

ELUSIÓN FISCAL E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA ENTRE ESTADOS

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER*
COMUNICACIÓN TÉCNICA - ESPAÑA

1. INTRODUCCIÓN

La relevancia que en la actualidad tiene el intercambio de información tributaria entre distintos Estados hunde sus raíces en la necesidad de encontrar mecanismos útiles y eficaces que permitan combatir el fraude, la evasión e incluso la elusión fiscal. En este sentido, muchos son los avances que en distintos ámbitos ha manifestado el intercambio de información tributaria. Una de las cuestiones más delicadas que afectan a la lucha contra la evasión fiscal a través de los eficaces mecanismos del intercambio de información es la relativa a los límites que representan los derechos y garantías de los contribuyentes afectados por ese intercambio de información y que podrían dificultar el mismo, favoreciendo así de alguna manera el fraude, la evasión e incluso la elusión fiscal.

La preocupación por las garantías y derechos que asisten a un contribuyente afectado por el intercambio de información tributaria referida a su persona o patrimonio entre distintos Es-

* Luis Alfonso Martínez Giner. Doctor en Derecho. Profesor Titular Escuela Universitaria (Universidad Alicante. España). Premio Extraordinario de Licenciatura y de Doctorado. Autor de varias monografías relativas al Derecho Financiero y Tributario y de artículos publicados en las revistas jurídicas más relevantes a nivel nacional e internacional. Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero, de la IFA y de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

tados ha sido constante, fundamentalmente desde el Informe General del XLIV Congreso de la IFA (International Fiscal Association) celebrado en Estocolmo en 1990. Puso de manifiesto GANGEMI la falta de referencia a los derechos y garantías de los contribuyentes tanto en el Convenio Modelo de la OCDE y en otros Convenios, como en la legislación nacional de la mayoría de los Estados, que no hacían referencia al "problema de los derechos de los contribuyentes que pudieran resultar perjudicados por el suministros de información en el ámbito internacional¹".

Algunos avances se han producido desde entonces, si bien quedan cuestiones relativas a la protección de los contribuyentes afectados por el intercambio de información tributaria entre Estados que aún no quedan resueltas y que, en buena medida, pueden condicionar la eficacia de este mecanismo de control tributario. De hecho, tal y como ha puesto de manifiesto SACCHETTO "con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información²". La propia OCDE manifestó el particular interés que tenía la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria en estos procedimientos internacionales de intercam-

¹ GANGEMI, B.: "General Report" en *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXVb: International mutual assistance through Exchange of information, Kluwer, 1990, pág. 161. En idéntico sentido se han manifestado WISSELINK, A.: "International Exchange of tax information between European and other countries", en *EC Tax Review*, 1997/2, pág. 115; CALDERÓN CARRERO, J.M.: "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa", en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Dir: Soler Roch y Serrano Antón, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 311.

² SACCHETTO, C.: "La colaboración internacional en materia tributaria", en *Boletín de Fiscalidad internacional*, nº 15, 1998, pág. 7.: "... frente a un creciente interés por parte de los Estados en desarrollar la colaboración administrativa a fin de lograr una correcta aplicación de los sistemas impositivos y para evitar la evasión y el fraude fiscal, los instrumentos que se dirigen a tutelar los intereses de los contribuyentes han quedado sustancialmente inmutados y en dependencia de la legislación de los propios Estados".

bio de información, si bien ello no se plasmaba en concretas medidas normativas a nivel internacional, circunscribiéndose a una saludable preocupación reflejada en los congresos de la IFA de 1990 y 1991³. La doctrina ha censurado la falta de participación del contribuyente en los procesos de intercambio de información⁴ y la necesidad de encontrar medidas para garantizar una mayor transparencia en el uso de la información⁵, siempre y cuando ello no dificultara la lucha contra el fraude, la evasión o incluso la elusión fiscal. En definitiva, se trataría de que el contribuyente no fuera un mero objeto en tales procedimientos siendo imprescindible otorgarle una protección jurídica adecuada para evitar errores en el proceso y garantizar así el éxito del mismo⁶. La necesaria protección reforzada del contribuyente en los intercambios de información garantizaría así el normal funcionamiento de las relaciones comerciales⁷, si bien se correría el

³ OECD, Committee on Fiscal affairs: *Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices*. Paris, 1994, pág. 14. Una traducción de este Informe de la OCDE puede leerse en MILLIET ESNBINDER, M.: "Intercambio de información tributaria entre los países miembros de la OCDE: una encuesta de las prácticas actuales", en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n°6, 1997, pág. 653 y ss.

