

Grado en: **Derecho**
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso / **2018/2019**
Convocatoria: **Junio**

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL COMO SISTEMA
ANTIFRAUDE: DE LA BILATERALIDAD A LA
MULTILATERALIDAD.**

**THE EXCHANGE OF TAX INFORMATION AGAINST TAX EVASION:
FROM BILATERALISM TO MULTILATERALISM**

Realizado por el alumno D. **Pablo Robredo Valls**

Tutorizado por el **Prof. Dr. Juan Romero Pi**

Departamento: **DERECHO PÚBLICO Y PRIVADO ESPECIAL Y DERECHO DE
LA EMPRESA**

Área de conocimiento: **Derecho Financiero y Tributario**

ABSTRACT

In this research work, it will be outlined, as most detailed as possible, the tax Information exchange. These are used by different States in order to act against tax evasion and avoidance. Along this work we try to demonstrate that OECD's effort are remarkable, even knowing that base erosion and profit shifting it's nowadays almost unstoppable, it is possible to move forward to achieve a better legal certainty by eradicating illegal practices.

Also, we talk about the relevance of a multilateral agreement between the OECD member States, in the interest of blending the different tax legal systems.

RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

Se trata este de un trabajo de investigación que busca describir de la forma más detallada posible cuáles son los sistemas de intercambio de información tributaria a través de los cuales, los diferentes Estados, buscan entre ellos actuar contra las conductas de evasión y elusión fiscal. A lo largo del mismo, intenta evidenciar y demostrar que los esfuerzos de la OCDE son admirables y que, aunque las prácticas delictivas de erosión de bases imponibles avanza a una gran velocidad, se consigue poco a poco avanzar en la seguridad jurídica que permite erradicar estas prácticas.

Se pretende poner de manifiesto en este trabajo, la viabilidad que tendría la implementación de un instrumento multilateral de información que permita ahorrar los múltiples esfuerzos y el tiempo que lleva armonizar Ordenamientos Jurídicos de países con alrededor de 100 Convenios para evitar la doble imposición, dado que son bilaterales y hay que adaptar cada uno de ellos a la normativa doméstica de cada Estado.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CAPÍTULO 1. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL COMO SISTEMA ANTI ELUSIÓN Y ANTI FRAUDE.	5
1.1. Evolución histórica del intercambio de información fiscal.....	5
1.2. Elusión, evasión y fraude fiscal. delimitación conceptual.	7
1.3. Los paraísos fiscales, los territorios de nula tributación y el intercambio de información.	9
1.4. La Doctrina general del intercambio de información según los Convenios de Doble Imposición.....	11
1.5. El Modelo del Convenio de Doble Imposición y especial atención al art. 26.	14
CAPÍTULO 2. EL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN ESPAÑA.	17
2.1. La asistencia mutua y las directivas.	18
2.2. La normativa convencional española.	19
2.2.1. Los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por España.	19
2.2.2. El convenio con los Estados Unidos de América.....	21
2.2.3. Los convenios y su aplicación a la normativa del ordenamiento jurídico español.	23
2.3. El intercambio de información adaptado al ordenamiento jurídico interno.....	24
2.3.1. El intercambio de información en el ordenamiento jurídico español.....	24
2.3.2. El intercambio de información entre la agencia estatal de la Administración Tributaria y la Comunidad Autónoma de Canarias.....	26
2.4. Fishing expedition.	27
CAPÍTULO 3. FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA. EL PAPEL DE LA	

DIRECTIVA COMUNITARIA 2011/16/UE RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD.....	29
3.1. Primera etapa y agreement on exchange of information on tax matters.	29
3.2. Segunda etapa , la actualidad: Directiva 2011/16/UE.....	31
3.2.1 Contexto.	31
3.2.2. Las formas de intercambio de información contenidas en la Directiva.	33
3.2.3. La última modificación.	34
3.3. El estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras.	36
3.4. La adaptación del ordenamiento jurídico español a la normativa europea.	37
CAPÍTULO 4. LA ACCIÓN 15 DE BEPS Y LA NECESIDAD DE UN CONVENIO MULTILATERAL.....	39
4.1. Objetivos de la acción 15 de BEPS.....	40
4.2. El Convenio Multilateral de 24 de noviembre de 2016	42
CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	49

CAPÍTULO 1. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL COMO SISTEMA ANTI ELUSIÓN Y ANTI FRAUDE.

