. The guarantee of data quality is surpassed. Data quality demands that the information being provided treatment be exact and truthful; it must have a goal and must be necessary. Since the moment there is an open determination of the relevance of an information to be demanded, safeguard of data susceptible to be transferred might be trespassed.

3) The burden of argumentation:

Consequently, not many arguments in favour of the Spanish Tax Authorities can be presented here, since they already require all the necessary information the DAC demands and the OECD has designed, bearing in mind the need to fulfil the interest of State Revenues, adding that open provisions just create a climate of uncertainty, plus the fact of reducing the exemption to declare, binding Spanish entities to declare and to forcibly collaborate. Thus, the result of the transposition to the Spanish legislation is, in a few words: reduction of the guarantees and increase of the demand for information. That is why the balance tips in favour of the interest of the taxpayers to comply with their duty to inform in a proportionate way.

5.- Epilogue

The update of the Standard of Transparency used for the EOIR in 2016 demonstrates that despite the efforts to conduct fiscal transparency towards AEOI, the current reality still forces the use of EOIR on a bilateral basis since not all countries are prepared to adapt to AEOI. Hence, we find ourselves at a stage where there is a maximum development of the terms of reference to

require fiscal transparency on EOIR basis, which has broadened the amount of information to be required and exchanged, and the usages given to that information. The foreseeable relevance set in art. 26 OECD MC allows stepping beyond the limitations on tax purposes, even though the information was collected specifically for tax purposes. Moreover, this last revision of the standard is on the way to broadening the criteria to discover the identity of the ultimate beneficial owner.

Basically, the terms of reference are now more focused than they were, on financial information and are influenced by the FATF Guidance for AML purposes. As it happened with the new AEOI standard, the EOIR expanded the requirements to exchange information to include banking data. Hence, as in the AEOI, the Terms of Reference of 2016 for EOIR impose more obligations on the intermediaries, the financial institutions, who are obliged to disclose certain information that might be helpful to identify the beneficial owners, the accounting records, and other requested information. That is why, under European Law, the role played by Financial Institutions has changed under the DAC, classifying them as “data controllers” obliged to inform the reportable persons about the exchange of information procedure. However, that is reserved only for AEOI purposes, not for EOIR.

Nonetheless, the EOIR gets closer to the new AEOI standard, since this one was especially conceived to be the standard to exchange financial information; for the rest of relevant information for tax purposes there is the EOIR. The AEOI makes a close standard based on the CRS, about specific and detailed information, but the EOIR is not that specific, because it requires access to foreseeably relevant information for tax purposes. Moreover, art. 26 of the EOIR also opens the door to using that information for other purposes, once exchanged.

This does not happen with the AEOI because it limits CRS information for tax purposes. Essentially, the CRS has also been influenced by the FATF guidelines regarding beneficial owner criteria, and FATCA regarding the structure and the main content. Another difference between the two standards falls on the number of participants in every exchange. The EOIR happens only

bilaterally, but the AEOI in spite of the possibility of exchanging information bilaterally, to start implementing the model, the real intention is to exchange information multilaterally in the near future. For that purpose, the CRS comes together with a legal instrument, the Model CAA, to implement the standard of the CRS reserved for the exchange of information of financial data. Nevertheless, the OECD's intentions go further. The organisation wants to extend the AEOI multilaterally for other tax purposes, rather than just financial information.

That is why in 2010 the multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC) was amended and updated. The MAC is truly an international general tax convention. In that sense, the MAC develops confidentiality clauses for the treatment of the exchanged data. Yet, the MCAA always refers to art. 26 if there is an MC signed for bilateral cases, or the "Instrument" designed for multilateral cases. That "instrument" is the MAC clause. In that sense, one of the main differences these models have in comparison with FATCA, is that FATCA does not accept other purposes of use of the information collected under FATCA, whereas the MAC or art. even though it was conceived for EOIR, allow the collected information to be used for other purposes, just when these purposes are provided in the legal framework of the signing States.

In that sense, under European Union legislation, the GDPR becomes the standard legislation in charge of regulating the confidentiality and the treatment of data. To exchange information is, under the GDPR, a way of treating data; that is why the DAC included the possibility to supervise the personal data that is to be exchanged before being transferred from the intermediaries (financial institutions) to the tax authorities. But later on, this possibility is once again restricted. Once the information has been transferred to the authorities and exchanged, the Restriction of art 23.1.e) to exercise the ARCO because of the general interest, rises again. In that sense, it turns out to be understandable that for EOIR purposes, notification rights to taxpayers are more limited, even the 2016 Standard allows or suggests that once the data of interest has been exchanged, notifications can be sent to the affected taxpayers. In such cases,

the rejection to notify the taxpayers should come from the requesting State, which is the one that should justify why the notification should not be done.

That rejection to notify the taxpayers about the EOIR is quite understandable, since only some data is required and one person is affected. Consequently, limiting an ex ante notification seems proportional, but that proportion changes when talking about an ex post notification, once the information has already been exchanged, and the taxpayer cannot do anything to go against the interests of that State.

There is even less sense to deny access to any information for the AEOI. Because, as said at the beginning of this chapter: What is the difference between exercising the ARCO rights before the transfer or after it, if at the end of the day, all the competent authorities will have indiscriminate access to the information? What is the peril for the tax purposes if the reportable person has already been notified about the transfer? On the contrary, if supervision prior to the transfer is allowed and the exercise of ARCO rights is also allowed, post-supervision and ARCO rights exercised by the interested is still necessary for the sake of the right to privacy and the principle of quality of data.

The more or less standardized protection of data in the EU is still distant in the global context. The framework of data protection is practically non-existent, yet the risks data face have increased considerably. In first place, information exchanges take place in a digitized context. Everything is exchanged through IT tech and the internet. The combo of the easiness to exchange information through the net, plus the enormous amounts of data, plus the fact that the number of people acceding that data will also be multiplied, increases the risk of leakage. That leakage itself is a violation of the privacy of the people affected by it, and a violation of the right to safeguard, but it can also generate collateral effects such as parallel trials that can also lead to a violation of the right to honour, which is very close to the right to privacy. Leakages can also produce other effects such as blackmail or kidnaping, in the worst of the cases.

Furthermore, all these indicators have changed the concept of privacy. Nowadays privacy has become a mere question of confidence in the person in

charge of holding the private data, and a matter of supervising or accessing the information held by a third party, instead of secrecy of personal information. Furthermore, leakages reduce trust in the system itself, and Public Institutions, and tax systems, are nowadays based on a matter of trust: trust between Authorities and Governments when exchanging information because the approach to taxpayers depends on every State. The amount of trust in northern countries is different from the trust in Mediterranean countries, etc... But, the trust among Tax Administrations has to be the same, since the States exchanging information must trust that that information from their citizens and residents will be treated with respect.

That is why any leakage coming from public institutions severely harms the trust in the tax systems. In view of all these situations, a proportionality balance is required in order to technically analyse the impact in the different spheres of protection of the rights and guarantees that intervene in the process of exchange of information. The situations balanced were complex. The consequences of supranationalist measures in taxation should also be accompanied by security measures that are in accordance with both the legal demands of the international instruments and the context where these instruments are applied. The MCAA and the MAC aim to multilaterally exchange all types of relevant information for tax purposes to completely satisfy the compliance with the duty to contribute. The same happens domestically in Spain with Models 720, 289 and 231 that aim to adapt the internal legislation to new challenges of globalization.

Nonetheless, at a supranational level, the disproportion between the duty to contribute and the rights and guarantees affected, does not come from an oversaturation of data demand, rather, it comes from the safeguards to those data: the danger of leakage is not preventable since it depends on cultural and personal decisions, and the digitization of information enabled it. On the contrary, in the domestic provisions which are the object of the balance, the disproportion and the non-satisfaction of the taxpayers' rights come from an oversaturation of information demand. It happens in a different way in the case of Model 720 and Model 231 but, at the end of the day, the duty to inform the

taxpayers collides with the power of information of the tax authorities that is disproportionate and might even interfere in the principle of data quality, because the requirement of information exceeds the supranational criteria that were considered enough by the international organizations that designed the original standards.

Conclusions

This final part of the research is divided in two main parts: The first one contains the conclusions drawn from this research, in order to answer the different stated questions and hypothesis as the starting point of the research. Subsequently this first part aims to summarize the main conclusions from the whole research, while the second part will present proposals that try to solve the different issues, or improve the current legal situation.

FIRST.- Transparency: The best way to exercise political power

Transparency is the word to define our society nowadays. The transparency phenomenon is not only a matter of taxation, but a worldwide interest in many other fields. The need to know data created a postmodern philosophy called Dataism. Transparency is the best way to exercise political power. Transparency is an invisible power that allows governmental bodies to exercise control over society. Modern sovereign States renounced to violence as a way of social control and means to legitimize their political power. According to Arendt, violence is the most explicit way to show power, but transparency, as a governmental policy, becomes a legitimizing power that does not require the use of physical violence.

Together with the rejection for violence during the late XXth Century, other facts led to the hegemony of Dataism. The collapse of the communist/socialist USSR left only capitalism as the most viable economic regime. That fact, together with the exponential growth and development of communications technology, has progressively blurred the physical borders of sovereign States. The modern State was built on borders that framed the limits of a social organization and the limits to exercise political sovereignty by the Governments of those States. In other words, borders represent the limits to make their legal systems binding in their territories.

The revolution of new technologies promoted an explosion of communications that has ended up affecting social and international relationships in all senses: social, cultural, educative and even economic, working and commercial ones. From a very superficial point of view, the theory of the entire capitalist system also aims to minimize borders and legal barriers as much as possible, not to halt economy. In that sense, despite the existence of borders in a legal sense, economic and social purposes ended up blurring them. That is what a globalized society is: forego borders as a way of living. The mobility generated by new technologies also made it easy for commerce to expand and reach everywhere, becoming an incentive for international commerce and foreign investments to drastically reduce distances and geographical obstacles. The world has become a “global village”. That is why the combination of both factors challenged the territorial connection points based on physical elements used by taxation systems as benchmarks for their classical functioning.

A globalized society is constantly moving between borders, which function legally are but conceptually blurred. Hence, today’s society turns out to be very difficult to control, and the States find it very difficult to exercise full legal and political power over it.. Taking into account that borders were the epicentre for modern States to operate, their sociological dismantlement hinders the way of correctly exercising political power through control functions. That is the main reason why technology is also applied for political goals.

Current information technology causes our society to be defined not only as transparent, but also digital. Technology applied to communications and information has helped States to recover a certain transparent control in a very subtle manner. That transparent control is exercised through information, and through the capacities the digital world provides. That is why the mechanisms and advantages of digitizing information brings the power of the State to be conceived as a panoptic. A society in which the governmental power emerges from everywhere, has been legitimised without the use of violence, and is transparent and imperceptible on the controlled citizens, turns to be much more efficient kind of power. That happened to the digitization of power. The control exercised through the net is not perceptible, so it becomes limitless like

panoptic power. Therefore, information technologies have become a double-edged sword. On the one hand, they allow a faster communication that can arrive everywhere. There are no borders for digital information. On the other hand, they also ease the capacity of control, for both private and public entities.

While in modern times the one who controlled violence was the one who had the power, in postmodern societies the one who controls communications, has the power. Therefore, if power means information, power means data. The more access to data, the more power entities have. That is Dataism, the regent philosophy of our postmodern times. Dataism aims to control everything. Dataism is the philosophical stream through which reality is defined by data. Everything that is not part of data, simply does not exist. That is why absolutely everything must be suitably registered, because Dataism wants to know everything and as quickly as possible. In that sense, immediacy is one of the characteristics of digital society. The absolute knowledge without perspective requires that information is made available as fast as possible. Therefore, in a globalized world, automatic exchange of information is one of the best methods to obtain information.

However, a badly implemented dataism could lead to a state of totalization of information. Totalitarian regimes are present in those States that aim to have absolute control over all the aspects of a human being. Then, an excessive transparency facilitates State control, above all when that transparency is demanded by the State from the citizens, but there is no vice versa. When there is an excessive demand of transparency of citizens' data from, but the Governments does not disclose the same amount of information, there might be a tendency to totalitarize information. Digitization makes this much easier.. There is currently a potential risk of digital totalitarianism in societies whose linchpin of functioning depends on data and the transfer of data among sovereign States.

There is a risk of an excessive demand, a disproportionate demand, of data. In order to compensate, first of all, there must be a reciprocal access to data between public entities and citizens. This way, the control will also be reciprocal

and will allow the citizens to face any jeopardy to their inherent rights as human beings. In second place, the greater the demand of data from a public entity to satisfy its interests, the greater the levels of protection and ex ante guarantees for the subjects affected by those data demands. On the other hand, without reciprocal transparency and without access to the information in order to supervise the due diligence in the treatment of those data, there is a risk of falling into a state of digital totalitarianism.

SECOND.- Supranationalism as the legal framework to rule a globalized world

In the taxation field, following the boost of transparency since 2009, international organizations and sovereign States planned to modify the standard of fiscal transparency to homogenise the level of fiscal data that might be suitable to obtain for the interests of the States. Current tax systems transcend borders, as it happened to social economic relationships. Globalization also harmed the classical concept of fiscal sovereignty as the main way to obtain public resources. For this reason cooperation between States became an indispensable tool to help to sustain the public budget. That cooperation is based mainly on the exchange of information as a global standard of transparency. That reference standard was predominantly the OECD standard.

In 2009 the explosion of the economic crisis, plus the fiscal engineering taking advantage of the different legal loopholes in domestic legislations in order to avoid taxes, and the lack of full communication between countries for tax purposes, all lead to reach a necessary common thrust to standardize transparency on taxation, worldwide. That agreement was reached at the G20 meetings in 2009. The request to the OECD to elaborate a new standard of transparency based on new terms of reference for the EOIR, and on a new standard to automatically exchange financial information similar to FATCA, led to the establishment of new EOIR Standards in 2016 and with different international Conventions, the CMAA and the MAC, to implement the AEOI standard not only for financial information –the case of CMAA- but also for other relevant information for tax purposes –the case of the MAC. This happened because both international organisms, such as the OECD, the UN, the IMF, and

the FATF among others, and Sovereign countries, considered that the automatic exchange of information is the most suitable mechanism to cover treasury needs.

In that sense, countries understood that they should see further than their borders, and that legal instruments and taxation systems should be adapted to the new context based on globalisation, and the best way to achieve this was through supranational instruments, because global problems require global solutions. Thus, global tax evasion and secrecy requires global fiscal transparency to become binding with the most effective mechanism such as the AEOI. Yet, there is an important need for countries to update their tax systems and legal orders in order to make effective the duty to contribute, it must have a limit, and that limit is the very own nature of the taxpayers. All direct or indirect taxpayers are, in the end, human beings. Thus, fundamental rights and guarantees emanate due to the very human nature. Human dignity supposes the main limit to the exercise of any governmental power, and taxing power should not be an exception. Precisely, that very nature originated the concept of the modern State.

The modern State was born with the Westphalia treaty of 1648. The treaty fell out with the medieval model of political organization, since it introduced the concept of territorial sovereignty based on the principle of territorial integrity, which implies a geographical delimitation where the political power to legislate is exercised. Those physical limits conform the sovereign State. Another characteristic of modernity was the transition from an absolute regime to a democratic regime, and the basis for any democratic State is a Constitution, a Charter of Fundamental Rights as a tool to limit the absolute power of the sovereign, and a tool to generate a social order. Coming back to the consequences of globalization, as it has been seen, the economic situation obliged to transcend the sovereign territory beyond the borders. Thus, regarding taxation, sovereign States accepted to derive to an international organization the elaboration of the new principles of action for a globalised world. They understood that an international agreement would be adapted as supranational legislation by the sovereign State in order to design a supranational guidance.

THIRD.- The legitimacy and the binding character of supranational instruments

The trickiest question regarding supranational instruments is their legitimacy and binding character. In that sense, supranationalism is also present at a Constitutional level. There are many Charters and Conventions on Human rights, as detailed in Chapter I. Some of these Charters achieved full validity and became legally binding instruments for sovereign States. That is the case of ECHR, EUCFR and the ACHR; all three are binding instruments in their regional cluster. Nevertheless, the majority of these instruments contain general provisions to regulate the most basic human rights and, in some cases, items such as data protection provisions are not directly contained in their wordings. Only references to private life and the honour are included, but specific provisions for data protection, which in the digital age is crucial, are not at a supranational level. Only the EUCFR includes such provisions.

Another issue of these instruments is that some of them continue being a non-binding instrument because they are not politically recognized by the sovereign States. Moreover, the legitimacy of these Charters is also being questioned because of a lack of consent and acknowledgement, since some countries are still reluctant to recognize a supranational norm elaborated through the cooperation of different States or through an international organisation, and they still feel it as a menace to their sovereignty. Another issue to take into account is the resources fact. The lack of resources makes the execution and the application of these Charters really difficult, because they require of specific Courts to give judgement. The main function of any Court is to do Justice by taking all necessary measures to ensure the protection and guarantee of Rights. Without an efficient judicial system in all those supranational/regional clusters it is vital to try to guarantee the compliance of that supranational legislation. Yet, it is not only vital to count on a Judicial system; there is also the need to count on a committed institutional system with a political will to guarantee and respect the different rights contained under the afore-mentioned supranational instruments.

The same legitimacy and application problems the Charters of human rights experience, are also present at taxation level. Usually, legal legitimacy comes from a direct ruling from the Parliaments, because modern States worked internally, without cooperation, because there was no need to in order to maintain a social order. However, the current context has changed. Faced with a global context, the organisms designing the rules are supranational organisms. There is no clear case as in taxation. Directives, recommendations, models, guiding lines, etc., nowadays, all come from international organisms; they are ideated and developed at a supranational level, and they are becoming part of the domestic legislation through internal legal instruments to transpose them. Despite the fact that legitimacy should not be questioned in the case of a country with representatives in those international organisms, the issue comes in reference to those countries that are not members, and they are being imposed on to accept the same guidance elaborated and supervised by others. The imposition comes from the inertia of those member States. That is exactly what happened with the MCAA, the CRs and the MAC models.

Consequently, international standards for taxation coming from international organizations are being accepted without protest by sovereign States because they understand the need to legitimize these standards and subscribe to their wordings, or else their interest in enforcing the duty to contribute in order to obtain resources would not be possible nowadays. Nonetheless, that interest is not the same regarding a common fundamental rights standard. International taxation has become an international matter. The new regulations have been conceived from an international perspective and aim to be implemented the same way for all countries, either through bilateral or multilateral conventions. Multilateral conventions are truly international instruments joined by the different signing States. Signing the convention gives them the needed legitimacy from a legal perspective and also from a political will to respect them.

Meanwhile, there has been a great advance in the taxation field, the normative protecting taxpayers rights or human rights is still an internal matter, with the exception of supranational territories that truly decided to surrender sovereignty in favour of a homogenised protection in that area. Therefore, there is an

inequality at supranational level between taxation, tax cooperation, fiscal transparency, and legislation protecting taxpayers' rights. The cause of that difference and the lack of convergence and concord is due mainly to cultural differences. Fundamental rights and Human rights were conceived as such in the West after a long trail that ended with the Constitutional State, whose characteristics are to be a democratic and social state, and governed by the rule of Law. For that reason, standardizing a binding protection of taxpayers' rights could imply several difficulties nowadays, but it does not prevent measures from being taken to guarantee a common level of protection through other instruments for international exchanges of information within the framework of the MAC and the MCAA, apart from the internal provisions.

FOURTH.- Taxpayers and the Human dignity as the benchmark to claim for an ex ante protection.

The objective behind any tax levy is the financial interest of the State. That financial interest does not seek anything else other than the common good of the community. However, that interest interferes and enters in conflict with the private interests of the taxpayers, since it must be fulfilled with a part of private goods from individuals. Taxes are the clearest instrument of distributive justice. They are used to amend market imperfections in order to protect the social purposes to maintain a common welfare. So, at the end of the day the interest of the State to levy taxes is convenient for all the members of a community/society, since it reverts itself in the private interests. However, the interests and actions of the public powers must not be limitless.

In a social and democratic State based on the rule of Law, the Constitution, the main Law of that State, establishes the rector principles which are mainly limitations of the absolute power and guarantees of the citizens. In the taxation field, where there is a crucial interest of the State, public actions should be framed, because the citizens are not mere objects at the mercy of State despotism. Here is where proportionality in the relationship between the State and the citizens plays an important role. Proportionality is an instrument to delimit the public power's sphere of action. Human dignity is the ultimate

element that justifies limiting the arbitrariness of power, because human dignity constitutes the supreme value and the juridical principle that is the backbone of all fundamental rights and, therefore justifies the constitutional order of any State.

The dignity of human nature is the foundation for human rights or fundamental rights. Fundamental rights are those subjective rights that belong to all of us, to all human beings because of the mere status of person. Although taxpayers have their duty to pay taxes and to bear tax obligations, they are directly or indirectly natural persons (beneficiary owners of juridical persons always end up being natural persons). In that sense, taxpayers are covered by fundamental rights as well. Fundamental rights should be present in all aspects and actions derived from the personal relationships and, above all in public powers-citizens relationships. Thus, the exchange of information for tax purposes is not excluded.

The new standards to exchange of information demand vast quantities of data to satisfy the interest of the State to levy taxes. Yet, the methods to exchange tax information are geared to end up being automatic and multilateral exchanges that are possible due to the information technology provided by the internet and the digital age. Faced with this context, a cooperative context between tax authorities of different sovereign States, one wonders about what the current or future status of the taxpayers is, and above all, how these new exchange of information methods would relate with the spheres of non-interference in those fundamental rights that might be involved when public authorities exchange private information.