⁴ "Los derechos de los contribuyentes en este proceso están descuidados (...) Los derechos existentes que protegen a los contribuyentes se circunscriben a nada o a una especie de *derecho en los libros*". (SCHAUMBURG, H. / SCHLOSSMACHER, S.: "Article 26 of the OECD Model in light of the right to international self-determination", en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, n° 10/2000, pág. 522. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento", en *Crónica Tributaria*, n° 114, 2005, pág. 101, se refiere a esta cuestión poniendo de manifiesto el déficit inaceptable de garantías de las personas afectadas por el intercambio de datos con trascendencia tributaria a nivel internacional; FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2006, pág. 449.

⁵ KEEN, M. / LIGTHART, J.: "Information sharing and International taxation: a primer", en *International Tax and Public Finance*, n° 13, 2006, pág. 106.

⁶ SCHAUMBURG, H. / SCHLOSSMACHER, S.: "Article 26 of the OECD Model in light of the right to international self-determination", ob. Cit. pág. 527.

⁷ ZAGARIS, B.: "Exchange of tax information policies at millennium: Balancing enforcement with due process and international human rights", en *Tax Management International Journal*, n° 12, octubre 2001, pág. 464 y 475.

riesgo de limitar y obstaculizar la lucha contra la elusión fiscal. Es por ello por lo que la adecuada ponderación de los intereses en conflicto resulta esencial para evitar que el intercambio de información deje de ser un instrumento esencial de lucha contra el fraude y la elusión fiscal.

La relevancia de la protección de los derechos del contribuyente y de la confidencialidad de la información y de los asuntos tributarios de aquél es configurada como esencial por la OCDE para preservar la integridad y la eficacia de los programas de intercambio de información⁸ en su lucha contra el fraude y la elusión fiscal. Tal importancia de la protección jurídica al contribuyente en los procedimientos de intercambio de información tributaria entre Estados queda puesta de manifiesto en los efectos que tales derechos y garantías generan en el intercambio de información. Así puede decirse que las bondades de tal proceso se refuerzan cuando se salvaguardan los derechos de los contribuyentes afectados por el mismo⁹. Como ha dicho CALDERÓN los derechos y garantías del sujeto pasivo ayudarían a una mayor y mejor eficacia del intercambio de información dado que el nivel de protección puede afectar al nivel de colaboración con las Administraciones Tributarias¹⁰. En definitiva, cuanto más y mejor puedan percibir los sujetos pasivos el respeto a sus derechos y garantías, mayores posibilidades de cooperación con las Administraciones tributarias en los procedimientos de intercambio de información existirán¹¹. En otras

⁸ OCDE: *The OECD's project on harmful tax practices: The 2001 progress report*. Centre for tax policy and administration- OECD, 2001, parágrafo 38, pág. 11.

⁹ GRAU RUIZ, M.A.: "La revitalización del intercambio de información en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 2389.

¹⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M.: "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa", ob. Cit. pág. 311.

¹¹ McCracken, S.: "Going, going, gone... Global: A canadian perspective on international tax administration issues in the *Exchange-of-information age*", en *Canadian Tax Journal*, tomo 50, n° 6, 2002, pág. 1884.

palabras, ha de verse la protección jurídica al obligado tributario no como un obstáculo al intercambio de información tributaria entre Estados sino como un aspecto beneficioso y una oportunidad de mejorar la colaboración con las Administraciones tributarias en el ejercicio de sus poderes tributarios. Es decir, un medio eficaz de evitar la elusión fiscal sería aquel intercambio de información que protegiera a los contribuyentes fomentando así la colaboración de éstos con las Administraciones Tributarias y la colaboración de éstas.