En el marco actual de la globalización de las actividades económicas provocada por el aumento del volumen de las transacciones e inversiones internacionales surge la necesidad de desarrollar determinados mecanismos en aras de prevenir prácticas fiscales ilegales. Así, se observa una tendencia internacional de implementar medidas de asistencia mutua entre Estados con el objetivo de paliar las dificultades derivadas del elevado número de transacciones transfronterizas, para mantener el control sobre el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias de forma efectiva.

En este contexto resulta fundamental el intercambio de información fiscal que, en línea con el objetivo de alcanzar una mayor transparencia, se ha venido estableciendo a través de acuerdos internacionales, modelos e instrumentos convencionales. En efecto, el intercambio de información es un elemento clave a la hora de permitir que las autoridades tributarias puedan detectar posibles incumplimientos de sus normativas tributarias, así como supuestos de elusiones o fraudes fiscales.

1.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL.

Como ya se ha señalado anteriormente, el intercambio de información es un mecanismo que nace como solución a un importante problema que surge a medida que la globalización va facilitando los diferentes movimientos económicos transfronterizos. El problema de esta situación es la que el sujeto realiza este tipo de inversiones, compras de activos financieros, etc. es que muchas veces busca la evasión fiscal para así no tener que pagar impuestos, siendo esto un “beneficio” obtenido a costa de incumplir las normas fiscales.

Echando la vista atrás, es destacable el esfuerzo que ha llevado a cabo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en cuanto a evitar estas prácticas elusivas y demás fraudes. Esto se puede ver en cuanto que se han llevado a cabo muchos trabajos, con diferentes formas de intercambios de información,

aunque es particularmente a partir del año 2009 cuando se ha conseguido la mayor parte del éxito en este ámbito, gracias a la colaboración entre la OCDE y la Unión Europea.¹

Especialmente, en poco más de una década se han desarrollado a un ritmo imparable las diferentes formas de tratar de solucionar estos problemas de elusiones y fraudes. Todo parte de la crisis financiera de 2008, que tuvo efectos a nivel global y generó mucha preocupación a las instituciones financieras de los diferentes Estados.

Es en el año siguiente, 2009, cuando tuvo lugar una cumbre del G20 que supondría una gran cantidad de cambios. Entre ellos es de destacar, que se acabó con el secreto financiero y bancario².

En el año 2010 ocurre algo que tendría en años siguientes más relevancia de la que pueda parecer a simple vista. En los Estados Unidos de América se lleva a cabo la publicación del sistema FATCA³ (US Foreign Account Tax Compliance Act, o en español, Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras). Este sistema, más adelante inspiró a los Estados europeos a adoptar la forma de intercambio de información que contenía el FATCA.

Un año más tarde, en 2011, se publica la Directiva 2011/16, la cual será objeto de análisis en el *Capítulo 3* de este mismo trabajo. Como breve avance diremos que esta Directiva trajo consigo una serie de importantes cambios en las vías de intercambio de información, logrando mejores resultados, y por tanto, siendo este más efectivo. Esta Directiva fue modificada en el año 2014, el año en el que también es publicado el Acuerdo CRS (Common Reporting Standard; en español, Estándar Común de Información o ECR).