The way designed to satisfy that public interest is based on collaboration. The way to make a law turn empirical to satisfy the interest of the States is through an active cooperation. That same approach should be used for taxpayers. Fundamental rights can be understood from a double perspective, a non-interference of the legal norm in the space of freedom that is natural to persons, and from a procedural perspective in which the person takes an active part in the application of the legal norms, even in the design of their limits. First of all,

understanding human rights as private spheres, the collision of interests can only be solved through a case by case balance of proportionality. Yet, judgments of proportionality usually take place only once the interference between two subjective rights has already happened.

Nevertheless, there is another way to understand the fulfilment of fundamental rights, and is by understanding them not as static spheres, but as procedural guarantees, as active spheres of non-interference that can be satisfied before different instances of power (Administration) within a procedure itself, and not only before Court. The recognition and protection of fundamental rights should go further than the Court. It should be open to other possibilities such as participation in the procedure that might lead to a collision of interests. In order to understand subjective rights from a negative perspective of non-interference the only way to truly protect those rights and freedoms is through ex post guarantees, which means that there is no previous way to protect the rights and freedoms apart from guaranteeing a right to fair trial; this means going to court once the sphere of the right has been broken is the common solution.

Yet, before going to court, it would be recommendable to provide guarantees as an ex ante protection. It could also be a way to exercise subjective rights. In that sense, Peter Häberle's theory understands that fundamental rights should be seen not only as material rights but also as procedural guarantees, because they should be contemplated from an active position. Participation in the procedure itself is a way to legitimate the rights that are present in that procedure. Through a participating procedure, citizens should have the faculty to also determine the content and the limits of the material right, thus enabling them to adjust that content through the procedure itself. The fact to understand subjective rights as procedural guarantees does not exclude them from the objective category of material rights.

In a nutshell, communication and cooperation are the basis to make effective the general interest based on the duty to contribute. That means that the procedure of exchanging information among tax authorities, enables them to enforce the duty to contribute. Communication and cooperation are key

instruments in a globalized society. A participative procedure creates the law and enforces it through the procedure itself, i.e., through cooperation. Hence, communication and cooperation should not only be reserved for active procedures between States, but should also be open to natural persons. An ex ante procedure acts as a guarantee of the fundamental rights, and that should also be taken into account in information exchange procedures, in order to equalize the level of enforcement of the different rights and guarantees of the taxpayers as subjects affected by the procedure. As subjects affected in a globalized context where information freely circulates, they should also be part of that procedure in order to ensure their own interests and material rights.

FIFTH.- The relationship between the affected rights and guarantees on the EOI

Taxpayers, as subjects of fundamental rights, have the same legitimate interest in being positioned at the same level of protection as the fundamental interests of the State to collect information in order to satisfy its main interest in levying taxes. As said some lines above, taxpayers' rights represent a limit to the financial power of the State and they directly obey the dignity emanating from human nature. Starting at this point, the relationship between the different legal categories present within the fiscal transparency policies, and specifically within the exchange of information, must have a balance, and they need to be identified and categorized in order to know how to balance them.

The aim of Justice within a tax system does not merely seek a fair distribution of the revenue, but it must also look for a fair way to obtain that revenue. As explained before, for a proper development of a modern tax system or tax order, national treasures depend on the cooperation with other tax authorities from other States. The key tool to carry out that cooperation is through the exchange of information. That is the reason why the analysed subjective rights and guarantees are those related to data: the right to privacy, data protection or the ARCO rights together with a series of procedural guarantees bound to those rights, in order to make them effective such as the data quality, the duty of information and the duty to safeguard.

First of all, the exchange of information is founded on the power of information. That power held by the tax administration, as part of the power of the State, triggers the juridical relationship between the Tax Authorities, the intermediaries and the Taxpayers. From the moment power exists, there will be persons subject to that power. Therefore, when there is a power requiring information, and as part of that power, there is the requirement for collaboration, not only from taxpayers and third parties, but also from other tax authorities. Thus, the interests of the taxpayers must be protected at the same level as the interest of the State. That protection should receive greater importance because the power of information obliges to transfer data that are part of the rights considered to be protected at a constitutional level because of their fundamental rights character.

On one hand, there is the power of information of the Tax Administration, a power that aims to satisfy the duty to contribute. On the other hand, there are three fundamental rights (categorized as such in western Constitutions and Magna Cartas) that are directly involved in the exchange of private data: the right to privacy (which can lead to the right to honour), the right to data protection, and the right to access, rectify, cancel, and opposition (ARCO). Moreover, in order to make effective those material rights, there is also the basic obligation of the Administration to be a good administration. The obligation to be a good administration has two sides: the obligation to provide the right to a fair trial, and to claim Justice to restore any breach on those material rights.

However, in a transparent society where data flows are the order of the day, a good administration should provide a double protection of their citizen's rights, ex post, through access to a fair trial, and, above all, ex ante, before any violation is made. In a dataistic society, that ex ante protection should be guaranteed by the supervision and access to the data object of interest for the State. An information society, for which data is the pillar for the functioning of the system, not allowing a reciprocal access to the data would turn that administration into a bad administration, because nowadays it is crucial to be able to access the data. Data are the most powerful way to apply a political control, and thus there is the need for a proper way to limit that power, which

includes access to the data. A government that uses the information of their citizens indiscriminately for their own political benefit violates the guarantees surrounding the subjective rights of their citizens.

In that sense, nowadays providing strong and solid procedural guarantees becomes part of the obligation to be a good administration. It makes more sense than ever in the history of humanity, since we live in an information society, in the digital age where we depend on data flows. Thus, when transfers of information take place between private subjects or entities, the quality of data, the duty to inform, and the security of data are of paramount importance to the subjects of the transfer in order to protect their subjective rights. Moreover, if a public entity takes part in those data transfers, as it does in the case of exchange of information for tax purposes it is important that the right to confidentiality is assured and taken seriously. A strict compliance with the confidentiality of those data held by the public entities and administrations is crucial to sustain the confidence in the State that is in charge of processing the information. Without confidentiality there is no confidence, and without confidence no modern tax system can be underpinned on the grounds of the rule of Law.

The evolution of the current sociological context towards a greater demand for information and methods of exchange of information of greater length, and access by the Administrations, just create more chances to make a misuse of the information. For that reason, tax Justice nowadays requires a step forward, the same as what Tax Administration has just done with the new mechanisms of fiscal transparency. That step forward includes a reorganization of the taxpayers' guarantees. There is a need for a greater presence of taxpayers in exchange of information procedures.

SIXTH.- The Good Administration and the Legitimate Confidence in the State

A good administration is one that is transparent, allowing their citizens to access public documentation as a way to legitimize governance, or political power. That access to public information is a way to strengthen the legitimate

confidence in the State. The principle of legitimate confidence is a principle enshrined at European level since the very beginning of the European Community. However, the current context that combines transparency policies as the ones of maximum efficiency for a democratic and social State based on the rule of Law and the imperative of digitization and massive data storage. Both facts generate a breeding ground to jeopardize the principle of legitimate confidence.

A way of jeopardizing the basic principle for the functioning of the State or the region (European Union) is by menacing certain procedural guarantees related to data protection and the protection of intimacy. Even though the Administration has a duty of confidentiality and a duty of security for both public and private employees who deal with personal data, the evolution of technology has caused that nowadays those guarantees can no longer be assured 100%. That is why the question one should ask today is no longer: Will there be a leakage of data with those protection mechanisms? Rather, the question to ask today is: When will the next leakage be? In the taxation field, leakages of information from the Authorities or even from intermediaries (bank entities) do not only violate a procedural guarantee, but they also violate the right to intimacy, the right to data protection and even the right to honour. Furthermore, they can also lead to a violation of the right to a fair trial, converting the Administration into a bad administration with bad governance, because leakages leave taxpayers in a totally powerless situation before the authorities and the rest of the citizens.

Without a good administration, there is no way to aspire to a legitimate confidence, and there cannot be a good taxation in order to sustain the State. All modern tax systems are sustained on legitimate confidence between States, and confidence of taxpayers in the States. The exchange of information depends on the legitimate confidence the legal order in force transmit. States require common and homogenised norms which should also guarantee the duty of confidentiality by the States receiving and transferring the information, and the taxpayers affected by that traffic of data. Therefore, an Administration that tolerates or authorises a constant disclosure of data, exposes itself to be considered a bad administration before the rest of the States participating in the

mutual cooperation. Do not seriously penalise the illegal disclosure of data (selling them, exposing them to public opinion, etc..) might induce to reduce the confidence on those States that do not really penalise those actions. The other complying States could not feel the data of their citizens to be well treated and protected.

However, as said earlier, leakages are part of our reality and even though they weaken the structure of a good administration, they are a clear example of how the classical concept of privacy has changed. As taxpayers cannot be sheltered from the risks related to the transfer of data to other sovereign States (there is a bigger number of people dealing with the data, and that increases the possibilities of leakage) it would be suitable to overhaul the right to access the data. Currently the ARCO rights are seen as material or subjective rights. Yet, why can't they be considered procedural rights? Why cannot the right to access be seen as a guarantee for taxpayers to supervise the status and the quality of their own data, in order to rectify them or to cancel those which are false or wrong? That vision of the right to access the data could be included in the *ex ante* protection purposes.

SEVENTH.- Taxpayers' Rights vs The duty to contribute within the European Union

The construction of a supranational paradigm is complicated but not impossible in the European Union. The European structure exposes certain inherent inconveniences. The divergences regarding the protection of rights and freedoms of European citizens shown in the ECHR and the EUCFR expose mismatches not only regarding the Court system, but also regarding the wording of material law. However, even though these disadvantages are pending solution, the European Union turns out to be the best place to achieve a progressive transition towards a supranational total integration regarding a common understanding of the dimension of the fundamental rights in order to face the new challenges arising from globalization. Some of these challenges are currently materialized in international taxation guides that have become

legally binding instruments; they have been ideated and conceived from a supranational perspective.

Regarding the different packages of Transparency implemented within the EU in order to curb tax fraud and evasion, Article 29 WP considers that such measures have a direct impact on the sphere of protection of privacy, with more interference than the classical measures had. That is one of the reasons why certain Rights surrounding data should be revised, especially ARCO rights. During the amendment of the GDPR, ARCO rights were strengthened, and broadened above all, to get adapted to the challenges brought about by the internet. The clearest example is the consolidation, within the European legislation, of the Right to be forgotten. However, despite those modifications, there is still a limit for taxpayers to access their own data that can be treated for other purposes.

Despite the tendency to transcend from the EOIR to an AEOI based on an annual basis, and the broadening of the information required, the European legislator still considers that the tax relevance of data must continue to deny the plenty to the access of their own owners, the taxpayers. In that sense, under the European Union, the DAC included the possibility of supervising the personal data that is to be exchanged before it is transferred from the intermediaries (financial institutions) to the tax authorities. But later on, this possibility is restricted once again. Once the information has been transferred to the authorities and exchanged, the Restriction to exercise the ARCO rights because of general interest, comes out again. In that sense, it turns to be understandable that, for EOIR purposes, notification rights to taxpayers are more limited. Even the 2016 Standard allows or suggests that the data of interest has been exchanged, the affected taxpayers may be notified. In such cases, the rejection to notify the taxpayers should come from the requesting State, which is the one that should justify why it does not want to do so.

That rejection to notify the taxpayers about the EOIR is quite understandable, since only some data are required, and only one person is affected. Consequently, limiting an ex ante notification seems proportional, but that

proportion changes if we are talking about an ex post notification, once the information has already been exchanged, and the taxpayer cannot do anything to go against the interests of that State. There is even less sense to deny any access to any information for the AEOI. What difference is there between exercising the ARCO rights before the transfer or after it if, at the end of the day, all the competent authorities will have access indiscriminate access to the information? The restriction to one's own information is still a reality even though the whole context has changed. There is still a conception that acceding that data might interfere with the interest of the States. So, when there is, or there is going to be, an automatic exchange of information, there is no full guarantee regarding ARCO rights.

EIGHT.- The access to data as an *ex ante* guarantee

The right to information is bound to transparency through the access to data. Data belonging to natural or juridical persons, or data from the public entities themselves which is held by public institutions. Yet the right to information has a double face, since it can be considered a duty to inform the subjects affected by a requirement of their personal data. That duty is present in the GDPR, in the old Data Protection Directive, and in many domestic data protection legislations. Thus, the collection of personal data must always be linked to the communication to the owner of the requested data. Under the EOIR standard, that right to be informed of any request of information, and qualified as foreseeably relevant for tax purposes in order to be exchanged with the requesting country, was always denied in the majority of countries. Limiting the capacity to supervise the requested information was justified by the fact that if taxpayers were previously informed, they could react swiftly and move the capitals, gains, income etc... object of interest for the requesting State, to another jurisdiction. Thus, to inform the taxpayer would become an obstacle to satisfying the interest of the States. So, it makes sense to restrict that information, in the age of digital information that with just one click one can change the data object to become audited. Yet, AG Wathelet, in the conclusions of the Berlioz case, gave another perspective to the limit of that duty.

The interest of the State has been strengthened through packages to promote transparency, even more so, through the new terms of reference for the 2016 EOIR Standard. Yet, the changes that were implemented in 2009 obliged a lot of jurisdictions such as Andorra, Austria, Germany, Lichtenstein, The Netherlands, Portugal, and Switzerland, among others, to modify the participation rights and notification rights of the taxpayers in EOIR procedures. Adherence to the new international Standards promoted by the OECD and the G20 regarding enhanced cooperation and mutual assistance, signifies a setback for certain taxpayer's guarantees within domestic law, and specifically one affected guarantee was the right to be informed. Yet, as said in the last paragraph, AG Wathelet considers that the EOIR should be notified to the affected taxpayers as a guarantee that allows the taxpayer to supervise the data, and to actively safeguard data protection and privacy rights. However, Wathelet proposes not an ex ante notification, but an ex post notification, that is, once the information has been transferred to the requesting State.

That ex post notification does not harm the interest of the requesting State, and neither does it restrict a guarantee. Moreover, Wathelet goes further and considers that if there is an opposition to the ex post notification from the Tax Administration of the requesting State, then the responsibility to demonstrate a negation of the interest of the State and jeopardy to the audit procedure falls on the Authority, which is the party who has to justify and demonstrate so before a Judicial authority, but that is not an impediment for the taxpayer to satisfy his interest to be informed about a transfer of personal data.

This approach to the duty to inform the taxpayers makes sense in order to balance the advantages of the new and widened standards of transparency for the powerful Authorities. Data of foreseeable relevance have substantially increased. Therefore, direct notification by the Authorities to the taxpayers is recommendable when there is an EOIR that turns to be quite disproportionate, and when there is an AEOI, nevertheless, entrusting that duty to the intermediaries makes more sense, since they are in direct contact with the parties whose information will be exchanged.

In the case of an AEOI applied through the DAC, the MCAA or the MAC, a notification by the tax authorities to every taxpayer in their jurisdiction would be disproportionate, since it is a yearly exchange that encompasses a lot of information, while the EOIR is only a request for certain data, and not necessarily all the tax relevant data of a person. In that sense, the EU approach, in order to be compatible with the new GDPR to keep informing EU citizens and residents about the exchange of data for treatment, has transferred the obligation to the intermediaries. For AEOI purposes carried out on a yearly basis, and before the exchange is executed, the financial entities must inform their clients that their data will be transferred. The duty to inform falls on the intermediaries, and it has a double purpose which is: 1) to give the owners of the data an opportunity to supervise the correctness of the information that will be sent to their domestic authorities who will subsequently send it to the authorities of the signing countries. 2) To allow the affected subjects to access, rectify and adjust the mistaken data before the information is sent.

Data classified as foreseeably relevant for tax purposes have increased. The new Standards of transparency for both the AEOI and the EOIR have widened the frame of interest. However the taxpayers still have their rights to access restricted information. In the cases of the EOIR, currently there is no guarantee that the party will be informed (let us wait for the Berlioz ruling) and even less is the possibility to access the information that has been or that is being exchanged. Regarding the AEOI, the possibility of accessing the information and being notified are possible before the procedure of EOI starts, but there are no options to access the personal data once exchanged. Hence, we are faced with the fact that the intention in the near future is to progressively substitute any EOIR by an AEOI carried out in a multilateral way. Moreover, we have to take into account the fact that information technology makes any transfer of data much easier, but there is also the leakage of data, which is much easier to be done as well.

As has been seen, the Agreements and Conventions that allow a major protection of data confidentiality, or give more guarantees to taxpayers, such as the TIEAs or Rubik, have been put aside in favour of those conceding more

transparency faculties to the already powerful Administration. Yet, the predominant models or the supported models such as the OECD models, or even FATCA, are the ones that provide for greater transparency at the expense of maintaining the guarantees at the same level. In that sense the OECD tries to boost a proper treatment of documents and data. The OECD shows a common concern about the safeguard and confidentiality by the Tax Authorities. Despite this willingness shown by the OECD to keep personal information safe, it is not enough in the current times.

Rights and guarantees that help to protect subjective rights, as is the case with the duty to be informed, should be reformulated in view of the new exchange of information models. The duty to inform taxpayers, as posed by AG Wathelet, is a very good approach for an EOIR, but not for an AEOI. The duty to inform becomes anachronistic if it's not accompanied by other measures. Informed consent is not enough in the information era. That is why the subjective right to access the data should also become a safeguard guarantee regarding exchanged information. The access to, and rectification of, data has to be seen as an ex ante guarantee to protect the privacy and even the honour of the taxpayers without interfering in the interests of the States.

NINTH.- The proportionality analysis

The theory of proportionality does not aim to demonstrate anything that has not been exposed during the development of this thesis. It is just a clear way of balancing currently applied legal dispositions through a very graphic formula. The advantage of Alexy's theory is that it takes into account not only the specific provisions that apply, but also includes the environment or the different elements that interact with the provisions, because legal clauses are not alienated and they do not always affect the same parties in the same way,. Circumstances can cause them to infringe rights or freedoms, in some cases but not in others. Thus, balancing shows, in a clearer way, how or when that infringement can take place and it lays clear how the issue could be solved in each specific case.

The cases analysed here, the balance between taxpayers' rights vs the duty to contribute, have been seen from different optics. The first balance has been made from a supranational point of view, taking into account a general vision of the Right to Access, the Privacy Rights and the Data protection when the MCAA or the MAC apply. As seen, the combination of both, together with the presence and activity of the old models based on the EOIR standard (TIEAs, and DTT), knits a solid network of effective cooperation that never before provided States with such an amount of tax information.

However, while the interest of the States was more than satisfied; the level of protection of taxpayers' interests is in doubt. First of all, the fact of multilaterally exchanging personal information causes private information to circulate freely through the internet. Informatics has facilitated communications, and this has helped to enable AOEI, but at the same time it has condemned Privacy, because privacy can no longer be guaranteed as it was before the digital era. In spite of the Convention clauses requiring the same level of protection for the exchanged data as in the countries of origin, in the case the level of protection was higher, it has to be taken into account that many jurisdictions, all of them, apart from the EU member States, have different data protection legislations, and all of them have different contexts, different political cultures and different IT equipment to make all the transfers.

Moreover, the more personnel there is in the signing members to control the data, the higher the risk is of a misuse of that data. Privacy is understood to be an impenetrable circle, but it is no longer so since all the data can be concentrated in one single stick and disclosed with just one click. That is why the interests related to taxpayers' privacy are not satisfied. The demand for information, but the fragility of the system of guarantees, calls for new solutions such as extending a bit more the right to access that information, or even unifying it more for the purposes of these exchanges of information under the MAC or the MCAA.

That was the supranational vision of how the interests of the taxpayers are not really unbroken for the inference of the information demand. The same interests

have been analysed in a domestic context, through the adaptation of the international standards to exchange information and the national ones. Meanwhile, the difference of balance between the duty to contribute and privacy related rights was not that exaggerated. When we observe domestic provisions, the non-satisfaction degrees increase.

The demand for information under Models 720 and 231 is, in the case of Model 720, excessive, since it is required twice from the taxpayers (model 720) and to the financial entities (Model 289 has to comply with CRS standards), and in the case of Model 231, it denies taxpayers certain guarantees, obliging them, under any circumstances, to provide the information, as the transposition of the CbC Reporting Directive skipped some clauses according to which the duty to inform from one country's report could not be done by the resident entity. Hence, it ends up being an abuse of the power of information sustained by the duty to contribute. However, in this case, the affected parties are juridical persons who do not precisely have the same level of security and protection of their personal data.

Proposals

After analysing the sociological and policy scenario, and after a technical analysis of the legal provisions ruling that scenario, several proposals should be made with the modest intention of improving it and trying to provide a better way of conducting fiscal transparency in the digital age, without forgetting the principal fact that taxpayers are, at the end of the day, human beings whose nature grounds, founds and justifies the quest for proportionality by public powers. Therefore, the proposals made as result of this research are the following:

ONE.- The Right to Access private data should be taken as mechanism of guarantee that supervises the correctness, suitability and quality of that data that is multilaterally exchanged. Since, nothing can avoid leakages of information, one way to provide more guarantees to the owners of that data, is their own supervision, even more when that data is in the servers of many different jurisdictions with many different data protection regulations. A complement to Art. 22 MAC (which applies to the MCAA) regarding the assurance of the same level of protection as in the State of origin, would be a clause to allow ARCO rights to be carried on, once the information has been exchanged, and not only before the intermediaries proceed to collect the data.

The ARCO rights could be conceded during a limited time, but the Right to Access and supervise the status of the personal information should always be available. Taking into account that the network of multilateral AEOI already places the States in a position to drastically reduce any evasive movement of a taxpayer, even though at the same time the same States cannot guarantee a total safeguard of any information saved in their territory. In this way, the Access to personal data would be a procedural safeguard, more in accordance with current privacy concepts.