En el momento actual, la mayor parte de los instrumentos normativos que son base para el intercambio de información tributaria entre Estados recogen la protección del contribuyente de una manera indirecta. Y ello porque en los Convenios modelo de la OCDE, ONU, Estados Unidos... sí que aparecen limitaciones y garantías en cuanto la obtención y uso de la información tributaria, si bien no se recoge de manera directa ningún derecho subjetivo del contribuyente en el desarrollo del referido procedimiento¹². Únicamente el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa en cuestiones tributarias de 25 de enero de 1988 se refiere en su artículo 4.3 al derecho de residentes o nacionales a ser informado por las autoridades tributarias competentes antes de transmitir la información requerida y relacionada con aquéllos¹³. Igualmente el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE prevé que “los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el

¹² CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información”, en *Revista de contabilidad y tributación CEF*, n° 211, 2000, pág. 113.

¹³ Este Convenio ha sido firmado por los siguientes Estados: Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, Países Bajos, Noruega, Polonia, Suecia, Estados Unidos, Azerbaijón, Ucrania y Reino Unido (firmado por este último Estado el 24 de mayo de 2007). No obstante no lo han ratificado aún ni Canadá ni Ucrania ni Reino Unido, por lo que únicamente está en vigor en doce Estados.

intercambio efectivo de información¹⁴”, lo cual podría ser un obstáculo en la lucha contra el fraude, la evasión e incluso la evasión fiscal.

La colisión entre los intereses o derechos del Estado –liquidar y recaudar el crédito tributario y luchar contra el fraude y la elusión fiscal- y los intereses y derechos del contribuyente –su protección y seguridad jurídica¹⁵- ponen de manifiesto la incoherencia que supone el interés existente por profundizar en la colaboración administrativa entre Estados y la indiferencia en la tutela de los derechos de los contribuyentes en el plano internacional¹⁶, así como la necesidad de efectuar una adecuada ponderación de los intereses en conflicto que evite la indefensión del contribuyente y que no obstruya el intercambio de información y por extensión la investigación tributaria¹⁷. Es decir, que el crédito tributario y las potestades de investigación o control que le son anejas se equilibre con las garantías y sobre todo con los derechos del contribuyente en los procedimientos internacionales de intercambio de información.

2. LA FUNCIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La importancia que en el ámbito tributario –nacional e internacional- tiene el intercambio de información no es algo nuevo, si bien es cierto que en los últimos años ésta ha crecido de forma muy notable¹⁸, sobre la base del afán por evitar reducciones en la recaudación tributaria de ingresos en su ámbito territorial tributario. Es innegable que las administraciones tributarias de los

¹⁴ Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria. OCDE, 2002, artículo 1. Sobre la base de este modelo España ha concertado cuatro acuerdos de intercambio de información con Suecia, Francia, Portugal y Holanda.

¹⁵ SCHAUMBURG, H. / SCHLOSSMACHER, S.: “Article 26 of the OECD Model in light of the right to international self-determination”, ob. Cit. pág. 523

¹⁶ SACCHETTO, C.: “La colaboración internacional en materia tributaria”, ob. Cit. Pág. 7.

¹⁷ ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, ob. Cit. Pág. 35.

¹⁸ KEEN, M. / LIGTHART, J.: “Information sharing and International taxation: a primer”, ob. Cit. pág. 81.

Estados han de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y ello puede resultar problemático cuando se carece de información. Por ello, se habilitan mecanismos que permitan la obtención de esa información¹⁹. Esta situación se complica en el contexto actual de internacionalización de la economía, donde las relaciones jurídicas y económicas son transnacionales y tanto el comercio electrónico como las nuevas tecnologías dificultan -aunque al tiempo pueden ser un válido instrumento-, el acceso a la información necesaria para efectuar un eficaz control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sobre todo en situaciones transfronterizas²⁰. Los obligados tributarios pueden operar en todo el mundo sin restricciones jurídicas inhabilitantes, mientras que las autoridades fiscales no pueden dejar de respetar las fronteras nacionales al desempeñar sus funciones. En este contexto globalizado se hace imprescindible dotar a las Administraciones de los medios adecuados para que éstas puedan luchar contra el fraude y la evasión fiscal²¹ así como