Otro año a destacar en este resumen histórico es 2013, año en el que los miembros que conformaban el G20 cambiaron el estándar de intercambio de

¹ OCDE (2017), *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda Edición*, Éditions OCDE, París. [Http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es](http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es)

² CARRERA, JORGE (2009), *El G20, la crisis y el rediseño de la arquitectura financiera internacional*, Working Paper, No. 2009/45, Banco Central de la República Argentina (BCRA), Investigaciones Económicas (ie), Buenos Aires. <http://hdl.handle.net/10419/86118>

³ ITAI GRINGBERG. “*Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System*”. Georgetown Law: The Scholarly Commons. Working Draft, Hanuary 27, 2012. http://scholarship.law.georgetown.edu/fwps_papers/160

información con previo requerimiento al intercambio automático. Este año coincide con el momento en el que algunos Estados de Europa manifiestan su intención de adoptar el intercambio multilateral de información, y el FATCA.

Es en el año 2017 cuando hay un claro aumento en el nivel de publicación de normativa por parte de la OCDE y de la Unión Europea en este ámbito de medidas anti elusión y anti fraude. Otro momento importante de este año es la publicación de los denominados *Paradise Papers*, que, formados por más de 13 millones de documentos, descubren información acerca de las estructuras offshore⁴. La conclusión a esta serie de importantes acontecimientos es que nace a partir de 2008 la imperiosa necesidad de frenar los movimientos evasivos y los fraudes que, sumados a la gran crisis económica mundial, estaban provocando serios daños a la estructura económica de muchos países. Estos se vieron en la obligación de fortalecer y reforzar sus medidas de detección de estos movimientos y de endurecer los castigos a estos delitos económicos, algo que fue posible gracias a la vital cooperación entre Estados que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Unión Europea siempre trataron de promover de la forma más efectiva posible, adaptando sus medidas a las circunstancias que iban sucediendo.

1.2. ELUSIÓN, EVASIÓN Y FRAUDE FISCAL. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL.

Con el objetivo de garantizar la recaudación de los Estados destinada a obtener los ingresos necesarios para satisfacer el gasto público, se han intensificado las medidas de prevención y lucha frente a la proliferación de prácticas de evasión, elusión y fraude fiscal que atentan contra los intereses de la Hacienda Pública.

Si bien es cierto que usualmente se utiliza el concepto de fraude fiscal para referirse a todo acto dirigido a minimizar o eliminar la carga fiscal, o incluso como sinónimo de los términos evasión y elusión, interesa determinar en qué consiste cada una de estas conductas.

⁴ CORONAS VALLE, DANIEL. “Consideraciones/Reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio automático de información tributaria: Presente y futuro de FATCA y CRS”. Revista Aranzadi Doctrinal num. 11/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U. España, 2018.

Por fraude se entiende la evasión específica e intencionada de una disposición legal que realiza el contribuyente con el objetivo de evitar el pago de impuestos.⁵ Sin embargo, en la vigente Ley General Tributaria este concepto de fraude fiscal ha desaparecido y actualmente se regula bajo la denominación de conflicto en la norma tributaria⁶

Así, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, esta conducta consistiría en evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o en minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios artificiosos y de los cuales no se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal⁷.

En cuanto a la evasión, esta práctica consiste en una violación de la obligación tributaria que en materia internacional suele materializarse debido a la ocultación o declaración deficiente de beneficios o patrimonio. De lo anterior se desprende la necesidad de asegurar un efectivo intercambio de información fiscal entre Estados.

Por lo que refiere a elusión, la dificultad radica en distinguirla de la planificación fiscal lícita. En efecto, los contribuyentes tienen libertad para organizar sus transacciones de forma que le supongan el menor coste operacional posible, escogiendo de entre las distintas opciones que lícitamente le resulten aplicable, conforme al principio de economía de opción⁸.

La planificación fiscal es un instrumento que permite al obligado tributario reducir la carga tributaria de forma lícita. Por su parte, la elusión fiscal consiste en el

⁵ JIMÉNEZ MACÍAS, IGNACIO. *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*. Trabajo de investigación para optar al grado de Doctor. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid, 2016, p. 31.

