Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica*

José Antonio Fernández Amor

Profesor Titular de Derecho Tributario y Financiero. Universidad Autónoma de Barcelona

Fecha de recepción: 11-11-2019 Fecha de aceptación: 09-12-2019

RESUMEN:

El Brexit es un proceso que lleva al Reino Unido a abandonar el marco jurídico de la Unión Europea. Al producirse, la relación entre ambas entidades cambiará a otro nivel y se construirá sobre otra base. El intercambio de datos sobre impuestos directos será un tema para analizar en este nuevo tiempo. Este trabajo trata de mostrar qué puntos deberían revisarse si el cambio principal en esta cuestión significa pasar de la Directiva 2011/16/UE que regula ese tema en la UE, a Convenios de Doble Imposición como el hispano-británico o los Acuerdos Multilaterales de Asistencia en Materia Tributaria.

Palabras clave: Brexit, intercambio de datos fiscales, impuestos directos, cooperación

internacional.

^{*} Este trabajo ha sido elaborado durante una estancia como profesor visitante en la Facultad de Derecho de la Universidad de Oxford contando apoyado y asesorado por el Prof. John Vella. Para ello se ha contado con la ayuda financiera del *Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades* en el marco del Programa Estatal de Promoción del Talento y su Empleabilidad en I+D+i, Subprograma Estatal de Movilidad, del Plan Estatal de I+D+I, programa *Salvador de Madariaga 2019*, referencia PRX19/00275. Esta investigación se encuadra en el Proyecto de Investigación concedido por la misma institución titulado "Brexit y libertad de establecimiento: aspectos societarios, fiscales y de extranjería", con referencia DER2017/88910-P, cuyo IP es el Dr. Carlos Gorriz López y se desarrolla en la Universidad Autónoma de Barcelona.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

ABSTRACT:

Brexit is a process which takes the United Kingdom to leave the legal framework of the European Union. The relationship between both entities is going to change to other level and it will be built on other basis in that case. The exchange of data about direct taxes will be a topic to analyse for this new time. This paper tries to show what extremes should be reviewed if the main change of this matter means going from the Directive 2011/16/EU, which regulates that topic into the EU, to Double Taxation Conventions, such as the Spanish and UK treaty today in force, or Multilateral Agreements on Assistance in Tax Matters.

Key words: Brexit, exchange of tax data, direct taxes, international cooperation.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La regulación sobre el intercambio de información tributaria relacionada con impuestos directos en la UE: la Directiva 2011/16/UE: 2.1. La competencia de la UE en la materia, 2.2. Objeto y ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16/UE, 2.3. Mecanismos para el intercambio de información, 2.4. Condiciones de circulación de los datos y límites a la cooperación, 2.5- Aspectos técnicos de la cooperación fiscal, 2.6 Relación con terceros países. 3. Regulación internacional del intercambio de información tributaria.: 3.1. Art. 26 del Convenio sobre doble imposición entre España y el Reino Unido, 3.2. Intercambio de información fiscal en virtud del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, 3. 3. Condiciones y límites en el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria sobre el intercambio de información, 3.4, Aspectos técnicos de la asistencia mutua, 3.5, Relaciones con otros convenios. 4. Diferencias sistemáticas entre la regulación internacional y la europea del intercambio de datos fiscales. 5. Asunción de la regulación europea sobre el intercambio de información en virtud del Brexit. 6. Derechos a la intimidad y a los propios datos: efectos del Brexit. 7. Reflexión final.

1. INTRODUCCIÓN

Se sabe que una organización social moderna y desarrollada significa que sus miembros esperan diferentes bienes públicos como la seguridad, la educación, la salud o mecanismos para reducir la brecha de riqueza entre clases sociales. El Estado tiene competencias para proveerlos, pero requiere de recursos económicos e ingresos para esa tarea. Es tradicional y legítimo para su provisión contar con un sistema tributario como herramienta con la que las personas los proporcionarán y el Estado los utilizará y redistribuirá. Ese sistema no ha de ser un grupo desordenado de figuras, sino uno basado en principios y referentes sobre cómo debe ser la distribución adecuada de la carga fiscal. Entre ellos, el de mayor peso es el de Justicia que, de forma básica, puede entenderse como la relación de proporcionalidad que ha de existir entre la capacidad económica de la persona y su obligación de contribuir a los gastos públicos.

Este Principio de Justicia Tributaria depende de una premisa: es necesario conocer cómo es la situación económica del contribuyente. Por ello se le imponen diferentes obligaciones formales de información sobre su propia situación o, incluso, tiene que informar sobre sus relaciones económicas con terceros. Paralelamente,

se dota a la Administración de facultades de comprobación e inspección para descubrir más datos si fuera necesario. Consecuentemente, el deber material de pago de tributos se combina con otros deberes formales de declaración de derechos y bienes y sometimiento a potestades administrativas. Además, estas están respaldadas por un sistema sancionador para disuadir del incumplimiento. Estos argumentos básicos llevan a una primera idea: Justicia Tributaria e información sobre el contribuyente están estrechamente relacionados.

Es un razonamiento claro y sencillo cuando el contribuyente, sus activos y las autoridades fiscales coinciden en el mismo territorio, pero si se añade un factor internacional este esquema fundamental se resiente. Las Administraciones nacionales tienen potestades para obtener información cuando los datos de los contribuyentes están relacionados con bienes o ingresos situados en el país. Pero estas capacidades no son eficaces más allá de sus fronteras, por lo que dependerán de la coordinación y la cooperación con otras Administraciones extranjeras si se necesita saber qué activos o fuentes de ingresos gravables están fuera del territorio, con el objeto de asegurar su tributación si son de titularidad de un residente. Este enfoque internacional obliga a completar la relación del Principio de Justicia y la información sobre los contribuyentes. Si el Estado debe hacer efectivo este principio y dota a las autoridades fiscales de diferentes poderes sobre el contribuyente, también tendrá que procurar y obtener la cooperación internacional. Esto se logra compartiendo e intercambiando datos lo que facilita no solo la recaudación, sino también:

- a) La Universalización de un Principio de Justicia. El contribuyente, sin perjuicio de donde resida, debe pagar solo lo que es Justo para cubrir su cuota de gasto público. La cantidad total de contribución solo ha de depender de su capacidad económica. Resulta contrario a ese principio que los Estados aumenten la carga fiscal debido al efecto que produce la evasión fiscal internacional en forma de reducción de recaudación, sobre todo si puede reducirse con la necesaria cooperación.
- b) La alianza entre los países contra el fraude fiscal internacional que puede erosionar las bases imponibles de cada uno.
- c) Preservar un principio de residencia como criterio para la distribución de la recaudación cuando chocan las competencias fiscales de diferentes estados.
- d) Un tráfico más fluido de inversiones, empresas y personas que aportan más crecimiento a las economías nacionales.
- e) La aplicación del sistema tributario nacional a un contribuyente residente a pesar de que sus activos o riquezas puedan estar fuera de los límites del Estado, sometiéndose con ello a los criterios fiscales de la sociedad en la que participa.

El Principio de Justicia Tributaria es, por tanto, bifaz en tanto impone deberes formales a los contribuyentes y obliga a los Estados a coordinarse y cooperar¹.

¹ Partiendo de un planteamiento más fáctico sobre la importancia del intercambio de información, COCKFLIED explica que el intercambio de información, sobre todo el automático, permite a los Estados combatir comportamientos cercanos a la evasión de impuestos o el lavado de dinero.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

No obstante, esto no significa una licencia para imponer deberes y establecer acuerdos entre las autoridades nacionales sin ningún tipo de límite. El Principio de Justicia Tributaria debe ser respetuoso con los derechos del contribuyente como ciudadano, establecidos tanto por regulaciones internacionales como nacionales. El derecho fundamental al que se apela es el derecho a la intimidad y sobre los propios datos que ha de completarse con los derechos del sujeto frente a la Administración tributaria. Un análisis completo sobre el intercambio internacional de información fiscal debe observar, en este sentido, el estatus del contribuyente frente a los poderes públicos que derivan de aquel Principio de Justicia.

De lo dicho hasta ahora se extraen elementos básicos, esto es, el Principio de Justicia fiscal, la información y los datos fiscales, la cooperación y coordinación internacionales y los derechos del contribuyente. Todos ellos participan en el desarrollo del Derecho internacional tributario desde hace algún tiempo, superándose sus planteamientos iniciales basados en resolver la doble imposición.

El art. 26 del Modelo del Convenio en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCMIRP y OCDE en adelante) trata el intercambio internacional de datos tributarios desde 1963 y se ha incluido en acuerdos internacionales desde ese año². Sin embargo, un fuerte impulso para el desarrollo de esta regulación se ha dado en los últimos tiempos cuando algunos escándalos fiscales como los Panamá Papers, Luxleaks o los acuerdos fiscales para baja tributación entre la multinacional *Appel y* la República de Irlanda se han divulgado a comienzos del siglo XXI. Organizaciones como la OCDE, el Consejo de Europa o la Unión Europea (en adelante UE) e incluso países a título individual han reaccionado con iniciativas contra el fraude fiscal³ cuyo resultado ha sido, entre otros, documentos como:

 Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM-MF en adelante) desarrollado conjuntamente entre el Consejo de Europa y la OCDF⁴.

COCKFLIED, Arthur J.: "How countries should share tax information", Vanderbilt Journal of Transnational Law, vol 50, n° 5, Noviembre 2017, p. 3.

² La cooperación tributaria mediante el intercambio de datos tiene una cierta tradición. Un Tratado entre Bélgica y Francia fechado en 1843 ya regulaba esta herramienta y dos años después otro Tratado entre Bélgica y los Países Bajos siguió esta idea. Posteriormente, el Comité de Expertos Técnicos sobre Doble Imposición y Evasión Fiscal de la Sociedad de Naciones publicó, en 1920, un modelo de convenio con cláusula bilateral de intercambio de información.

³ Hay iniciativas dentro de la OCDE como informes de *Cómo Mejorar el acceso a la informa- ción bancaria con fines fiscales* publicado en 2000, la constitución del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información en 2000 o el sistema de listas negras, grises y blancas dependiendo
de la colaboración de un país en los intercambios de datos fiscales promovida por la reunión del G20
de 2009.

⁴ El actual Convenio fue aprobado por el Consejo de Europa en 1987 y entró en vigor en 1995. Se reforma mediante Protocolo en 2010. En los últimos tiempos, la unión de la OCDE y del Consejo de Europa abrió este Tratado a países no europeos. Sobre el convenio puede verse https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm (última visita el 23 de noviembre de 2019).

- Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información (TIEA) aprobado en el seno de la OCDE como modelo de acuerdo entre estados cuyo objeto es el intercambio de información⁵.
- Reglamentos de la Unión Europea sobre la cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos y Directivas con similar objeto en el campo de la imposición directa⁶.
- Foreign Account Taxpayer Compliance Act conocido como FATCA y promovido por los EEUU, regulando un deber de provisión de información a las autoridades tributarias por parte de entidades financieras sobre titulares de cuentas⁷.
- Los Acuerdos Rubik promovidos por Suiza8.
- El Base Erosion Profit Shifting o Programa BEPS con sus 15 acciones relacionadas con tributación internacional. De ellas se destacan ahora la Acción 5 sobre prácticas tributarias perjudiciales, la Acción 12 sobre reglas de transparencia tributaria y Acción 13 sobre el Informe País por País de actividades de Multinacionales⁹.

Atendiendo a su carácter regional o internacional, esos instrumentos pueden ser agrupados en dos conjuntos. Se puede diferenciar entre aquellos que afectan a la UE y los que tienen vocación internacional. Ambos están relacionados porque evolucionan paralelamente dado que, por ejemplo, la OCDE y la UE colaboran y trabajan conjuntamente en la lucha contra comportamientos fiscales nocivos 10. No obstante, existen diferencias en el grado de desarrollo de sistemas de inter-

⁵ Sobre este modelo se puede visitar https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm (última visita el 12 de octubre de 2019).

⁶ Sobre la cooperación en el ámbito de los impuestos indirectos, véase https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3Alf0003 (última visita el 12 de octubre de 2019) y sobre la cooperación en el ámbito de los impuestos directos, véase https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en (última visita el 12 de octubre de 2019).

⁷ Ver https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca (última visita el 12 de octubre de 2019). Sobre este acuerdo en relación con España véase su texto en https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-6854 (última visita el 24 de noviembre de 2019).

⁸ Este acuerdo es una alternativa a los basados en el intercambio de datos. Consiste esencialmente en un mecanismo de retención de impuestos sobre los ingresos generados y las ganancias realizadas en los activos situados en Suiza por un contribuyente no residente. El porcentaje de la retención está regulado por el acuerdo internacional y no hay obligación para la comunicación de información relacionada con el no residente. La cuantía retenida se trasfiere al Estado de residencia del titular del activo.

⁹ Ver sobre las acciones de BEPS https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/ (última visita el 12 de octubre de 2019). Sobre la importancia de la iniciativa de la OCDE sobre la necesidad de transparencia e intercambio de información puede verse MĄCZYŃSKI, Dominik: "The BEPS Influence on Tax Information Exchange", Studia Iuridica Lublinensia, vol. XXVII, 2, 2018, pp. 127-141. Disponible en https://journals.umcs.pl/sil/article/view/6634 (última visita 22 de noviembre de 2019).

¹⁰ Se trata de una colaboración que ya tiene su historia si se ve la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre prevención y lucha contra la mala praxis empresarial y financiera, COM (2004) 611 final, 27 de septiembre de 2004. Las preocupaciones sobre los escándalos financieros como Parmalat en ese momento llevan a la UE a revisar sus instrumentos de coordinación entre los países en la lucha contra la evasión impositiva y el fraude. Se recomendó seguir los trabajos de la OCDE en esta cuestión.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

cambio de información fiscal en los que la UE parece haber alcanzado un grado distinto al de la OCDE.

Si el proceso del Brexit se añade a lo anterior surgen preguntas sobre cómo afectará a la relación del Reino Unido y el resto de los Estados miembros de la UE: ¿cómo podría verse afectada la cooperación y la coordinación en el ámbito del intercambio automático de datos fiscales en virtud de las normas europeas?, ¿supone un obstáculo a la lucha contra el fraude fiscal afectando el Principio de Justicia?, ¿significa que el Reino Unido pasará a ser un territorio tributariamente opaco? Algunos trabajos responden que el Brexit no producirá diferencias significativas en las relaciones internacionales 11 del Reino Unido en este campo, porque los marcos mencionados anteriormente evolucionan paralelamente y son similares. Pero no parece que esta sea la impresión en todos los casos. El Grupo de Trabajo para las negociaciones para la salida del Reino Unido de la UE de la Comisión, entre otros temas, señaló a la cooperación tributaria y al intercambio de información como cuestiones en las que trabajar y en las que se ha de procurar mantener el 'level playing field', buscando no retroceder en lo hasta ahora conseguido 12. Por su parte, el Gobierno Británico expresa su objetivo de no verse constreñido en su soberanía tributaria en sus futuras relaciones con la UE, lo que puede ser interpretado como un deseo de un mayor margen de decisión en la cooperación con otros Estados miembros en la materia 13. Sin discrepar rotundamente de la conclusión que ofrecen las autoras de la cita 11, las diferentes dinámicas de las relaciones entre los Estados en el marco europeo y en el marco internacional que se entrevén en los documentos gubernamentales mencionados, sí invitan a hacer algún análisis más pormenorizado de las cuestiones planteadas.