¹⁹ El éxito de la evasión fiscal depende en buena medida de la confidencialidad que ofrecen los paraísos fiscales, particularmente en lo referente a la ausencia de intercambio de información entre el paraíso fiscal y el Estado de residencia, sin el cual resulta muy complicado conocer tales inversiones y beneficios, (McLURE, CH.E.: Will the OECD Initiative on harmful tax competition help developing and transition countries?, en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n° 3, 2005, pág. 91). Como se ha expresado “el fraude fiscal no se mantiene en las fronteras internas de los Estados, sino que tiende a apoyarse en las dificultades de obtención de información que resultan de la limitación territorial del poder financiero y en las facilidades de ocultación que proporcionan determinados países y territorios, principalmente por el mantenimiento del secreto bancario o simplemente por la negativa a facilitar información sobre bienes y activos financieros situados en sus territorios” (CRUZ AMORÓS, M.: “El intercambio de información y el fraude fiscal”, en *Información Comercial Española ICE*, n° 825, 2005, pág. 174).

²⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: “La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI”, en *Información Fiscal*, n° 71, 2005, pág. 82

²¹ Como ha señalado GANGEMI, B.: “General Report” en *Cahiers de droit fiscal international*, ob. Cit. Pág. 151, “muchos tratados amplían concretamente la finalidad del intercambio de información al fraude fiscal y la evasión fiscal; creo que la ejecución correcta de las disposiciones nacionales implica que la información intercambiada debe facilitar también la prevención del fraude y de la evasión”.

para que puedan exaccionar efectivamente los impuestos que integran el ordenamiento tributario actual²². Nos encontramos en este contexto actual ante la reseñable paradoja en la que con todas las disponibilidades tecnológicas existe una disponibilidad general de cualquier tipo de información, y al mismo tiempo asistimos a una carencia o al menos insuficiencia en cuanto a la información tributaria transnacional que queda resguardada en el corazón de las administraciones tributarias de hoy. Ante este desbordamiento de los límites nacionales por parte de los contribuyentes y de la información tributaria que sobre sus rentas o patrimonios se produce, resulta ineludible la cooperación internacional²³ y en particular el intercambio de información tributaria²⁴. Éste ha de ser el marco legal de cooperación en el

²² CALDERÓN CARRERO, J.M.: “El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza- Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña, 2004, pág. 1240.

²³ McCracken, S.: “Going, going, gone... Global: A canadian perspective on international tax administration issues in the Exchange-of-information age”, ob. Cit. pág. 1870.

²⁴ Recuérdese en este punto la definición que se realiza en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal sobre el concepto de paraíso fiscal, señalándose en su Disposición Adicional Primera que “dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquéllos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen”. En este sentido, los Emiratos Árabes Unidos han dejado de tener esta consideración tras la firma de un Convenio de Doble Imposición con España. Por otro lado, el apartado 3 de esta Disposición Adicional Primera concreta cuándo existe un efectivo intercambio de información: cuando exista un CDI con cláusula de intercambio de información, o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria. No obstante podrán fijarse los supuestos en los que por razón de las limitaciones del intercambio de información éste no sea efectivo. En este sentido el Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece en su Disposición Adicional Segunda la concreción de tales limitaciones que permiten entender que en tales casos ya no existirá un intercambio de información

que se pueda desempeñar las funciones propias del ejercicio del poder tributario y de la investigación sin violar la soberanía de otro Estado, y lo que resultaría más importante, sin menoscabar los derechos y garantías de los contribuyentes. En último término se trataría de que quien realice operaciones a través de sus fronteras no disponga de mayores posibilidades de elusión y evasión fiscal que quienes obtienen su renta dentro del territorio nacional²⁵.

Esta función esencial de lucha contra el fraude y la elusión fiscal²⁶ implica en último término el ejercicio del poder tributario y la consideración del intercambio de información como el

tributaria efectivo desde el punto de vista jurídico. Ello acontecerá "a) cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y previo un segundo requerimiento de información respecto al mismo, no se aporte la información en el plazo de tres meses. A estos efectos los plazos expresados se computarán a partir del día siguiente a aquél en que se tenga constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión; b) cuando un país o territorio se niegue a aportar la información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en la disposición del convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que regula la posibilidad de denegar un requerimiento de información tributaria; c) cuando la información que se proporcione a la Administración española no permita conocer los datos que constituyen el objeto de requerimiento de información tributaria, bien porque sea distinta a la requerida bien porque resulte ser incompleta". Ello supone que se ha previsto un mecanismo que permitiría aplicar cláusulas antiabuso relacionadas con el efectivo intercambio de información, aún en los casos de que exista un acuerdo o convenio con las condiciones antes expuestas, siempre y cuando existan limitaciones prácticas (CARPIZO BERGARECHE/ SANTAELLA VALLEJO: "De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global level playing field*. La evolución de los trabajos de la OCDE", en *Cuadernos de formación*, IEF, vol.3/ 2007, pág. 45).