⁶ Artículo 15 de la LGT en relación con el artículo 206 bis LGT.

⁷ Artículo 15.1 de la Ley General Tributaria: Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

⁸ LAMPREAVE MÁRQUEZ, PATRICIA. *Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea*. Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 21/2011, Editorial Aranzadi, S.A., pp. 3-4.

desarrollo de prácticas que cumplen con la letra de la ley pero que, sin embargo, vulneran su espíritu.

A modo de ejemplo, una sociedad A, puede elaborar un contrato de prestación de servicios con otra sociedad B, de su propia titularidad localizada en un territorio de menor tributación. Si dicho contrato es un contrato simulado del que no se derivan efectos jurídicos o económicos relevantes por carecer la otra sociedad (B) de actividad y estructura, y a través del mismo se pretende reducir las cantidades de las Cuentas de la Sociedad A, “inflando” artificialmente sus gastos y de esta manera minorar la base imponible, se realiza así la elusión. Con esto, el fraude fiscal habrá sido consumado.

Sin embargo, si la sociedad B, localizada en ese territorio está dotada de contenido y desarrolla su actividad de forma efectiva, el supuesto anterior supondría una actividad lícita, siempre que la sociedad no oculte la obtención de beneficios amparados en la falta de intercambio de información. En caso contrario, se trataría de un supuesto de evasión fiscal⁹.

1.3. LOS PARAÍOS FISCALES, LOS TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

Para comprender el origen del intercambio de información, y con objeto de completar de mejor manera este primer apartado del *Capítulo 1* es importante tener en cuenta una serie de conceptos. La importancia y el punto de conexión entre paraísos fiscales y territorios de nula tributación con el tema del presente Trabajo está en que el efectivo intercambio de información puede ser muy relevante a la hora de determinar si a un Estado, a efectos fiscales se le dan unas determinadas características, como puede ser, de paraíso fiscal, o no. Debe destacarse, que de por sí, el hecho de que un contribuyente pueda tener cuentas, inmuebles o activos en estos territorios no es constitutivo de infracción tributaria, siempre y cuando se declaren dichos bienes o rentas en el Estado de residencia del sujeto pasivo. Por ejemplo, en España, está el modelo 720, por el cual se declaran los bienes y derechos que posee el contribuyente en el extranjero.

⁹ JIMÉNEZ MACÍAS, IGNACIO. *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*. Trabajo de investigación para optar al grado de Doctor. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid, 2016, p. 33.

Se ha producido un claro incremento en los últimos años en cuanto a operaciones internacionales, a causa de la globalización, así como a factores como la nueva era en la que nos hemos visto sumergidos con el basto avance tecnológico que se ha desarrollado. La contraparte de esto es que se haya tenido que reforzar la normativa y el control de la fiscalidad en dos sentidos: tanto en los no residentes que operan en España, como en los residentes que operan en otros Estados, especialmente los que lo hacen en los mencionados paraísos fiscales.

De esta manera, hay una frontera que no está demasiado bien determinado entre dos conceptos relacionados con este tema: la competencia fiscal saludable y la competencia fiscal lesiva¹⁰. Del nombre de las primeras podemos deducir que se tratan de prácticas perfectamente legales, las cuales tienen como objeto conseguir atraer el capital extranjero a dicho Estado, aportando medidas que por su permisividad pueden ser atractivas para los inversores. El segundo concepto podría ser comparado con un concepto de competencia desleal extrapolado a las medidas fiscales que puede llevar a cabo un Estado, produciendo una disparidad injusta en la competencia respecto a los demás mercados en los que podrían llevarse a cabo las inversiones que se pretenden atraer. Estas prácticas agresivas, conocidas como Agressive Tax Planning, que al fin y al cabo provocan elusiones fiscales, son las que se pretenden erradicar.