Las siguientes líneas lo procuran y se centran en cómo es la regulación en el campo del intercambio de datos sobre los impuestos directos y cómo podría ser como consecuencia del Brexit. La hipótesis inicial es que el Brexit ha de afectar al intercambio de datos fiscales entre los países europeos y desacelera la aplicación de mecanismos contra el fraude fiscal en Europa, surgiendo una necesidad de completar los convenios y acuerdos vigentes en su caso si el objetivo es no retroceder en lo logrado.

Se trabaja esta idea con un esquema dividido en cinco partes. En primer lugar, se trata la regulación vigente sobre el intercambio de información de datos entre los

¹¹ Véase FREEDMAN, Judith: "Tax and Brexit", Oxford Review of Economic Policy, Volumen 33, Número S1, 2017, p. S86 o PASTOR ARRANZ, Laura: "Consecuencias fiscales de la salida de la Unión Europea: Brexit", Revista de Fiscalidad International y Negocios Transnacionales, nº 3, 2016, p. 8 o PONTON ARICHA, Teresa: "El <
rexit>>: sus aspectos tributarios y su especial impacto en Gibraltar", Revista Quincena Fiscal, nº 8, 2017, p. 4.

¹² European Comission: Task Force for the Preparation and Conduct of the Negotiations with the United Kingdom under Article 50 TEU, TF50 (2018) 27- Comission to EU 27, 31 de enero de 2018. Disponible en modo presentación en https://ec.europa.eu/commission/publications/slides-level-pla-ying-field_en (última visita 22 de noviembre de 2019).

¹³ HM Government: The future relationship between the United Kingdom and the European Union, July 2018, p. 38, point 112. Disponible https://www.gov.uk/government/publications/the-futu-re-relationship-between-the-united-kingdom-and-the-european-union (última visita 22 de noviembre de 2019).

Estados miembros de la UE. Se describen los aspectos esenciales de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, indicando también aspectos con especial relación con el Brexit. En segundo lugar, siguiendo la referencia de las relaciones hispano-británicas 14, se hace lo mismo con respecto al orden que ofrece el marco internacional compuesto por el art. 26 de MCMIRP, el art. 6 del CAAMMF y los acuerdos relacionados con base en este último. En tercer lugar, se comparan los marcos jurídicos y se establecen diferencias. Posteriormente, se analizan los efectos del Brexit sobre las directivas europeas y se sugiere qué aspectos cabría tratar para recuperar un posible retroceso. Se considera, en el siguiente apartado, si puede haber consecuencias con respecto a los derechos del contribuyente como titular de sus datos para, por último, cerrar exponiendo alguna reflexión final.

2. LA REGULACIÓN SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA RELACIONADA CON IMPUESTOS DIRECTOS EN LA UE: LA DIRECTIVA 2011/16/UE

2.1. La competencia de la UE en la materia

El fraude fiscal como factor que perjudica el mercado único es una de las preocupaciones de la UE y ha aprobado por ello normas para combatirlo entre las que están las que regulan el intercambio de información. La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, es un ejemplo. Siendo el objeto de este apartado, la primera cuestión a resolver ahora es conocer cuál es su anclaje en el marco jurídico europeo.

La UE ha regulado y mantiene en vigor normas sobre tributación directa e indirecta. Sin embargo, el grado de evolución normativa en ambas familias tributarias es diferente y esto tiene consecuencias sobre la regulación del intercambio de información.

La regulación sobre los impuestos indirectos se basa en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁵ (en adelante TFUE). Este fundamento per-

¹⁴ Una visión general sobre las repercusiones tributarias para España del Brexit la ofrecen CAL-VO VERGEZ, Juan: "El brexit y sus posibles repercusiones en nuestro sistema financiero y tributario", Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, n° 3, 2016, pp 1-25, DE LA OSA FON-DON, Adela: "Posibles efectos tributarios del Brexit", Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud, n° 23, 2017, pp. 91-107. Disponible en www.calatayud.uned. es/web/actividades/revista-anales/23/2-4-OsaFondon.pdf (última visita 22 de noviembre de 2019) o JIMÉNEZ VARGAS, Pedro Jesús: "El Brexit y sus efectos fiscales en la Unión Europea en general y en España en particular", Quincena Fiscal, n° 21, 2018, pp. 1-32. También puede verse el Boletín n° 296 de 5 de febrero de 2020 de La Ley Digital en http://p4tre.emv3.com/HM?b=xbYZUG8lP41jafKyCGhWOx-1qolCsJ_cl0VlE63KpXeO-ZKRxgVkTvGgaGzOtz4LJ8xc=7P1Jz3aeMR8fXeilOT3s_w (última visita 6 de febrero de 2020).

¹⁵ Art. 113 TFUE: "El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

mite regular aspectos, tanto con Reglamentos como con Directivas, de impuestos como el del valor añadido o sobre consumos especiales. En cambio, la regulación de impuestos directos no se basa en una competencia del mismo carácter, por lo que UE solo puede esperar a obtener un grado de coordinación entre los Estados miembros en ese campo. Esta diferencia se advierte leyendo el art. 115 TFUE que se ha convertido en la base para la regulación europea en materia de tributación directa. Con él, se aspira a la «aproximación» del Derecho 16 interno de los Estados, lo que supone un objetivo diferente al concepto de «armonización» que se menciona en el art. 113. Los instrumentos para lograr los objetivos señalados también son diferentes en la jerarquía normativa de la UE, pues este último artículo permite cualquier norma mientras que el art. 115 está limitado a las Directivas.

De acuerdo con lo anterior, la regulación europea sobre el intercambio de datos relacionados con los impuestos indirectos o directos tiene un anclaje diferente en el TFUE. Por ejemplo, el Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y a la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido tiene sus raíces en el art. 113 con carácter armonizador. En cambio, la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CE, tiene fundamento en la aproximación que indica el art. 115. El primer Reglamento es producto de una necesidad de armonización de los impuestos directamente vinculados a las transacciones económicas y el segundo tiene sentido para coordinar si es necesario evitar cualquier distorsión del mercado interior al ejercer competencias fiscales nacionales ¹⁷. Esta, por ejemplo, puede aparecer cuando los Estados pretender combatir el fraude fiscal con medidas internas que pueden evitarse con un refuerzo en la cooperación en forma de intercambio de información ¹⁸.

referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia."

¹⁶ Art. 115 TFUE: "Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior."

¹⁷ El debate sobre qué competencia es la adecuada para regular el intercambio de datos tributarios no se ha ceñido solo al contraste entre el art. 113 y el 115 TFUE. Fundamentándose sobre la mayor cercanía de la actividad a la gestión tributaria que a los mismos tributos, se trabajó en su momento la posibilidad de que el anclaje competencial fuera el art. 114 TFUE. Así lo consideró en su momento la Comisión Europea en contra de las tesis del Consejo que defendía la idea de los artículos comentados en el texto principal. El debate se cerró por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en favor del Consejo Europeo en la Sentencia Comisión v. Consejo de la Unión Europea, de 29 de abril de 2004, Asunto C-338/01, ECLI:EU:C:2004:253.

¹⁸ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha fallado en diferentes casos en los que ha sido necesario limitar el poder fiscal nacional sobre los impuestos directos dado que interfieren las libertades y derechos europeos mediante la normativa fiscal nacional contra el fraude fiscal (véase, por ejemplo, *Comisión c. Francia*, 28 de enero de 1986, Asunto C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37). En este sen-

De lo anterior se extrae que la regulación del intercambio de información tributaria relacionada con tributos directos dentro de la UE responde a una competencia no exclusiva, pero también que no depende únicamente de la iniciativa de cada Estado en particular para realizar acuerdos singulares. Si bien esta última no es una posibilidad que se rechace o se excluya, lo cierto es que, a nivel de la UE, el esquema regulatorio de esa materia pasa de ser horizontal entre Estados a ser vertical en tanto que una organización supranacional es competente para establecer un marco regulador, si se dan unas condiciones (correcto funcionamiento del mercado único). Estas dos formas de articular la cooperación interestatal presentan diferencias que se han de evidenciar a causa del Brexit, siendo necesario comenzar con la delimitación del marco que supone la Directiva 2011/16/UE para luego contrastarlo con el que dibuja la regulación internacional.

2.2. Objeto y ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16/UE

El objeto de la Directiva 2011/16/UE del Consejo es la cooperación estatal mediante procedimientos administrativos tales como: intercambio de datos, controles simultáneos, notificaciones de actos administrativos o intercambio de buenas prácticas y experiencias. Estos mecanismos han de permitir a los Estados mejorar sus posibilidades de recaudación, evitando que establezcan medidas de protección de sus bases imponibles que perjudiquen el mercado único.

De todos los procedimientos, el intercambio de datos fiscales podría considerarse el más importante ya que se ha dedicado a él la mayor parte de los artículos de la Directiva. De hecho, el primero fija la cuestión como principal cuando dice que la norma establece las reglas y procedimientos para la colaboración basada en el '(...) intercambio de información (...) '.

Esa información debe ser "previsiblemente de interés" para la aplicación de las leyes tributarias nacionales lo que es una condición clave por su carácter de primer límite a cualquier transferencia de datos. Significa tanto como que el dato debe ser importante a efectos fiscales. Pero la indeterminación del concepto hace presumir que puedan darse diferentes interpretaciones y, con ello, disputas entre Estados. Dos ideas ayudan a conjurar este problema. En primer lugar, la Directiva tiene la misma expresión que el art. 26 del MCMIRP¹⁹ cuyos comentarios abogando por una interpretación amplia y flexible, son aceptados como referencia

tido, se justifican los límites al poder tributario estatal con la circunstancia de que la UE ha regulado herramientas que permiten el intercambio de información entre países. Véase Sentencia *Butterfly*, de 27 noviembre 2008, Asunto C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659.

¹⁹ De acuerdo con el Comentario nº 5 de la OCDE sobre el art. 26 del MCMIRP, el requisito "previsiblemente de interés" debe interpretarse de forma amplia, pero no de manera que se justifiquen los requerimientos de información indiscriminados. La referencia es que exista una posibilidad razonable de que la información solicitada sea pertinente y necesaria. Si hubiera alguna controversia sobre este concepto entre los Estados, estos habrían de resolverla sin que pueda impedir el intercambio de datos fiscales.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

de interpretación por los países de la OCDE entre los que están los de la UE²⁰. En segundo lugar, la Directiva establece diferentes mecanismos de intercambio de datos, siendo el más importante el de carácter automático para el que se han prefijado los datos que deben intercambiarse, identificándolos así con información 'previsiblemente de interés'.

Si el objeto de la Directiva es la cooperación administrativa y el instrumento más importante es el intercambio de información previsiblemente relevante, el art. 2 enumera los impuestos sobre los que debe estar relacionada esta información. El ámbito de aplicación de la Directiva se refiere a cualquier impuesto percibido por o en nombre de un Estado miembro incluyendo cualquier subdivisión territorial o administrativa o entidades locales. El artículo excluye la aplicación de la Directiva para el impuesto sobre el valor añadido, los derechos de aduana o los impuestos especiales de consumo, pues tienen su propio régimen jurídico en la materia. También excluye a las cotizaciones a la Seguridad Social, a las tasas y a los derechos contractuales como el pago por servicios públicos. Por último, precisa que los impuestos que abarca son los que se perciben en el territorio de la UE definido por el art. 52 del Tratado de la UE y del 355 del TFUE, si bien, con el Brexit, habrá de excluirse al Reino Unido.

2.3. MECANISMOS PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

La cooperación entre los Estados miembros mediante el intercambio de información se realiza utilizando los diferentes mecanismos establecidos por la Directiva. La lista no establece ninguna jerarquía entre ellos porque cada uno tiene su propósito.

2.3.1. Intercambio de información fiscal por requerimiento

Este es el primer método para el intercambio de información regulado por el art. 5 de la Directiva. Un Estado puede obtener datos en virtud de una solicitud a otro cuando sean previsiblemente relevantes y se refieran a cualquiera de los impuestos que están en el ámbito de aplicación. El Estado requerido habrá de entregar la información solicitada si está en su poder o, en otro caso, llevará a cabo las investigaciones pertinentes para su obtención y posterior transferencia.

El art. 20.2 se encarga de establecer el formato que debe seguir el Estado requirente para obtener la información. Debe facilitar al Estado requerido datos sobre diferentes extremos y debe dar razones de si se ha de realizar una investigación administrativa específica. Esta última circunstancia será evaluada por la autoridad requerida que, si entiende que no es necesaria, informará inmediatamente de sus motivos. Este aspecto se relaciona con la obligación de que la autoridad requeri-

²⁰ Esta referencia es adoptada por el Tribunal de Justicia con base en los comentarios de la OCDE como sucede en la Sentencia, *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes*, de 16 de mayo de 2017, Asunto C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373.

da considere la solicitud de información como si fuera una necesidad propia. Por ello, seguirá los mismos procedimientos que pueda utilizar cuando la información le sea de interés (art. 6.3). El grado de especificación de la regulación europea llega a establecer que el requirente puede pedir documentos originales que el requerido facilitará, si ello no va en contra de su propio ordenamiento.

La información se ha de proporcionar lo antes posible, pero dentro de un periodo máximo de seis meses. Este plazo es de dos meses si ya está en posesión de la autoridad requerida cuando se le envía la solicitud. Es indudable que esto condiciona la validez de los datos en un procedimiento administrativo, pues su utilidad puede decaer si se han excedido los plazos. Es por lo que la Directiva no se cierra a estos habilitando la posibilidad de que los Estados puedan acordar otros periodos para casos especiales, aunque no se especifica cuáles (art. 7.2).

Es posible que se produzcan deficiencias que afecten a un intercambio normal de información por requerimiento previo. Cuando la autoridad requerida las detecte, se lo notificará a la autoridad requirente y solicitará más información. El período mencionado anteriormente comenzará un día después de la recepción de información adicional. Cuando los problemas impidan a la autoridad requerida el cumplimiento de su deber en plazo, lo comunicará a la requirente en un periodo de tres meses explicando los motivos y la fecha en que considera que les será posible responder. Por último, si la autoridad requerida no posee la información y no se halla en condiciones de proporcionarla o resultan aplicables el principio de subsidiariedad, de legalidad interna o de reciprocidad del art. 17 de la Directiva, ha de informar del extremo inmediatamente en el plazo de un mes desde que se recibe la solicitud²¹.

2.3.2. Intercambio automático de información fiscal

Este método de intercambio de datos fiscales es el logro más importante de la Directiva dado su carácter. Los Estados miembros deben intercambiar, por medios electrónicos y una red común, información fiscal predefinida por la norma a intervalos regulares. No es necesario solicitar previamente estos datos porque la autoridad competente de cada Estado tiene acceso a una red de la que puede obtener la información que necesita. La Directiva determina diferentes categorías de información automática en función del tipo de intercambio de datos²².