²⁵ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: "A modo de introducción: reflexiones generales en torno a la actividad internacional de las Administraciones tributarias nacionales", en *Revista iberoamericana de Derecho Tributario*, n° 6, 1997, pág. 569.

²⁶ "...evitar que las fronteras nacionales sirvan de refugio al contribuyente que incumple sus obligaciones tributarias", ha de ser el principal objetivo del intercambio de información (CALVO VERGEZ, J.: "El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones", en *Nueva Fiscalidad*, n° 10, 2003, pág. 114).

cauce para la recuperación de la capacidad económica sustraída al otro interés fiscal²⁷, e incluso como la garantía de la propia supervivencia del actual modelo impositivo²⁸. Como la propia OCDE ha matizado, en definitiva el intercambio de información resulta esencial para la aplicación de los Convenios de doble imposición y para asegurar la correcta y eficaz aplicación de la legislación tributaria doméstica²⁹. El intercambio de información se configura como "una manera efectiva de que los Estados puedan mantener su soberanía sobre sus propios tributos asegurando así la correcta localización de su poder tributario frente a otros Estados contratantes"³⁰.

En definitiva "resulta del todo inadmisibles para el Estado que los contribuyentes sujetos a imposición por su renta mundial puedan escapar al control y al cumplimiento de sus deberes fiscales acudiendo al expediente de ubicar sus inversiones o actividades económicas en el extranjero. Puede afirmarse, por tanto, que la principal función que desempeña el intercambio de información es la de servir de instrumento de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones económicas internacionales³¹". Es evidente que existen otros mecanismos para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional –verbigracia las normas anti-abuso–, pero coincidimos en señalar que si no existe un mecanismo ágil y

²⁷ ROSEMBUJ ERUIJMOVICH, T.: "Notas sobre el intercambio de información", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 2413.

²⁸ BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D.: "La colaboración entre Administraciones Tributarias: el intercambio de información", en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales-Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2004, pág. 942.

²⁹ *Tax information Exchange between OECD member countries. A survey of current practices*. Report by the Committee on Fiscal Affairs. OCDE, Paris, 1994, pág. 9 y 10.

³⁰ *Manual on the implementation of Exchange of information provisions for tax purposes*. Aprobado por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006, parágrafo 7, pág. 4.

³¹ CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Intercambio de información y asistencia mutua", en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS-Kluwer, Madrid, 2006, pág. 525.

eficaz de intercambio de información no será posible prevenir ni combatir la evasión fiscal³².

3. LA LABOR DE LA OCDE EN LA EVOLUCIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Se habla de un redimensionamiento del intercambio de información según el cual se convertiría en un instrumento ideal para garantizar el modelo impositivo tradicional de los Estados miembros en el contexto de globalización económica y de competencia fiscal que vivimos³³. En esta situación, juega un papel esencial la Organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE).

Muchas han sido las iniciativas que este organismo ha llevado a cabo en las que el intercambio de información ha constituido y constituye un elemento esencial. Así, en el año 1998 se presentó el informe *Harmful tax competition. An emerging global issue* donde se determinaban los criterios válidos para identificar regímenes con competencia fiscal desleal, ya fueran paraísos fiscales o regímenes concretos de países miembros de la OCDE. Uno de los criterios clave para identificar un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal es la falta de intercambio efectivo de información³⁴. Además el informe propone modificar el artículo 26 del Convenio modelo de la OCDE sobre doble imposición. Recomienda este informe la creación de un *Forum on Harmful Tax practices* que asegure la continuidad de estos trabajos. Así, los trabajos del Foro se concretaron en el año 2000 en el informe *Towards Global tax co-operation*, que como informe de progreso trataba de identificar y eliminar las prácticas fisca-

³² GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J.: "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales", en *Crónica Tributaria*, n.º 71, 1994, pág. 61.