TWO.- The guarantee to be informed about any transfer of personal data before it is carried out should not only be applied for MCAA AEOI purposes, but

should also be included in the MAC provisions. Moreover, the right to be informed before an EOIR takes place could be restricted because of the reasons already exposed. However, when an EOIR takes place, the requested State should notify its taxpayer, because the information will already be in the hands of the interested authorities of the requesting State, making any evasive movement difficult. It would be a more proportional solution to balance the duty to contribute and also to maintain the taxpayer's guarantees.

THREE.- For a better supranational and homogenized protection, and in order to go a step further than the current MAC/MCAA provisions. It would be good to include a clause of common safeguards and protection measures in the wording of the Conventions, together with a detailed annex to develop the safeguards and guarantees only applied to all the signing parties. The parties should, for the purposes of that convention, give a common treatment to specific data, making an exception from their internal legislation because of their adherence to an international binding Convention that brings together privacy/data protection/safeguarding clauses. That could start with an update of the OECD Privacy Guidelines, the same way the current standards of transparency started.

FOUR.- While developing countries are getting adapted to the compliance costs implementing the AEOI, a kind of Rubik agreement style could provisionally be in place during the adaptation period. Rubik is the antithesis of transparency, but it has given the Revenue agencies of the signing States good results. This could last during the transition to a full AEOI for those countries, which due to diverse reasons, cannot provide the security and protective measures to comply with a minimum standard. In this way, no data susceptible to be leaked, misused, etc... would be harmed, and at the same time the interested States would properly fill in their revenues as it corresponds.

FIVE.- It would be good to progressively consolidate the different existing models in one single Tax Convention for mutual assistance that would cover all the relevant information for tax purposes, including the financial one. It would

save compliance costs, since the IT systems or the human resources would be focused on complying with one single standard of AEOI.

SIX.- Regarding the Spanish mismatch between the supranational standards and the internal provisions, it would be good to not to make those taxpayers subject to Model 720, to continue providing the same information that financial entities provide to the tax authorities through Model 289. On the other hand, Model 720 could be used to declare other assets that until now have not been internationally disclosed. Moreover, regarding Model 231, it would be good to include in art. 13.1 of Real Decreto 634/2015, the missing provisions of the CbC Directive in order to make it more compliant to the minimum standard.

Conclusiones

Las conclusiones principales y más relevantes de esta tesis se resumen como sigue:

PRIMERA.- Transparencia: el mejor modo de ejercer el poder político

La transparencia es la palabra que define nuestra sociedad actual. El fenómeno de la transparencia no es sólo, ni principalmente, una cuestión fiscal, sino un interés mundial en muchos otros campos. La necesidad de conocer datos ha dado lugar a toda una filosofía postmoderna llamada Dataísmo. La transparencia, por otra parte, es la mejor manera de ejercer el poder político. La transparencia es un poder invisible que permite a los organismos gubernamentales ejercer el control sobre el conjunto de la sociedad. Los Estados soberanos modernos han venido limitando el recurso a la violencia física como forma de control social y como medio para legitimar su poder político. Según Arendt, la violencia es la forma más explícita de mostrar poder, pero la transparencia, como política gubernamental, se convierte en un poder legitimador que no requiriendo el uso de la violencia física puede resultar mucho más efectivo y, eventualmente, devastador.

Mientras que en los tiempos modernos quien controlaba la violencia era quien tenía el poder, en las sociedades posmodernas el que controla la información, es quine tiene el poder; en tanto que el poder sobre la información significa ejercer el control de los datos que configuran la vida social. Cuanto más intenso es el acceso a los datos, más denso es el poder que tienen las entidades que disponen de los mismos. Esto es el Dataísmo, la filosofía imperante en nuestros tiempos posmodernos. El Dataísmo tiene como objetivo controlarlo todo. Es el flujo filosófico a través del cual la realidad se define por los datos. Todo lo que no forma parte de los datos, simplemente no existe. Por eso absolutamente todo debe ser debidamente registrado, porque el Dataísmo quiere saberlo todo y lo más rápido posible. En ese sentido, la inmediatez es una de las características de la sociedad digital. El conocimiento absoluto sin

perspectiva requiere que la información esté disponible lo más rápido posible. Por lo tanto, en un mundo globalizado, el intercambio automático de información es uno de los mejores métodos, probablemente el único eficaz, para controlar a los ciudadanos y sus actuaciones.

Sin embargo, un Dataísmo mal implementado podría conducir a un estado de totalización de la información. Los regímenes totalitarios están presentes en aquellos Estados que pretenden tener un control absoluto sobre todos los aspectos del ser humano. Entonces, una transparencia excesiva facilita el control estatal, sobre todo cuando esa transparencia es exigida por el Estado a los ciudadanos en desiguales condiciones de reciprocidad: el Estado no revela la misma cantidad de información de la que dispone, ni la comparte en términos de igualdad con los propios titulares de los datos, al mismo tiempo que, a sus espaldas, la intercambia masivamente con terceros Estados. Cuando existe una desproporción en las exigencias de demanda, como es el caso, una demanda excesiva de transparencia de los datos de los ciudadanos podría interpretarse como una tendencia a totalizar la información. Actualmente, el fenómeno de la digitalización viene a incrementar el riesgo potencial de caer en un totalitarismo digital, sobre todo en sociedades cuyo eje de funcionamiento depende de los datos y de la transferencia de los datos entre Estados soberanos.

Para compensar esta desproporción debe existir un acceso recíproco a los datos entre las entidades públicas y los ciudadanos, de manera que éstos últimos, en defensa de sus intereses, también puedan fiscalizar la acción del Estado cuando ponga en peligro sus derechos inherentes como seres humanos. En segundo lugar, cuanto mayor es la demanda de datos de una entidad pública para satisfacer sus intereses, mayores debieran de ser los niveles de protección y garantías ex ante para los sujetos afectados por esas demandas. En definitiva, sin transparencia recíproca y sin acceso a la información para supervisar la debida diligencia en el tratamiento de esos datos existe el riesgo de caer en un estado social de totalitarismo digital.

SEGUNDO.- El supranacionalismo es el marco legal para gobernar un mundo globalizado

En el ámbito tributario, tras el impulso de la transparencia desde 2009, las organizaciones internacionales y los Estados soberanos planearon modificar el estándar de transparencia fiscal al objeto de homogeneizar el nivel de datos fiscales para que pudiera ser adecuado a los intereses de los Estados. La globalización también ha perjudicado el concepto clásico de soberanía fiscal, como la principal forma de obtener recursos públicos; actualmente, como ya había sucedido en otros ámbitos, económico y social, los sistemas fiscales actuales han trascendido fronteras. La cooperación entre los Estados se ha convertido en una herramienta indispensable para ayudar a mantener el presupuesto público. Esta cooperación se basa principalmente en el intercambio de información como norma mundial de transparencia. Esa norma de referencia es predominantemente la norma de la OCDE.

Al finalizar la primera década del siglo XXI, la explosión de la crisis económica propició un desarrollo exponencial de la llamada “ingeniería fiscal” o “planificación fiscal agresiva” para atemperar la carga tributaria aprovechando, por un lado, las diferentes lagunas y contradicciones legales entre las legislaciones nacionales y, del otro, debido a la falta de plena comunicación y colaboración entre los países. De ahí que desde distintos foros y organismos internacionales se impulsaran distintas medidas fiscales con el objeto de alcanzar el consenso común necesario para estandarizar la transparencia en materia fiscal en todo el mundo. Un primer acuerdo al respecto se alcanzó en las reuniones del G20 en 2009 con la petición a la OCDE de elaborar un nuevo estándar de transparencia basado en nuevos términos de referencia para el intercambio previo requerimiento y en una nueva norma para intercambiar automáticamente información financiera, similar al modelo FATCA, norteamericano. A partir de aquí llegaría el establecimiento de nuevas normas de intercambio previo requerimiento en 2016 y la formulación de diferentes convenios internacionales, el CMAA y el MAC, para aplicar el intercambio automático, no sólo para información financiera -el caso de CMAA- sino también para otra información relevante para fines tributarios -el caso del MAC.

Esto se ha producido merced a que tanto organismos internacionales -como la OCDE, la ONU, el FMI y el GAFI- como los Estados soberanos, han entendido que el intercambio automático de información con fines tributarios es el mecanismo más adecuado para cubrir las necesidades de recursos públicos y el único modo de preservar su estabilidad financiera, en definitiva, su subsistencia para el desarrollo eficaz de las funciones que les son propias.

En ese sentido, los países entendieron que los sistemas fiscales debían adaptarse al nuevo contexto globalizado y la mejor manera de lograrlo era a través de instrumentos supranacionales que trascendieran fronteras. Y es que para combatir las prácticas fraudulentas la transparencia fiscal global debe ser vinculante y utilizar mecanismos más eficaces, tales como el intercambio automático. Asimismo, la preservación del deber de contribuir a este respecto exige la actualización simultánea de los sistemas y ordenamientos tributarios para que contemplen, en un grado equivalente, medidas que limiten la acción del Estado; el fundamento de tales límites se encuentra en la naturaleza humana de los contribuyentes, y en su dignidad personal, de la que emanan los derechos y las garantías fundamentales que los protegen. Como elemento inseparable de la naturaleza de estos derechos y garantías, la dignidad humana supone el principal límite al ejercicio de cualquier poder gubernamental, y el poder tributario no debe ser una excepción. Precisamente, esa misma naturaleza dio origen al propio concepto del Estado moderno.

El Estado moderno nació con el tratado de Westfalia de 1648. Entre otras cuestiones, el tratado introdujo el concepto de soberanía territorial basado en el principio de integridad territorial, lo que implica una delimitación geográfica donde se ejerce el poder político de legislar. Esos límites físicos conforman el Estado soberano. Otra característica de la modernidad es la transición de un régimen absoluto a un régimen democrático, y la base de cualquier Estado democrático es su Constitución, una Carta de Derechos Fundamentales como instrumento para limitar el poder absoluto del soberano y una herramienta para generar un orden social. Volviendo a las consecuencias de la globalización, como se ha visto, la situación económica obligó a trascender el territorio soberano más allá de las fronteras. Así, en materia de tributación, los Estados

soberanos aceptaron derivar a una organización internacional la elaboración de los nuevos principios de acción para un mundo globalizado. Entendieron que un acuerdo internacional sería adaptado como legislación supranacional por el Estado soberano para diseñar una guía supranacional.

TERCERA.- La legitimidad y el carácter vinculante de los instrumentos supranacionales

La cuestión más difícil con respecto a los instrumentos supranacionales es su legitimidad y carácter vinculante. En ese sentido, el supranacionalismo también está presente a nivel constitucional. Existen muchas Cartas y Convenciones sobre derechos humanos, como se detalla en el Capítulo primero, siendo así que algunas de ellas han alcanzado plena validez y se han convertido en instrumentos jurídicamente vinculantes para los Estados soberanos. Es el caso del CEDH, la EUCFR y la CADH; Los tres son instrumentos vinculantes en su ámbito regional. Sin embargo, la mayoría de estos instrumentos sólo contienen disposiciones generales para regular los derechos humanos más elementales; otros elementos tales como disposiciones sobre protección de datos no están contenidos directamente en sus términos. En algunos casos se incluyen referencias a la vida privada y al honor, pero ninguna disposición específica a nivel supranacional para la protección de datos que dado el contexto, la era digital, son, ya, imprescindibles. Sólo la EUCFR incluye algunas disposiciones al respecto.

Una particularidad de estos instrumentos es que algunos siguen siendo un instrumento no vinculante porque no son políticamente reconocidos por los Estados soberanos. Además, la legitimidad de estas Cartas también está siendo cuestionada por falta de consentimiento y reconocimiento, ya que algunos países siguen siendo reacios a reconocer una norma supranacional elaborada a través de la cooperación de diferentes Estados o a través de una organización internacional, y todavía lo sienten como una amenaza para su soberanía. Otra cuestión a tener en cuenta es la falta de recursos, situación que conlleva que la ejecución y aplicación de estas Cartas sea realmente difícil, ya que requieren de Tribunales específicos para dictar sentencias ante su

vulneración. La función principal de cualquier tribunal es hacer justicia tomando todas las medidas necesarias que aseguren la protección y garantía de los derechos; sin un sistema judicial eficiente estos derechos pueden ser vulnerados. Por tanto es vital tratar de garantizar el cumplimiento de esa legislación supranacional. No obstante, no sólo es vital contar con un sistema judicial eficiente, además es imprescindible contar con un sistema institucional comprometido con la voluntad política de garantizar y respetar los diferentes derechos contenidos en los instrumentos supranacionales antes mencionados.

Los mismos problemas de legitimidad y aplicación que presentan las Cartas de derechos humanos se encuentran, también, a nivel de impuestos. Ello se debe a que, por lo general, la legitimidad jurídica proviene de una decisión directa de los Parlamentos. Si se contextualiza, en los Estados modernos el trabajo legislativo es interno, sin cooperación, porque no es necesario para mantener un orden social. Sin embargo, el escenario actual ha cambiado: frente a un contexto global, los organismos que diseñan las reglas son organismos supranacionales. No hay un caso tan claro como el de la fiscalidad. Directivas, recomendaciones, modelos, líneas directas, etc., hoy en día, provienen todos de organismos internacionales; son ideados y desarrollados a nivel supranacional, y pasan a formar parte de la legislación interna a través de instrumentos legales internos para su transposición. Ahora bien, si en el caso de un país con representantes en esos organismos internacionales la legitimidad de estas normas no es cuestionada, no sucede así en aquellos países que no son miembros, a los que se les impone aceptar la misma orientación elaborada y supervisada por otros, con lo cual la imposición proviene de la iniciativa de estos otros Estados miembros. Eso es exactamente lo que sucedió con la MCAA, los CR y los modelos MAC.

Actualmente los Estados soberanos aceptan las normas internacionales de tributación procedentes de organizaciones internacionales, ya que entienden la necesidad de legitimar estas normas y suscribir sus expresiones, o su interés en hacer cumplir el deber de contribuir para obtener recursos. Luego, en tanto que la fiscalidad se ha convertido en un asunto internacional, las nuevas reglamentaciones se han concebido desde una perspectiva internacional y

tienen el objetivo de ser implementados de la misma manera para todos los países, ya sea a través de convenciones bilaterales o multilaterales. Las convenciones multilaterales son verdaderamente instrumentos internacionales a los que se suman los distintos Estados firmantes. La firma de la convención les da la legitimidad necesaria desde una perspectiva jurídica y también de una voluntad política de respetarlos. Sin embargo, el interés por el cumplimiento de la norma supranacional no es el mismo respecto a una norma común de derechos fundamentales.

Así, mientras que en la preservación del deber de contribuir se han producido avances más que significativos, la normativa que protege los derechos de los contribuyentes o los derechos humanos sigue siendo un asunto interno, con la excepción de los territorios supranacionales que decidieron verdaderamente entregar la soberanía en favor de una protección homogeneizada en ese área, como es el caso de la UE. Por lo tanto, existe una desigualdad a nivel supranacional entre la tributación, la cooperación tributaria, la transparencia fiscal y la legislación que protege los derechos de los contribuyentes. La causa de esa diferencia y la falta de convergencia y concordia se debe principalmente a las diferencias culturales. En Occidente los derechos fundamentales y los derechos humanos fueron concebidos como tales tras un largo camino que desembocó en el Estado constitucional, cuyas características son las de un Estado democrático y social, de Derecho; a diferencia de éstos, en los países alejados de la influencia cultural occidental o bien no existe legislación al respecto o es una legislación blanda de dudosa vinculación institucional. De ahí que la normalización de una protección vinculante de estos derechos suponga superar algunas dificultades en la actualidad, pero no impide que se adopten medidas para garantizar un nivel común de protección mediante otros instrumentos de intercambio internacional de información en el marco del MAC y del MCAA, más allá de las disposiciones nacionales de cada país.

CUARTA.- Los contribuyentes y la dignidad humana como punto de referencia para reclamar una protección *ex ante*

La dignidad de la naturaleza humana es el fundamento último de los derechos humanos o de los derechos fundamentales, tal y como han sido recibidos y positivizados a nivel supranacional y nacional. Los derechos fundamentales son aquellos derechos subjetivos que pertenecen a todos los seres humanos por la mera condición de serlo. Aunque los contribuyentes tienen el deber de pagar impuestos y de asumir obligaciones tributarias, son directa o indirectamente personas físicas (los beneficiarios y titulares de las personas jurídicas siempre terminan siendo personas físicas) que, como seres humanos, están protegidos por los derechos fundamentales. Derechos que deben estar presentes en todos los aspectos y acciones derivadas de las relaciones personales y, sobre todo, en sus relaciones de Derecho público, en las que se confrontan con poderosas Administraciones públicas.

La forma diseñada para satisfacer el interés público se basa en la colaboración; la forma de hacer una ley empírica para satisfacer el interés de los Estados es a través de una cooperación activa. Respecto a los derechos fundamentales, este enfoque puede entenderse desde una doble perspectiva: la no injerencia de la norma jurídica en el espacio de libertad que es natural a las personas, y desde una perspectiva procesal, por la cual la persona participa activamente en la aplicación de las normas legales, incluso en el diseño de sus límites. Cuando la colisión de intereses afecta a la propia configuración de los derechos humanos como esferas privadas sólo puede resolverse el conflicto a través de un análisis de proporcionalidad, un juicio de ponderación, en cada caso concreto. No obstante, los juicios de proporcionalidad usualmente se dan cuando la interferencia entre dos derechos subjetivos ya ha ocurrido.

Otra manera de entender el cumplimiento de los derechos fundamentales es considerándolos como garantías procesales, esto es, como esferas activas de no interferencia que pueden ser reivindicadas ante diferentes instancias de poder procedimental, y no sólo ante los tribunales. El reconocimiento y la protección de los derechos fundamentales debe ir más allá de la Corte. Debería

estar abierto a otras posibilidades como la participación en el procedimiento que pudiera llevar a una colisión de intereses. La consideración de los derechos subjetivos de los ciudadanos desde una perspectiva negativa de no injerencia, conduce a que la única manera de proteger verdaderamente esos derechos y libertades sea a través de garantías *ex post*, lo que significa que no existe una forma previa de proteger los derechos y libertades aparte de garantizar un derecho a un juicio justo. Esto significa que siendo el único marco normativo para su protección el recurso ante una corte judicial, una vez que se ha roto la esfera de los mismos, su respeto efectivo está en entredicho y reservado a aquellos justiciables con capacidad de litigar, que no al común de los ciudadanos que día a día se ven sujetos a procedimientos administrativos, tributarios, en los que no se les garantiza una protección real de sus derechos fundamentales..

Antes de acudir a los tribunales, sería recomendable proporcionar garantías de protección *ex ante*, como método de ejercer derechos subjetivos. En este sentido, la teoría de Peter Häberle entiende que los derechos fundamentales deben ser vistos no sólo como derechos materiales, sino también como garantías procesales, porque deben contemplarse desde una posición activa. La participación en el procedimiento en sí mismo es una forma de legitimar los derechos. Y es que, a través de un procedimiento participativo, los ciudadanos tienen la facultad para determinar el contenido y los límites de un derecho material, permitiéndoles, así, ajustar tal contenido a través del propio procedimiento. El hecho de entender los derechos subjetivos como garantías procesales no los excluye de la categoría objetiva de los derechos materiales.

En pocas palabras, la comunicación y la cooperación son la base para hacer efectivo el interés general que se escuda detrás del deber de contribuir. Así, pues el procedimiento de intercambio de información entre las autoridades fiscales permite satisfacer el deber de contribuir. Un procedimiento participativo crea la Ley y la hace cumplir a través del procedimiento mismo, es decir, a través de la cooperación. Por lo tanto, la comunicación y la cooperación no sólo deben reservarse para los procedimientos activos entre los Estados, sino también deben estar abiertas a los contribuyentes, personas físicas o jurídicas.

Un procedimiento *ex ante* sirve de garantía de los derechos fundamentales y debe tenerse en cuenta también en los procedimientos de intercambio de información. Esta participación en el propio procedimiento de intercambio de información permitiría garantizar una mayor aplicación de los diferentes derechos y garantías de los contribuyentes afectados.

QUINTA.- La relación entre los derechos afectados y las garantías sobre el EOI

Los contribuyentes, como sujetos de los derechos fundamentales, tienen el mismo interés legítimo en situarse al mismo nivel de protección que los intereses fundamentales del Estado en recabar información con el fin de satisfacer su principal interés que es la recaudación de impuestos. Como se ha dicho en líneas anteriores, los derechos de los contribuyentes representan un límite al poder financiero del Estado y obedecen directamente a la dignidad que emana de la naturaleza humana. Partiendo de esta premisa, la relación entre las distintas categorías jurídicas, presentes dentro de las políticas de transparencia fiscal y específicamente dentro del intercambio de información, debe tener un equilibrio y deben ser identificadas y categorizadas para saber cómo equilibrarlas.

El objetivo de Justicia dentro de un sistema tributario no se limita a buscar una distribución justa de los ingresos, sino que también debe buscar una manera justa de obtener esos ingresos. Como se ha explicado anteriormente, para el adecuado desarrollo de un sistema tributario moderno, la Hacienda pública depende de la cooperación con otras autoridades fiscales de otros Estados. La herramienta clave para llevar a cabo esa cooperación es a través del intercambio de información. Razón por la que los derechos y garantías subjetivos que aquí se han analizado están directamente relacionados con los datos: el derecho a la intimidad, la protección de datos o los derechos ARCO, junto a una serie de garantías procesales vinculadas a esos derechos, para hacerlos efectivos.