²¹ El art. 17 mencionado somete esta modalidad de intercambio a un principio de subsidiariedad conforme al cual un Estado puede requerir a otro solo en caso de haber agotado sus fuentes habituales de información sin poner en peligro los objetivos perseguidos. También recoge un principio de legalidad en tanto que el Estado requerido no ha de incumplir su ordenamiento interno para responder al requerimiento (art. 17.2). Por su parte, el principio de reciprocidad implica que un Estado requerido puede rechazar una demanda de información si el Estado requirente no puede, por razones jurídicas, proporcionar información similar (art. 17.4).

²² La versión consolidada de la Directiva 2011/16/UE reúne cinco categorías de datos a intercambiar por medios automáticos, siendo el último paso hasta el momento en la evolución de la cooperación entre Estados miembros en la materia. Su precedente es la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua cuyo art. 3 establecía que el intercambio automático de información podía realizarse

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

i) Intercambio de categorías específicas.

La autoridad competente de cada Estado miembro comunicará a otra autoridad competente de cualquier otro Estado miembro información disponible sobre sus residentes. La información debe estar relacionada con todas o algunas de las categorías específicas de renta definidas con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunica. Esta información ha de ser sobre:

- a) rendimientos del trabajo dependiente
- b) honorarios de director
- c) productos de seguros de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre intercambio de información y otras medidas similares
- d) pensiones
- e) propiedad y rendimientos de bienes inmuebles.

Participar en este sistema es opcional, pues los Estados pueden escoger no recibir estos datos de forma automática indicándolo al resto de miembros lo que, además, se presume si el Estado no informa sobre las categorías de las que dispone de información –lo que no impide solicitársela bajo requerimiento–. En su caso, la información disponible debe comunicarse al menos una vez al año y en los primeros seis meses después del final del ejercicio fiscal.

El art. 8.8 establece que la Directiva no restringe la posibilidad de acuerdos bilaterales con una lista más amplia de categorías. Si esto ocurre, los Estados miembros tendrán que comunicarlo a la Comisión, que pondrá el acuerdo a disposición de los otros Estados.

ii) Intercambio de información sobre cuentas en entidades financieras.

Esta categoría de información se añadió a la Directiva 2011/16/UE mediante la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre siguiendo los trabajos de la OCDE en la materia. En torno a ella la UE incluyó un nuevo deber para los Estados miembros de intercambiar información sobre las cuentas en entidades financieras²³.

La Directiva obliga a que la normativa nacional prevea un nuevo deber para las entidades financieras que deberán informar a las autoridades competentes sobre las denominadas cuentas reportables (art. 8.3.bis)). No obstante, los Estados

entre las autoridades competentes, pero sin concretar categorías de datos. Esto dependía del acuerdo entre los Estados miembros de conformidad con el art. 9. En esta evolución también es importante la Directiva 2003/48/CE relativa a la tributación del ahorro porque regulaba un mecanismo de intercambio directo de datos sobre los intereses pagados por un intermediario establecido en un país diferente al beneficiario. Parafraseando a BRODZKA el sistema de intercambio automático de información es complejo, pero es el más productivo y en el que las autoridades europeas apuestan para una mayor coordinación entre Estados miembros BRODZKA Alicja: "The future of automatic tax information exchange in EU countries", US-CHINA Law Review, vol. 12, 2015, p. 356.

²³ Esta regulación ha sido transpuesta por España por Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre y por el Reino Unido mediante *The International Tax Compliance Regulations* 2015.

miembros podrán informar a la Comisión de una lista de entidades no informantes y cuentas excluidas.

La comunicación de información entre los países debe tener lugar una vez al año y dentro de los nueve meses siguientes al final del año u otro período apropiado al que se refiera la información (art. 8.6).

 iii) Intercambio automático de información sobre acuerdos previos con efectos transfronterizos y acuerdos previos de fijación de precios de transferencia.

El art. 8 bis de la Directiva 2011/16/UE fue introducido por la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre, por la que se completan las categorías de información que los Estados miembros deben intercambiar actuando coordinadamente con los trabajos de la OCDE en las acciones BEPS. Por lo tanto, la coordinación entre los países de la UE en materia fiscal de conformidad con la Directiva va más allá de la transferencia de información fiscal sobre los contribuyentes, sus rendimientos y sus cuentas. Las normas europeas establecen un deber sobre el intercambio de información, pero con referencia a dos temas diferentes: uno, los acuerdos previos con efectos transfronterizos y, dos, los acuerdos previos de fijación de precios de transferencia. Consecuentemente, la autoridad competente de un Estado miembro deberá comunicar información sobre esos dos aspectos a las autoridades competentes de los demás Estados miembros y a la Comisión Europea siguiendo un formulario estandarizado y utilizando medios electrónicos.

La Directiva define el acuerdo previo transfronterizo como cualquier acuerdo, comunicación, instrumento o acción con efectos similares, incluido el emitido, modificado o renovado en el contexto de una inspección fiscal, que reúna estas condiciones:

- a) es formulado, modificado o renovado por una entidad competente en el Estado miembro o en sus subdivisiones territoriales o administrativas con independencia de que el acuerdo se utilice,
- es formulado, modificado o renovado a una persona determinada o a un grupo de personas determinado, y dicha persona o grupo de personas tienen derecho a invocarlo;
- c) se refiera a la interpretación o a la aplicación de una disposición legal o administrativa relativa a la administración o la observancia de las legislaciones tributarias del Estado miembro;
- d) se refiera a una transacción transfronteriza o a la cuestión de si las actividades ejercidas por una persona en otra jurisdicción dan lugar o no a un establecimiento permanente, y
- e) se produzca con anterioridad a las transacciones o a las actividades en otra jurisdicción que puedan constituir un establecimiento permanente, o con anterioridad a la presentación de una declaración correspondiente al período en el que la transacción o la serie de transacciones o actividades hayan tenido lugar.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

Del mismo modo, la Directiva define el acuerdo previo de fijación de precios transfronterizos como cualquier tipo de acuerdo, comunicación o cualquier otro instrumento o acción, incluido el realizado en el contexto de una inspección fiscal, que cumpla las siguientes condiciones:

- a) sea formulado, modificado o renovado por la entidad competente de uno o varios Estados miembros, o de cualquier subdivisión territorial o administrativa, con independencia de que el acuerdo se utilice efectivamente;
- sea formulado, modificado o renovado a una persona determinada o a un grupo de personas, y que dicha persona o grupo de personas tenga derecho a invocarlo, y
- c) determine, con anterioridad a las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas, un conjunto de criterios adecuados para la valoración de los precios de transferencia de esas transacciones, o determine la atribución de beneficios a un establecimiento permanente.

El art. 8bis.6 enumera los diferentes datos que cada Estado debe compartir. Son elementos tales como la identificación de la persona, las fechas de validez del período del acuerdo o el tipo de la resolución transfronteriza anticipada. Sobre el acuerdo en sí solo debe facilitarse un resumen de su contenido por lo que, si un Estado miembro necesita más información, tendrá que exigirla mediante el art. 5 que se rige bajo la regla del previsible interés y pertinencia de la información. En este sentido, el Estado requirente tendrá la obligación formal de demostrar la pertinencia y necesidad del texto íntegro de un acuerdo lo que podría ser difícil²⁴ en tanto que son conceptos amplios.

El art 8bis.3 dispone que los acuerdos bilaterales o multilaterales de fijación de precios anticipados con terceros países quedan excluidos del ámbito de intercambio automático de información si el acuerdo internacional no permite su divulgación. Si lo permitiese, la información se intercambiará de acuerdo con el art. 9 que regula el intercambio espontáneo de información.

Este artículo adquiere importancia si se relaciona con el Brexit porque el Reino Unido pasa a ser uno de esos terceros países. En tal caso han de hacerse un par de consideraciones. Primera, si se persigue el objetivo de mantener el intercambio de este tipo de información se puede acudir a tratados internacionales con cláusulas que regulen esta posibilidad. No obstante, atendiendo a los hasta ahora vigentes (los que siguen el art. 26 del MCMIRP o el CAAMMF) se pasaría de un sistema automático de intercambio a uno de requerimiento previo o de intercambio espontáneo dado que para el primero acostumbra a pedirse el acuerdo entre las partes. Segunda, ese acuerdo específico podría formularse entre el Reino Unido y los Estados miembros o, quizá, con la propia UE lo que podría no ser complicado dado el precedente que supone la regulación de la Directiva que se está describiendo.

²⁴ Según el art. 8bis.10 de la Directiva: "Los Estados miembros podrán, de conformidad con el artículo 5, y teniendo en cuenta el artículo 21, apartado 4, solicitar información adicional, incluido el texto completo de un acuerdo previo con efecto transfronterizo o un acuerdo previo sobre precios de transferencia".

Dicho lo anterior, solo queda señalar que el intercambio de información tendrá lugar dentro de los tres meses siguientes al final del semestre del año durante la cual se hayan acordado, modificado o renovado los acuerdos previos transfronterizos o de precios de transferencia.

iv) Intercambio automático de información sobre el informe país por país

La Directiva 2016/881,²⁵ de 25 de mayo, modifica una vez más la Directiva 2011/16/UE. A raíz de los trabajos en el seno de la OCDE sobre la materia que cristalizaron la Acción 13 de BEPS, la UE incluye en la Directiva un nuevo deber para los Estados miembros basado en la idea de proporcionar información sobre los Grupos de Empresas Multinacionales (GEM en adelante).

La Directiva ordena que cada Estado miembro tome las medidas necesarias para establecer un deber de información para cualquier Entidad matriz de un GEM o para cualquier Entidad cuya matriz no haya satisfecho ese deber²⁶. Esta obligación consiste en realizar un informe de sus actividades país por país. Tras la recepción de la información, el Estado miembro la comunicará a otro Estado miembro mediante intercambio automático. El destinatario de la información debe ser un Estado en el que el grupo tenga presencia como residente o con un establecimiento permanente. La información debe recopilar diferentes datos relacionados con el MNE (art. 8bis bis 3) y ha de proporcionarse en el plazo de dieciocho meses a partir del último día del ejercicio.

La información obtenida se utilizará de acuerdo con el art. 16.6 de la Directiva. Este dispone que será usada para evaluar los riesgos relacionados con la erosión de la base susceptible de imposición y el traslado territorial de beneficios, para el análisis económico y estadístico y como base para nuevas investigaciones sobre las empresas informantes en relación con los precios de transferencia u otros asuntos fiscales en el curso de una inspección fiscal. Se prohíbe expresamente que se utilice como fundamento para realizar ajustes directos de dichos precios de transferencia, lo que supone un límite.

v) Intercambio automático de información sobre acuerdos transfronterizos

Siguiendo con la idea de mejora progresiva en el intercambio automático de información, la UE²⁷ aprueba la Directiva 2018/822, de 25 de mayo, que significa un nuevo artículo 8 bis ter en la Directiva 2011/16/UE. También aquí la UE sigue los trabajos de la OCDE y la Acción 12 de BEPS.

²⁵ Transpuesta en España por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, de Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, el Reino Unido introduce las normas con *The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) Regulations 2016 (SI 2016/237).*

²⁶ Se concretan con los requisitos del Anexo III, Sección II de la Directiva.

²⁷ Véase por lo que hace al Reino Unido el art. 84 de la *Finance Act* de 2019 donde se transpone esta regulación. España, en el momento de escribir estas páginas, no ha procedido a la transposición.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

Se impone a los Estados miembros la inclusión en la legislación interna de un nuevo deber para los contribuyentes conforme al cual tienen que informar sobre los acuerdos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos siguiendo las referencias (hallmarks) que establece la propia Directiva. Precisando más, es un deber para intermediarios jurídicos, fiscales o de asesoría o para los propios contribuyentes quienes tendrán que informar a las autoridades fiscales de determinados acuerdos transfronterizos potencialmente agresivos. La autoridad competente deberá comunicar los datos pertinentes a las autoridades de todos los demás Estados miembros mediante intercambio automático (art. 8ab. 13) cuando estén en su posesión. Este es un ejemplo de control preventivo en el que los Estados miembros pueden coordinar sus respectivas acciones para evitar los efectos de un acuerdo transfronterizo que se beneficie de posibles diferencias entre los ordenamientos internos.

El objetivo de esta regulación es informar sobre los acuerdos transfronterizos que conciernen a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y a un tercer país, si una de las condiciones enumeradas en el art. 3.18 de la Directiva 2011/16/EU concurre²⁸. En este sentido, la Directiva no afecta a los acuerdos cuyos efectos son internos, si bien no hay obstáculo para que, en la transposición, los Estados extiendan la obligación a estos. El Estado miembro debe comunicar los diferentes datos previstos en el art. 8bis ter 14, entre los que está el resumen del contenido del acuerdo, en el plazo de un mes a partir del final del trimestre en que se haya proporcionado la información por los obligados tributarios.

Esta es la última categoría de datos que se intercambian de forma automática, estipulada por la Directiva. La conclusión que se deriva es que la UE promueve la cooperación entre los Estados miembros, ampliando el alcance de los métodos automáticos de intercambio de información. Lo que no significa una renuncia a los más tradicionales porque la Directiva regula, como se ha visto, el intercambio por requerimiento y también el intercambio espontáneo de información.

2.3.3. Intercambio espontáneo de información.

Este mecanismo consiste en un flujo no sistemático de información considerada de interés para el país receptor. La autoridad competente de un Estado miembro comunicará a otro Estado miembro la información tributaria que esté en el ámbito de aplicación de la Directiva en caso de que se den las circunstancias del art. 9:

a) Existen motivos para suponer que puede haber una pérdida de impuestos en el otro Estado miembro.

²⁸ Estas condiciones son:

a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;

uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;

uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;

d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;

- b) Un contribuyente obtiene una reducción o exención del impuesto en otro Estado miembro que daría lugar a un aumento del impuesto o a la obligación de tributo en el otro Estado miembro.
- c) Los contribuyentes de cada Estado miembro realizan actividades a través de uno o más países y el resultado es el ahorro fiscal.
- d) Uno de los miembros del Estado tiene motivos para suponer que el contribuyente puede obtener ahorros fiscales mediante transferencias artificiales de beneficios en un grupo de empresas.
- e) La información recibida de otro Estado miembro puede ser pertinente para evaluar la obligación tributaria en el Estado receptor.

Esta obligación se complementa con un deber general conforme al cual los Estados miembros deben comunicar información voluntaria y espontáneamente si es útil para otros Estados (art. 9.2).

Siguiendo una línea ya habitual, para este intercambio también se han dispuesto límites de tiempo. Una vez que la información esté disponible, el Estado miembro la entregará lo antes posible y, en cualquier caso, a más tardar en un mes. El destinatario deberá confirmar la recepción, por medios electrónicos si es posible, en un plazo de siete días.

2.4. CONDICIONES DE CIRCULACIÓN DE LOS DATOS Y LÍMITES A LA COOPERACIÓN

Una vez se han descrito los instrumentos para el intercambio de información, se ha de avanzar abordando los términos en los que se desarrolla la gestión de datos. La Directiva 2011/16/UE regula diferentes condiciones para la consecución de un objetivo: la fluidez en el intercambio de información fiscal. La primera idea al respecto es informar, en el caso de transmisión por requerimiento o espontánea, sobre resultados al Estado remitente. El Estado emisor puede solicitar información al respecto que ha de recibir lo antes posible y, en cualquier caso, en un plazo de tres meses desde que se conozcan resultados. Esta posibilidad pasa a ser un deber según el art. 14.2 de la Directiva para los intercambios automáticos de información, pues ha de circular anualmente información de resultados entre Estados afectados.