³³ CALDERÓN CARRERO, J.M.: "El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información", ob. Cit. Pág. 1241.

³⁴ *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD, 1998, pág. 23 y 29. El informe señala otros factores, menos relevantes, que permiten identificar igualmente un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal.

les perjudiciales³⁵. Este informe identificó inicialmente 47 jurisdicciones como posibles paraísos fiscales, y concluyó que según los criterios del Informe del año 1998 sólo 41 podrían ser consideradas paraísos fiscales. Finalmente se incluyeron únicamente en la lista final de paraísos fiscales a 35 jurisdicciones pues algunos Estados se comprometieron a adoptar las modificaciones necesarias para eliminar el carácter perjudicial de esos regímenes³⁶. Como medida más relevante, ha de señalarse la propuesta de la OCDE de desarrollar un vehículo normativo que sea modelo para el intercambio de información³⁷.

En junio de 2001 se presenta el *2001 Progress Report*³⁸ donde se recogen los logros obtenidos, destacando el alcance que debían tener los compromisos y exigencias de transparencia y de intercambio efectivo de información para garantizar la consecución de la categoría de jurisdicción cooperativa³⁹. Entre otras cosas, se estableció que debería asegurarse un nivel de información suficiente y relevante ante cada requerimiento de información. Igualmente un elemento esencial del intercambio de información efectivo es la implementación de adecuadas medidas que aseguren que la información obtenida se utiliza únicamente para los propósitos para los que fue recabada. El informe in-

³⁵ *Towards Global tax co-operation; progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, OECD, 2000.

³⁶ Chipre, Malta, San Marino, Mauricio, Bermudas y Caimán. (VALLEJO CHAMORRO, J.M.: "La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea", en *Información Comercial Española ICE*, n.º 825, 2005, pág. 150). El informe propone igualmente crear una lista de jurisdicciones no cooperativas a 31 de diciembre de 2001 con aquellos Estados que no se hubiesen comprometido a eliminar los rasgos perjudiciales de sus regímenes tributarios (párrafo 18, pág. 18 del informe).

³⁷ *Towards Global tax co-operation; progress in identifying and eliminating harmful tax practices*, OECD, 2000, párrafo 26, pág. 20.

³⁸ *The OECD's Project on Harmful tax practices: the 2001 progress report*, OECD, 2001.

³⁹ VALLEJO CHAMORRO, J.M.: "La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea", ob. Cit. Pág. 153; CARPIZO BERGARECHE/ SANTAELLA VALLEJO: "De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global level playing field*. La evolución de los trabajos de la OCDE", en *Cuadernos de formación*, IEF, vol.3/ 2007, pág. 33.

siste en que “la adecuada protección de los derechos de los contribuyentes y de la confidencialidad de sus asuntos tributarios es esencial para preservar la integridad y efectividad del intercambio de información⁴⁰”

En el año 2002 la OCDE publica un Modelo Acuerdo de Intercambio de información en materia fiscal elaborado por un Grupo de trabajo del Foro Global de la OCDE y presidido por Malta y Holanda. El modelo de Acuerdo –previsto en versión bilateral o multilateral– recoge los estándares de intercambio de información plasmados en el Informe de Progreso de 2001⁴¹ y además del propio texto articulado incorpora unos comentarios al mismo.

El desarrollo de la labor de la OCDE se siguió concretando en *The OECD's Project on Harmful tax practices: the 2004 progress report*, donde se puso de manifiesto que de las inicial y potencialmente 47 jurisdicciones perjudiciales, 18 fueron derogados, 14 modificados y 13 no encontrados perjudiciales. Quedaban, pues únicamente dos regímenes que según los criterios de la OCDE se consideraban perjudiciales⁴². Las carencias en los compromisos de transparencia y de intercambio de información motivó que la OCDE siguiera incluyendo en su lista de paraísos no cooperativos a Andorra, Liechstentein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall⁴³.

4. LAS LIMITACIONES AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMO INSTRUMENTO DE LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL

Como hemos señalado, la protección jurídica del contribuyente afectado por el intercambio de información puede supo-

⁴⁰ *The OECD's Project on Harmful tax practices: the 2001 progress report*, ob. Cit. parágrafo 38. pág. 11

⁴¹ *Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria*, OCDE, 2002. Se trata de Suiza (50/50 practice) y Luxemburgo (1929 holdings).