En primer lugar, el intercambio de información se basa en el poder de la información. Ese poder de la Administración tributaria, como parte del poder del

Estado, desencadena la relación jurídica entre la Administración tributaria, los intermediarios y los contribuyentes. Desde el momento en que este poder existe, habrá personas sujetas a ese poder. Por lo tanto, cuando dicho poder exige aportación de información, exige a su vez el requisito de colaboración, no sólo de los contribuyentes y de terceros, sino también de otras autoridades fiscales. De ahí la necesidad de proteger los intereses de los contribuyentes que deben estar al mismo nivel que los del Estado. Protección que debería recibir mayor consideración porque el poder de la información obliga a transferir datos que forman parte de los derechos que se consideran protegidos a nivel constitucional por su carácter de derechos fundamentales.

Por un lado, existe el poder de información de la Administración tributaria, un poder que pretende satisfacer el deber de contribuir. Por otro lado, existen tres derechos fundamentales (categorizados como tales en las Constituciones occidentales y en otras Cartas Magnas) que participan directamente en el intercambio de datos privados: el derecho a la privacidad (que puede conducir al derecho al honor), el derecho a la protección de datos y el derecho de acceso, rectificación, cancelación y oposición (ARCO). Además, para hacer efectivos esos derechos materiales, existe también la obligación básica de la Administración de ser una buena Administración. La obligación de ser una buena Administración tiene dos vertientes primarias: la obligación de proporcionar el derecho a un juicio justo y de exigir a la Justicia que restablezca cualquier violación de esos derechos materiales.

Sin embargo, en una sociedad transparente donde los flujos de datos están a la orden del día, una buena Administración debe proporcionar una doble protección de los derechos de sus ciudadanos, *ex post*, mediante el acceso a un juicio justo y, sobre todo, *ex ante*, antes que se produzca la vulneración. La protección *ex ante* debe la supervisión y acceso a los datos objeto de interés para el Estado. Los datos, en tanto que pilar del funcionamiento del sistema, son la forma más poderosa de aplicar un control político: una Administración que no permite un acceso recíproco a los datos se convierte, en consecuencia en una Administración deficiente. De ahí que exista la necesidad de una forma adecuada de limitar ese poder, que incluya el acceso a los datos. Un gobierno

que utiliza la información de sus ciudadanos indiscriminadamente para su propio beneficio político vulnera las garantías que rodean los derechos subjetivos de sus ciudadanos.

En este sentido, una provisión sólida de garantías de procedimiento se convierte en parte de la obligación de ser una buena Administración. Por lo tanto, cuando las transferencias de información tienen lugar entre sujetos o entidades privadas, la calidad de los datos, el deber de informar y la seguridad de los datos son de suma importancia para los sujetos de la transferencia a fin de proteger sus derechos subjetivos. Por otra parte, si una entidad pública participa en esas transferencias de datos, como ocurre en el caso del intercambio de información a efectos fiscales, es importante que el derecho a la confidencialidad se garantice y se tome en serio. El estricto cumplimiento de la confidencialidad de los datos que mantienen las entidades y administraciones públicas es crucial para mantener la confianza en el Estado que se encarga de procesar la información. Sin confidencialidad no hay confianza, y sin confianza ningún sistema tributario moderno puede apoyarse en la base del imperio de la ley.

La evolución del actual contexto sociológico hacia una mayor demanda de información y métodos de intercambio de información de mayor longitud y acceso por parte de las Administraciones, crean más posibilidades de hacer un mal uso de la información. De ahí la necesidad de una mayor presencia de contribuyentes en los procedimientos de intercambio de información. Razón por la cual, actualmente, es necesario que se inicie un proceso de transformación de la Justicia fiscal del mismo modo en que lo ha hecho la Administración tributaria con los nuevos mecanismos de transparencia fiscal. Este proceso deberá incluir la reorganización de las garantías de los contribuyentes.

SEXTA.- La buena Administración y la confianza legítima en el Estado

Una buena Administración es transparente y permite a sus ciudadanos acceder a la documentación pública como una forma de legitimar la gobernanza o el poder político, por lo que el acceso a la información pública es una forma de

fortalecer la confianza legítima en el Estado. El principio de confianza legítima es un principio consagrado a nivel europeo desde el inicio de la Comunidad Europea. Sin embargo, el contexto actual combina las políticas de transparencia con el imperativo de digitalización y el almacenamiento masivo de datos. Ambos hechos generan un caldo de cultivo que pone en peligro el principio de confianza legítima.

Una manera de poner en peligro el principio básico del funcionamiento del Estado o de la entidad supranacional es amenazar ciertas garantías procesales relacionadas con la protección de datos y la protección de la intimidad. A pesar de la presencia del deber de confidencialidad y de seguridad que deben garantizar los entes públicos que tratan con datos privados, la evolución de la tecnología ha hecho que hoy en día esas garantías ya no puedan ser garantizadas al cien por cien. Por eso, la pregunta que hay que hacerse a día de hoy ya no es: ¿Habrà una fuga de datos con esos mecanismos de protección? Sino que la pregunta que hay que plantearse hoy es: ¿Cuándo será la próxima fuga?

En el ámbito fiscal, las fugas de información por parte de las Autoridades o incluso de intermediarios (entidades bancarias) no sólo vulneran unas garantías procedimentales, sino que también vulneran el derecho a la intimidad, el derecho a la protección de datos e incluso el derecho al honor. Además, también pueden llevar a traspasar los límites del derecho a un juicio justo, convirtiendo a la Administración en una Administración deficiente, con unos bajos niveles de calidad en términos de gobernanza, dado que las fugas de datos dejan a los contribuyentes en una situación de impotencia completa ante las autoridades y el resto de los ciudadanos.

Sin una buena Administración no se puede contar con una confianza legítima en las instituciones públicas y, por tanto, no puede funcionar el sistema tributario moderno. La recaudación tributaria en tiempos actuales se sustenta sobre la confianza legítima entre los Estados y en la confianza de los contribuyentes en los Estados. El intercambio de información depende de la confianza legítima que transmita el orden jurídico vigente, que garantice el

deber de confidencialidad por parte de los Estados que reciben y transfieren la información y, sobre todo, de los contribuyentes afectados por ese tráfico de datos. Por lo tanto, una Administración que tolere o autorice una divulgación constante de los datos, se expone a ser considerada una mala Administración ante el resto de los Estados que participan en la cooperación mutua. Omitir la penalización de tales conductas puede reducir la confianza de los Estados que realmente cumplen y procuran que el sigilo se respete fehacientemente por sentir que los datos, la confidencialidad o el honor de sus ciudadanos no esté realmente garantizado.

Sin embargo, como se dijo anteriormente, las filtraciones son parte de nuestra realidad y, aunque debilitan la estructura de una buena Administración, son un claro ejemplo de cómo ha cambiado el concepto clásico de privacidad. Dado que los contribuyentes no pueden protegerse de los riesgos que entraña la transferencia de datos a otros Estados soberanos (hay un mayor número de personas que intervienen en el tratamiento y eso aumenta las posibilidades de fugas), sería adecuado revisar el derecho de acceso a los datos. Actualmente los derechos ARCO son vistos como derechos materiales o subjetivos. Sin embargo, ¿por qué no pueden considerarse derechos procesales? ¿Por qué no se puede considerar el derecho de acceso como una garantía para que los contribuyentes supervisen el estado y la calidad de sus propios datos para rectificarlos o cancelar aquellos que son falsos o incorrectos? Esa visión del derecho de acceso a los datos podría incluirse en los objetivos de protección *ex ante*.

SÉPTIMA.- Derechos de los contribuyentes vs deber de contribuir en la Unión Europea

La construcción de un paradigma supranacional es complicada pero no imposible en la Unión Europea, aunque la estructura de la Unión presente ciertos inconvenientes al respecto. Las divergencias en cuanto a la protección de los derechos y libertades de los ciudadanos europeos que figuran en el CEDH y en la EUCFR ponen de manifiesto los desajustes no sólo en relación con el sistema judicial, sino también en cuanto a la redacción del Derecho

material. No obstante estos inconvenientes, la Unión Europea resulta ser el mejor lugar para lograr una transición progresiva hacia una integración supranacional total. La protección prácticamente estandarizada de los datos en la UE sigue siendo distante del contexto de terceros Estados.

En cuanto a los diferentes paquetes de transparencia implantados en la UE para frenar la elusión y la evasión fiscales, tales medidas tienen un impacto directo en el ámbito de la protección de la intimidad, con más interferencia que las medidas clásicas. Esa es una de las razones por las cuales ciertos derechos que rodean los datos deben ser revisados, especialmente los derechos de ARCO. Durante la modificación del Reglamento General de Protección de Datos, se reforzaron los derechos ARCO para adaptarse a los retos planteados por la digitalización. El ejemplo más claro es la consolidación, dentro de la legislación europea, del derecho al olvido. Sin embargo, a pesar de esas modificaciones, todavía existe un límite para que los contribuyentes tengan acceso a sus propios datos que pueden ser tratados para otros fines.

Sin embargo, el legislador europeo sigue considerando que la relevancia fiscal de los datos debe seguir prevaleciendo sobre el acceso de sus propios propietarios. Sin embargo, en el marco de la Unión Europea, la DAC incluyó la posibilidad de supervisar los datos personales que deben intercambiarse antes de ser transferidos de los intermediarios (instituciones financieras) a las autoridades fiscales. No obstante, una vez que la información ha sido transferida a las autoridades e intercambiada, se sigue aplicando la restricción para ejercer los derechos ARCO, a favor el interés general (deber de contribuir). En ese sentido, resulta comprensible que, para fines de intercambio previo requerimiento, los derechos de notificación a los contribuyentes pueden restringirse, porque los Estados requirentes de la información no disponen de la misma. Sin embargo, una vez que los datos de interés han sido intercambiados, los contribuyentes afectados tendría que ser notificados sobre dichos intercambios. En estos casos, ante el rechazo de notificar a los contribuyentes debería de motivarse el por qué no resulta conveniente tal notificación, por parte del propio Estado requirente.

Impedir la notificación a los contribuyentes de las transferencias de datos previo requerimiento resulta comprensible, ya que sólo algunos datos son necesarios y sólo una persona se ve afectada. Por consiguiente, limitar la notificación *ex ante* es proporcional con el interés general de la Administración, pero esa proporción cambia si hablamos de una notificación *ex post*, una vez que la información ya se ha intercambiado y el contribuyente no puede hacer nada que vaya en contra de los intereses de ese Estado. Con lo cual limitar las notificaciones *ex post*, resulta menos proporcional que *ex ante*. En cuanto a los intercambios automáticos lo que resulta verdaderamente desproporcionado es la restricción de los derechos ARCO.

No tiene sentido negar indiscriminadamente el acceso a la información en los casos de intercambio automático. ¿Qué diferencia existe entre el ejercicio de los derechos de ARCO antes de la transferencia o después de ella si, al fin y al cabo, todas las autoridades competentes tendrán acceso indiscriminado a la información? ¿Cuál es el peligro para el contribuyente que ha sido notificado sobre la transferencia ya efectuada? La restricción a la propia información sigue siendo una realidad a pesar de que todo el contexto ha cambiado. Todavía existe una concepción de que el acceso a esos datos podría interferir con el interés de los Estados. Por lo tanto, cuando hay, o va a haber, un intercambio automático de información, el hecho de que no exista una garantía total sobre el contenido y ejercicio de los derechos ARCO constituye una limitación desproporcionada de los derechos fundamentales del contribuyente.

OCTAVA.- El acceso a los datos como garantía *ex ante*

El derecho a la información está vinculado a la transparencia a través del acceso a los datos, ya sean de personas físicas o jurídicas, o de las propias entidades públicas que estén en manos de instituciones públicas. Sin embargo, el derecho a la información presenta una doble lectura, ya que puede considerarse un deber a informar a los sujetos afectados por una exigencia de sus datos personales. Ese deber está presente en el GDPR, en la antigua Directiva sobre protección de datos y en muchas legislaciones nacionales

sobre protección de datos. Por lo que la recogida de datos personales debe estar siempre vinculada a la comunicación al titular de los datos solicitados.

No obstante, en la mayoría de los países siempre se ha denegado el derecho a ser informado de cualquier solicitud de información, por considerarse como información previsiblemente relevante a efectos fiscales. La limitación de la capacidad de supervisión de la información solicitada se justificaba en base al hecho de que si previamente se informaba a los contribuyentes, éstos podrían reaccionar con rapidez y trasladar a otra jurisdicción los capitales, ganancias, ingresos, etc... objeto de interés para el Estado requirente. Con lo cual, la obligación de informar al contribuyente se convertiría en un obstáculo para satisfacer el interés de los Estados; por lo tanto, tiene sentido restringir esta información, en tanto que a día de hoy se puede cambiar de forma prácticamente instantánea los datos objeto de inspección. Sin embargo, en las conclusiones del caso *Berlioz*, el AG *Wathelet*, dio otra perspectiva al límite de ese deber.

El interés del Estado se ha fortalecido a través de paquetes para promover la transparencia, aún más a través de los nuevos términos de referencia para la Norma EOIR 2016. Sin embargo, los cambios implementados en 2009 obligaron a muchas jurisdicciones como Andorra, Austria, Alemania, Lichtenstein, Países Bajos, Portugal y Suiza a modificar los derechos de participación y los derechos de notificación de los contribuyentes en los procedimientos EOIR. La adhesión a las nuevas normas internacionales promovidas por la OCDE y el G-20, en relación con la cooperación reforzada y la asistencia mutua, suponen un retroceso en el Derecho interno respecto de ciertas garantías de los contribuyentes, concretamente, una garantía afectada es el derecho a ser informado. Como se dijo en el párrafo anterior, el AG *Wathelet* considera que, a fin de proteger activamente los derechos de protección de datos y privacidad, el intercambio previo requerimiento debe notificarse a los contribuyentes afectados como una garantía que permite al contribuyente supervisar sus propios datos. No obstante, lo que propone no es una notificación *ex ante*, sino una notificación *a posteriori*, es decir, una vez que la información haya sido transferida al Estado requirente. Esta notificación a

posteriori no perjudicaría los intereses del Estado requirente y tampoco restringiría las garantías para el contribuyente.

En el caso de un intercambio automático a través de la DAC, del MCAA o del MAC, la notificación por parte de las autoridades fiscales a cada contribuyente en su jurisdicción sería desproporcionada, ya que es un intercambio anual que abarca mucha información, mientras que el intercambio previo requerimiento es sólo una solicitud sobre ciertos datos, que no necesariamente coincide con la totalidad de los datos fiscalmente relevantes de una persona. En ese sentido, la aproximación de la UE respecto del nuevo GDPR para informar a los ciudadanos y residentes de la UE sobre el tratamiento e intercambio de datos, ha transferido la obligación de informar hacia los intermediarios. Para los fines de los intercambios automáticos llevados a cabo anualmente, y antes de la ejecución del intercambio, las entidades financieras deben informar a sus clientes de que sus datos serán transferidos. La obligación de información incumbe a los intermediarios y tiene un doble propósito: 1) dar a los titulares de los datos la oportunidad de supervisar la exactitud de la información que se enviará a sus autoridades que posteriormente la enviarán las autoridades de los países firmantes y 2) Permitir a los sujetos afectados acceder, rectificar y ajustar los datos erróneos antes de que se envíe la información.

Debido a que las nuevas normas de transparencia, tanto para el intercambio automático y el intercambio previo requerimiento han ampliado el marco de interés, los datos clasificados como previsiblemente relevantes se han ampliado. Sin embargo, los contribuyentes todavía tienen limitados sus derechos de acceso a su propia información. En los casos de intercambio previo requerimiento, actualmente no hay garantía de que el contribuyente sea informado y aún menos la posibilidad de acceder a la información que ha sido o está siendo intercambiada (esperemos la decisión de Berlioz). En cuanto al intercambio automático, la posibilidad de acceder a la información y ser notificado es posible antes de que comience el procedimiento, pero no hay opciones para acceder a los datos personales una vez intercambiados. Por lo tanto, nos enfrentamos al hecho de que la intención en un futuro próximo es sustituir progresivamente cualquier intercambio previo requerimiento por un

intercambio automático llevado a cabo de manera multilateral. Además, debe tenerse en cuenta que la tecnología de la información hace que cualquier transferencia de datos es todavía más factible.

Como se ha visto, los Acuerdos y Convenios que permiten una mayor protección de la confidencialidad de los datos, o dan más garantías a los contribuyentes, como los TIEAs o los Rubik, se han visto progresivamente relegados por los modelos que conceden mayor transparencia, como los modelos de la OCDE, o incluso FATCA, que aun y proporcionando una mayor transparencia mantienen las mismas restricciones sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. En ese sentido, la OCDE intenta impulsar un tratamiento adecuado de los documentos y los datos, y muestra una preocupación común acerca del deber de sigilo y la confidencialidad por parte de las autoridades fiscales. No obstante, en el actual contexto, esa voluntad de mantener la información personal segura no es suficiente.

Los derechos y garantías que ayudan a proteger los derechos subjetivos, como es el caso del deber de información, deberían reformularse a la luz de los nuevos modelos de intercambio de información. El deber de informar a los contribuyentes, tal como lo plantea AG Wathelet, es un enfoque excelente para los casos de intercambio previo requerimiento pero no para los intercambios automáticos y multilaterales de información, pues el deber de informar deviene anacrónico si no va acompañado de otras medidas. Y es que el consentimiento informado en la Era de la información no es suficiente. Por tanto, el derecho subjetivo de acceso a los datos debe convertirse también en garantía de salvaguardia en lo que se refiere a la información intercambiada. El acceso a los datos y su rectificación deben ser una garantía *ex ante* para proteger la privacidad e incluso el honor de los contribuyentes sin interferir en los intereses de los Estados.

NOVENA.- El análisis de proporcionalidad

La teoría de la proporcionalidad no pretende demostrar nada que no haya sido expuesto durante el desarrollo de esta tesis, no obstante lo cual, es una

metodología clara y original para analizar las disposiciones legales actualmente aplicadas en el ámbito del intercambio de información. La ventaja de la teoría de Alexy consiste en que se tienen en cuenta tanto las disposiciones específicas aplicables, como el entorno o los diferentes elementos que interactúan con estas disposiciones; se considera que las cláusulas legales no siempre afectan de la misma manera a las partes que intervienen en la relación. Es decir, los derechos y libertades se infringen en algunos casos, pero no en otros, debido a las circunstancias que los rodean. La forma más clara de determinar cómo o cuando puede producirse esa infracción se basa en la ponderación de intereses, que deja claro cómo podría resolverse el problema en cada caso concreto. La sucesión de soluciones idénticas para casos análogos da lugar a la formulación de una regla que constituye un referente útil en posteriores juicios de ponderación.

El equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir se ha analizado desde diferentes ópticas; el primer balance se ha realizado a partir del horizonte supranacional, desde una perspectiva general del derecho de acceso, los derechos de privacidad y la protección de datos cuando se aplica la MCAA o el MAC. Como se ha visto, la combinación de ambos, junto con la presencia y la actividad de los antiguos modelos basados en el estándar de intercambio previo requerimiento, constituye una sólida red de cooperación efectiva que nunca antes había proporcionado a los Estados tal cantidad de información tributaria.

Sin embargo, mientras el interés de los Estados queda preservado, el nivel de protección de los intereses de los contribuyentes continúa siendo limitado. En primer lugar, el hecho de intercambiar multilateralmente información personal hace que la información privada circule abiertamente a través de Internet; facilitando las comunicaciones. Esto ha propiciado el intercambio automático de información, pero al mismo tiempo ha condenado la privacidad. Actualmente la privacidad ya no puede garantizarse como antes de la Era digital. No obstante, aunque las cláusulas de los Convenios que exigen el mismo nivel de protección que en los países de origen de los datos –siempre y cuando el nivel de protección de su legislación fuera mayor que la del Estado receptor-, hay que

tener en cuenta la diversidad de ordenamientos jurídicos existentes en los países intervinientes más allá de la UE, todos ellos con diferentes contextos, culturas políticas e infraestructura informática para realizar las transferencias.

Por otra parte, el concepto clásico de privacidad se entiende como un círculo impenetrable, pero ya no es así. Desde el momento en que todos los datos pueden concentrarse en un solo *stick* y ser revelados de forma instantánea, se pone en jaque todo el sistema de derechos y garantías relacionados con la privacidad y la protección de los datos. Así, pues, la fragilidad del sistema de garantías exige de nuevas soluciones, de nuevos enfoques a la hora de comprender la aplicación de tales derechos y garantías, como por ejemplo ampliar el derecho de acceso a la información objeto de intercambio.

La aplicación de la fórmula de la proporcionalidad resulta un método útil para demostrar esta necesidad de cambio sobre la actual legislación de derechos y garantías. La prueba se ha obtenido a través del análisis de los casos examinados con la normativa interna española de intercambio de información y los desajustes que ésta presenta, en el contexto actual, respecto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Propuestas

Finalmente, después analizar el escenario sociológico de la transparencia fiscal y las políticas de intercambio de información junto con las provisiones legales que rigen la materia desde distintas ópticas, se pueden hacer distintas propuestas de mejora del marco legal actual, con el fin de proveer una mejor manera de conllevar la transparencia fiscal en la Era digital sin olvidar que los contribuyentes son, al fin y al cabo, seres humanos cuya naturaleza fundamenta y justifica la búsqueda de una proporcionalidad en el empleo del poder público. Así, pues, las principales propuestas resultado de esta investigación son:

PRIMERA.- El derecho de acceso a los datos personales debería de tomarse como un mecanismo de garantía para supervisar la corrección, adecuación y calidad de los datos que son objeto de intercambio. Desde el momento en que, a día de hoy, nada puede evitar las filtraciones de información, una forma de proporcionar mayores garantías a los propietarios de los datos se produce otorgándoles el derecho efectivo a su supervisión personal *on-line*. Con mayor razón cuando los datos van a esparcirse por los servidores de una multitud de jurisdicciones cada una con, prácticamente, su propia legislación en materia de protección de datos. Por tanto, un complemento a añadir al art. 22 MAC (que, a su vez, se aplica sobre el MCAA) con tal de asegurar un nivel de protección igual al del Estado de origen de los datos podría ser la introducción de una cláusula que autorizara a ejercer los derechos ARCO antes de que la información hubiera sido intercambiada, y no tan sólo antes de que los agentes intermediarios procedieran a reunir los datos objeto de estos intercambios.