La segunda idea es que la información tiene el carácter de secreto oficial (art. 16.1) y, por ello, goza de una protección similar a la conseguida por el Estado receptor por sus medios. Así mismo, su utilización habrá de tener en cuenta el derecho del contribuyente sobre sus propios datos de forma acorde con lo que explica el art. 25 de la Directiva que se remite a la regulación europea en ese tema. Estos límites a la difusión de la información se concretan con los campos en los que puede utilizarse:

- a) En la aplicación de normativa tributaria doméstica.
- b) En la aplicación de tributos recogidos en el art. 2 de la Directiva 2010/24/UE de asistencia mutua en el cobro de créditos.
- c) En procedimientos judiciales por infracción tributaria.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

No obstante, la Directiva no cierra la posibilidad que, con los acuerdos debidos entre Estados afectados, no pueda utilizarse la información para otros fines.

La fluidez a la que se ha aludido, que potencia la cooperación entre Estados, se refleja en la posibilidad de transmitir la información a un Estado miembro diferente a los que se relacionan inicialmente. Mediante intercambio espontáneo, un Estado miembro puede compartir información recibida con otro Estado siempre que el Estado en el que se originó no se oponga en un plazo de diez días a contar tras recibir la necesaria comunicación del Estado receptor de su intención de hacer un intercambio espontáneo.

El tercer punto para destacar es el valor de la información en la gestión tributaria. El art. 16.5 de la Directiva establece que debe presentarse en una base física teniendo valor probatorio equivalente al que la legislación interna otorgue a documentos y materiales obtenidos por la Administración tributaria del Estado receptor. En este sentido, la Directiva persigue que la validez de la información obtenida de una administración extranjera no esté condicionada a procedimientos de homologación internos que dificulten su circulación y uso²⁹.

Tras las condiciones sobre la circulación, se tratan los límites a la cooperación entre los que se encuentran los principios ya mencionados de subsidiariedad, legalidad y reciprocidad. A ellos se añade, en el art. 17.4, uno tradicional en este tema: el suministro de información podrá denegarse cuando conduzca a la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un proceso comercial, o de información cuya divulgación sea contraria al orden público. El matiz a los límites lo aporta el art. 18 de la Directiva en dos sentidos: primero, no pueden justificar un desinterés del Estado requerido a aportar información y, segundo, no pueden justificar una negativa por el hecho de que la información obre en poder de un banco, entidad financiera, representante, agente fiduciario o porque está relacionada con la participación en el capital de una empresa. En otros términos, la negativa no puede basarse en que la información no es útil para el Estado requerido o en el secreto profesional o bancario.

2.5. ASPECTOS TÉCNICOS DE LA COOPERACIÓN FISCAL

Este es un aspecto importante sobre el intercambio de información que alude a la infraestructura necesaria para que sea fluido. La Directiva regula las diferentes piezas del sistema de manera que:

- Cada Estado debe tener una autoridad competente que gestione el intercambio de datos haciendo solicitudes, respondiendo a las de otros países, haciendo efectivo el intercambio espontáneo y participando en el sistema automático de intercambio de información.
- Se utiliza una red conocida como CNN (Common Communication Network and Common System Interface) a través de la cual se puede acceder a la in-

²⁹ Véase en este sentido el trabajo de RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: "El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria", Revista para el análisis del Derecho, InDret, 2012, p. 1-21 disponible en http://www.indret.com/pdf/918.es.pdf (última visita 22 de noviembre de 2019). En este sentido véase art. 106.2 de la Ley General Tributaria.

formación que otros Estados tienen y entregan al sistema de acuerdo con sus obligaciones marcadas por la Directiva.

• La Comisión es la responsable de mantener el funcionamiento del sistema CNN. Como puede verse, la infraestructura necesaria para el intercambio de la información no depende de ningún Estado miembro porque es una competencia de la UE. La coordinación verticalmente dirigida se pone de manifiesto en tanto que la fluidez de la información no depende de la voluntad de cada Estado, sino del cumplimiento de unos deberes a través de un sistema coordinado y estandarizado en su funcionamiento.

2.6. RELACIÓN CON TERCEROS PAÍSES

Las estipulaciones sobre las relaciones con terceros tienen importancia propia ante un escenario en el que el Brexit se produce y el Reino Unido adquiere la condición de tercer país. En este sentido, las condiciones de circulación de información y los límites marcados por la Directiva no han de verse como un corsé para las relaciones entre Estados miembros. El art. 19 de la Directiva recoge una especie de cláusula de nación más favorecida en tanto que si un estado miembro ofrece a un tercer país colaboración más amplia que la regulada, no puede negarse a ofrecérsela también a otros Estados miembros que lo deseen. Ahora bien, no parece que esta cláusula pueda funcionar entre los propios Estados miembros que deben ceñirse a lo que la Directiva establece.

La Directiva también prevé que si un Estado miembro, tras un acuerdo con un tercer Estado, obtiene información que pueda interesar a otro Estado miembro se transferirá siempre y cuando esta posibilidad esté en el acuerdo internacional. En otro sentido, si el tercer país en virtud del acuerdo internacional solicita información que podría obtenerse de otro Estado miembro, podrá transmitirse con su consentimiento. Ahora bien, se hará con la base de que el tercer país proporcione información sobre el carácter irregular o ilegal de las operaciones que desee investigar. Hasta aquí se ha descrito el marco jurídico en el que se han de mover los Estados miembros a la hora de intercambiar información. La característica que se puede resaltar es la exhaustividad en la regulación de una serie de opciones y deberes para ellos en orden a garantizar la fluidez en la circulación de datos con el objetivo de reforzar el funcionamiento del mercado único. Esa regulación incluye, como se acaba de ver, cómo han de relacionarse los Estados miembros con terceros países en esta materia, posibilidad que se abre con el Brexit y que lleva a avanzar en el trabajo comparando el marco descrito con el marco internacional del intercambio de información.

3. REGULACIÓN INTERNACIONAL DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Descrita la regulación europea, hay que traer el otro elemento a comparar que es la regulación internacional. El objetivo es matizar el carácter similar de las regu-

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

laciones con la idea de confirmar la hipótesis inicial de este trabajo recogida en su Introducción.

3.1. Art. 26 del Convenio sobre doble imposición entre España y el Reino Unido

El Convenio entre España y el Reino Unido sobre doble imposición se firmó el 14 de marzo de 2014 y entró en vigor el 12 de junio de 2014. Se basa en el MCMIRP de la OCDE y, por esta razón, sus comentarios sobre este modelo son aplicables para adivinar el significado de las diferentes reglas que el Convenio pueda contener. Una de esas reglas es el art. 26 que regula cómo los países intercambiarán información para cooperar en la gestión de los respectivos sistemas tributarios. Lo harán siguiendo estos parámetros:

- La información debe ser 'previsiblemente de interés' lo que coincide con la Directiva explicada en la extensión y forma de interpretación del concepto.
- El intercambio de datos tiene dos objetivos: para aplicar el Convenio y para la
 aplicación de la normativa tributaria interna. Este punto es importante dado que
 proyecta el intercambio más allá de los límites del propio Convenio alcanzando
 a otros impuestos diferentes a los incluidos en el art. 2.3 presentando un perfil
 más amplio que el art. 2 de la Directiva. Por ejemplo, en virtud del Tratado, sería
 posible solicitar información sobre residentes en terceros países con interés ubicado en el Estado requerido y con consecuencias fiscales en el país solicitante.
- Además, con el intercambio se previene el fraude fiscal y se combate la evasión fiscal. Este es un punto importante en tanto que exige un principio de criminalidad dual para el intercambio según Convenio. Ambos países deben tener una regulación equivalente sobre lo que es el fraude y la evasión fiscales para legitimar una solicitud de información en esa línea. Esto es diferente en la Directiva en la que se expresa la idea de que la información deba ser previsiblemente pertinente para la administración y la aplicación del Derecho interno sin limitar el intercambio con aquel principio.

El intercambio ha de ajustarse también a unos límites. En primer lugar, la información ha de ser considerada secreta por lo que no puede ser compartida con otras autoridades diferentes a las tributarias o con otros países. El contenido de la condición de secreto se desprende del Derecho interno que se ha de extender a la información obtenida desde el extranjero siguiendo un principio de equiparación con la obtenida a nivel interno. No obstante, la información puede utilizarse en procedimientos judiciales o con fines diferentes siguiendo el ordenamiento del Estado receptor con la correspondiente autorización del Estado emisor. Este es un límite semejante al descrito en la Directiva sobre la idea de secreto y confidencialidad. Esta cuestión resulta interesante para las relaciones hispano-británicas dado que, actualmente, ambos estados cuentan con las mismas referencias en este tema: la Directiva 2011/16/EU y el Reglamento Europeo (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y el Consejo, el 27 de abril de 2016. En caso de Brexit ambas normas pierden su carácter en dichas relaciones y se habrán de comparar regula-

ciones nacionales a efectos de hacer efectivo el Convenio si bien, es de presumir que serán semejantes dado el pasado común, sin perjuicio de poder cambiar en el futuro sobre todo por la parte británica que se desliga de la disciplina europea. Sobre esta cuestión se volverá más adelante.

En segundo lugar, se establecen límites de legalidad y de reciprocidad equiparables a la Directiva, pero no se da cuenta de un principio de subsidiariedad que sí recoge la normativa europea. Finalmente se establece el tradicional límite de no proporcionar información si supone divulgar cualquier secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o procedimiento industrial o que la comunicación de la información sea contraria al orden público. El art 26 completa esta regulación aclarando que el Estado requerido recopilará información, aunque no tenga ningún interés sobre ella para sus propios fines. En este sentido, los límites descritos no pueden alegarse para denegar la transmisión excusando una falta de interés. Aquí el Convenio es paralelo a la Directiva europea lo que no supondría un problema en caso de Brexit salvo en relación con el principio de subsidiariedad indicado.

Si bien el art. 26 del Convenio no regula directamente ningún sistema de intercambio de información, tampoco los limita. Gracias a esto, existe la posibilidad de utilizar cualquiera de los tradicionales o los que los Estados acuerden tal y como se desprende de los Comentarios de la OCDE al artículo (Comentario 9°). En consecuencia, es posible utilizar:

- a) El intercambio por requerimiento que es el método más frecuente.
- b) El intercambio espontáneo.
- c) El intercambio automático.

Para todos ellos, el art. 26 podría ser una base jurídica adecuada. Sin embargo, no hace falta extenderse en la idea de que la Directiva ofrece un marco más claro de todos los citados, fijando aspectos como deberes, contenido de la información o plazos tal y como se ha expuesto antes.

El art. 26 del Convenio, en general, tiene unas características que lo asemejan a la regulación que se desprende de la Directiva en cuanto al objetivo perseguido: fluidez en el intercambio de información. Sin embargo, la Directiva ofrece un esquema preciso para cada método de intercambio de información como se ha visto y, sobre todo, ofrece una regulación muy exhaustiva y desarrollada sobre uno de los más importantes: el intercambio automático. En consecuencia, el Brexit puede incidir en la relación entre España y el Reino Unido en tanto que se cambia el marco de relaciones de uno preciso en la Directiva a otro más general en el Convenio, además de cambiar de una metodología de ordenación de las relaciones vertical a otra horizontal.

A pesar de esta primera conclusión confirmatoria de la hipótesis de retroceso planteada, es necesario dar un paso adelante porque el Convenio sobre la doble imposición no es el único texto que vincula en este campo a las autoridades

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

competentes españolas e inglesas. Es necesario estudiar el CAAMMF del que sus Estados son parte³⁰.

3.2. Intercambio de información fiscal en virtud del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria

Los Estados miembros del Consejo de Europa y los de la OCDE han desarrollado el CAAMMT lo que da idea de su peso específico en la materia por número de implicados. Tanto Reino Unido como España se han unido al tratado por lo que su relación a través de los intercambios de información encuentra en esa norma un nuevo marco.

El CAAMMT ha establecido normas sobre diferentes aspectos de la gestión tributaria con el objeto de que la cooperación entre Estados se produzca en un abanico de campos: intercambio de información, inspección, asistencia en la recaudación y notificación de actos. Todas estas acciones pueden referirse a diferentes impuestos como: impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ganancias de capital, impuesto sobre la riqueza neta, cotizaciones a la seguridad social, impuestos sobre el patrimonio, sucesiones o donaciones e impuestos sobre el consumo o impuestos específicos sobre bienes y servicios. La larga lista se cierra con la fórmula "cualquier otro impuesto" que da la idea de no ser un *numerus clausus* (art. 2.1.iii.G CAAMMT), lo equipara al tratado anterior y lo diferencia de la Directiva. De acuerdo con esto, el tratado es un instrumento importante en la cooperación fiscal internacional debido a su amplio alcance tanto en los ámbitos de colaboración como en las figuras tributarias que comprende.

Las presentes líneas se centran en el intercambio de información y sobre ese tema el acuerdo dedica los artículos 4 a 7. El primer artículo tiene un texto muy cercano al primer párrafo del art. 26 del Convenio hispano-británico y al art. 3 de la Directiva descrita anteriormente, puesto que la información ha de ser 'previsiblemente pertinente' para la administración o la aplicación de las legislaciones internas relativas a los tributos anteriores.

Después de estas disposiciones generales, el acuerdo regula diferentes métodos de intercambio de información.

Reino de España un Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros en relación con Gibraltar (firmado ad referéndum el 4 de marzo de 2019). Si bien este acuerdo tiene como objeto específico reforzar un principio de transparencia en las actividades económicas con interés tributario para la Administración española que se realizan en el territorio británico en la península, también puede servir como referencia de cómo pueden ser de estrechas las futuras relaciones en materia de intercambio de información entre los dos países. Por ejemplo, el art. 1.2 de dicho acuerdo indica que la legislación de la UE relativa a la cooperación administrativa tendrá su reflejo en una legislación equivalente en Gibraltar lo que puede indicar cómo se puede comportar el Reino Unido tras el Brexit en esta materia. El art. 3 de dicho acuerdo establece que las Partes han de aplicar "(...) recíprocamente una cooperación administrativa reforzada con miras a intercambiar la información que sea previsiblemente pertinente (...)" y, asumiendo el marco europeo en la materia, precisa los datos y los métodos de intercambio entre Gibraltar y la Administración tributaria española lo que podría extenderse al caso de las relaciones hispano-británicas.

3.2.1. Intercambio de información previa solicitud

El art. 5 CAAMMT dispone que, previa solicitud, un Estado facilitará toda información a la que se refiere el art. 4. La condición para realizar la petición es que debe relacionarse con una persona (física o jurídica) o transacciones determinadas. El segundo apartado establece que la información puede estar en poder del Estado requerido o, en su caso, se habrán de llevar a cabo procedimientos para su obtención. La Directiva cuenta con similar regulación en estos dos puntos: la obligación de un Estado de proporcionar información a otros en virtud de una solicitud y su obligación de hacer todo lo necesario para obtenerla si no la posee. La diferencia de regulaciones está en los períodos de cumplimiento dado que el Tratado no establece ninguno y sólo se refiere a la idea de cumplimiento "lo antes posible" (art. 20.1 CAAMMT) mientras que la Directiva sí lo establece.