⁴² *The OECD's Project on Harmful tax practices: the 2004 progress report*, OECD, 2004, parágrafo 27, pág. 14.

ner una dificultad u obstáculo al mismo, favoreciendo de manera indirecta la elusión fiscal o el control de tales actuaciones de reducción impositiva.

En este sentido, puede afirmarse que en el ámbito del intercambio de información tributaria entre Estados los derechos de los obligados tributarios se han descuidado en exceso, pudiendo responder ello a una lógica que nos llevaría a entender que quien no evade ni oculta nada desde un punto de vista fiscal, no tiene nada que temer, mientras que quien oculta o evade fiscalmente no merece esa protección en los procedimientos de intercambio de información⁴⁴.

Las razones que pueden argumentarse para explicar ese abandono o “desregulación” de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria entre Estados han sido esencialmente tres: en primer lugar, se dice que ha prevalecido el carácter o función antifraude que tiene el intercambio de información frente a la protección del obligado tributario afectado; por otro lado, se ha aducido que la falta de rodaje o práctica de esta modalidad de asistencia entre Estados ha motivado esa situación⁴⁵; finalmente se ha puesto de manifiesto que el intercambio de información tributaria entre Estados como mecanismo jurídico internacional tiene como referencia a los Estados y no a las personas⁴⁶.

Lo cierto es que el intercambio de información tributaria no se puede ni debe realizar de espaldas al contribuyente. Y ello porque éste no puede ser considerado como un mero objeto del procedimiento, sino que ha de ser un agente activo que ayude a la mayor y mejor eficacia del intercambio de información. El hecho de que el obligado tributario intervenga de alguna forma

⁴⁴ SCHAUMBURG, H. / SCHLOSSMACHER, S.: “Article 26 of the OECD Model in light of the right to international self-determination”, ob. Cit. pág. 522.

⁴⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso”, ob. Cit. pág. 338.

⁴⁶ SACCHETTO, C.: “La colaboración internacional en materia tributaria”, ob. Cit. Pág. 7.

en el intercambio de información constituye un valor en sí mismo, sujeto a las excepciones que sean convenientes, que puede facilitar la fluidez del mismo. La mayor parte de la doctrina ha planteado como esencial la existencia de derechos de tutela del obligado tributario afectado por un intercambio de información tributaria, y ello aunque no lo digan expresamente los CDI⁴⁷. Hay quien incluso considera que los derechos de los obligados tributarios son preexistentes y que el intercambio de información tributaria entre Estados no los clausura⁴⁸.

En definitiva, el reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria entre Estados es reflejo de la concepción que se tenga sobre la asistencia mutua. Así, quienes consideran este mecanismo como un instrumento antifraude fiscal internacional limitan de forma notable la intervención del obligado tributario mientras que quienes miran con mayores recelos esta cláusula suelen maximizar los derechos de participación del obligado tributario afectado por un intercambio de información tributaria entre Estados⁴⁹. Los derechos de los contribuyentes no han de ser entendidos como una amenaza o una limitación al intercambio de información, sino como algo beneficioso que coadyuva a la mejor eficacia de tales procedimientos.

La necesidad de poder controlar la legalidad e incluso la oportunidad de los intercambios de información tributaria entre Estados ha de ponderarse y por lo tanto compaginarse con la propia fluidez de los intercambios⁵⁰. Y ello porque no se puede negar

⁴⁷ Vid por todos, SACCHETTO, C.: "La colaboración internacional en materia tributaria", ob. Cit. Pág. 7; CALDERÓN CARRERO, J.M.: "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso", ob. Cit. pág. 330.

⁴⁸ ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, ob. Cit. Pág. 34.

⁴⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M.: "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso", ob. Cit. pág. 313.