La aplicación de los derechos ARCO podría ser durante un tiempo limitado, sin perjuicio de que, en concreto, el derecho de acceso y la supervisión del estado de la información personal deberían de poder ejercerse siempre. Por otra parte, teniendo en cuenta que la red de intercambios automáticos de información que está empezando a implementarse posiciona a los Estados de modo que han logrado reducir drásticamente los movimientos evasivos de los contribuyentes,

aun y a sabiendas de que estos mismos Estados no pueden garantizar una protección completa de la información que se encuentra en sus respectivos territorios, el acceso a los datos tendría que considerarse como una garantía precedimental de protección, más en la línea del concepto moderno de privacidad.

SEGUNDA.- La garantía de ser informado sobre cualquier transferencia de datos personales antes de llevarse a cabo, no solamente tendría que darse en el marco del MCAA sino también del MAC. Es más, el derecho a ser informado antes de un intercambio previo requerimiento puede restringirse por los motivos expuestos, no obstante, cuando el intercambio ya ha tenido lugar y la información ya está en manos de las autoridades interesadas, debería notificarse al contribuyente del intercambio que ha tenido lugar. Desde el momento en que la información ya está en manos del Estado requirente entrañará una mayor dificultad realizar cualquier movimiento con fines evasivos. Ésta sería una solución mucho más proporcional que equilibraría el deber de contribuir con el mantenimiento de las garantías de los contribuyentes.

TERCERA.- Con ánimo de mejorar y homogeneizar los niveles de protección supranacionales que proporcionan los actuales modelos MAC y MCAA, sería conveniente incluir una cláusula de garantías y medidas de protección comunes en la redacción de ambos convenios, junto con un anexo para desarrollar y especificar tales medidas. Las partes podrían dar un tratamiento común a datos específicos, de modo que se hiciera una excepción a la legislación interna, por la adherencia a un convenio internacional vinculante. Esta propuesta podría empezar con una actualización de la *OECD Privacy Guidelines*, del mismo modo que se empezaron los actuales estándares de transparencia.

CUATRO.- Durante el proceso de adaptación a los modelos de intercambio automático, los países en vías de desarrollo podrían utilizar, de forma provisional, acuerdos del estilo Rubik. Rubik es la antítesis de la transparencia, pero ha dado unos resultados aceptables para las arcas de los Estados que los

han firmado. Utilizar convenios de este estilo durante un período de transición a los plenos intercambios automáticos proporcionaría mayor seguridad, ya que, precisamente uno de los mayores problemas que presentan estos Estados es la falta de infraestructuras que puedan asegurar un trato diligente y acorde a las cláusulas actuales de protección de datos.

QUINTA.- También sería recomendable ir consolidando progresivamente los distintos modelos existentes en un único modelo de asistencia mutua que cubriera toda la información relevante para fines tributarios, incluida la información financiera, con el fin de simplificar los intercambios y reducir costes y tiempo.

SEXTA.- Por lo que respecta al desajuste entre los estándares internacionales y las provisiones internas de Derecho español respecto del Modelo 720, sería prudente no continuar sujetando al Modelo 720 a los mismos sujetos del Modelo 289, que deben aportar dos veces la misma información. Por otra parte, el Modelo 720 se podría utilizar para declarar otros bienes que hasta ahora no han sido objeto de declaración. Además, en cuanto al Modelo 231, sería bueno incluir en el art. 13.1 del Real Decreto 634/2015, aquellas cláusulas que se han omitido de la Directiva de CbC, con el fin de hacer la norma interna más acorde con el mínimo estándar de protección de la Directiva.

Bibliografía

29WP, *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes Adopted on 4 February 2015*, http://ec.europa.eu/justice/data-protection/article-29/documentation/opinion-recommendation/files/2015/wp230_en.pdf [Consulta: 14/04/2017]

AARNARIO, A., "Reglas y principios en el razonamiento Jurídico", *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm 4, 2000, pp. 593-602.

AGENCIA ESPAÑOLA DE PROTECCIÓN DE DATOS.

- https://www.agpd.es/portalwebAGPD/canalresponsable/inscripcion_ficheros/preguntas_frecuentes/glosario/index-ides-idphp.php [Consulta: 15/04/2017]
- Guía de Seguridad de Datos, AEPD, https://www.agpd.es/portalwebAGPD/canaldocumentacion/publicaciones/common/Guias/GUIA_SEGURIDAD_2010.pdf [Consulta: 15/04/2017]
- https://www.agpd.es/portalwebAGPD/CanalDelCiudadano/derechos/principales_derchos/acceso-ides-idphp.php [Consulta: 15/04/2017]

AGUALLO AVILÉS, A. "Necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un Derecho financiero constitucional", en ESCRIBANO, F., (coord.) *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Madrid: Civitas Ediciones, S.L., 2001.

ALARCÓN GARCÍA, E., *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Madrid: Francis Lefebvre, 2017.

ALARCÓN REQUEJO, G., *Estado de Derecho, Derechos humanos y democracia. Pautas para la racionalidad jurídico-política desde Elías Díaz*. Madrid: Dykinson S.L., 2011.

ALBA TERCEDOR C., VALLESPÍN N., OÑA, F., “El neocontractualismo de «A Theory of Justice», de John Rawls: Una Introducción a la literatura”, *Revista de estudios políticos*, núm. 8, 1979, pp.233-250.

ALEMANO, A.,”Unpacking the Principle of Openness in EU Law Transparency, Participation and Democracy”, *Europeana Law Review*, núm.1, 2014, pp.72-90.

ALEXY, R, “Problems of Discourse Theory”, *Crítica. Revisto hispanoamericana de filosofía*, Vol. 20, núm. 58, pp. 43-65.

- “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 5, 1988, pp. 139-151.
- *Teoría de la argumentación jurídica. Teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.
- *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- “Giustizia come correttezza”, *Ragion pratica*, núm 9, 1997, pp. 103–113.
- “La institucionalización de la razón”, *Persona y Derecho*, núm. 43, 2000, pp. 217-250.
- “On the Structure of Legal Principles”, *Ratio Juris*, Vol 3 núm.3, 2000, pp. 294-304.
- *The Argument from Injustice: A Reply to Legal Positivism*. Oxford: Oxford University Press, 2002.
- “Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales”, *Revista española de Derecho Constitucional*, núm. 66, 2002, pp. 13-64.
- “Justicia como corrección”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26, 2003, pp. 161-171.
- “La naturaleza de la filosofía del derecho”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 26, 2003, pp. 147-159.
- “La fórmula del peso”, en CARBONELL, M., (coord.), *El principio de proporcionalidad y protección de los derechos fundamentales*, México D.F.: Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2008.

- “On the Concept and the Nature of Law”. *Ratio Juris*, núm. 21, pp. 281-299, 2008, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9337.2008.00391.x/full>.
- “The Dual Nature of Law’, *Ratio Juris*, núm.23, 2010, pp. 167-182.
- “Constitutional Rights and Proportionality”, *Revus*, núm. 22, 2014, pp. 51-65.
- “Legal Certainty and Correctness” *Ratio Juris*, Vol. 28, núm. 4, 2015, pp. 441-451

ALLESSI, R., “La crisis attuale de le nozione di diritto suggestivo ed i suoi possibili riflessi nel campo del diritto pubblico”, Riv. trim. dir. pubbl., 1953, y GARRIDO FALLA, F, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid: Tecnos, 2012.

ÁLVAREZ CARO, M., *Derecho al olvido en internet: el nuevo paradigma de la privacidad en la era digital*, Madrid: Editorial Reus, S.A., 2015.

ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S., “Ana Garriga Domínguez, Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales y derechos fundamentales (segunda edición)”, *Derechos y libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, núm. 22, 2010, pp. 281-285.

ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F. “Derechos fundamentales y Unión Europea: Presente, pasado y futuro”, *Anuario de Derecho europeo*, núm. 2, 2002, pp. 15-31.

AMBROSE, M.L., AUSLOOS, J., “The Right to be forgotten across the pond”, *Journal of Information and Policy*, núm.3, 2013, pp. 1-23.

ANDRÉS AUCEJO, E., “Comentarios al artículo 26 del Convenio Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” en FERREIRO LAPATZA, J.J., (dir.) y ALONSO GONZÁLEZ, L.M., (coord.). *La fiscalidad de las inversiones españolas en Brasil*, Madrid: Marcial Pons, 2006, pp. 186-209.

ARENDDT, H., *Los orígenes de los totalitarismos*. Madrid: Alianza Editorial, 2006

- *Sobre la violència*, Madrid: Alianza Editorial S.A., 2012,

ARISTÓTELES, *Nicomachean Ethics Book V*, (transl. Ross, W.D.), Kitchener: Batoche Books, 1999.

- *Ética a Nicómaco*, Madrid: Editorial Tecnos, 2009.
- *La gran moral*, Lib.I, cap.1, en: <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc02007.htm> [consulta 14/04/2017].

ATIENZA, M., “Entrevista a Robert Alexy”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 24, 2001, pp. 671-687.

AVBELJ, M., KOMÁRECK, J. “Four Visions of Constitutional Pluralism”, EUI Working papers, Law 2008/21.

AVI YONAH, R.S. “Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State” Harvard Law School, *Public Law and Legal Theory Working Paper Series, WP, 004, Spring 2000* [Consulta: 14/04/2017] <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles>

AVI YONAH, R.S., MAZZONI, G., “Taxation and Human Rights a delicate balance”, Michigan *University of Michigan Public Law Research Paper No. 520*. 2016 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2834883 [Consulta: 14/04/2017]

AZHARI, N., “ASEAN and East Timor:Family Someday?” en YOONG YOONG, L., (ed.) *ASEAN Matters. Reflecting on the Association of Southeast Asian Nations*, Lonfodn: World Scientific Publishing, 2011.

BALAGUER CALLEJÓN, F., “A Interação entre Democracia e Direitos no Constitucionalismo e sua Projeção Supranacional e Global”, *Direito Público. Porto Alegre, IOB; IDP*, núm. 49, p.210-239.

- “Derecho y Justicia en el ordenamiento constitucional europeo”, ReDCE, año 8, núm. 16, 2011, pp.261-282.

BAKER, P., *Double Tax Conventions*, London: Sweet & Maxwell, 2001.

- *Finance Act notes: Section 218 and Schedule 36: the UK-Switzerland Rubik Agreement*, *British Tax Review* 4/2012, pp.485-491
- “CRS/DAC, FATCA and the GDPR” *British Tax Review*, núm. 2, 2016, pp. 249-251.

BAKER, P., PISTONE, P., “General Report”, *The practical protection of taxpayers’ fundamental rights* The Hague: IFA Cahiers de Droit Fiscal, 2015.

- BEPS Action 16: The Taxpayers’ Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations” *EC Tax Review*, n. 5-6, 2016, pp.335-345

BAISALBAYEVA, K. “Counteracting tax evasion and avoidance (focus on non-compliance by high-net-worth individuals”, en PETRUZZI, R., SPIES, K., (Eds.) *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, Vienna: Linde Verlag, 2014, pp.365-390

BALDWIN, R., *Rules and Government*, Oxford: Clarendon Press, 1997.

BANISAR, D., *Working paper: The Right to Information and Privacy: Balancing Rights and Managing Conflicts*, Washington: International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, 2011.

BARRAYCOA MARTÍNEZ, J., *Sobre el poder en la modernidad y la posmodernidad*, Barcelona: Scire/Balmes, 2002.

BARRIOS ALTAFULLA, L.C., “The Line between Tax Secrecy and Tax Transparency” en PETRUZZI, R., SPIES, K., (Eds.) *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, Vienna: Linde Verlag, 2014, pp.423-446.

BARRY, N., PERN, S., "Cybersecurity: Watch out for Data leaks", *Strategic Finance* 97.7, 2016, <http://sfmagazine.com/post-entry/january-2016-cybersecurity-watch-out-for-data-leaks/> [Consulta: 14/04/2017]

BARTOLOMÉ LARREY, C., *El secreto tributario, Especial referencia a la comunicación de datos a terceros en el marco de la investigación de tramas de defraudación* (Trabajo de Investigación – D.E.A), Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).

BASTERRA, M., "El Hábeas Data: la reforma constitucional de 1994 y la sanción de la ley 25.326 de protección de datos personales y de *hábeas data*", *Revista Díkaion* vol. 15 núm. 10, 2001, pp. 77-114.

BAUMAN, Z., *Liquid Modernity*, Cambridge: Polity Press, 2012.

BELLONI, M., "Exchange of Information and Availability of Bank, Ownership, Identity and Accounting Information", GÜNTHER, O-C, TÜCHLER, N., *International Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

BENTHAM, J., *The Panopticon Writings*. London: Verso, 1995.

BERMÚDEZ SOTO, J., "EL principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria", *Scielo Revista de Derecho* Vol XVIII núm. 2 Diciembre 2005.

http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200004

[Consulta: 14/04/2017]

BERNAL PULIDO, C., "Estructura y límites de la ponderación", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, n. 26, 2003, pp.225-238.

- *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.

- “The Rationality of Balancing”, *Archiv für Rechts und Sozial Philosophie*, V. 92, Heft. 2, 2006, pp. 195 – 208.

BIDART CAMPOS, GERMÁN, *Manual de la Constitución Reformada*, Buenos Aires: Editorial Ediar, 1998.

BLANK, J.D., “In Defense of Individual Tax Privacy”, *Emory Law Journal*, Vol. 61, 2011, pp. 265-348

- “In defense of individual tax privacy”, *NYU Law & Economics Research Papers Series. Working Paper n.11-14* 2011.

BLANK, J.D.; MASON, R, “Exporting FATCA”, *Law & Economics Research Paper Series Working Paper, n° 14-05, New York University Research School of Law NYU Center for Law, Economics and Organization*, <http://ssrn.com/abstract=2389500>

BLOOMBERG,

<http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=newsarchive&sid=akUn9kowF0Vk>

[Consulta: 15/04/2017]

BODIN, J. *The six books of the Commonwealth*, Book I, Chapter VIII, http://www.constitution.org/bodin/bodin_1.htm#04 [Consulta: 09/04/2017]

BONELL, R., “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, n. 38, 2005, pp. 177-208.

BORELLA, F., “Soberanía, supremacía y reparto de poderes” en PÉREZ CALVO, A, (coord.), *Estado, Nación y Soberanía*, Madrid: Temas del Senado, 2000.

BORRAJO INIESTA, I., DÍEZ PICAZO GIMÉNEZ, I., FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El derecho a la tutela judicial y el recurso de amparo*. Madrid: Cívitas, 1995.

BORREGO SANTIAGO, M., “Los Acuerdo de Intercambio de Información en España” *Cuadernos de Formación de Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 5/12, Vol. 15, 2012.

BRAUNER, Y., “BEPS: An Interim Evaluation”, *World Tax Journal*, núm.1, 2014.

BRAUN, Y.; ZAGLER, M., “Tax information exchange with developing countries and tax havens”, *WU International Taxation Research Paper Series*, Núm. 25, 2015.

BRIN, D., *The Transparent Society: Will Technology Force us to Choose Between Privacy and Freedom?*, NY:Tom Doherty & Associates, 2012.

BRIXX, B. “Robert Alexy, Radbruch’s Formula, and the Nature of Legal Theory”, *Rechtstheorie*, núm. 37, 2006 pp. 139-149.

BROOKS, D., “The Philosophy of Data”, *New York Times*, 4 de febrero 2013, http://www.nytimes.com/2013/02/05/opinion/brooks-the-philosophy-of-data.html?_r=0&module=ArrowsNav&contentCollection=Opinion&action=keypress®ion=FixedLeft&pgtype=article [Consulta: 15/04/2017]

BUENO GALLARDO, E., “La configuración constitucional del derecho a la intimidad. En particular, el derecho a la intimidad de los obligados tributarios”. Madrid: CEPC, 2009.

BURGOS, J.G., “Estado de Derecho: del modelo formal al sustancial”, *Revista Diálogos de Saberes*, núm. 33, 2010, pp.231-244.

BUSTOS GISBERT, R., *La constitución Red: Un estudio sobre supraestatalidad y constitución*, Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2005.

BUSTOS PUECHE, J.,E., “Los límites de los derechos de libre expresión e información según la jurisprudencia”, en GARCÍA SAN MIGUEL, L., *Estudios sobre derecho a la intimidad*. Madrid: Tecnos, 1992.

BUZATU, M.C., “Aspects of the historiographical stages of the National Renaissance Front”, *Revista de Științe Politice, Revue des Sciences Politiques* núm. 35, 2012, pp.7-11.

CAAMAÑO ANIDO, M.A., CALDERÓN CARRERO; J.M., "[Globalización económica y poder tributario](#): ¿hacia un nuevo derecho tributario?", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6, 2002, pp. 245.288.

CALDERÓN CARRERO, J.M., CALDERÓN CUADRADO, M.P., “El derecho a un proceso con todas las garantías (aspectos controvertidos y jurisprudencia del Tribunal Constitucional)” *Cuadernos de Derecho Público*, n. 10, mayo-agosto, 2000.

- *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, A Coruña: Editorial Netbiblio S.L., 2009.
- “La Globalización económica y su incidencia sobre el derecho tributario, ¿Implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 16, 2012, pp.337-365.
- “La Directiva de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”, en CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Madris: CISS, 2012.

CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; “Los tratados Internacionales. Los Convenios de doble imposición en el ordenamiento espanyol: naturaleza, efectos e interpretación” en CARMONA FERNÁNDEZ, N., (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Bilbao, 2008.

CALDERÓN CARRERO, J.M., QUINTAS SEARA, A, “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedure”. *Bulletin for International Taxation*, núm. 68, 2014.

CALVO VÉRGEZ, J., “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT)”, en MARTÍN DÉGANO, I.; HERRERA MOLINA, P.M., *Intercambio de información y medidas de efecto equivalente. Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP*, IEF, Doc n.8/2014, pp. 33-44.

CAMPBELL, N., *Tax Policy and Administration in an Era of Big Data*, Bloomberg BNA, December 2014.

CAMPER MUÑOZ, J., *La confesión precedida de la obtención inconstitucional de fuentes de prueba*, Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2015.

CANALS AMETLLER, D, “El acceso público a datos en un contexto de transparencia y Buena regulación” en CANALS AMETLLER D., (ed.), *Datos. Procción, Transparencia y Buena Regulación*, Girona: Documenta Universitaria, 2016.

CARABANTE MUNTADA, J.M., “La Teoría discursiva del Derecho de Habermas”, *Foro, Nueva época*, núm. 13, 2011, pp. 203-225.

CARASSALE, S., *Política y derecho: Unger, Luhmann y Habermas*, Coyocan, 2008.

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., “El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonable en los procedimientos tributarios”, en GARCIA BERRO, F. (dir.) *Derechos Fundamentales y hacienda pública: una perspectiva europea*. Cizur Menor: Editorial Thompson Reuters, 2015.

CASANOVAS, P., “Introducción”, en CASANOVAS, P., (Ed.), *Internet y pluralismo jurídico: Formas emergentes de regulación*, Granada: Editorial Comares, 2003.

CASTELLS M., *La era de la información (Vol 1): Economía, sociedad y cultura. La sociedad red*. Madrid: Alianza Editorial, S.A., 1996.

CAVELTI, L. U., "Automatic Information Exchange versus Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation", *World Tax Journal*, Vol. 5, núm. 2, 2013.

CAYÓN GALIARDO, A. "La publicación del "listado de morosos" y de la identidad de los "defraudadores" a la Hacienda Pública", *Revista Técnica Tributaria número 111*, octubre-diciembre 2015.

CERNA, C.M. "Reflections on the Normative Status of the American Declaration of the Rights and Duties of Man Anniversary Contributions – International Human Rights", *University of Pennsylvania Journal of International Law*, Vol. 30, Iss. 4, 2014, pp.1211-1237.

CHECA GONZÁLEZ, C.

<http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.co.at/2012/12/el-reconocimiento-de-la-responsabilidad.html>

CHECA GONZÁLEZ, C., MERINO JARA, I., "El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria", *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm 6, 1988, pp. 147-170.

CHICO DE LA CÁMARA, P., "Notificaciones electrónicas y principios constitucionales" en VV.AA., BOSCH CHOLBI, J.L., (coord.) *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: Wolter Kluwer España, S.A., 2016.

CHRISTIANS, A., "The Dobious Legal Pedigree of IGA's (And Why it Matters), *International Tax Notes*, Vol. 69, núm. 6, 2013, pp.565-568.

COCKFIELD, A., MacARTHUR, J., CARL D., "Country-by-Country Reporting and Commercial Confidentiality". *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, Vol. 63, No. 3, 2015, pp.627-660.

CIHAT, Ö., "2012 Update to the OECD Model (2012): Exchange of Information for Non-Tax purposes", *European Taxation*, núm. 2., 2013.

COING, H., "Historia del derecho y dogmática jurídica", *Revista Española de historia del derecho*, núm, 6, 1981, pp. 105-118.

COMANDUCCI, P.; AHUMADA M^a.A.; GONZÁLEZ LAGIER, D., *Positivismo Jurídicos y Neoconstitucionalismo*, Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, D.L., 2009.

COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión sobre la prevención y lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras (COM (2004)611 final)

- Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal (COM (2006)254final)
- *Informe de la Comisión sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal* (2009/2174 (INI) de 2 de febrero de 2010, http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2010-0007+0+DOC+XML+V0//ES#_part1_def1
- *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales*, Bruselas, 18.3.2015 COM(2015) 136 final. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=EN> [Consulta: 15/04/2017]
- *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Estrategia exterior para una imposición efectiva*, Bruselas, 28.1.2016 COM(2016) 24 final.
- Tax Transparency Package

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en [Consulta: 15/04/2017]

COMMITTEE ON ECONOMIC AND MONETARY AFFAIRS, *Annual Tax Report*, 13.01.2012.

http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/peti/dv/econ1345-10/econ1345-10_en.pdf [Consulta: 14/04/2017]

COOPER, R. “El Estado posmoderno”. *Revista Académica de Relaciones Internacionales, GERI – UAM*, núm. 1, 2005.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español, Vol. I*, Madrid: Civitas, 1985.

CRESPO DE LARA, P. “El derecho a la intimidad como límite al derecho a la información”. *Revista Cuenta y razón*, núm. 44-45, 1989.

CUENCA GÓMEZ, P., “La incidencia del derecho internacional de los Derechos Humanos en el Derecho Interno: La interpretación del artículo 10.2 de la Constitución Española”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 12, 2012, pp.1-24.

DE CASTRO, F., “*Derecho Civil de España*”. Madrid: Editorial Civitas:Tomo I 1984.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO, E., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., “Derechos y garantías en los procedimientos tributarios” en DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO, E. FERNÁNDEZ CUEVAS, A., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. *El Estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Pamplona: Aranzadi, 1998.

DE PABLO, J.M., *In dubio pro reo*, <https://josemariadepablo.com/2012/02/23/el-derecho-al-honor-de-los-imputados/> [Consulta: 14/04/2017]

DE PORRES ORTIZ de URBINA, E., “Los juicios paralelos,” *El Derecho*, http://www.elderecho.com/penal/juicios-paralelos_11_481180004.html [Consulta: 14/04/2017]

DELOITTE, *FATCA Frequently Asked Questions*, Deloitte Development LLC p.5 http://www.deloitte.com/assets/dcom-unitedstates/local%20assets/documents/tax/us_tax_fatca_faqs_061711.pdf [Consulta: 14/04/2017]

DEVERAUX, M. P., FREEDMAN, J., and VELLA, J., *Tax Avoidance, Report Commissioned by the National Audit Office*, 2012. ([http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf)) [Consulta : 14/04/2017]

DHARMAPALA, D., “Cross-Border Tax Evasion under a Unilateral FATCA Regime”, *CESIFO Working Paper n° 5863 Category 1: Public Finance*, April 2016

DOURADO, A.P., “Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies”, *EUI Working Paper RSCAS 2013/11*, European University Institute Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme.

DWORKIN, R., “The model of rules”, *The University of Chicago Law Review*, Vol 35, núm. 14, 1967, pp.14-46.

- *Taking Rights Seriously*, Cambridge: Cambridge University Press, 1977.
- *Law's Empire*, Oxford: Hart, 2010.

EBENSTEIN, W. *El totalitarismo. Nuevas perspectivas*. Buenos Aires: Editorial Paidós, 1965.

EL PAÍS,
http://economia.elpais.com/economia/2017/01/26/actualidad/1485432831_220639.html

ENGLE, E., "The History of the General Principle of Proportionality: An Overview", *The Dartmouth Law Journal*, Vol. X., núm. 1, 2012, pp. 1-11.

- ENGLE, E., "The General Principle of Proportionality and Aristotle", in HUPPES-CLUYSENAER, L.; COELHO, N. (Eds.) *Aristotle and The Philosophy of Law: Theory, Practice and Justice* Dordrecht: Springer, 2013, pp. 265-276.

ESCOBAR ROCA, G. "el futuro de la dogmática de los derechos", *Revista catalana de dret públic*, núm. 49, 2014, pp.60-83.

ESCRIBANO ÚBEDA-PORTUGUÉS, J., "Quince años de construcción de la Unión Europea a través de sus tratados (1992-2007)". Madrid: Liber Factory, 2008.

ESSERS, P., "International Tax Justice between Machiavelli and Habermas", *Bulletin for International Taxation*, núm. 1, 2014.

EU AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS

<http://fra.europa.eu/en/charterpedia/article/42-right-access-documents>)

[Consulta: 14/04/2017].

EUROPA PRESS, <http://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-contribuyentes-denuncian-nueva-herramienta-espionaje-hacienda-deteccion-patrimonio-20170503120537.html>

EUROPEAN COMMISSION, *Código Europeo de Buena Conducta Administrativa. Relaciones con el público*, 20.10. 2000.

- *Analysis and impact study on the implementation of Directive EC 95/46 in Member States*,
http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/lawreport/consultation/technical-annex_en.pdf [Consulta: 14/04/2017]
- *La gobernanza europea. Un Libro Blanco*, COM (2001) 428 final, Diario Oficial C 287 de 12.10.2001.

- MEMO/10/542, Bruselas 4.10.2010, p.1 [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-10-542_en.htm?locale=fr](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-10-542_en.htm?locale=fr) [Consulta: 14/04/2017]
- *Expert Group on Automatic Exchange of Information*, Meeting on 15 September 2015.
- *Commission Staff Working Document, Better Regulation Guidelines*, Strasbourg, 19.5.2015 SWD(2015) 111 final, p.5 http://ec.europa.eu/smart-regulation/guidelines/docs/swd_br_guidelines_en.pdf
- *Impact Assessment, Assessing the potential for further transparency on income tax information Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches*, COM(2016) 198 final.
- “Exchanging and Protecting Personal Data in a Globalised World”, Brussels, 10.1.2017 COM(2017) 7 final.

EUROPEAN PARLIAMENT, *EPRS, Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*, Study, 2015;

- *EPRS, Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: II - Evaluation of the European Added Value of the recommendations in the ECON legislative own-initiative draft report*, Study, 2016.
- *Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU*, Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic Scientific Policy, 2015 [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA\(2015\)563446_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA(2015)563446_EN.pdf) [Consulta: 14/04/2017]
- http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuld=FTU_2.1.2.html [Consulta: 14/04/2017]

EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, 2014, p.69 http://fra.europa.eu/sites/default/files/fra-2014-handbook-data-protection-law-2nd-ed_en.pdf [Consulta: 14/04/2017]

FALCÓN Y TELLA, R., “El levantamiento del secreto bancario frente a la administración tributaria”, *Revista La Ley*, núm. 824, 1983.

- *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Madrid: Servicio de Publicaciones de la UCM, 2014.

FEDERAL DEPARTMENT OF FINANCE,

<http://www.efd.admin.ch/00468/index.html?lang=en&msg-id=25863>) [Consulta: 14/04/2017]

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “El poder tributario de los Estados frente al fenómeno del comercio electrónico” en CASANOVAS, P., (Ed.), *Internet y pluralismo jurídico: Formas emergentes de regulación*. Granada: Editorial Comares, 2003.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. *El Estatuto del contribuyente : comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Pamplona: Aranzadi, 1998.

FERNANDEZ MARÍN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*. Barcelona: Editorial Atelier, 2007.

FERRAJOLI, L., *Diritto e ragione*, Roma-Bari: Laterza, 1989.

- *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Trotta, Madrid, 2007.

FERREIRO LAPATZA, J.J., “Derecho Financiero”, *Curso de Derecho Financiero Español, Vol. I*, Madrid: Marcial Pons, 2004.

FICHTER, J.R.W., “Exchange of Tax Information: The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?”, *International Tax Journal* núm. 45, 2010, pp. 55-67

FIORAVANTI, M. *Constitución: de la antigüedad a nuestros días*. Madrid: Trotta, 2001

FISCALBLOG, <http://fiscalblog.es/?p=3554> [Consulta: 15/04/2017]

FOLLESDAL, A., SCHAFFER, J.K., ULFSTEIN, G., *The Legitimacy of International Human Rights Regimes. Legal, Political and Philosophical Perspectives*, Cambridge: Cambridge University Press, 2014.

FOOTBALL LEAKS, <https://footballleaks2015.wordpress.com/> [Consulta: 14/04/2017]

FOUCAULT, M. *Vigilar y Castigar: nacimiento de la prisión*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores Argentina, S.A., 2002.

FROSINIL, V. *Informática y Derecho*, traducción de J. GUERRERO y M. AYERRA REDIN, Bogotá: Editorial Temis, 1988.

FULLER, L.L., "Positivism and Fidelity – A Reply to Professor Hart" *Harvard Law Review*, núm. 71, 1958, pp. 630-672

G20, *Leaders Declaration*, June 19th 2012.

<http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.pdf> [Consulta 14/04/2017]

- *Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors Washington DC, Communiqué*, April 19, 2013, G20 Information Centre, <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0419-finance.html>

G20 FINANCE MINISTERS, *Communiqué Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors*, Washington, 18-19 April 2013.

GALLO, F. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Madrid: Marcial Pons, S.A., 2011.

GALLO SELLE, J.A., *El derecho al olvido en internet: Una propuesta de solución. Del caso google al big data*, Barcelona: Create Space, 2015.

GARCÍA ANTÓN, R., *The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?*, *World Tax Journal*, núm. 2, 2016.

GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARRANDE, E., *La lucha contra las inmunidades del Poder*, Madrid: Cuadernos Civitas, 1974.

- “Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”, *Revista española de derecho administrativo*, n. 89, 1996.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo, Tomo II*. Madrid: Civitas, 1993.

- *Curso de Derecho Administrativo II*, Madrid: Editorial Aranzadi, SA, 2011.

GARCÍA MAYEZ, E., “Libertad como Derecho”, *Revista de la Escuela nacional de jurisprudencia*, Tomo I, 1939.

GARCÍA MEXÍA, P., *Derechos y libertades, Internet y TICs*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.

GARCÍA PRATS, A. “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (I): La acción del tribunal de justicia de Luxemburgo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 51, núm. 259, 2001, pp.257-309.

- “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pp. 101-123.

GARCÍA SANJOSÉ, D., “Unilateralismo y multilateralismo como conceptos de geometría variable en la sociedad internacional poscontemporanea”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm.15, 2008, pp.1-36.

GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales*, Madrid: Dykinson S.L., 2004.

- “La protección de los datos personales en internet: problemas actuales.” en SÁNCHEZ BRAZO, Á. (Ed.), *Derechos humanos y protección de*

datos personales en el siglo XXI. Homenaje a Cinta Castillo Jiménez, Sevilla: Punto Rojo Libros, 2013.

- *Nuevos retos para la protección de datos personales. En la Era del Big Data y de la computación ubicua*. Madrid: Editorial Dykinson, S.L., 2015.

GARUFI, S., "Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?", *Legal Studies Research Paper Series*, n. 2355679, Università Commerciale Luigi Bocconi, 2013.

GAY FUENTES, C., *Intimidación y tratamiento de datos en las administraciones públicas*. Madrid: Editorial Complutense S.A., 1995.

GIANNINI, M.S., "Lezionidi Diritto Amministrativo", Vol. I, GIUFFRÈ, Milán

GILES, W., GRIFFITHS, D., *Swiss Banks Court New Markets, Shun Americans as Secrecy Erodes*, BLOOMBERG, Aug. 20, 2009.

GILLIS, T.H., *Going beyond the data: tax data is big data*. Bloomberg BNA, Vol. 16, num. 9, 2014, pp. 4-7

GINER ALAGRÍA, C.A., "Prueba prohibida y prueba ilícita", *Anales de Derecho*, núm 26, 2008, pp.579-590.

GIORDANO, A.D., *Performing Information Governance: A Step-by-step Guide to Making Information Governance Work*, New Jersey: IBM Press Pearson PLC, 2015.

GONZÁLEZ FUSTER, G. *The Emergence of Personal Data Protection as a Fundamental Right of the EU*, Berlin: Springer, 2014.

GONZÁLEZ GAITANO, NORBERTO, "La trascendencia jurídica de la intimidad", *Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, núm. 1, 1991.

GRAUX, H.; AUSLOOS, J.; VALCKE, P., “El derecho al olvido en la era de Internet” en PÉREZ, J.; BADÍA, E.; (coords.) *Privacidad y seguridad en la red. La regulación y los mercados*, Barcelona: Fundación Telefónica, Editorial Ariel S.A. 2012.

GREENLEAF, G., “ASEAN Data Privacy Developments 2014-15”, *Privacy Laws & Business International Report; UNSW Law Research Paper No. 2015-48*.

- Asian Data Privacy Laws: Trade and Human Rights Perspectives, Oxford: Oxford University Press, 2014.

GREENS/EFA <http://www.greens-efa.eu/whistle-blowers-directive-15498.html>

- http://www.greens-efa.eu/fileadmin/dam/Images/Transparency_campaign/Letter_to_Juncker_on_whistleblowing_directive_sent_3_May_2016.pdf [Consulta: 15/04/2017]

GRINDBERG, I., “The battle over Taxing Offshore accounts”, *UCLA Law Review* 60, 2012, pp.304-383.

GUADAMUZ, A., ‘Habeas Data vs the European Data Protection Directive’, *The Journal of Information, Law and Technology* núm. 3, 2001, http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_3/guadamuz/ [Consulta 14/04/2017]

GUERRERO PICÓ, C., *El impacto de internet en el Derecho Fundamental a la Protección de Datos de Carácter personal*, Madrid: Editorial Aranzadi S.A., Cizur menor, 2006.

GUILLEM CARRAU, J., “La buena administración en la UE tras el tratado de Lisboa: ¿más por menos?” *Corts. Anuario de derecho parlamentario*, 70 núm. 25, pp. 69-103.

GUTIÉRREZ DAVID, M.E., “Intimidad y propia imagen: los ecos del common law americano y la evolución de la jurisprudencia constitucional española”, *Nueva Época*, núm. 14, 2013, pp. 85-108.

HÄBERLE, P., *Grundrechte im Leistungsstaat. Die Dogmatik des Verwaltungsrechts vor den Gegenwartsaufgaben der Verwaltung*, De Gruyter, 1971.

- “Recientes desarrollos sobre Derechos Fundamentales en Alemania”, *Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, (traducción de Luciano Parejo Alfonso) n. 1, 1993.
- “El Estado Constitucional Europeo” en HÄBERLE, P., HABERMAS, J., FERRAJOLI, L., VITALE, E, *La Constitucionalización de Europa*, México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.
- “Palabras clave para el constitucionalismo de hoy – una perspectiva alemana”, *THĒMIS-Revista de Derecho*, núm. 67. 2015, pp.15-22.
- “Cinco crisis europeas – Posibilidades y límites de una teoría constitucional para Europa”, *REDCE*, núm. 25, 2016, http://www.ugr.es/~redce/REDCE25/articulos/04_HABERLE.htm#15 [Consulta: 14/04/2017].

HABERMAS, J., *Between Facts and Norms*, Cambridge: The MIT Press, 1996.

- *La Constitución de Europa*, Madrid: Editorial Trotta, 2012.

HAKIMI, M. “Unfriendly Unilateralism”, *Harvard International Law Journal*, Vol. 55, núm.1, 2014, pp.

HAMEED, F., “Fiscal Transparency and Economic Outcomes”. *IMF Working Paper 05/255 Fiscal Transparency and Economic Outcomes*. Washington D.C., 2005.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05225.pdf> [Consulta 09/04/2017]

HAN, B-C. *La sociedad de la transparencia*. Barcelona: Herder Editorial S.L., 2013.

- *Psicopolítica*, Barcelona: Herder Editorial S.L., 2013.
- *En el enjambre*, Barcelona: Herder Editorial S.L., 2014.

HART, H.L.A. "Positivism and the Separation of Law and Morals", *Harvard Law Review*, núm. 71, 1958, pp. 593-629.

HARVEY, J.R., "Offshore accounts: insider's summary of FATCA and its potential future", *Villanova Law Review*, núm57, 2012, pp.475-479.

HATTEN-BOYD, L., "FATCA: Will This Penal Withholding Regime Have Its Intended Effect?" *International Tax Journal*, Vol. 36, 2010.

HERNÁNDEZ RAMOS, M., "El derecho al olvido digital en la web 2.0", Salamanca: *Cuaderno Red de Cátedras Telefónica n.11*, 2013.
<http://hdl.handle.net/10366/122443> [Consulta: 14/04/2017]

HERRERA MOLINA, P. M., HERRERA MOLINA, P.M., Potestades de información tributaria sobre terceros. Madrid, Las Rozas: *Revista La Ley*, 1993.

- "STJCE 12.9.2006 (Gran Sala), Cadbury-Schweppes, As. C-196/04: Las cláusulas antiabuso de ámbito exclusivamente internacional pueden basarse en presunciones iuris tantum (a propósito de la subcapitalización)" *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*, IEF, 2006.

HERRERA MOLINA, P. M. y ROZAS VALDÉS, J.A., "La justicia en la obra de Saínz de Bujanda", *Fernando Saínz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Maestros Complutenses del Derecho, Madrid: *Facultad de Derecho y Fundación Santander Central Hispano*, 2003.

HERRÁN ORTIZ, A. I., "Los derechos de las personas en la Ley Orgánica 15/99, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal", en DAVARRA RODRÍGUEZ, M. A. (coord.) *XVII Encuentros sobre Informática y Derecho* (2002-2003), Madrid: Universidad de Comillas, 2003.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "Intimidad, tributos y protección de datos personales", *Indret*, 2/2007.

HESSE, K., *Escritos de Derecho Constitucional*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1982.

HITTERS, J.C., “¿Son vinculantes los pronunciamientos de la Comisión y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos? (control de constitucionalidad y convencionalidad)” *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, núm. 10, 2008, pp. 131-155.

HOBBS, T., *Elementos de Derecho natural y político*. Madrid: Centro de estudios Constitucionales, 1979.

- *Leviathan*. Buenos Aires: Losada, 2003.

HOFMAN, H.C.H., ROWE, G.C., TÜRK, A. *Administrative Law and Provisions of the European Union*, Oxford: *Oxford University Press*, 2011.

HSBC, FATCA Frequently Asked Questions, <http://fatca.hsbc.com/en/frequently-asked-questions1> [Consulta 09/04/2017]

HUBMANN, *Das Persönlichkeitsrecht*, Colonia, 1967.

HUMAN RIGHTS WATCH <https://www.hrw.org/news/2012/11/19/civil-society-denounces-adoption-flawed-asean-human-rights-declaration> [Consulta 09/04/2017]

- <https://www.hrw.org/news/2012/11/19/civil-society-denounces-adoption-flawed-asean-human-rights-declaration> [Consulta 09/04/2017]

IGLESIAS BÁEZ, M., *Estructura orgánica y derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*, Ediciones Salamanca: Universidad de Salamanca, 2011.

IMF, *Manual on Fiscal Transparency*, 2007. <https://www.imf.org/external/npp/pp/2007/eng/051507m.pdf> [Consulta 09/04/2017]

INTERNATIONAL COMMISSION OF JURISTS <http://www.icj.org/icj-condemns-fatally-flawed-asean-human-rights-declaration/>

INTERNATIONAL CONSORTIUM OF INVESTIGATIVE JOURNALISTS, <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/lux-leaks-revelations-bring-swift-response-around-world> [Consulta: 15/04/2017]

IRS <http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/Withholding-Agent>
[Consulta 14/04/2017]

- <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Information-for-Foreign-Financial-Institutions> [Consulta 14/04/2017].
- <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Summary-of-Key-FATCA-Provisions> [Consulta 14/04/2017]
- FFI agreement for Participating FFI and Reporting Model 2 FFI, Notice 2013-69.
- “Summary of FACTA Timelines” en <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Summary-of-FATCA-Timelines> [Consulta 14/04/2017]
- Revised Timeline and Other Guidance Regarding the Implementation of FATCA Notice 2013-43, pp. 9 -11 (<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-43.pdf>). [Consulta 14/04/2017]

ISKANDAR, P., “Non-citizen rights in ASEAN: The need to chart a new course”, *Institute for Migrant Rights*, 2016, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2829254 [Consulta 14/04/2017]

ISENSEE, J., “El dilema de la libertad en el Estado de Derecho”, *Anuario de Derechos Humanos (nueva época) vol 2.*, 2001, pp.483-489

ISSENBERG, S. “How President Obama’s campaign used big data to rally individual voters, Part 1.” *MIT Technology Review*, 16.12.2012. <http://www.technologyreview.com/featuredstory/508836/how-obama-used-big-data-to-rally-voters-part-1/> [Consulta: 02/04/2017]

IVARS, J.J., *Propuesta reglamento europeo de protección de datos, especial atención al derecho al olvido*, El Derecho.com, http://www.elderecho.com/www-elderecho-com/Propuesta-reglamento-proteccion-datos-especial-atencion-olvido_11_574930001.html [Consulta: 14/04/2017]

JELLINEK, G., *L'État modern et son Droit, L'Etat moderne et son droit : Tome 1, Théorie générale de l'Etat*, Paris: Edition Pantheon Assas, 2005.

JIMÉNEZ QUESADA, L., “La consagración de los derechos fundamentales: de principios generales a texto fundacional de la Unión Europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, núm. 50, 2014, pp.173-200

JOOSEN, M., “Rubik Agreements”, en GÜNTHER, O-C., TÜCHLER, N., (eds.) *International Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

JORDÀ CAPITÁN, E.R.; de PRIEGO FRENÁNDEZ, V.,(dirs.), *La protección y seguridad de la persona en internet: Aspectos sociales y jurídicos*, Madrid: Editorial Reus S.A., 2014.

JOVÉ I VILALTA, J. *Comunicación Tributaria (conceptos, naturaleza jurídica y efectos)*. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2014.

KANT, I., *Teoría y Praxis*, Valencia: Editorial NoBooks, 2011.