Es la OCDE la que ha establecido la importancia en la relación entre transparencia e intercambio de información con los paraísos fiscales. A la hora de calificar un territorio como paraíso fiscal, se ha sustituido el valorar la fiscalidad de la jurisdicción como alta o baja, para empezar a tener en cuenta y valorar la cooperación de ese Estado con los demás y la colaboración para evitar los fraudes y evasiones.

Los paraísos fiscales en España se catalogan en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, concretamente, en el art. 1 del mismo. Es especialmente relevante, en el sentido que comentamos, que los territorios considerados paraísos fiscales por este

¹⁰ VELASCO, GUILLERMO (Profesor titular de Derecho Mercantil, CUNEF). CHICO DE LA CÁMARA, PABLO (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Rey Juan Carlos). *Hacia un final más cercano de los paraísos fiscales: ¿Realidad o solo una ilusión?*. Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales núm. 1/2016. Editorial Aranzadi, S.A.U.

Real Decreto, perderán tal condición en el momento en el que se firme con España un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), siempre y cuando este Convenio contenga en él una cláusula que trate el intercambio de información. Hay que resaltar que no es la única manera, dado que también provocaría estos efectos un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que contenga de forma expresa en su redacción, la pérdida de la condición de paraíso fiscal¹¹.

De igual modo, reviste especial importancia el concepto de territorio de nula tributación, que en nuestro Ordenamiento Jurídico viene a ser aquel Estado en el que no existan impuestos cuya naturaleza y contenido sea análogo al de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Esto quiere decir que debe haber, en el Ordenamiento Tributario del territorio, algún impuesto que grave la renta del nacional que va a llevar a cabo la inversión.

Así como en los paraísos fiscales hay una lista de la cual solo se podía ser excluido cumpliendo una serie de requisitos, asegurando así un mayor blindaje, para los territorios de nula tributación el requisito es uno solo, y es que haya un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito con España el cual sea aplicable.

1.4. LA DOCTRINA GENERAL DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SEGÚN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

La tendencia que viene surgiendo en los últimos años en los diferentes Estados es regular sus relaciones y obligaciones a través de los llamados Tratados Internacionales. El intercambio de información no es una excepción. Se da una mayor seguridad jurídica a través de estos convenios, y se permite así asegurar el secreto tributario. Esta es la razón por la que es más conveniente siempre aplicar estas normas bilaterales y no las unilaterales (normativa interna) a la hora de regular los intercambios de información entre Estados, siendo mucho más específica y garantista esta. Delimitaremos ahora conceptos básicos de esta doctrina.

Ámbito subjetivo.

Es posible ya afirmar que generalmente los ordenamientos tributarios exigen que exista este tipo de convenios a la hora de proceder a los intercambios, se trata de los

¹¹ LEFEVBRE EL DERECHO, *Memento Fiscal 2018*, 7.625: *Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y sin efectivo intercambio de información*. 2018.

Convenios de Doble Imposición, que integran en su contenido preceptos para la regulación de estas interacciones, concretamente, el art. 26 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE, artículo que será objeto de estudio en el apartado 1.3 de este trabajo.

Ámbito objetivo.

Los CDI prevén que entre Estados no se pueda emitir cualquier tipo de información sobre los contribuyentes, sino que se exigen una serie de garantías que hay que cumplir. En primer lugar hay que tener en cuenta que la información, para el Estado receptor, ha de ser estrictamente necesaria para la aplicación del Convenio. Pero parece que la interpretación de un término tan amplio como “necesario” puede generar demasiada incertidumbre. El sentido de esta expresión es el de evitar los abusos conocidos como “fishing expeditions”¹², y se podría interpretar, aún así, de manera bastante amplia, siempre y cuando tenga la suficiente trascendencia para la Administración solicitante.