⁵⁰ SCHAUMBURG, H. / SCHLOSSMACHER, S.: "Article 26 of the OECD Model in light of the right to international self-determination", ob. Cit. pág. 523; es una

que la existencia de derechos que salvaguardan la posición jurídica de los obligados tributarios puede obstaculizar la operatividad del intercambio de información. Los derechos de los obligados tributarios pueden poner en peligro el éxito de las investigaciones en las que se enmarca el intercambio de información. Como se ha expresado, "desde el punto de vista de la eficacia en el intercambio de información, la existencia o reconocimiento de estos derechos supone una demora considerable para la prestación de la asistencia o incluso puede dejar sin efecto la cooperación fiscal entre Estados⁵¹". Por ello el Consejo de la Unión Europea, a través de Grupo *Ad Hoc* de alto nivel del Consejo de la Unión Europea en materia de lucha contra el fraude fiscal, en su informe final de 22 de mayo de 2000, detectó la existencia de procedimientos y derechos que pueden impedir o retrasar el intercambio de información tributaria o incluso restar eficacia al control tributario. Entre éstos se encontraba el derecho de notificación al contribuyente en el ámbito del Reglamento CEE 218/1992 que regula la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido⁵². La recomendación que expresamente efectúa este Grupo de lucha contra el fraude del Consejo de Europa es "suprimir la notificación previa al contribuyente del intercambio de información⁵³".

El reconocimiento de los derechos del obligado tributario en estas situaciones no ha de entenderse en un sentido absoluto, sino que antes al contrario debe señalarse que éstos pueden atenuarse o incluso limitarse en función de la supremacía del

tarea primordial la de resolver el conflicto de intereses entre la necesidad de proteger a los contribuyentes y el interés de un Estado en liquidar y recaudar sus tributos, lo cual requiere en ocasiones de la información proveniente de otro Estado. Para ello se hace preciso definir con claridad los términos de justicia y equidad.

⁵¹ FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, ob. Cit. Pág. 461.

⁵² Recordemos que esta norma ha sido derogada por el Reglamento CE, n° 1798/2003, de 7 de octubre de 2003, que ya no recoge el derecho a la notificación del contribuyente afectado por el intercambio de información.

⁵³ Documento del Consejo 8668/00 FISC 67 CRIMORG 83, de 22 de mayo de 2000, pág. 8.

interés general. Es decir, que tales derechos no deben impedir el procedimiento, si fuera así el superior valor puesto en liza excepcionalmente la aplicación de tales derechos. Ocurre ello en los supuestos en los que se puedan intuir indicios de claro fraude fiscal, en cuyo caso y para evitar frustrar el fin de las investigaciones, desaparecen los posibles derechos de los contribuyentes⁵⁴. En este sentido uno de los riesgos que ello pudiera generar es que la excepción se convirtiera en la regla general y que los derechos de los obligados tributarios desaparecieran de manera permanente ante la existencia de indicios de fraude fiscal.

Por ello y para evitar que la posición jurídica del obligado tributario se vea perjudicada, se presenta como algo ineludible el compaginar los derechos de participación de los obligados tributarios con la propia fluidez del intercambio de información⁵⁵. En este sentido la propia OCDE es consciente de la importancia que reviste en el momento actual la protección de los derechos de los obligados tributarios y en este sentido ya en el año 1994 puso de manifiesto cuál era la situación actual de los derechos de los contribuyentes y de los terceros en los procedimientos de intercambio de información⁵⁶, planteando la conveniencia de un mayor reconocimiento de los mismos, si bien siempre desde el plano interno de cada Estado.

Debe, no obstante, recordarse las circunstancias que limitan los derechos de los obligados tributarios tal y como la doctrina

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M.: "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa", ob. Cit. pág. 333.

⁵⁵ De hecho recuérdese en este punto la referencia que efectúa el artículo 1 del Modelo de Acuerdo de intercambio de informaciones tributarias OCDE, 2002, que condiciona la aplicación de los derechos de los contribuyentes "siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información".

⁵⁶ OECD, Committee on Fiscal affairs: *Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices*. Paris, 1994, pág. 31. Una traducción de este Informe de la OCDE puede leerse en MILLIET ESNBINDER, M.: "Intercambio de información tributaria entre los países miembros de la OCDE: una encuesta de las prácticas actuales", en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n° 6, 1997, pág. 653 y ss.

las ha analizado: en primer lugar constituiría una limitación a tales derechos la existencia del interés público en que se produzca una tributación justa y presidida por el principio de igualdad; en segundo lugar la evitación de un fraude fiscal; en tercer lugar la necesidad de evitar un daño o riesgo inminente de difícil o imposible reparación; finalmente la propia renuncia del obligado tributario a sus derechos.