KELSEN, H., *¿Qué es la Justicia?*, Barcelona: Editorial Ariel S.A, 1982.

- *Teoría pura del Derecho*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1982.
- *¿Qué es la Justicia?*, Barcelona: Editorial Ariel S.A, 2008.

KNOBEL, A., MEINZER, M., “Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption” Tax Justice Network, June 2014 (<http://www.taxjustice.net/wp->

<content/uploads/2013/04/AIE-An-opportunity-for-developing-countries.pdf>)

[Consulta: 14/04/2017]

KRISTJÁNSDÓTTIR, M.V., “Good Administration as a Fundamental Right”, *Icelandic Review of Politics and Administration* Vol. 9, Issue 1, pp.237-255

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, *Quincena Fiscal*, núm.16, 2013, 21-54.

LANDA, C., “Teorías de los Derechos Fundamentales”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 6

<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5638/7359#P31> [Consulta: 14/04/2017]

LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

LEAGUE OF NATIONS, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Publications of the League of Nations II, 1928. II. 49.

<http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf>

- *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*, Report of the Second Regional Tax Conference, League of Nations Doc. C.2.M.2. 1945 II A.
- *Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*, League of Nations Doc. C.88.M.88. 1946 II A.

LEBLANC, L. J., *The OAS and the Promotion and Protection of Human Rights*, The Hague: Martinus Nijhoff, 1977.

LIMBERGER, T., “Cibertransparencia: información pública en red y el límite constitucional de la intimidad”, *Revista General de Derecho Constitucional* núm. 19, 2014.

LINDEFALK, U.; HILLING, M., “The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law”, November 19, 2014, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526664 [Consulta: 14/04/2017]

LUCAS DURÁN, M., “Datos tributarios: Acceso y confidencialidad” en CALVO ORTEGA, R., CHECA GONZÁLEZ, C., (Coords.), *Derechos y garantías del contribuyente*, Valladolid: Editorial Lex Nova, 1998.

LUHMANN, N., *La légitimation par la procédure*, Saint-Nicolas: Les Presses de l'Université Laval, 2001.

- *El derecho de la Sociedad*, Barcelona: Editorial Herder, 2005

KANT, I., “¿Respuesta a la pregunta: Qué es la Ilustración? traducción de Rubén Jaramillo Vélez”. *Revista Colombiana de Psicología*. núm. 3, 1994, pp.7-10.

KASYMOVA, J., MARQUES FERREIRA, M.A., and PIOTROWSKI, S.J., “Do Open Data Initiatives Promote and Sustain Transparency? A Comparative Analysis of Open Budget Portals in Developing Countries en ZHANG, J., LUNA-REYES, L.F., PARDO, T.A., SAYOGO, D.S. (Eds.), *Public Administration and Information Technology, Information, Models, and Sustainability, Policy Informatics in the Age of Big Data and Open Government*, Springer, 2016.

KATHRYN SIKKINK, K., “Latin America’s Protagonist Role in Human Rights”, *SUR*, vol.12 núm.22, 2015, pp.389-404.

KELECHAVA, E. “FATCA’s New Look”, *International Tax Review*, núm. 21, 2010.

KLATT, M. *Institutionalized Reason: The Jurisprudence of Robert Alexy*, Oxford: Oxford University Press Inc., 2012.

KOPITS, G.; CRAIG, J., *Transparency in Government Operation*, Occasional Paper 158, International Monetary Fund, Washington DC, February 1998.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf> [Consulta: 15/04/2017]

LÓPEZ CALERA, N. “El interés público: Entre la ideología y el derecho”, *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, núm. 44, 2010, pp. 123-148.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1992.

- “La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control”, *Cuadernos Fiscales nº 2*. Madrid: Editorial Edersa, 2000.

LÓPEZ LÓPEZ, J.C., “La moda del Big Data: ¿En qué consiste en realidad?” *El Economista*,
27.02.2014 <http://www.eleconomista.es/tecnologia/noticias/5578707/02/14/La-moda-del-Big-Data-En-que-consiste-en-realidad.html#Kku8LWiUHUAGrs0M>
[Consulta: 02/04/2017]

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/02, 2002

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A., “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho”, en GARCÍA A ÑOVEROS, J., *Derecho Financiero Constitucional*, Madrid: Civitas Ediciones S.L., 2001.

MacCORMIC, N. “Beyond the Sovereign State”, en *The Modern Law Review*, núm. 56, 1993

- “Retórica y Estado de Derecho”, *Isegoría. Revista de filosofía moral y política*, núm. 21, 1999, pp.5-21.

MACHANCOSES GARCÍA, E., “Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la propuesta de modificación de la misma en 2013” en MARTÍN DÉGANO, I.; HERRERA MOLINA, P.M., Intercambio de información y

medidas de efecto equivalente. Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP, Documento de Trabajo 08/2014, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 79-85.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_08.pdf [Consulta: 15/04/2016]

MADISON, J., "To W.T. BARRY", *Letters and Other Writings of James Madison*, Vol. III, Philadelphia: J.B. Lippincott & Co. 1865.

MANDLE, J., *Rawls's A Theory of Justice. An introduction*, Cambridge: Cambridge University Press, 2009

MARCOVICI, P. *The Destructive Power of Family Wealth: A Guide to Succession Planning, Asset Protection, Taxation and Wealth Management*, Hoboken: Wiley, 2016.

MARÍN CASTÁN, M.L., "La dignidad humana, los Derechos Humanos y los Derechos Constitucionales", *Revista de Bioética y Derecho*, núm. 9, 2007, http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/11412/2/Marin_Dignidad_Humana_DDHH_DDConstitucionales.pdf [Consulta: 14/04/2017]

MARÍN AÍS, J.R., "La carta de derechos fundamentales de la Unión Europea en España con el Tratado de Lisboa", *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 2, 2010, pp.159-192.

MARINO, G., "General Report", *New Exchange of Information versus tax solutions of equivalent effect*, EATLP Congress, Istanbul, 2014.

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, pp. 41-73.

- "El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK", *Quincena Fiscal* 19/2012, pp. 37-79.

- “La "multilateralización" de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia administrativa” *Crónica tributaria*, núm. Extra 2, 2012, pp. 33-41.
- “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: Aspectos novedosos” en COLLADO YURRITA, M.A.; MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona: Atelier, 2012.
- “El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria”, *Crónica tributaria*, núm. 159, 2016, pp. 77-101.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial Tecnos, 2014.

MARTÍNEZ GIRNER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S., LAMPREAVE MARTÍNEZ, P., “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”, en MARTÍN DÉGANO, I., HERRERA MOLINA, P.M., (Coords.), *Intercambio de Información y medidas de Efecto Equivalente (Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP)* Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), DOC. núm. 8/2014, pp. 7-31. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_08.pdf [Consulta: 15/04/2016]

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, F., “Teorías de la argumentación jurídica: una visión retrospectiva de tres autores”, *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, núm. 8, 2004/2005, pp. 273-296.

MARTÍNEZ ZORRILLA, D., “Alternativas a la ponderación. El modelo de Susan L. Hurley”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 86, 2009, pp. 119-144.

MARTOS BELMONTE, P., “FATCA, un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal”, *Crónica Tributaria* núm 155, 2015, pp.133-155.

MASBERNAT, P., “Reglas y principios de Justicia tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado”, *RDUCN*, vol.20 núm.1, 2013.
http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007#n11 [Consulta: 15/04/2017]

McCRUDDEN, C. “Human dignity and judicial interpretation of human rights”, *European Journal of International Law*, núm. 19, 2008, pp. 655-724.

McLUHAN, M., *The Gutenberg Galaxy: The Making of Typographic Man*, Toronto: University of Toronto Press, 1962.

MENÉNDEZ MORENO, A., “El carácter «no» reservado de los datos con transcendencia tributaria” *Revista Quincena Fiscal* 8/2016.

MERINO ESPINOSA, M.P.; NOCETE CORREA, F.J., “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses” *Crónica Tributaria* núm. 139, 2011, pp. 139-163.

MEIJER, A., *Understanding the complex dynamics of transparency. Public Administration Review*, Vol. 73, núm. 3, 2013, pp. 429-439

MONCADA GIL, L.H., *Los deberes de información tributaria sobre terceros*, Tesis de la Universitat de Barcelona, 2002.
<http://www.tdx.cat/handle/10803/1496> [Consulta: 15/04/2017]

MONCHO I PASQUAL, J.R., “Sobre la dignidad humana”, *AGORA- Papeles de filosofía*, 22/1, 2003, pp. 189-202.

MORENO GONZÁLEZ, S., “Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria” en COLLADO YURRITA, M.A.; MORENO GONZÁLEZ,

S., (coords.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona: Atelier, 2012.

- “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, *Quincena fiscal*, núm. 12, 2016, pp. 39-70

MONTALVO ALBIOL, J.C., “Interés general y administración contemporánea”, *Universitas. Revista de Filosofía, Derecho y Política*, núm. 14, julio 2011, pp. 129-149

MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “El carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria y publicación del listado de deudores” en AA.VV., BOSCH CHOLBI, J.L., (coord.) “*Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*”. Madrid: Wolter Kluwer España, S.A., AEDAF, 2016.

MORSE, S.C., “Ask for Help, Uncle Sam: The future of Global Tax Reporting”, *Villanova Law Review*, núm. 57, 2012, pp. 529- 550.

- “Qualified Intermediary or Bust?”, *Tax Notes*, Vol. 124, núm.5, 2009, pp. 471-474.
- “Tax Compliance and Norm Formation Under high-Penalty Regimes”, *Connecticut La Review*, núm. 44, 2012,

MOSCHETTI, F. *El principio de capacidad contributiva*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

- “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, 2008, pp.727-299.

MOSQUERA VALDERRAMA, I.J., “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism”, *World Tax Journal*, núm. 3, 2015.

MOYNIHAN, D.P., COMBEST, L., *Secrecy: Report of the Commission on Protecting and Reducing Government Secrecy*, 1997.
<https://fas.org/sqp/library/moynihan/> [Consulta: 15/04/2017]

MÜLLER-DRAGOVITZ, M., SOMARE, M., “Interplay between automatic exchange of information and AML requirements” en LANG, M., (Hrsg.), *Transparenz eine neue Ära im Internationalen Steuerrecht*, Wien: Linde Verlag, 2016, pp.95-125.

MUÑOZ FORNER, A., “The Council Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, *Exchange of Information for Tax Purposes*, Viena: Linde Verlag, 2013.

NACIONES UNIDAS, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, NY: Naciones Unidas, 2013.

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
[Consulta: 15/04/2017]

NAVAS NAVARRO, S. “Computación en la nube: Big Data y protección de datos personales” *InDret Revista para el análisis del Derecho*, Octubre 2015.

NEW YORK TIMES,
http://www.nytimes.com/2008/02/18/business/worldbusiness/18tax.html?_r=0
[Consulta: 15/04/2017]

NIKKEN P., “La Declaración Universal y la Declaración Americana. La Formación del Moderno Derecho Internacional de los Derechos”, *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, Número especial, Mayo de 1989, pp.

NUEVO LÓPEZ, P., “Pluralismo y bien común en el derecho constitucional”, *Díkaion*, vol. 18, núm. 13, 2004, pp. 44-81.

NOGUEIRA ALCALÁ, H. “Dignidad de la persona, derechos fundamentales y bloque constitucional de derechos: una aproximación desde Chile y América latina”, *Revista de Derecho*, núm. 5, 2010, pp.79-142.

OBERSON, X. “General Report,”. *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 98b. Rotterdam: IFA, 2013.

- “New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect EATLP”, *Congress 2014 Swiss Report* <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Switzerland.pdf> [Consulta: 15/04/2017]
- *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015.
- “Chapter 25. Switzerland”, en MARINO, G. (Ed.) *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, EATLP *International Series Volume 13*, Amsterdam: IBFD, 2015.

OBERSON, X., HULL, H.R., *Switzerland in International Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2011.

O’CALLAHAN MUÑOZ, X., *Libertad de expresión y sus límites: honor, intimidad e imagen*. Madrid: EDERSA, 1991.

ONLINE ETYMOLOGY DICTIONARY

http://www.etymonline.com/index.php?allowed_in_frame=0&search=com&searchmode=none; [Consulta: 14/04/2017]

http://www.etymonline.com/index.php?term=contribution&allowed_in_frame=0) [Consulta: 14/04/2017]

OECD, *Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion*, 21 September 1977 C(77)149/FINAL,

<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=79&InstrumentPID=76&Lang=en&Book=> [Consulta: 14/04/2014]

- *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, Paris: OECD, 1977.
- *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Paris: OECD, 1988,
[http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention On Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Report and Explanation.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention%20On%20Mutual%20Administrative%20Assistance%20in%20Tax%20Matters%20Report%20and%20Explanation.pdf) [Consulta: 15/04/2017]
- *Practice Note General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations*, 1990,
[https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%20Rights%20and%20Obligations-Practice%20Note.pdf) [Consulta: 15/04/2017]
- *Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 8, Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris: OECD, 1990.
- *Communiqué, Meeting of the Council at Ministerial Level*, Paris, 21-22 May 1996 en <http://www.g8.utoronto.ca/oecd/oecd96.htm>) [Consulta: 15/04/2017]
- *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue* , OECD, 1998, p.27
<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> [Consulta: 15/04/2017]
- *Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD, 2000.
<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf> [Consulta: 15/04/2017]
- *Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD, 2000.
<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf> [Consulta: 15/04/2017]
- *Improving Access to Bank Information for Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD, 2000.
- *Best Practices for Budget Transparency*, OECD, 2002.
<https://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>
[Consulta: 09/04/2017].

- Centre for Tax Policy and Administration, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, Paris: OECD, 2003. <http://oecdprivacy.org/> [Consulta: 15/04/2017]
- *Agreement on Exchange of Information on Tax matters*, Paris: OECD, 2004.
- *Committee on Fiscal Affairs, Changes to the Model Tax Convention*, OECD, 2004, <http://www.oecd.org/tax/treaties/33614065.pdf> [Consulta: 15/04/2017]
- *The 2005 Update to the Model Tax Convention*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/34576874.pdf> [Consulta: 15/04/2017]
- *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes-Module on General and legal Aspects of Exchange of Information*, Paris: OECD, 2006.
<https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf>
- *Model Tax Convention*, Paris: OECD, 2008.
- *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*, p. 3 <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/43610626.pdf>. [Consulta: 15/04/2017]
- *Global Forum, Progress Report*, 2 April 2009, Paris: OECD 2009.
- *Global Forum, Progress Report*, 28 September 2009, Paris: OECD, 2009.
- *A progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*, 2009, <http://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf> [Consulta: 14/04/2017]
- *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el patrimonio. Versión Abreviada*, Madrid: OCDE-Instituto de Estudios Fiscales, 22 de julio de 2010.
- *Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Paris: OECD, 27.V.2010.
- *Implementing the Tax Transparency Standards*. Paris: OECD, 2011
- *Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris: OECD, 2012.

- *Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version, Paris: OECD, 2012.*
- *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, Paris: OECD, 2012.*
- *Keeping it Safe, 2012, p.13*
<http://www.oecd.org/tax/transparency/final%20Keeping%20it%20Safe%20with%20cover.pdf> [15/04/2017]
- *A Step Change in Tax Transparency. OECD Report for the G8 Summit, OECD, 2013, p.6* http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf [Consulta: 14/04/2017]
- *Automatic Exchange of Information: The Next Step, Information brief, 18 June 2013.*
- *BEPS Action Plan, 2013, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> , [Consulta 14/07/2017].*
- *A Step Change in Tax Transparency. Delivering a standardized, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context, OECD Report for the G8 Summit, June 2013.*
- *Progress Report to the G20 Leaders: Global Forum Update on Effectiveness and On-going Monitoring. September 2013, Paris: OECD, 2013.*
- *Tax Transparency 2014. Progress Report, <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf> [Consulta: 15/04/2017]*
- *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD, 2014.*
- *Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation Final Report To the G20 Development Working Group, 5 August 2014, (<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>). [Consulta: 15/04/2017]*
- *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information. Common Reporting Standard, Paris: OECD, 2014.*
- *Global Forum. Automatic Exchange of Information: A roadmap for Developing Country Participation, 5 August 2014,*
- *Global Forum, Statement of Outcomes, Berlin, 28-29 October 2014.*

- 2014 Update to the OECD Model Tax Convention, 15 July 2014
<http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>
[Consulta: 15/04/2017]
- *Common Reporting Standard*, OECD, Paris, 2015.
- Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, Paris: OECD, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>
[Consulta: 14/04/2017]
- *2016 Terms of reference to monitor and review progress towards transparency and exchange of information on request for tax purposes*, <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf> [Consulta: 14/04/2017]
- *Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016-2020*, p.10 <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>. [Consulta: 14/04/2017].
- *Members of the Global Forum*, <http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm>
- *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>). [Consulta: 14/04/2017]
- *About the Global Forum*, <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm>
[Consulta: 14/04/2017]
- *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>
- *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> [Consulta: 15/04/2017]
- *Automatic Exchange of Information: What it is, how it works, benefits, what remains to be done*, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-information-report.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

- http://www.oecd.org/tax/over-1300-relationships-now-in-place-to-automatically-exchange-information-between-tax-authorities.htm?utm_content=buffer62042&utm_medium=social&utm_source=twitter.com&utm_campaign=buffer [Consulta: 14/04/2017]
- <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>) [Consulta: 14/04/2017]
- *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement and Intended First Information Exchange Date.*
<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf> [Consulta 14/07/2017]

OLIVARES OLIVARES, B.D., “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 11, 2015, pp. 17-43.

OWENS, J., P., “The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance” *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, núm. 8, 2013.

- “The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 3, 2013.
- Tax Transparency: The “Full Monty”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, Núm. 9, 2014.

PALAO TABOADA, C., “la potestad de obtención de información de la administración tributaria y sus límites” en. MARTÍNEZ LAFUENTE, A, (Coord.) MARTÍN-RETORTILLO BEQUER, S., (dir.); [Estudios de derecho y hacienda : homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA](#) , Vol. 2, 1987, Ministerio de Economía y Hacienda.

PANKIV, M., “Tax Information Exchange Agreements”, en GÜNTHER, O-C., TÜCHLER, N., (eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

PARADA, L., “Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe”, *World Tax Journal*, núm. 2, 2015.

PARLAMENTO EUROPEO, *El Respeto a los Derechos Fundamentales en la Unión Europea, Fichas Técnicas sobre la Unión Europea*, 10/2016, p. 3. (http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_2.1.2.pdf)

[Consulta: 15/04/2017]

PAUNER CHULVI, C., “La configuración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, *Revista Vasca de Administración Pública*, n. 59, 2001.

PAYTON, M.T., CLAYPOOLE, T. *Privacy in the age of Big Data Recognizing Threats, Defending Your Rights and protecting your family*. Lanham: Rowman & Littlefield, 2014

PECHO TRIGUEROS, M.E., “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”, *Derecho PUCP*, núm. 72, 2014, pp. 31-44.

PEDIADITAKI, T., “FATCA and Tax Treaties: Does It Really Take Two to Tango?” *European Taxation*, 2013, Vol. 53, Núm.9.

PEGORARO, L. “¿Existe un derecho a una buena administración?” en ÁVILA RORÍGUEZ, C.M., y GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, F., (coords.), *El derecho a una buena Administración y ética pública*. Valencia: Editorial Tiran lo Blanch, 2011.

PERDELWITZ, A., “Rubik [Agreement between Switzerland and Germany – Milestone or Selling of Indulgences?](#)”, *European Taxation*, núm. 12, 2011, pp. 496-503.

PÉREZ BERMEJO, J.M. “Los problemas de las teorías holísticas del Derecho” *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 30, 2007, pp. 355-382.

PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.L., *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*, Cizur Menor: Editorial Aranzadi, S.A, 2008.

PÉREZ LUÑO A. E., *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 1995.

- “Sobre el arte legislativo del birlibirloque, La LOPRODA y la tutela de la libertad informática en España”, *Anuario de Filosofía del Derecho*, Tomo XVIII, 2001, pp. 321-362.

PÉREZ NIETO, R., “El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria. Régimen vigente tras la Ley 3472015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir versus recaudación y represión”, en VV.AA. BOSCH CHOLBI, J.L., (Coord.) *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, Madrid: AEDAF CISS Wolters Kluwer España S.A., 2016, pp. 47-56.

PÉREZ ROYO, F. “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, pp.41-70

- *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2008.

PETERS, A., “Transparency of Global Governance” (April 1, 2014). To be published in: F. PAZARZIS, M., GAVOUNELI, A. GOURGOURINIS, M. PAPADAKI (eds.), *Reconceptualising the Rule of Law in Global Governance, Resources, Investment & Trade* (Oxford: Hart Publishing 2015 Forthcoming).

PETRIE, M., *The IMF Fiscal Transparency Code: A Potentially Powerful New Anti-Corruption Tool* 4, Paper presented at the 9th International Anti-Corruption Conference, Durban, October 10-15, 1999.

PIJL, H., "The Theory of the Interpretation of Tax Treaties, with Reference to Dutch Practice", *Bulletin for International Taxation*, núm. 12, 1997.

PIRKER, B., *Proportionality Analysis and Models of Judicial Review*, Amsterdam: Europa Law Publishing, 2013.

PISTONE, P., PISTONE, P., “The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation”, *Intertax*, Vol. 34 Issue 5, 2006.

- “Exchange of Information and Rubik Agreements: the Perspective of an EU Academic”, *Bulletin for International Taxation 4-5/2013*, IBFD, Amsterdam, pp. 216-225.
- “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, *World Tax Journal*, núm.1, 2014, pp.1-5.
- PISTONE, P. “Chapter 5: The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters” in Brokelin, C. (Ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2014.