Esta flexibilidad a la hora de interpretar el término “necesario” viene en una modificación del mencionado art. 26 ModCDI, que aunque entró en vigor en 2014 fue formulada en el año 2012, con el fin de suavizar las exigencias a la hora de solicitar información, siendo válidas las solicitudes, inclusive en aquellos sujetos pasivos sobre los que no se haya iniciado ningún procedimiento sancionador o de inspección, lo que lleva a razonar que estas solicitudes pueden ser iniciadoras de estos procedimientos. Se puede dar el caso en el que la Autoridad Tributaria solicitada de información esté en la duda de si proceder o no a estos intercambios. Como regla general, se puede decir que debe ser suministrada la información, siempre y cuando haya alguna motivación de la parte solicitante, evitando así caer en las prácticas de *fishing expedition*, concepto sobre el cual también se ha arrojado luz en esta modificación, para que los Estados no tengan esa obligación de siempre ceder ante las peticiones.

Por consiguiente, y entendiendo que la información debe estar ligada a la aplicación del Convenio, hay que refinar las comunicaciones que se llevan a cabo, excluyendo aquellos tributos los cuales no guarden relación con el CDI.

Con respecto a los sujetos sobre los que recae esta doctrina de intercambio de información de los Convenios, hay una serie de cuestiones que deben ser mencionadas.

¹² Apartado 2.3 de este Trabajo.

Todos aquellos Convenios que se han configurado a partir del Modelo de la OCDE, presentan una regla general en cuanto a aquellos sujetos cuya información puede transmitirse. Y es que no solo un Estado requirente puede solicitar a otro información acerca de los sujetos residentes en ese Estado, sino que puede hacerlo también de sujetos no residentes, e incluso de sujetos que son residentes en el Estado que requiere la información.

Ámbito temporal

La principal pregunta que surge a la hora de tener en cuenta el ámbito temporal es la retroactividad. Como es sabido, la retroactividad se trata de la aplicación de la norma a aquellos hechos que se han realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la misma. El ejemplo en este ámbito podría ser la realización de un hecho imponible de forma fraudulenta sobre el cual se pretenda investigar. Se plantea la pregunta: ¿si el hecho ocurre antes de la entrada en vigor del precepto del Convenio que prevea el intercambio, procede el requerimiento de intercambio de información? La principal respuesta la aporta la doctrina y sobre todo la práctica norteamericana, que llega a la conclusión de que el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición no deniega esta posibilidad.

Lógicamente, se está hablando de CDIs, que no son más que Tratados Internacionales, por lo que lo más razonable sería ir a las reglas de interpretación de estas normas. Concretamente, y acudiendo al Derecho Internacional Público, se encuentran estas reglas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, entrando en las excepciones que brinda su art. 28¹³.

No solo los Tribunales norteamericanos se han posicionado a favor de esta solución, sino que así lo ha hecho también la OCDE, defendiendo esta idea de que no hay precepto alguno que limite ni impida la retroactividad a la hora de investigar a los hechos realizados por los sujetos pasivos. La conclusión de esto es la firmeza con la que la OCDE lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Hay que recordar en este punto que todo este entramado de Convenios e incluso el Modelo, son soluciones que, entre tantas otras, se proponen para acabar con este tipo de prácticas fraudulentas, iniciándose una

¹³ Artículo 28. Irretroactividad de los tratados. Las disposiciones de un tratado no obligaran a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.

lucha contra estas injusticias. Es por ello que no se cede ante la idea aplicar los Tratados con efectos retroactivos, dado que hay muchos Estados, que cuando entra en vigor los CDI por los que se ve afectados, ya han tenido un basto tráfico financiero de inversiones y entradas y salidas de capitales, que podían ser utilizados para cometer estas infracciones.

1.5. EL MODELO DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y ESPECIAL ATENCIÓN AL ART. 26.

Los Convenios de Doble Imposición, al igual que cualquier Tratado, requieren una interpretación adecuada. En este caso, tal interpretación viene incluida en el art. 3 ModCDI. Siguiendo el propio orden del artículo se aprecia que el apartado 1 incluye una serie de definiciones de gran importancia a la hora de hacer lectura del resto de la norma. Definiciones que hay que tener en cuenta cada vez que los términos aparezcan a lo largo del articulado. Se incluyen nociones como “empresa”, que debe ser distinguido del término “sociedad”, dado que esta primera se dedica a la actividad empresarial o negocios, mientras que para sociedad, se le da un sentido de personas que se consideren jurídicas, da igual para qué se hayan constituido, porque la importancia está en los efectos de tributación.