Una segunda diferencia es que el art. 5 CAAMMT deja a la consideración de los Estados la herramienta a utilizar en el intercambio si se lee³¹el art. 20.3 CAAMMT. Como se describió, por su parte la Directiva establece que la información será intercambiada, en la medida de lo posible, siguiendo los procedimientos y métodos que regula. Plazos y metodología de intercambio son dos puntos de diferencia entre la Directiva y el CAAMMT que habrían de tratarse si el Brexit significa el cambio de marco jurídico entre España y el Reino Unido y existe el deseo de mantener el mismo nivel de coordinación en esta forma de intercambio de información.

3.2.2. Intercambio automático de información

El intercambio automático de información es más una posibilidad que un deber en el acuerdo lo que ya es una diferencia con respecto a la Directiva. El art. 6 CAAMMT dice que existe la posibilidad de que los Estados acuerden el intercambio de información por medios automáticos, pero sin especificar más. En consecuencia, es necesario establecer nuevos acuerdos para utilizar este sistema.

Actualmente, la OCDE, siguiendo su iniciativa BEPS y sus Acciones 5, 12 y 13, ha utilizado este artículo como base para construir un sistema con el que diferentes Estados pueden intercambiar determinada información fiscal mediante métodos automáticos. La línea comparativa de regímenes que sigue este trabajo exige describir las posibilidades que brindan los acuerdos que pueden completar lo regulado en el art. 6 CAAMMT.

i) Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de informes país por país

La OCDE diseña un modelo de acuerdo para países que deseen profundizar en la transparencia fiscal y el nivel de cooperación³². En su virtud, se estructuran

³¹ Art. 20.3: "Si, con respecto a una solicitud de información, el Estado solicitante ha especificado la forma en que desea que se facilite la información y el Estado requerido esté en condiciones de hacerlo, el Estado requerido la facilitará en la forma solicitada."

³² El modelo de acuerdo está disponible en https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf (última visita 17 de noviembre de 2019).

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

intercambios de información fiscal sobre diferentes temas relacionados con los Grupos de Empresas Multinacionales (GEM): asignación global de ingresos, impuestos pagados e indicadores sobre el reparto de la actividad económica entre jurisdicciones fiscales. La idea básica es compartir esta información con un informe que también se referirá a precios de transferencia y otros riesgos de erosión y cambio de jurisdicción de la base imponible.

La Sección 2 del modelo completa lo que se establece en los arts. 6, 21 y 22 CAAMMT. Esta sección obliga a cada autoridad competente a intercambiar anualmente y de forma automática el informe país por país recibido de cada Entidad informante que resida a efectos fiscales en su jurisdicción. Enviará el informe a las demás autoridades de las jurisdicciones en las que una o más entidades del GEM de la entidad informante residan a efectos fiscales o estén sujetas a impuestos a través de un establecimiento permanente. Como se observa, el sistema se basa en la introducción en el derecho interno de un deber para las matrices de las GEM de aportar información de sus actividades en cada país en el que estén ubicadas por motivos fiscales.

Este método de intercambio de información tiene un plazo, de acuerdo con la Sección 3 del Modelo, de dieciocho meses desde el fin del periodo fiscal. Además, dispone que se use un método de transmisión basado en sistemas electrónicos que deben fijar las partes y notificar al Organismo Coordinador que prevé remitiéndose al art. 24.3 CAAMMT.

Como sucede con los demás acuerdos, la información intercambiada está protegida por la confidencialidad. Así mismo, las partes tienen limitado su uso pues podría utilizarse para evaluar los precios de transferencia, la erosión y el cambio de jurisdicción de la base imponible y el análisis estadístico. Sin embargo, no puede utilizarse, lo que ya ocurre con la Directiva, como base para un ajuste de precios de transferencia (Sección 5.2), pero sí para impulsar inspecciones tributarias.

La Sección 6 establece un sistema para resolver posibles discrepancias entre los Estados. Deben seguir un procedimiento de consultas mutuas y deben notificarse posibles soluciones o conclusiones a la Secretaría del Organismo Coordinador. Al mismo tiempo, el art. 8.5 explica que un Estado puede cesar la transmisión de información porque considera que la otra parte no cumple el acuerdo. En este caso tienen la oportunidad de corregir posibles problemas e, incluso, de poner fin a la cooperación acordada.

Hay que destacar que la estructura establecida por el modelo supone la relación entre, al menos, dos tipos de entidades: el Organismo Coordinador y la Secretaría del Organismo Coordinador y las Autoridades competentes de cada Estado que forma parte. Entre ellas, las relaciones serán a través de sistemas estandarizados.

La Directiva, como se describió anteriormente, es similar. No hay diferencias significativas: en ambos casos hay un intercambio automático de datos sobre multinacionales país por país en un período determinado siguiendo una norma. Al mismo tiempo, tanto la Directiva como el Acuerdo construyen el sistema que vincula a diferentes autoridades creando una estructura multilateral.

No obstante, sí hay una diferencia entre las dos regulaciones. El aquí descrito es un modelo para un acuerdo internacional, mientras que la Directiva es una norma de una institución supranacional. Por lo tanto, el acuerdo podría ser modificado por otros entre las partes e, incluso, pueden resolver mutuamente posibles problemas; sin embargo, la Directiva no funciona de la misma manera debido a su naturaleza de Derecho derivado. Los Estados miembros no pueden modificar la Directiva por sí mismos, sino a través de los procedimientos del TFUE y los posibles incumplimientos se deberán dirimir por los mecanismos que se hayan previsto en el ordenamiento de la UE.

Este argumento sobre la diferencia en la naturaleza de las normas que significa diferentes posibilidades para las partes implicadas adquiere relevancia si se mezcla con el Brexit y las relaciones entre España y el Reino Unido. Estos Estados regulan su relación en virtud de la Directiva descrita anteriormente como miembros de la UE y no han firmado ningún otro acuerdo siguiendo el modelo descrito³³. En consecuencia, si deciden compensar la ausencia de regulación en esta materia, tendrán que acordarlo expresamente.

ii) Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras

Este modelo de acuerdo³⁴ parte de la misma base que el anterior: los arts. 6 y 22 del CAAMMT. Está diseñado para que las partes nombren una autoridad competente que intercambiará anualmente con otras autoridades competentes, de forma automática y siguiendo una norma especial, información sobre las cuentas financieras. Esta norma se conoce como Norma Común de Información (CRS por sus siglas en inglés de *Common Report System*) y es producto de un trabajo en la OCDE con el fin de obtener un sistema común de organización de la información y conseguir fluidez en los intercambios de datos sobre cuentas financieras³⁵.

³³ Entre España y el Reino Unido está en vigor la Directiva 2016/881/UE de la UE que forma parte de la Directiva 2011/16/UE a efectos de intercambio de informes país por país. Este dato se puede ver en www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm (última visita el 23 de octubre de 2019).

³⁴ Puede verse en https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf (última visita el 17 de noviembre de 2019). La efectividad de este sistema se ha visto reforzada con la aprobación por la OCDE de un modelo de acuerdo multilateral destinado a intercambiar de forma automática información sobre posibles sistemas utilizados por los contribuyentes o intermediarios para evitar el deber de aportar información sobre cuentas financieras. El modelo puede verse en www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures. pdf (última visita 23 de noviembre de 2019).

³⁵ Sobre la Norma Común de Informes de la OCDE puede consultarse https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/ (última visita el 31 de octubre de 2019). CHRISTENSEN H. y TIRARD J.M. explican que esta Norma no se impone por ninguna obligación legal a menos que los Estados comprometan a sus autoridades competentes con el Acuerdo Multilateral a intercambiar datos sobre cuentas financieras. CHRISTENSEN, H. III y TIRARD, J.M: "The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and CRS", Trust & Trustees, vol. 22, no 8, 2016, p. 915.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

Esta información será recibida de instituciones financieras que tendrán que cumplir con el deber establecido por la regulación nacional de comunicar todos los datos requeridos. Los datos exigidos, siguiendo la Sección 2.2 del modelo, son semejantes a los que se exigen por la Directiva europea, así como los que han de responder a la obligación de aportar información, por lo que ambos sistemas de intercambio de información se equiparan.

La Sección 7 establece que el Estado tiene que aprobar la normativa necesaria para hacer efectivo el acuerdo. Después, tiene que notificarlo a la Secretaría del Organismo de Coordinación y podrá intercambiar información con las otras partes firmantes. Con ello, el Modelo sugiere regular las consultas entre países sobre las experiencias, la solución de problemas y la mejora de procedimientos. Además, regula la posibilidad de suspender el intercambio de información o la terminación de la participación en el acuerdo de forma similar a la del modelo anterior.

La estructura orgánica se vuelve a componer de diferentes entidades, tales como: el Organismo Coordinador y la Secretaría del Organismo y las Autoridades Competentes de cada Estado.

Este modelo y la Directiva presentan similitudes en la regulación de este tipo de intercambio y diferencias parecidas a las ya advertidas para el caso anterior. Hay paralelismo con el art. 8.3bis de la norma europea, pero las diferencias más importantes están relacionadas con la naturaleza de cada norma, lo que afecta a las relaciones hispano-británicas³⁶.

Los trabajos de la OCDE en cuanto al intercambio automático de información basado en un estándar común (CRS) han facilitado el intercambio de datos fiscales lo que también se percibe en relación con GEM. Se trata de un avance importante en la lucha contra la evasión fiscal y las prácticas perjudiciales a través de mejorar la cooperación entre los Estados. Pero si este tema se ve desde el punto de vista del Brexit, parece claro que el Reino Unido cambiará sus posibilidades de recibir datos fiscales de otros Estados miembros y, al mismo tiempo, cambiará sus obligaciones de proporcionar el mismo tipo de información.

Se han de recordar las categorías de información intercambiable por medios automáticos según la Directiva, tales como: cinco categorías originales (rendimientos del trabajo, honorarios de director, productos de seguro de vida no cubiertos por otros acuerdos de intercambio de información, pensiones y la propiedad e ingresos procedentes de bienes inmuebles), cuentas financieras, acuerdos transfronterizos y acuerdos previos de fijación de precios de trasferencia, informes país por país y acuerdos transfronterizos potencialmente agresivos. El marco in-

³⁶ Entre España y el Reino Unido sólo está en vigor a estos efectos la Directiva 2014/107/UE en que se incluye, como se sabe, en la Directiva 2011/16/UE. Véase https://www.oecd.org/tax/auto-matic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/ (última visita 17 de noviembre de 2019). La alternativa podría ser que ambas jurisdicciones se incorporen al tratado multilateral intercambiando información o que elaboren uno propio bilateral a modo FATCA o como Acuerdo de Intercambio de Información siguiendo el modelo OCDE Agreement on Exchange of Information on Tax Matters. (modelo disponible en www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf, última visita 22 de noviembre de 2019) que regula el intercambio de información por requerimiento.

ternacional que se ha descrito supone el intercambio por el mismo medio de dos de estas categorías: informe país por país y cuentas financieras. Por lo tanto, si bien es cierto que la OCDE y la UE trabajan conjuntamente en la expansión del intercambio automático de información y que la cooperación entre diferentes jurisdicciones lo ha elevado a un nivel mayor, también es cierto que la UE está en un grado diferente de progreso³⁷. El Brexit puede producir una regresión en la cooperación y coordinación entre el Reino Unido y otros Estados de la UE, como España, que debe considerarse si estas jurisdicciones creen que tienen que preservar el nivel actual de entendimiento mutuo. Concretando un poco más, los datos que se pueden conseguir ahora mediante intercambio automático en virtud de la Directiva habrán de ser obtenidos mediante medios como el intercambio por requerimiento o el intercambio espontáneo de acuerdo con el régimen más indefinido (por ejemplo, en plazos) que establecen los tratados.

Establecido otro argumento que avala la hipótesis del trabajo, se ha de profundizar en esa línea analizando comparativamente el último sistema de intercambio de información que regula el CAAMMT.

3.2.3. Intercambio espontáneo de información

De conformidad con el art. 7 CAAMMT, los Estados deben remitir información fiscal, sin ninguna solicitud previa, a otros Estados en las siguientes circunstancias:

- a. El Estado tiene motivos para suponer que otro país podría verse afectado por una pérdida de recaudación.
- El contribuyente obtiene un beneficio fiscal en el Estado proveedor de información que daría lugar a un aumento de impuestos o responsabilidad en el otro país.
- c. Un contribuyente hace negocios con una persona en el otro país a través de un tercer país y esto da lugar a una disminución en los impuestos del otro país o ambos países.
- d. Una parte del acuerdo tiene motivos para suponer que el otro Estado podría sufrir una pérdida de recaudación por una transferencia artificial de beneficios dentro de grupos de empresas.
- e. La información que se ha reenviado a la otra parte podría ser interesante para el remitente con el fin de establecer cualquier responsabilidad fiscal.

En cualquier caso, las partes tomarán las medidas y realizarán los procedimientos necesarios para garantizar que se disponga de la información.

Si se compara esta posibilidad con la del mismo nombre en la Directiva, se ven similitudes en la mecánica y en las circunstancias específicas. Pero también hay diferencias en tanto que no se menciona una cláusula tan amplia como la del art. 9.2 de la

³⁷ De esta opinión se muestra DOURADO, Ana Paula: "Free Movement of Capital: the European Union Anti-Tax Avoidance Package and Brexit", Intertax, International Tax Review, Dec. 2016, vol 44, Issue 12, p. 876.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

Directiva cuando prevé la posibilidad de intercambio de cualquier información por el hecho de ser útil. En este sentido, el art. 7 es un poco más restringido porque enumera cinco circunstancias, aunque no limita que las autoridades competentes vayan más allá en sus prácticas. Otra diferencia se basa en los límites temporales al cumplimiento porque la Directiva, como se dijo, los establece en su art.10 y el Convenio no. Nuevas discrepancias de carácter concreto, pero con consecuencias en caso de que se produzca el Brexit en la medida que ya se ha ido comentando.

3.3. CONDICIONES Y LÍMITES EN EL CONVENIO SOBRE ASISTENCIA
ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA SOBRE EL INTERCAMBIO
DE INFORMACIÓN

El art. 10 CAAMMT dota de fluidez al intercambio ordenando que si una parte recibe información que sea contradictoria o esté en conflicto con información que obre en su poder habrá de informar a la parte emisora. Se potencia, como ocurre con la Directiva, la cooperación interestatal más allá del mero intercambio de datos caminando hacia la interacción de administraciones tributarias.

Por su parte, el art. 18 CAAMMT especifica los requisitos que ha de tener una solicitud de asistencia con el fin de seguir un estándar. Una solicitud debe tener puntos como: la autoridad u organismo que la emite, la identificación del contribuyente, la forma de proveer la información, información adicional pertinente, etc. Siguiendo el art. 20 CAAMMT, el Estado requerido deberá proporcionar información sobre las acciones adoptadas y su resultado y, si rechaza la petición, justificarlo lo antes posible lo que no deja de ser indeterminado. El apartado 3 de este último artículo señala que el modo de recepción de información puede ser precisado por el requirente y el requerido atenerse a él, si está en condiciones de hacerlo. Esta disposición habrá de tener en cuenta que, en los casos de intercambio automático señalados anteriormente, el formato responde al sistema CRS y que será, por tanto, aplicable el precepto al intercambio por requerimiento y al espontáneo.