PONCE MARTÍNEZ, C.F., “La declaración Universal de Derechos Humanos. Naturaleza jurídica y aplicación por los órganos jurisdiccionales internos”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº 19-20, 2001-2002, pp. 253-279.

PONCE SOLÉ, J., “En recuerdo a Joan Prats: Gestión Pública, derecho a una buena administración y gobernanza”, en BARREDA, M., y CERRILLO i MARTÍNEZ, A., (coords.), *Gobernanza, Instituciones y desarrollo. Homenaje a Joan Prats*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.

- “El derecho a una buena administración: Derecho administrativo y lucha en pos de una buena gestión pública” en TORMOS MAS, J. (coord.), *Comentarios a la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimientos de las administraciones públicas de Cataluña*, Madrid: Iustel, 2012.
- “Ciencias sociales, Derecho Administrativo y buena gestión pública. De la lucha contra las inmunidades del poder a la batalla por un buen gobierno y una buena administración mediante un diálogo fructífero”, *Revista Nueva Época*, núm. 11, 2014.

PROSS, A.; RUSSO, R., “The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, núm 7, 2012.

PSCHERA, A. *Dataismo: Verso I Big Data. Critica della morale anónima*, goWare, 2014

RADBRUCH, “Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law”, *The Oxford Journal of Legal Studies* 2006, pp.1-11.

RAWLS, J., “Outline of a decision procedure for ethics”, *The Philosophical Review*, núm. 60-2, 1951, pp. 177-197.

RAZ, J., “The Argument from Justice, or How Not to Reply to Legal Positivism”, *University of Oxford Faculty of Law Legal Studies Research Paper Series Working Paper No 15/2007* September 2007.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, <http://dle.rae.es/?id=IsE8t8h> [consulta: 14/04/2017]

- <http://dle.rae.es/?id=aMQJNiA> [consulta: 14/04/2017]
- <http://dle.rae.es/?id=2HuDEKd> [consulta: 14/04/2017]

REBOLLO DELGADO, L.; SERRANO PÉREZ, M^a M., *Introducción a la protección de datos*. Madrid: Editorial Dykinson S.L.

REUTERS <http://uk.reuters.com/article/2013/01/30/uk-britain-swiss-tax-idUKBRE90S0LA20130130>

RIEGEN, F. “Das Zeitalter der Geheimnisse ist vorbei”, *Frankfurter Allgemeine*, 15.12.2012, <http://www.faz.net/aktuell/politik/wikileaks/wikileaks-und-die-folgen-das-zeitalter-der-geheimnisse-ist-vorbei-1576286.html>

RIXEN, T., “International taxation and multi-level governance” in ENDERLEIN, H., WÄLTI, S., ZÜLRN, M., *Handbook on multi-level governance*, Cheltenham: Edward Elgar, 2010, pp. 441-454.

RODIN, S., “Constitutional Pluralism and the Original idea”, *Revista General de Derecho Público Comparado*, núm 7, 2010.

RODOTÁ, S., “Las lecciones de wikileaks: nueva transparencia y nueva distribución del poder”, en PIÑAR MAÑAS, J.L., (Dir.), *Transparencia, acceso a la información y protección de datos*, Madrid: REUS S.A., 2014.

RODRÍGUEZ ARANA, J., La transparencia en la Administración Pública”, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 42, 1995

- “El Derecho Fundamental al buen gobierno y a la buena Administración de instituciones públicas”, en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. (dir.), GARCÍA MEXÍA, P.L. (dir.), MALLAINA GARCÍA, C. (coord.), *El Derecho a una buena Administración Pública*, Escuela de Administración Pública de Castilla y León, 2008,
- “El ciudadano y el poder público: El principio y el derecho al buen gobierno y a la buena administración. Madrid: Editorial REUS, S.A., 2012.
- *Derecho Administrativo y Derechos sociales fundamentales*, Sevilla: Global Law Press-Editorial Derecho, 2015.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

- “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de Justicia tributaria”, *Revista jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 13, 2005, pp. 235-251.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret* 3/2012, 2012, <http://www.indret.com/pdf/918.es.pdf> [Consulta: 15/04/2017]

RODRÍGUEZ MARQUEZ, J.S., “El sustituto en los tributos locales”, en ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ÁLBAREZ BARBEITO, P. *Sujetos pasivos y responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, pp. 493-512.

ROJAS AMANDI, V. M., “El concepto de Derecho de Ronald Dworkin”, *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 11, núm. 2, 2002, pp. 137-183.

ROJAS, M., “Marx, Lenin y el totalitarismo”, *La ilustración liberal. Revista española y americana*, núm. 51, <http://www.ilustracionliberal.com/51/marx-lenin-y-el-totalitarismo-mauricio-rojas.html> [Consulta: 02/04/2017]

ROMANO, S., *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Granada: Comares, 2002.

RORDORF, H., NADELHOFER, S., “Exchange of information for tax purposes: Switzerland wants to be an obedient pupil”, *The Journal of International Tax, Trust and Corporate Planning*, Vol. 21, núm. 4, 2014, pp. 319-336.

ROSADO IGLESIAS, G., *La titularidad de los derechos fundamentales por la persona jurídica*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

ROTONDO, F., “Derechos ARCO-Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición- y sus garantías (con especial referencia al Uruguay)” en SÁNCHEZ BRAVO, Á., *Derechos humanos y protección de datos personales en el siglo XXI. Homenaje a Cinta Castillo Jiménez*, Madrid: Editorial Punto Rojo libros, 2013.

ROZAS VALDÉS, J.A. “Ficción de retenciones y elevación al íntegro”, en ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y ÁLBAREZ BARBEITO, P. *Sujetos pasivos y responsables tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, pp.565-583.

- “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero” *Revista Técnica Tributaria*, núm. 109, 2015, pp. 65-96.

ROSEMBUJ, T., *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, Barcelona: Edicions de la Universitat de Barcelona – Col·leccions UB, núm. 66, 2003.

ROVIRA FERRER, I, *Los deberes de información y asistencia a los obligados tributarios: Análisis jurídico y estudio del impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación*, Tesis de la Universitat Oberta de Catalunya. http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/9129/tesi_irene_rovira_diposit_tdx.pdf?sequence=1 [Consulta 14/04/2017]

ROZAS VALDÉS, J.A.; VILLAR EZCURRA, M. “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, pp. 73-92.

RUBENFELD, J., “Unilateralism and Constitutionalism”. *Faculty Scholarship Series. Paper 1553*, 2004.

RUBINSTEIN, I.. “Big data: The End Of Privacy Or A New Beginning?” *International Privacy Law*, Vol. 3, núm.2, 2013, pp.74-87.

SAAVEDRA ÁLVAREZ, Y., “El sistema africano de Derechos Humanos y de los Pueblos. Prolegómenos”. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VIII, 2008, pp.671-712.

SAINZ DE BUJANDA, F., “Estructura jurídica del sistema tributario”, *Revista de Derecho financiero y de hacienda pública*, V. XI, n.41, 1961, en *Anales de la Universidad de Murcia: Derecho*, v. XX, n. 1, 1962. .

- *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 61, 1965.

- *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Introducción y parte general, Madrid, 1976.
- *Sistema de Derecho Financiero I*, Introducción. Volumen segundo, Madrid, 1985.
- *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense, Facultad de derecho, Sección de Publicaciones, 1990.

SÁNCHEZ BARRILAO, J.F., “Derecho Europeo y Globalización: Mitos y retos en la construcción del Derecho Constitucional Europeo”, *Revista Española de Derecho Constitucional Europeo* núm. 12, 2009.

SÁNCHEZ BRAVO, A.A. *La protección del derecho a la libertad informática en la Unión Europea*, Sevilla: Universidad de Sevilla-Secretariado de Publicaciones, 1998.

- “La Ley Orgánica 15/1999 de protección de datos de carácter personal: Diez consideraciones en torno a su contenido”, *Revista de Estudios Políticos (Nueva Época)* Núm. 111, 2001, pp. 201-214.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Fundamentos de derechos administrativo I*, Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 1988.

SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Suma teológica*, 1^a – 2^{ae}, 90, y 2^a – 2^{ae}, 58.en <http://hjq.com.ar/sumat/> [consulta 14/04/2017]

SANZ LARRUGA, F.J., “El ordenamiento europeo, el derecho administrativo español y el derecho a una buena administración”, *AFDUDC*, núm. 13, 2009, pp.729-751.

SAWYER, A.J., Tax Havens “coming in from the cold”: A sign of changing times?, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, 11, 2010.

SCHAFFNER, J.; BALLIET, S., “BEPS, EU State Aid Investigations and LuxLeaks: And What about Luxembourg?” *International Transfer Pricing Journal*, vol. 26, núm. 4, 2016.

SCHILLACHI, A., "Derechos Fundamentales y Procedimiento entre libertad y seguridad"

<http://www.ugr.es/~redce/REDCE13/articulos/08Schillaci.htm#notabis>

[Consulta: 14/04/2017]

SCHMITT, C., *Verfassungslehre*, München: Duncker & Humblot, 1928.

SCHNEIER B. *Data and Goliath. The hidden battle to collect your data and control your world*. New York-London: W.W. Northon Company, 2015.

SEER, R. "Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters" *EC Tax Review*, núm. 2, 2013 pp. 66-77

- "The European AEOI: Risks and Opportunities of Anti-Money Laundering Acts", New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, *EATLP International Tax Series*, Vol. 13, Amsterdam: IBFD, 2015.

ŠEMENTA, A., *Reaching a level playing field for taxation across Europe*, SPEECH/11/709, Strasbourg, 25 October 2011.

SERRAT ROMANÍ, M., "La posición del "agente retenedor" en los modelos de intercambio de información: ¿sustituto o colaborador?". *Revista Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pp. 179-201.

SIRY, L., SCHMITZ, S., "A Right to Be Forgotten? - How Recent Developments in Germany May Affect the Internet Publishers in the US", *European Journal for Law and Technology*, Vol. 3, Núm. 1, 2012, pp. 1-12.

STEWART, M., PHILIPPS, L., "Fiscal Transparency: Global Norms, Domestic Laws and the Politics of Budgets", *Brooklyn Journal of International Law*, núm. 34, 2009, pp. 798-859

- STEWART, M., "Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration", *World Tax Journal*, 2012, pp. 151-179.

- “Global tax information networks: legitimacy in a global administrative state” en BRAUNER, Y., STEWART, M., (Eds.) *Tax, Law and Development*, Northampton: Edward Elgar Publishing Inc., 2013.

SERRANO ANTÓN, F., “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española”, *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, 2015, pp. 77-110.

- “La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: Eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships” *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. 5/02, 2002.

SIF <http://www.sif.admin.ch/themen/00502/00740/?lang=en>

[Consulta : 14/04/2017]

SOLER ROCH, M.T. “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Civitas, *Revista española de derecho financiero*, núm.25, 1980, pp. 5-50.

- Forum: Tax Administration versus Taxpayer: A New Deal? *World Tax Journal*, núm 3, 2012.

SOMARE, M., WHÖRER, V., “Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which Is Preferable?”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 8, 2014.

SOUVIRÓN MORENILLA, J.M. “Sentido y alcance del Derecho a la Buena Administración”, en ÁVILA RODRÍGUEZ, C.M y GUTIERREZ RODRÍGUEZ, F., *El Derecho a una buena administración y la ética pública*, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2011.

STEICHEN, A., *Luxembourg Report EATLP Congress 2014 - New Exchange of Information vs. Tax Solutions of Equivalent Effect*, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Luxembourg.pdf>. [Consulta 14/04/2017]

STRAEHLE E., “El rostro contemporáneo de la biopolítica” *Astrolabio. Revista internacional de filosofía*, 2015, núm. 16, pp. 131.135

SUPERVISOR EUROPEO DE PROTECCIÓN DE DATOS, *Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales*, DOUE, 13.02.2012,C-74/1-74/4.https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/12-01-27_adminitrative_cooperation_es.pdf [Consulta: 14/04/2017]

SWISS BANKERS ASSOCIATION, *Fünf gute Gründe für ein Ja zu den Steuerabkommen*, http://www.swissbanking.org/en/faktenblatt_steuerabkommen_2012.pdf. [Consulta: 14/04/2016].

SWISS BANKING WORLDWIDE, [http://www.swiss-privacy.com/bank-secrecy.html#Swiss Banking Act of 1934](http://www.swiss-privacy.com/bank-secrecy.html#Swiss_Banking_Act_of_1934)

SYLVESTER , J.D.H., EIFFINGER, C.W., WALLER, S., *The European Central Bank: Credibility, Transparency, and Centralization*, Cambridge: The MIT Press, 2005.

TARDÍO PATO, J.A., *Lecciones de derecho administrativo (acto administrativo, procedimiento y recursos administrativos y contencioso-administrativos)*, San Vicente: Editorial Club Universitario, 2011.

TAVARES, R; OWENS, J., “Human Capital in Value Creation and Post-BEPS Tax Policy: An Outlook”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, Núm. 10, 2015.

TAX JUSTICE NETWORK, <http://taxjustice.blogspot.com.es/2009/03/oecd-some-nuts-and-bolts.html> [Consulta: 15/04/2017]

- *Tax Information Exchange Arrangements Tax Justice Briefing – May 2009*,
https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tax_Information_Exchange_Arrangements.pdf [Consulta: 15/04/2017])
- *The UK-Swiss tax agreement: Doomed to fail*, October 21, 2011.
http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_1110_UK-Swiss_master.pdf [Consulta 14/04/2017]
- *FATCA: progress towards automatic information exchange*,
<http://taxjustice.blogspot.com.es/2012/03/fatca-progress-towards-automatic.html> [Consulta 14/04/2017]

TAEKKE, J.; PAULSEN, M., “Luhmann and the media” *MediaKultur* núm. 49. 2010, pp.1-10.

TORRES, M., “The Extent of Exchange of Information under Article 26 OECD Model, en GÜNTHER, O-C.; TÜCHLER, N. (eds.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

TOURAINÉ, A., “La séparation de l’Etat et de la Nation”, *Cahiers de l’Urmis*, núm. 7, 2001, pp. 1-6.

TOURINÑO, A., *El derecho al olvido y a la intimidad en Internet*, Madrid: Los libros de la Catarata, 2014.

TOVILLAS MORÁN, J.M., “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2013, pp.19-33.

TRAVERSSA, E., CANNAS, F., “Exchange of Information for tax Purposes (Art 26 OECD Model Convention)”, LANG, M., et al (Eds), *The OECD-Model-Convention and its Update 2014*, Vienna: Linde Verlag, 2015.

TYRALA, M. “USA and its changing role in the regulation of the offshore economy”, *Tax Justice Network*, 2015, p.27. <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2015/06/Michael-Tyrala-USA-and-its-changing-role-in-regulation.pdf> [Consulta: 14/04/2017].

UDOMBANA, NSONGURUA J., “Can the Leopard change its spots? The African Union Treaty and Human Rights”, *American University International Law Review*, Vol. 17, núm. 6, 2002,

ULPIANO, “Digesto, Lib. I, Tít. I, 10”, en *Cuerpo del derecho civil romano*, T.I, Barcelona: ed. Jaime Molinas, 1889.

UNION OF SWISS BANKERS, *Project Flat Rate Tax – Flat Rate Tax on assets held with banks on a cross-border basis*, December 2009, http://www.swissbanking.org/en/20091210-4730-dok-rubik_businesscase_sbvg-uka-final.pdf [Consulta 14/04/2017]

UNITED NATION GENERAL ASSEMBLY, *Promotion of a democratic and equitable international order. Note by the Secretary-General*, 4 August 2016.

URINOV, V.,” The Rubik Model: An Alternative for Automatic Tax Information Exchange Regimes?” *Bulletin for International Taxation*, núm. 2, 2015.

USA TODAY, http://usatoday30.usatoday.com/money/world/2008-02-18-germany-tax-evasion_N.htm [Consulta: 15/04/2017]

U.S. SENATE PERMANENT SUBCOMMITTEE OF INVESTIGATIONS, *Staff Report on Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance*, July 17, 2008.

US TREASURY DEPARTMENT, *Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and The United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving International tax compliance and implementing fatca*, Washington D.C: US Treasury Department, 2012. <https://www.treasury.gov/press-center/press->

[releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf](#) [Consulta: 14/04/2017].

- <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx>
[Consulta: 15/04/2017]

USLANER, E.M., “Corruption, the Inequality Trap, and Trust in Government”, *Paper prepared for presentation at the Joint Sessions Workshops, European Consortium of Political Research, Munster, Germany, March 2010, Workshop on “The interrelationship between Institutional performance and Political Support in Europe: Discussing Causes and Consequences”*
<https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/df94ea6c-fb65-4a89-b5bb-74fb20a95ccc.pdf> [Consulta: 14/04/2017]

- “Corruption and the Inequality Trap in Africa”, *Afrobarometer Working Papers*, April 2007,
<http://afrobarometer.org/sites/default/files/publications/Working%20paper/AfropaperNo69.pdf>

VALDÉS ZAUNER, A.C., “Exchange of Information through Group Request”, in GÜNTHER, O-C., TÜCHNER, N., (Eds.) *The Information Exchange Agreements*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

VALLET DE GOYTISOLO, J.B., “Justicia y relación tributaria. Una panorámica”, *Revista Verbo*, n.415-416, 2003.

VANISTENDAEL, F. “Chapter 10 – Global law and the Search for Constitutional Pluralism”, KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., (Eds.) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011.

VAN ARENDONK, H., “Charter of Fundamental Rights, Tax and the Effects of the *Sopropé* Judgment” in VAN ARENDONK, H.; JANSEN, S.; VAN DER PAARDT, R. (eds), *Essays in honour of Han Kogels, VAT in an EU and International Perspective, IBFD 2011 Online Books*.

VAN WEEGHEL, S., EMMERINK, F., “Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, Núm. 8, 2013.

VAN WEST, J-P., “Exchange of information in the Jurisprudence of the ECJ” en GÜNTHER, O-C.; TÜCHLER, N. (eds.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

VARELA ADSUARA, B. “¿De quien son los datos?”

http://economia.elpais.com/economia/2016/09/06/actualidad/1473151521_565634.html?id_externo_rsoc=TW_CC [Consulta: 14/04/2017]

VARELA SUANZES-CARPEGNA, J. *La teoría del Estado en los orígenes del constitucionalismo hispano (Las Costes de Cádiz)*, Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

VATTIMO, G., *La sociedad transparente*, Barcelona: Paidós, 1990

- “Posmoderno: ¿Una sociedad transparente?”, en ARDITI, B., *El reverso de la diferencia: identidad y política*, Caracas: Editorial Nueva Sociedad, 2000.

VELÁSQUEZ, M.G., *Ética en los negocios: conceptos y casos*, Pearson Educación de México, S.A., 2006.

VELVE, E., DIEPVANS, N., *Belgian Report EATLP Congress 2014 - New Exchange of Information vs. Tax Solutions of Equivalent Effect*, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Belgium.pdf>

VERÚ BEVIÁ, F., SALAH, A.M., *Gestión administrativa del proceso comercial. Málaga*: IC Editorial Málaga, 2014.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Cívitas. Revista española de Derecho financiero*, n.7, 1975, pp. 443-487.

VIGO, R., "Balance de la Teoría jurídica discursiva de Robert Alexy", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26, 2003, pp. 203-224.

VILLEY, M., *Filosofía del derecho*, Barcelona: Scire Universitaria, 2003

VOGEL, K., "Double Tax Treaties and Their Interpretation", *Berkeley Journal of International Law* Vol. 4, 1986, pp. 4-85

WAKEFIELD, J. *The Right to Good Administration*, The Hage: Walter Kluwers, 2007.

WALTER, C. "Las consecuencias de la globalización para el debate constitucional europeo" en PETERS, A. AZNAR, M.J., y GUTIÉRREZ, I., (Eds.) *La constitucionalización de la Comunidad internacional*, Valencia: Tirant lo Banch, 2010.

WALL STREET JOURNAL.

<http://www.wsj.com/articles/SB10001424052748703762504575037463469612220>). [Consulta: 14/04/2017]

WARREN, S.D. y BRANDEIS, L.D. The right to privacy, *Harvard Law Review*, V. IV, No. 5, December 1890, <http://faculty.uml.edu/sgallagher/Brandeisprivacy.htm> [Consulta: 14/04/2017]

WATTEL, P.; MARRES, O., "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties", *European Taxation*, Vol. 7/8, núm. 43, 2003, pp. 222-235.

WASHINGTON POST: https://www.washingtonpost.com/politics/edward-snowden-says-motive-behind-leaks-was-to-expose-surveillance-state/2013/06/09/aa3f0804-d13b-11e2-a73e-826d299ff459_story.html?tid=pm_politics_pop [Consulta: 15/04/2017]

WATHELET , conclusiones presentadas el 10 de enero de 2017, asunto C-682/15 Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des Contributions.

WEBER, M., *El político y el científico*, Madrid: Alianza Editorial, S.A., 2005.

WITTMAN, K., "The CoE/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, en GÜNTHER, O-C., TÜCHLER, N., (eds.) *International Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienna: Linde Verlag, 2013.

WOUTERS, J., MEUWISSEN, K., "Chapter 13 – Global Tax Governance: Work in Progress", KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., (Eds.) *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011.

ZAMORANO FARIÁS, R.; Rogel-Salazar, R., "El dispositivo de poder como medio de comunicación: Foucault - Luhmann", *Política y Sociedad*, núm. 50/3, 2013, pp. 959-980.

ZWLLING, M., "Treaty on Conventional Forces in Europe" in AVENHAUS, R., KYRIAKOPOULUS, N., RICHARD, M., STEIN, G., (Ed.) *Verifying Treaty Compliance. Limiting weapons of mass destructions and monitoring Kyoto Protocol*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2006.