Adicionalmente, hay conceptos como el de “persona” al que se le da una interpretación mucho más amplia, incluyéndose aquí tanto las personas jurídicas como las físicas, porque se sigue el criterio de referirse a todos aquellos sujetos a los cuales afecten los CDI. En el artículo 3 de este ModCDI se incluyen, además, más términos tales como “tráfico internacional”, “empresa de un Estado contratante”, “autoridad competente”, o “actividad empresarial profesional”. Pero el legislador de este Tratado no se queda aquí, en la definición de una serie de conceptos, sino que con la finalidad de no dejar lagunas jurídicas y el menor margen posible a la libre interpretación, prevé que hay demasiados términos a lo largo de la redacción a los cuales se le podrían dar tantas interpretaciones y definiciones como Estados hay. Es por ello que en el apartado 2 del mismo artículo, se viene a establecer que la interpretación de estas palabras indeterminadas en el apartado 1 debe hacerse según se establezca en la ley interna de ese Estado.

Al igual que se planteaba en párrafos anteriores el problema de la temporalidad y la irretroactividad, cabe plantearse (y así se hizo en los Comentarios a este Modelo¹⁴) si se debe utilizar el concepto en la legislación interna en el momento en el que surge la controversia, o en el momento en el que entra en vigor el Convenio para evitar la Doble Imposición. Llegados a este debate, el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹⁵ se manifestó en 1995 decantándose por una interpretación de carácter retroactivo.

El art. 26 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición ha sido constantemente transformado y perfeccionado con el paso de los años. Además de comenzar este precepto tratando la necesidad a la hora de solicitar la información al Estado requerido, impide, de forma estricta, que se produzcan estas transacciones de información si conlleva un cobro injusto y violento de tributos que no se contemplan en el Tratado.

En su primer apartado el comentado precepto hace alusión al tratamiento de la información intercambiada. En el tenor literal de la redacción, se emplea la expresión *previsiblemente pertinente* en alusión a la información intercambiada. Esta debe ser importante para la aplicación del Tratado, así como para la aplicación de la legislación interna del país que lo solicita¹⁶. La OCDE incluye, en el apartado siguiente, la cláusula de secreto tributario, fundamental a la hora de comprender el tratamiento de información. El artículo 26.2 del Modelo de Convenio equipara el secreto tributario internacional al interno, dado que la información no debe ser tratada de diferente forma por venir de otro Estado, sino que las medidas de protección en cuanto a que permanezca el secreto, deben ser las mismas que las que se adopten con la información de los residentes nacionales del Estado que recibe la información. Con esto se quiere decir que no prevé el Convenio ningún tipo de tratamiento concreto para la asistencia entre Administraciones, sino que será el de la normativa interna. Incluso la OCDE

¹⁴ OCDE, Comentarios incluidos en el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. P. 87.

¹⁵ Órgano de la OCDE que trabaja para la promoción de normas fiscales internacionales y colabora con el Centro de Política y Administración Fiscal para colaborar con los Estados en el diseño de políticas públicas de acuerdo con los sistemas fiscales.

¹⁶ OCDE, “Comentarios al artículo 26”, dentro de los Comentarios incluidos en el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. P. 415.

estima que debe aplicarse las mismas sanciones que estén en el ordenamiento jurídico interno.