Para el intercambio de información los Estados deben respetar los límites que el Convenio ordena. En el art. 21 CAAMMT establece que lo dispuesto en el convenio no limita los derechos y garantías que se otorguen a nivel interno a los contribuyentes. Se relacionan los principios de legalidad, de reciprocidad y de subsidiariedad, así como el secreto de procesos comerciales, industriales o profesionales y preservación del orden público. A estos límites, el convenio añade, de manera distinta a la Directiva –aunque no deja de ser un principio basilar en el ordenamiento europeo—, un principio de no discriminación en tanto que la asistencia no ha de tener como consecuencia la discriminación de los nacionales del Estado requerido. Además, precisa el principio de legalidad señalando que la asistencia puede negarse si es contraria a principios fiscales admitidos generalmente, disposiciones de un convenio de doble imposición o disposiciones de otro convenio. En cualquier caso, se impone que el Estado requerido ha de utilizar los poderes que dispone para obtener la información y que ha de ejercerlos, aunque esta no

sea de su interés. Así mismo, los límites no pueden aplicarse de manera que se ampare el secreto bancario, fiduciario, de agente, financiero o de propiedad.

Como en la Directiva o en el Convenio de Doble Imposición, el CAAMMT establece el carácter secreto y confidencial de la información en su art. 22. Como es habitual, se remite a la legislación interna a estos efectos fijando un principio de equiparación. Pero, a diferencia de los otros casos, se añade que, en caso necesario, la protección será acorde con las garantías que especifique el Estado requerido de acuerdo con su legislación. Los datos solo cabe utilizarlos para la gestión, recaudación o aplicación de sanciones y penas tanto en vía administrativa como judicial, salvo que se hayan expresado reservas a los fines señalados. No obstante, se deja a las partes poder precisar los límites, así como autorizar el uso de la información para fines diferentes o para transmitirla a terceros Estados.

Las condiciones y requisitos que se han relacionado son similares a la Directiva descrita antes. Necesidad de dar cuenta de la información, su carácter secreto, la delimitación de sus fines o los limites basados en derechos de los contribuyentes o principios específicos son factores que se reproducen en ambos marcos. Pero también hay diferencias de interés a efectos de este trabajo pues la Directiva establece un principio de equiparación en el valor probatorio de la información que el Convenio no reproduce. Así mismo, la Directiva regula los formatos de intercambio y su metodología lo que tampoco sucede con el Convenio salvo en los casos de intercambio automático a él ligados y que se han descrito.

3.4. Aspectos técnicos de la asistencia mutua

De manera similar a la Directiva, el art. 24.1 del CAAMMT establece que serán las autoridades competentes las que se relacionen a través del Convenio al que se someten sus Estados. También, se constituye un órgano de coordinación relacionado con la OCDE para seguir el funcionamiento del Convenio y con la tarea de proponer mejoras. En cuanto a la metodología de intercambio de información, no se regula en el Convenio, más allá de dejar a las partes su conformación y que, para el caso de los informes país por país o cuentas financieras, se siga un formato y sistema concreto.

En este sentido también hay diferencias claras con la Directiva en tanto que esta establece las autoridades a relacionarse a través del intercambio, el papel coordinador y gestor de infraestructuras de la Comisión y el sistema de intercambio basado en una red. Este grado de precisión la diferencia de los términos más generales (salvo en los casos de intercambio automático que se desarrollan) que tiene el CAAMMT.

3.5. Relaciones con otros convenios

El art. 27 CAAMMT establece que las posibilidades de asistencia previstas, ni restringen ni son restringibles por otros instrumentos de cooperación entre las par-

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

tes. Además, específicamente señala que para el caso de Estados miembros de la UE el convenio se aplica "(...) en la medida en que permita una cooperación más amplia que la ofrecida (...)" por normas europeas lo que significa seguir un principio de favorecer la asistencia mutua.

En este punto la Directiva prevé una cláusula de nación más favorecida y qué ha de suceder si la información procede de, o interesa a, un país no miembro. No señala la posibilidad de verse limitada por otras normas internas o internacionales dada su naturaleza en el marco europeo. Así mismo, como se desprende del convenio, resulta preferente en las relaciones entre Estados miembros dado su carácter más amplio.

Son estas las últimas diferencias singulares que se han recogido en este apartado entre el Derecho europeo y el Derecho internacional tributario en materia de intercambio información. Suficientes para apoyar la idea de que el Brexit ha de significar cambios importantes en las relaciones entre el Reino Unido y Estados miembros como España en esta materia en dirección contraria a su progreso. No obstante, se trata de diferencias elaboradas desde una comparación normativa del campo de estudio que se han de completar con diferencias de carácter más sistemático.

4. DIFERENCIAS SISTEMÁTICAS ENTRE LA REGULACIÓN INTERNACIONAL Y LA EUROPEA DEL INTERCAMBIO DE DATOS FISCALES

Las diferencias que se han ido enumerando hasta ahora podrían ser calificadas de poca importancia y, en cierto punto, lógicas. El intercambio de información ha pasado a ser un tema de primer orden a nivel internacional y organizaciones como la OCDE y la UE trabajan sobre presupuestos similares. Las diferencias, por tanto, pueden ser entendidas como de matiz o menores en cuanto que la OCDE trabaja a nivel de Estados y sus acuerdos, mientras que la UE es una organización regional con mayores posibilidades de coordinación y cooperación entre sus miembros. A juicio del que escribe, no obstante, el argumento no excusa para profundizar más dadas las naturalezas diferentes de las dinámicas de las organizaciones internacionales comparadas. Si los cambios han de producirse con el proceso no serán solo a nivel normativo y concreto como a los señalados, sino también con relación a otros referentes en las relaciones entre países.

En primer lugar, es diferente el poder estatal de elegir y configurar el instrumento para realizar el intercambio de datos fiscales. De lo anteriormente expuesto, se extrae que un Estado miembro (España o Reino Unido, por ejemplo) puede tener diferentes instrumentos de intercambio de datos fiscales en vigor. Unos regulados por normativa europea y otros con acuerdos fiscales internacionales en los que los Estados son miembros. La sencilla pregunta sería, pues, ¿cuál es aplicable?

De acuerdo con el art. 1.3 de la Directiva, lo que dispone la norma son unos mínimos³⁸ lo que significa que, si existe un acuerdo más amplio entre los países, no habrá de verse imposibilitada la aplicación de estos. Atendiendo al Convenio de doble imposición hispano-británico podría atribuirse un carácter más amplio en tanto que tiene mayor alcance que la Directiva tal y como se ha comparado y, además, las partes pueden concretar muchos de los extremos del intercambio. Pero no ha de confundirse amplitud con mayor alcance cuando, en el marco europeo, otros tributos (como los indirectos) tienen su propia regulación de intercambio de datos; ni con requerimiento de posterior precisión, lo que no precisa la Directiva máxime cuando sus extremos ya son los mínimos para cumplir por los Estados. Tampoco el CAAMMT ha de limitar, en los mismos términos, la aplicación de la Directiva por lo que la conclusión a la pregunta es clara: la Directiva es la norma aplicable entre Estados miembros en los parámetros comentados antes. En consecuencia, los Estados de la UE difícilmente van a aplicar una norma diferente a la Directiva, mientras que, si se mantienen en un marco internacional, su capacidad de decisión es mayor ya que pueden o no vincularse a los Tratados que consideren oportunos, aplicar de los suscritos aquel que mejor se ajuste a sus intereses o, dentro de un Tratado, utilizar el sistema de intercambio que precisen acordando sus términos³⁹.

Esta idea se confirma con la naturaleza y la esencia de la OCDE que promueve el un modelo de Convenio de doble imposición, en el que se basa el hispano-británico, o el CAAMMT. Esa organización carece de poder normativo y se limita a ser foro de debate y ofrecer a los Estados modelos normativos en materia fiscal. Los textos son producto de negociaciones entre representantes de países y funcionan como mínimos para futuras negociaciones entre Estados. Estos tienen la opción de considerar su incorporación en el derecho interno como un convenio o un tratado, pero también pueden rechazarlo o presentar reservas (por ejemplo, EEUU no está participando del sistema automático de intercambio de informa-

³⁸ En ese sentido, véase el art. 1.3 de la Directiva 2011/16/UE cuando dice que:

^{3.} La presente Directiva no afectará a la aplicación en los Estados miembros de las normas sobre asistencia mutua en materia penal. También se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de los Estados miembros en relación con una cooperación administrativa más amplia derivada de otros instrumentos jurídicos, incluidos los acuerdos bilaterales o multilaterales.

³⁹ Al respecto, es útil mencionar un argumento del Tribunal de Justicia de la UE en el que se dice que: "En segundo lugar, por cuanto se refiere a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, debe señalarse que los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros se inscriben en un contexto jurídico distinto del vigente en el seno de la Unión y que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 129), vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, y por 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 (DO 2011, L 64, p. 1), no existe entre estas y las autoridades de un tercer Estado si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartados 65 y 66)." Sentencia SECIL-Empresa General de Cal y Cemento SA v. Hacienda Pública, de 24 de noviembre de 2016, Asunto C-464/14 ECLI:EU:C:2016:896, apartado 63, que se repite en el apartado 55 de la Sentencia del mismo Tribunal Helga Petersen, Peter Petersen v. Impuestos Ludwigshafen, de 28 de febrero de 2013, Asunto C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

ción de forma plena al contar con su propio esquema basado en FATCA). Estas circunstancias no ocurren con las Directivas europeas en la materia que, si bien tienen un estricto sistema de elaboración como se vio en el momento de tratar las competencias de la UE, no dejan de ser Derecho secundario que habrá de ser atendido o transpuesto obligatoriamente a los ordenamientos domésticos en los términos que se hayan establecido.

En segundo lugar, la aplicación de la Directiva o de un Tratado responde a principios basilares diferentes. El objetivo principal de la UE es lograr un único mercado formado a lo largo de los territorios de los diferentes Estados miembros. En él han de desarrollarse los derechos y libertades europeos de libre circulación de personas, de mercancías, de trabajo, de servicios, de capitales y pagos, de residencia y de establecimiento (arts. 21, 28, 45, 49, 56 y 63 TFUE).

Estos pilares de la Unión no amparan comportamientos contrarios a los derechos fiscales de los Estados miembros ya que entorpecen el correcto funcionamiento del espacio común. Para ello, se establecen a nivel europeo normas para evitar que iniciativas antifraude internas entorpezcan el mercado único y para mejorar la coordinación interestatal en la materia. El ejemplo es la Directiva 2011/16/UE que enmarca el intercambio de información en el territorio asegurando un mínimo común⁴⁰ entre Estados miembros, aplicable en el trato con los contribuyentes con independencia del lugar en el que residan.

Lógicamente, no ocurre lo mismo en la esfera internacional. El primer objetivo del Derecho internacional tributario ha sido tradicionalmente combatir la doble imposición por su carácter injusto. Posteriormente, para combatir el fraude fiscal, los Estados incluyen la regulación de mecanismos de cooperación como los descritos anteriormente. Se añade, por tanto, la preservación de las capacidades recaudatorias de los Estados. Pero no se encuentra entre las pretensiones la creación de un mercado único como el europeo con los derechos y libertades que lo caracterizan.

⁴⁰ Esto significa, siguiendo a MERINO ESPINOSA y NOCETE CORREA, que está prohibido poner obstáculos a las libertades europeas arguyendo que no es posible conocer la situación fiscal de un contribuyente. MERINO ESPINOSA, María del Prado y NOCETE CORREA, Francisco José: "El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses", Crónica tributaria, número de 139, 2011, págs.142.

Sobre ese punto se ha de traer una línea de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE que limita el poder fiscal de los Estados miembros cuando aprueban legislación contra comportamientos tributariamente dañinos. El Tribunal no admite que la legislación interna interfiera el normal funcionamiento del mercado interior cuando el Derecho europeo ofrece a los Estados miembros herramientas para luchar contra el fraude fiscal. Como ejemplo véase Sentencias Sofina SA y otros v. Ministre de l'Action et des Comptes publics, de 22 de noviembre de 2018, Asunto C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943 o, Rita van Caster, Patrick van Caster v. Impuestos Essen-Sur, de 9 de octubre de 2014, Asunto C-326/12, ECLI:EU:C:2014:2269.

En este sentido, véase OBERSON cuando indica que: "It is interesting to mention that the development of the exchange of information rules within the EU is also influenced by the various judgements of the ECJ, notably concerning the impact of the fundamental freedoms and the tax systems of the member State. In essence, by stating in a series of cases that a Member State cannot justify a discriminatory rule by the need to ensure the effectiveness of fiscal controls in cross-border cases, the ECJ has pushed the Member State to make use of the existing instruments for exchange of information." OBERSON, X: International exchange of information in tax matters. Towards Global Transparency, EE, UK/USA, 2018, pp. 88.

Entonces, si bien ambos marcos jurídicos están relacionados con la lucha contra el fraude fiscal, las razones son diferentes. Hay que reiterar que la UE tiene la de mantener el funcionamiento normal del mercado interior. Esto genera la necesidad de ofrecer a los Estados miembros un marco para cooperar y coordinarse en materia de impuestos directos y, con ello, evitar medidas nacionales contra el fraude fiscal o políticas fiscales nacionales que causen competitividad agresiva interestatal pues ambas son un obstáculo a los derechos y a las libertades europeas. Mientras tanto, la comunidad internacional se rige mediante acuerdos internacionales con la idea de combatir el fraude fiscal de manera coordinada, pero sin perder su soberanía y mantener sus fronteras y capacidades normativas. La UE y la comunidad internacional utilizan herramientas parecidas, pero con objetivos ligeramente diferentes.

Una tercera diferencia es la naturaleza y esencia de las normas europeas y las internacionales. El marco europeo ofrece normas que podrían aplicarse directamente (Reglamentos) o que deben transponerse (Directivas) y que forman parte del denominado Derecho secundario o derivado lo que no ocurre con los instrumentos internacionales. Estos pueden surgir de las negociaciones entre Estados y de los correspondientes métodos de asunción en los ordenamientos internos y, en ocasiones, se basan en modelos de organizaciones internacionales como la OCDE que pueden completarlos mediante disposiciones del llamado *softlaw*.

Las diferencias entre marcos jurídicos de capacidad de opción de instrumentos, de los principios y objetivos en los que se fundamentan o de la naturaleza y esencia de las normas que los componen se completan con los mecanismos de resolución de conflictos entre Estados. En el marco internacional se efectúa mediante su tratamiento por los Estados en pie de igualdad o, también, mediante procedimientos previstos en los propios convenios o arbitrales⁴¹. No se corresponde este esquema con lo que se puede derivar de la Directiva en la que no se excluye el arreglo interestatal en caso de conflicto, pero que también puede suponer resolverlo mediante un procedimiento abierto por la Comisión (art. 258 TFUE) u otro Estado miembro (art. 259 TFUE) ante el Tribunal de Justicia de la UE⁴² (en adelante TJUE) que es susceptible de acabar en sentencia para cuyo cumplimiento el Tribunal cuenta con poder sancionador.

El proceso del Brexit supone para el Reino Unido en sus relaciones con los Estados miembros de la UE nuevas dinámicas que traspasan, como se intenta mostrar, las diferencias normativas. El margen de decisión sobre instrumentos normativos para organizar el intercambio de datos es diferente, los principios referenciales no son idénticos, las normas son de esencia y naturaleza diferente y los mecanismos

⁴¹ Recuérdese la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa al mecanismo de resolución de litigios fiscales en la UE. Es un organismo competente para la solución de controversias en torno a los tratados de doble imposición entre los países de la UE.

⁴² Es posible que un Estado miembro inicie un procedimiento ante el TJCE contra otro por incumplimiento de una Directiva de carácter tributario. Un ejemplo de cómo el TJCE resuelve las controversias entre los Miembros de los Estados sobre cómo se aplica una Directiva es la Sentencia República de Austria v. República Federal de Alemania Asunto C-591/17, de 18 de junio de 2019, ECLI:EU:C:2019:504.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

para la resolución de diferencias también cambian, sobre todo en lo que respecta al sometimiento a la jurisdicción del TJUE.

Cambios en las normas y en aspectos sistemáticos parecen que van a protagonizar el tránsito que implica el procedimiento Brexit con clara influencia en las relaciones hispano-británicas. El grado de coordinación conseguido hasta el momento varía claramente hacia un estadio menor. Esta conclusión, no obstante, requiere matizaciones atendiendo a cómo se pretende articular la separación del Reino Unido en cuanto a la vigencia futura del Derecho de la Unión ya que no se ha de pensar necesariamente en un proceso traumático de escisión normativa como ha de verse en el siguiente apartado.

5. ASUNCIÓN DE LA REGULACIÓN EUROPEA SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN VIRTUD DEL BREXIT

El Brexit se caracteriza por ser un largo proceso que comenzó el 23 de junio de 2016 con un referéndum en el Reino Unido con un resultado favorable a la separación de la UE; continuó el 29 de marzo de 2017 con una petición formal del Gobierno británico a la UE basada en el art. 50 TFUE para iniciar negociaciones para una separación efectiva, y siguió con un gran debate en el país entre diferentes concepciones sobre cómo el Reino Unido tenía que abandonar la UE, si la tenía que abandonar y cómo podían ser las relaciones futuras con la organización supranacional ⁴³.

Tras diversas vicisitudes en el proceso, fue contemporánea a la elaboración de este estudio como fecha límite, el 31 de octubre de 2019 en la que el Reino Unido habría de dejar la UE con o sin acuerdo de separación, a tenor de las declaraciones del Primer Ministro Boris Johnson. Sin embargo, este pierde la posibilidad de hacerlo sin acuerdo al imponerle la Cámara de los Comunes, mediante el European Union (Withdrawal) (n°2) Act 2019, la necesidad de llegar a uno para hacer efectiva la salida. Dicho acuerdo se alcanza con la UE el 17 de octubre de 2019 y se presenta a la Cámara de los Comunes el día 19 que lo aprueba en una primera fase, pero no de forma definitiva que la condiciona a la previa aprobación de la normativa interna necesaria para su adopción. Dado que esto no se puede lograr para el día 31de octubre, finalmente, el día 28 de octubre se concede una prórroga en el plazo para la salida de la UE hasta el 31 de enero de 2020, si no hay acuerdo previo. Entre tanto, en el Reino Unido se convocan elecciones a Primer Ministro para el 12 de diciembre de 2019. Finalmente, previa consecución de una mayoría absoluta en el Parlamento por parte del Partido Conservador en esas elecciones, la separación se produce el 31 de enero de 2020 sin más prórrogas, dando el pistoletazo de salida a las negociaciones de los extremos de la futura relación entre la UE y el Reino Unido.

⁴³ Más detalle sobre el proceso del Brexit véase en ARENAS GARCIA, R.: "El Brexit infinito o el ángel exterminador", La Ley Unión Europea, número de 72, 2019, pp. 1-21.

En lo que aquí interesa, durante este tiempo se han sucedido textos normativos que han de ser tenidos en cuenta en este trabajo pues indican cómo ha de asumir el Reino Unido la normativa europea que, hasta el momento en el que se produce el Brexit, ha ido incorporando.

El primero es el acuerdo con la UE citado, cuyo título es *Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community* de 19 de octubre de 2019. En él no figura ninguna sección expresamente dedicada al intercambio de información fiscal relacionada con los impuestos directos y se centra en previsiones sobre otro tipo de impuestos⁴⁴ y algunos procedimientos no directamente ligados con el intercambio de datos sobre impuestos directos⁴⁵. Parece que la cuestión del intercambio de datos fiscales sobre los impuestos directos no es objeto del acuerdo y quedan, para el futuro, las iniciativas en la materia. El Reino Unido con cada Estado miembro o el Reino Unido con la UE en su conjunto tendrá que iniciar negociaciones sobre este asunto si quieren continuar el intercambio de datos fiscales al nivel hasta ahora conseguido, lo que puede ser lo más probable debido al papel que desempeñan ambas entidades en el impulso internacional del principio de transparencia y lucha contra el fraude fiscal.

El segundo texto es el *European Union (Whitdrawal) Act* de 2018 modificado en 2019. Esta ley crea una nueva categoría de normas: la *retained EU law*. De acuerdo con su art. 1, la *European Communities Act* de 1972, por la que se ingresa en la UE, es derogada el día en que se produzca salida. Sin embargo, para evitar el *horror vacui*, elementos del derecho europeo secundario conservan su vigencia, aunque su aplicación y evolución está sujeta al derecho interno⁴⁶, formando esa categoría especial. Pero este texto no ofrece una lista exhaustiva de las normas que se conservan y componen esa categoría, sino que se deja al intérprete considerar su vigencia siguiendo lo dispuesto en el art. 2 dedicado a la legislación doméstica derivada de la trasposición de normativa europea vigente antes de la salida efectiva y el art. 3 sobre la asunción de la legislación de aplicación directa de la UE aplicable antes de esa fecha.

De acuerdo con esto, es lógico suponer que la Directiva 2011/16/UE está relacionada con el primer supuesto y, por lo tanto, permanece en vigor tras el Brexit. Refuerza esa idea de mantener la Directiva dentro de ese nuevo cuerpo legal de derecho interno considerar algunas leyes tributarias, como la *Finance Act* de

⁴⁴ El acuerdo aprobado prevé cuestiones fiscales como: Derechos de aduanas (art. 47), Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 51) y productos sujetos a impuestos especiales (art. 52).

⁴⁵ Por ejemplo la cooperación administrativa en materia de aduanas (art. 98), cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (art. 99) o asistencia mutua para la recaudación de reclamaciones relativas a impuestos, derechos y otras medidas (art. 100) conforme a la Directiva 2010/24/EU.

⁴⁶ En este tema, deben incluirse las consideraciones que la Supreme Court inglesa formula en el párrafo 80 de su sentencia R (Miller and Santos) v Secretary of State for Exiting the European Union [2017] UKSC 5 donde indica que "(...)EU law will cease to be a source of domestic law for the future (even if the Great Repeal Bill provides that some legal rules derived from it should remain in force or continue to apply to accrued rights and liabilities) (...). Even those legal rules derived from EU and transposed into UK law by domestic legislation will have a different status. They will no longer be paramount, but will be open to domestic repeal or amendment in ways that may be inconsistent with EU law".

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

2019. Su art. 84 se dedica a la aplicación de normativa internacional en materia de información sobre acuerdos tributarios. Según su apartado 1 el Ministerio del Tesoro y Hacienda Pública puede regular pormenorizadamente los requisitos de transferencia de información sobre acuerdos tributarios dado que es obligado por normativa internacional tributaria. Estas disposiciones pueden ser tanto acuerdos internacionales como la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 218/822, de 25 de mayo de 2018, que se refiere al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de impuestos en relación con los acuerdos con efectos transfronterizos. En consecuencia, si la *European Union Act* de 2018 permite preservar el Derecho europeo con un estatuto específico en el sistema inglés, la Directiva 2011/16/UE está en vigor antes de que el Reino Unido abandone la UE y la *Finance Act* de 2019 permite que se desarrolle la Directiva se concluye que hay un interés claro en considerarla aplicable en el Reino Unido como parte de la *'retained EU law'*.

Pero también significa que la Directiva queda a expensas de modificaciones o derogaciones desde el Derecho interno, no teniendo influencia lo que suceda en el ámbito europeo. Las Directivas como la 2011/16/UE mutan de naturaleza, pues de ser ordenamiento europeo pasan a ser una norma interna con alcance internacional. Si la directiva pasa a tener el carácter señalado, para el resto de los Estados miembros, como España, esta legislación nacional no ha de ser obligatoria en la misma medida que lo es la Directiva. En otros términos, la norma europea por virtud del Brexit pasa a ser derecho interno en todo caso, pero no a ser derecho internacional equiparable a los acuerdos internacionales que se han descrito. No obstante, dadas las deficiencias que se han observado con la comparación de regímenes efectuada, no habrá de desdeñarse la base para nuevos acuerdos en la materia el que en derecho interno se hayan asumido los mecanismos que han sido comunes hasta el momento de salida.

Se ha completado aquí el estudio comparado que se pretendía. Con el cotejo de la normativa hasta la proyección de cómo ha de considerarse la normativa vigente en el momento del Brexit, pasando por una aproximación a diferencias sistemáticas se ha construido una argumentación en torno al retroceso que supone el fenómeno de separación del Reino Unido en materia de intercambio de información. Sin embargo, no es solo una cuestión de cómo han de quedar las relaciones entre Estados, sino que la materia estudiada tiene una vinculación directa con personas a título de contribuyentes. En consecuencia, ¿tiene alguna influencia el Brexit en relación con sus derechos entre los que se encuentran la intimidad y la titularidad de sus datos?

6. DERECHOS A LA INTIMIDAD Y A LOS PROPIOS DATOS: EFECTOS DEL BREXIT

En la figura del contribuyente coinciden dos fuerzas contradictorias cuando se trata de gestionar sus datos a efectos tributarios. Por un lado, tiene derecho a su

intimidad y es titular de los datos que lo caracterizan entre los que se hallan los económicos. Por otro lado, tiene un deber de contribuir a los gastos públicos a través de un sistema tributario que, en virtud de un Principio de Justicia –referido en la Introducción a estas reflexiones– requiere de conocer su capacidad económica por lo que se le imponen deberes de informar. Resulta imperativo establecer un equilibrio entre ese derecho y ese deber cuya regulación comienza en la normativa internacional.

La persona física es titular de derechos básicos y, entre ellos, hay uno fundamental: el derecho a la intimidad y a la privacidad. El punto de partida es el art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos: "Nadie será objeto de inierencias arbitrarias en su vida privada (...)". Así mismo, si se centra la atención en el continente europeo, se puede citar el art. 8.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, que dice "Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada (...)"47. Este derecho fundamental está, también, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, cuyo art. 7 establece el derecho al respeto de la vida privada y en el art. 8.1 a los datos de carácter personal. Estos derechos se completan con lo que dispone el art. 16 del TFUE y el desarrollo que efectúa el Reglamento 2016/679/UE, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales y sobre la libre circulación de dichos datos. El marco internacional se refleja en el ordenamiento doméstico español y británico. Solo ha de verse el art. 18.1 de la Constitución española y la Ley Orgánica 3/2018 de 5 de diciembre por lo que respecta a España y el art. 8, Schedule 1 del *Human Rights Act de 1998* o el *Data Protection Act* de 2018 por lo que hace al Reino Unido.

El derecho ciudadano, por tanto, queda establecido y, dicho de forma sumaria, para su titular supone la necesidad de recabar su consentimiento para obtener datos y, en caso de cesión, la confidencialidad. Pero ¿tiene la misma amplitud con respecto a los datos con trascendencia tributaria de carácter esencialmente económico? La respuesta es negativa a tenor de lo que se desprende del art. 8.1 del Convenio de Derechos Humanos cuando señala que "No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para (...) el bienestar económico del país (...)" o de lo que dice el art. 8.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE en cuanto a los datos cuando dice que "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 en la ley". El equilibrio queda establecido de forma que el derecho a la privacidad y a los propios datos se reconoce, pero queda supeditado a lo que prevea la ley que puede fijar legítimamente fundamentos de excepción.

⁴⁷ Se completa esa mención con el Convenio 108 del Consejo de Europa sobre la Protección de las personas con respecto al procesamiento automático de datos en cuyo art. 1 se hace mención de este aspecto del derecho a la privacidad. (copia disponible en https://rm.coe.int/1680078b37, última consulta el 20 de noviembre de 2019).

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

Esta idea se refuerza a poco que se profundiza en la normativa aplicable internamente sobre este derecho. Dado que España y el Reino Unido han compartido ser miembros de la UE, procede examinar las normas europeas sobre él. El Reglamento 2016/679/UE ya citado dice, en su art. 5, que los datos personales serán "a) tratados de manera lícita, leal y transparente en relación con el interesado («licitud, lealtad y transparencia»)" Centrando la atención en esa letra se entiende que se puede procesar cualquier dato bajo una condición de licitud la cual se cumple, siquiendo el art. 6.1.a), con el consentimiento del ciudadano o cuando "c) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento" y "e) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento." Esto equivale a que la administración tributaria puede, si la lev le confiere tal potestad por los motivos señalados (obligación legal e interés público), recopilar, almacenar y gestionar información sin recabar el consentimiento del contribuyente y puede transmitirla a terceros exceptuando la confidencialidad en los mismos términos.

De acuerdo con esto, los derechos de la persona en cuanto a sus datos con trascendencia tributaria quedan supeditados a la ley la cual permite, por un lado, su obtención mediante la obligación de aportarlos sin necesidad de consentimiento y, por otro lado, su transmisión internacional. El respaldo que el Reglamento europeo exige a estas excepciones a los derechos individuales se encarna en los dos órdenes jurídicos que se han comparado mediante la Directiva 2011/16/EU o los convenios internacionales pues ambos establecen, como se ha visto, las obligaciones de los Estados para la obtención (por ejemplo, art. 5.1 de la Directiva o art. 5.2 del CAAMMT) y la transmisión de datos (por ejemplo, el intercambio automático de información).

No obstante, las normas de ambos se remiten al ordenamiento interno en relación con los derechos de los contribuyentes en materia de intercambio de información. Por lo que respecta a la Directiva 2011/16/EU, su art. 25 reenvía a lo que recoge el Reglamento europeo de protección de datos. Por lo que hace a los convenios internacionales, el Convenio de doble imposición no contempla este aspecto a diferencia de lo que sí sucede en el art. 21 del CAAMMT cuando indica que nada en el tratado ha de afectar a los derechos del ciudadano garantizados por el derecho doméstico⁴⁸. El intérprete se encuentra, por tanto, con que el derecho del contribuyente se exceptúa, siguiendo la regulación aplicable, por la

⁴⁸ Esto corrobora la postura de CORDON EZQUERRO cuando afirma que el Derecho internacional o la UE no regulan los derechos del contribuyente, basándose en tres razones:

¹⁾ Prevalencia en la lucha contra el fraude fiscal en el intercambio de información sobre los derechos del contribuyente.

²⁾ Estados sin experiencia en estas técnicas de cooperación.

³⁾ El intercambio de información es de interés para los Estados.

CORDON EZQUERRO, T.: "Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias." Derecho PUCP, no 72, 2014, pág. 14. Por su parte MORENO GONZÁLEZ mantiene la tesis de que, si bien la coordinación y cooperación en materia de intercambio de información ha evolucionado en el marco europeo, no ha habido la misma dedicación por lo que respecta a los derechos de los contribuyentes. MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. "The Automatic Ex-

regulación internacional que, a su vez, vuelve a remitirse a la interna para definir la posición del contribuyente como proveedor de datos ante la Administración tributaria.

La aclaración de la confusión que puede producir estas remisiones mutuas entre normas pasa por asumir que la posición de contribuyente, ante un intercambio de información de datos, estará formada tanto por el derecho interno como por el derecho europeo e internacional. En consecuencia, el sujeto, siguiendo a OBERSON, es titular de dos conjuntos de derechos⁴⁹:

i) Derechos materiales del contribuyente

El primer derecho del contribuyente se deriva del principio de subsidiariedad que, como se ha dicho, significa tanto como que el Estado requirente debe obtener la información pertinente agotando sus medios antes de solicitar asistencia. Esto se traduce en una protección del contribuyente porque la solicitud internacional solo es válida cuando se ha agotado toda posibilidad de obtención de acuerdo con la propia legislación. Este límite se recoge en el art. 17.1 de la Directiva 2011/16/UE y no se menciona en el Convenio de doble imposición; pero sí está en los comentarios de la OCDE por lo que está implícito o está expresamente previsto en el art. 21.2. g) del CMAATM.

Un segundo derecho deriva del principio de previsible interés de la información tratada. Este es un requisito que todos los textos comparados recogen y significa que el Estado requerido puede denegar una transferencia de datos fiscales para el caso de que el Estado requirente realice una búsqueda indiscriminada o "phising expedition". Para la persona representa un derecho de protección previsto para que el Estado requerido evite la divulgación de información cuando no sea necesaria para ningún propósito específico para el Estado requirente.

change of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances", EC Tax Review, 2016-3, p. 147.

⁴⁹ OBERSON Xavier: ob. cit., pp. 243-253. Así mismo, interpretando las conclusiones de SE-RRAT ROMANÍ, también podrían diferenciarse dos conjuntos de derechos del contribuyente. Primero, derechos *ex ante*, basados en la participación en la elaboración de las leyes que permiten el intercambio de información y en los propios procedimientos de intercambio de información y, segundo, unos derechos *ex post* con cuyo ejercicio se permita revisar la utilización de la información por parte de las autoridades administrativas. SERRAT ROMANÍ, Marina: *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: trasparencia e intercambio de la información tributaria*, Tesis Doctoral, Barcelona 2017, pp. 536-538 y 544-547. Ciertamente, los derechos *ex ante* plantean un interrogante cuya respuesta excede los objetivos de este trabajo y que es tratar de considerar si el proceso de elaboración de normas tributarias europeas reúne el carácter democrático que se requiere de ellas que tan apegado está a la normativa tributaria desde el principio de *no taxation, without representation*. De hecho, la ausencia de debate democrático entendido como participación ciudadana es uno de los argumentos que han esgrimido en el Reino Unido los partidarios de la separación. Véase en este sentido TRAVERSA, Edoardo y PIRLOT, Alice: "The UK Brexit Referendum: A catalyst to reform the European Union Institutional Architecture in Tax Matters?", Intertax, Vo. 44, Issue 12, p. 878-881.

⁵⁰ Véase el comentario nº 9 a) del art 26 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Capital, OCDE 2017.

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

El secreto de la información se añade a esta lista y significa tanto como que los datos no deben divulgarse para fines diferentes que la gestión tributaria. El art. 16.1 de la Directiva 2011/16/UE, el art. 26.2 del Convenio hispano-británico y el art. 22.1 CMAATM participan de la misma idea estableciendo el secreto sobre los datos y regulando los casos en los que pueden compartirse con otras autoridades y países o con otros fines diferentes a los tributarios 51. Se puede deducir, además, que el efecto del secreto como derecho se extiende con la fórmula que repiten todas las normas comparadas cuando se refieren al secreto comercial, empresarial, profesional o sobre los procesos comerciales

Del principio de legalidad y del de reciprocidad establecidos en artículos como el 17.2 y 3 de la Directiva 2011/16/UE, el 26.3 a) y b) del Convenio hispano-británico y el 21.2.a) y c) CMAATM se deriva otra garantía. La administración tributaria está sujeta, como no puede ser de otra manera, por la propia legislación en el sentido de no poder recabar datos de forma ilegal para transferirlos, ni poder solicitarlos a otro país si la legislación propia no permite su obtención.

El paralelismo que en este tema siguen las diferentes normas no se reproduce en relación con el tiempo en el que puede ser almacenada la información por la autoridad fiscal. El art. 25.4 de la Directiva 2011/16/EU establece que no ha de ser más tiempo del necesario, lo que no tiene reflejo en los otros textos⁵².

ii) Derechos procesales

Configurados los derechos que pueden derivarse de los textos internacionales en favor del contribuyente se ha de hacer la observación que ninguno de ellos establece procedimientos para llevarlos a efecto. Esto podría ser visto como un defecto de la regulación internacional que debiera establecer el régimen jurídico que ha de ser aplicado al contribuyente en los procedimientos de intercambio internacional de información y no centrarse solo en las relaciones interestatales. Esta crítica a la ausencia de regulación no impide, sin embargo, que se deba considerar que los derechos explicados puedan reivindicarse mediante los procedimientos que se hayan habilitado al efecto en el ordenamiento interno. Ni la Directiva –con algunas ligeras diferencias en el caso especial de las cuentas financieras ⁵³–, ni el Convenio hispano-británico, ni el CMAATM establecen un procedi-

⁵¹ El carácter confidencial y privado de la información es un principio que está íntimamente ligado al intercambio de información como señala COCKFLIED, Arthur J.: ob. cit., p. 13.

⁵² Esta limitación en la retención de información es criticada en su formulación por SCHAPER en tanto no se ha establecido un periodo concreto y preciso, sino que queda expensas de la legislación nacional, SCHAPER, Marcel: "Data protection Rights and tax information exchange in the European Unión: an uneasy combination", Maastrich Journal of European and Comparative Law, June 2016, p. 526, disponible en https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1023263X1602300308 (última visita 22 de noviembre de 2019).

⁵³ Art. 25.3 de la Directiva 2011/16/UE establece que el Estado ha de garantizar que cada institución financiera que debe aportar información en relación con las cuentas que gestiona ha de comunicar a toda persona física que la información que se recopila sobre ella será tratada y transferida de acuerdo con la Directiva. También criticado por SCHAPER en tanto que no se establece una

miento especial en el que el contribuyente pueda ejercer sus derechos. Pero esto no significa que haya sido privado de ellos, sino que habrá de exigirlos utilizando procedimientos internos en los que se harán efectivos junto con los de notificación, audiencia o recurso de resoluciones administrativas. En este sentido, son claros los arts. 4.3 o el art. 21.1, ambos del CMAATM, cuando hacen referencia a la legislación interna a efectos de notificaciones sobre los procesos llevados a cabo o que los derechos reconocidos al contribuyente no han de verse perjudicados por lo dispuesto en el Convenio.

El paralelismo que guardan las regulaciones en el ámbito procesal de defensa de los derechos puede no ser tal en todos los aspectos. Tanto la Directiva como los Convenios descritos recogen parecido número de derechos y para su reivindicación habrá de estarse a la organización interna de órganos administrativos y judiciales. Sin embargo, si trascienden los casos a un ámbito internacional, las instancias a las que puede accederse cambian. En tales casos, será el TJUE⁵⁴ el competente cuando se tenga que tratar un supuesto vinculado a la Directiva Europea (art. 263 TFUE) lo que no habrá de suceder si se trata de un supuesto relacionado con los Convenios internacionales que, si cabe, podría ser presentado ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁵⁵.

A esta diferencia sobre cuestiones procesales hay que añadir otro elemento y es el hecho de que, con relación a la transmisión de datos, el Reino Unido como efecto del Brexit pasa a ser un tercer país. En consecuencia, deberá mantener un nivel de protección adecuado de acuerdo con los extremos que se desprenden del Reglamento 2016/679/UE de conformidad con lo que dice su art. 45.1. Ese nivel de protección habrá de ser juzgado por la Comisión siguiendo los criterios que establece el art. 45.2 mediante un acto de ejecución que puede ser objeto de revisión y, con ello, derogado, modificado o suspendido. No es plausible pensar que, inmediatamente tras el Brexit, los niveles de adecuación en materia de protección decaigan dado el contenido del *Data Protection Act* de 2018 y la asunción como *retained law* del Reglamento citado, pero también es cierto que la desvinculación del orden europeo hará que se tenga que estar vigilante en este aspecto en el futuro⁵⁶.

obligación semejante para las autoridades competentes de que se informe a un contribuyente sobre la transferencia de datos a otro Estado miembro. SCHAPER: ob. cit., p. 526.

⁵⁴ Un ejemplo sobre cómo un debate entre un contribuyente y una autoridad fiscal llega al TJUE es C-276/12, *Jiří Sabou, Nuevo V. Financiera Dirección Pro Principal Ciudad Umbral*, del 22 de octubre de 2013 ECLI:EU:C:2013:678. En esta sentencia, el Tribunal determina que la Directiva 77/799/ UE, derogada por la 2011/16/UE, no confiere a un contribuyente el derecho a ser informado de una solicitud de información de otro Estado miembro o del derecho a participar en los exámenes.

⁵⁵ La obtención de una decisión por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos podría ser consecuencia de la aplicación del art. 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos relacionada con el derecho a un juicio justo en caso de delito (por ejemplo, *Jussila c. Finlandia*, 23 de noviembre de 2006, Caso nº 73053/01) o con el art. 8 relacionado con el derecho a la privacidad (por ejemplo, *Othymia Investments BV v. the Netherlands*, 16 de junio 2015, Caso nº 75292/10).

⁵⁶ Sobre las consecuencias del Brexit en materia de transferencia de datos puede verse MU-RRAY Andrew D.: "Data transfers between the EU and UK post Brexit?", International Data Privacy Law, 2017, vol. 7, n° 3, p. 154. Sobre este punto hay que señalar, con MORENO GONZÁLEZ, que la Directiva 2011/16/EU no establece una previsión sobre la transmisión de datos a terceros países para garantizar los derechos de los contribuyentes como ciudadanos, lo que ha de ser suplido con lo que dispone el

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios: un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica (José Antonio Fernández Amor)

De acuerdo con lo expuesto, el Brexit no parece que vaya a alterar la posición del contribuyente ante un intercambio de datos, salvo lo considerado en los últimos párrafos de este apartado, en tanto los dos órdenes se remiten al ordenamiento interno para hacer efectivos los derechos de los que es titular. Con esta última consideración se cierra la lista de las dadas a lo largo de este estudio, siendo el momento de una reflexión final.

7. REFLEXIÓN FINAL

El Brexit está llamado a ser uno de los hechos más significativos en la Historia de la UE desde su constitución dado que es la primera vez que un Estado miembro opta por abandonar la organización. El proceso, que comenzó el 23 de junio de 2016 y no ha concluido a día de hoy, produce consecuencias desde el punto de vista social (hay división de opiniones), económico (el tráfico mercantil puede verse afectado), político (se redibujan fronteras efectivas como es el caso de Irlanda del Norte y el denominado *backstop*) y también jurídicas pues provoca la necesidad de construir un nuevo marco de normas para ordenar la separación actual y la relación futura entre el Reino Unido y la UE.

Entre esos dos momentos se han de distribuir los temas a tratar y entre los futuros parece quedar el intercambio de datos relacionados con impuestos directos como lo demuestra su ausencia en el proyecto de acuerdo de separación. Esto parece confirmarse si se atiende a algunas menciones indirectas en la Political Declaration setting out the framework for the future relationship between the European Union and the United Kinadom de 19 de octubre de 2019. En su letra B de la Parte I: Initial Provision hay algunas ideas básicas sobre la protección de datos al destacar que el Reino Unido es un país que reúne los estándares exigidos en la UE para garantizar la correcta transferencia de datos. Así mismo, en el mismo documento (Part XIV) también se indica que "The Parties should in particular maintain a robust and comprehensive framework for competition (...) commit to the principles of good governance in the area of taxation and to the curbing of harmful practices". De todo ello se deriva que el intercambio de datos en materia tributaria ha de ser uno de los temas que se resuelvan en las relaciones futuras de la UE y el Reino Unido tras el Brexit dada su importancia en materia de transparencia, cooperación y buen gobierno. Máxime si se añade a todo ello que la posición que tanto el Reino Unido como la UE juegan en la OCDE o en el G20 es favorable a la lucha contra el fraude fiscal fomentando la cooperación de los diferentes Estados a través del intercambio de datos.

Este trabajo ha partido de la hipótesis de que el Brexit ha de suponer un retroceso en el grado de coordinación conseguido hasta la fecha de salida en ese campo. Comparando los ordenamientos europeo e internacional se han ido desgranando

Reglamento 2016/679/UE. MORENO GONZÁLEZ, ob.cit, p. 157. Puede verse también el documento DELOITTE: "Brexit: Legal and Tax Implications" p. 11, disponible en https://www2.deloitte.com/dl/en/pages/legal/articles/brexit-legal-and-tax-implications.html (última visita 22 de noviembre de 2019).

diferencias que confirman esa asunción inicial. Entre ellas, deben destacarse los cambios en materia de intercambio de datos automático respecto a las categorías a intercambiar, la precisión regulatoria de la normativa europea frente a la internacional o las diferencias sistemáticas en materia de opciones entre instrumentos reguladores, principios y naturaleza de normas. Con su separación, el Reino Unido puede ganar espacios de acción en la materia que ahora se han de ceñir a la normativa europea. Sin embargo, al mismo tiempo tendrá que volver a negociar esos aspectos si pretende lograr para el futuro, de acuerdo con lo dicho, el mismo grado de calidad, transparencia y fluidez en el intercambio de información que hasta el momento de la separación tenga con los Estados miembros de la UE.

En resumen, mientras el intercambio de información en materia de tributos directos ha estado regulado por las Directivas Europeas, desde la 77/799/EEC hasta la actual 2011/16/EU modificada, el grado de coordinación entre Estados miembros ha ido mejorando y superando al conseguido en el ámbito internacional. Esto ha permitido, por ejemplo, en lo que se refiere a las relaciones entre el Reino Unido y España, dispersar la "niebla sobre el canal" al ganarse en transparencia y colaboración en materia tributaria. El Brexit puede suponer un retroceso en lo conseguido hasta ahora y dependerá de la voluntad de las partes el que se mantengan los niveles alcanzados hasta la fecha de la separación, dado que la niebla podría volver a espesarse.