Una cuestión que surge en el análisis del precepto, y que se contiene en los *Comentarios al artículo 26*, de la OCDE, está en saber a qué sujetos, e incluso Estados, puede llegar toda esta información tributaria. En este sentido, es relevante el concepto de *círculo de confidencialidad*¹⁷, formado por los mencionados sujetos. Lo que contempla el artículo 26 es que esta información llegue a las autoridades competentes de la liquidación de los impuestos de que se trate, pero esta es una cuestión que se amplía en los *Comentarios*, dado que abarcan también la posibilidad de que la información la puedan utilizar las autoridades judiciales que vayan a decidir si el contribuyente, apoderado o algún testigo pueden acceder a la misma. Ahora bien, en cuanto a los terceros Estados, lo que sucede es que habría que acudir al Convenio Bilateral entre ambos, para encontrar en este algún precepto que lo permita expresamente.

En relación con esto, y dándole un enfoque hacia el Sistema Tributario español, hay cierta discrepancia con los términos usados en esta legislación y con el artículo 26, dado que en este sistema se separan las funciones de gestión de las de recaudación e inspección, por tanto no es un concepto tan amplio como el que emplea el ModCDI. Junto con este concepto, se encuentra el de *círculo de uso*, que en lugar de aquellas personas a las que llega la información, ocupa los usos que se le dan a la información. Tal término se encuentra en los párrafos 12 y 13 de los comentarios al artículo 26. Al límite que acaba de ser analizado, sobre qué personas son las que pueden acceder, hay que añadir el límite de que aún siendo sujetos capaces de acceder a la misma, debe ser solo para algunos fines y con algunos usos, concretamente, gestión, recaudación e inspección, sin dejar de lado que también son legítimos los usos cuando se trate de información útil en algún proceso o procedimiento de revisión de actos.

Sin duda, del análisis de la evolución histórica de las medidas expuestas se desprende que el intercambio de información fiscal resulta ser la piedra angular del nuevo paradigma de lucha contra las evasiones y fraudes fiscales. Si bien es cierto que es a partir del año 2009 cuando ha tenido un mayor éxito la labor desarrollada por la

¹⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (2014), “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”. P. 777. Editorial Wolters Kluwer, España.

OCDE, ya se venía trabajando desde 1996 en la identificación de territorios y de conductas que favorecían la ocultación y los fraudes fiscales¹⁸.

Ante esto, hacemos una valoración muy positiva de no solo el gran esfuerzo llevado a cabo por las distintas autoridades, sino también por los resultados obtenidos. Debe tenerse en cuenta, cuando se habla de todo esto, que la cantidad de información fiscal que manejan los Estados es de un volumen desmesurado. Y no solo esto, sino que hay que comprender que para un Estado, ya es difícil de por sí el recabar miles de millones de datos de todos sus contribuyentes, imaginemos entonces la dificultad que, aparte de esto, tiene comunicarlos a otros Estado.

CAPÍTULO 2. EL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN ESPAÑA.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición realmente se incardinan en el Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes, siendo estos Tratados la parte de regulación normativa convencional¹⁹. Teniendo en cuenta que se parte de esta base, España regula su sistema de intercambio de información con estos Convenios, concretamente, en las cláusulas de intercambio de información. Pero deben tenerse en cuenta también las Directivas europeas.

Asimismo, a lo largo de, especialmente, las dos últimas décadas ha habido una serie de factores que han promovido un desarrollo de la normativa del ordenamiento jurídico español, llegando este a ser más completo. Factores como, en primer lugar, la adaptación de las Directivas Europeas por parte de España, lo que provocó que se ampliara las normas como la Ley General Tributaria²⁰. Otro factor sería el ritmo al que se han firmado Tratados para evitar la doble imposición con otros Estados, dado que estos Tratados, al igual que ocurre con las Directivas, componen el ordenamiento jurídico. A parte de los últimos Convenios que se han firmado, debe tenerse también en cuenta que no solo se han negociado algunos nuevos, e, incluso, algunos no están ni

¹⁸ JIMÉNEZ MACÍAS, IGNACIO. El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas. Trabajo de investigación para optar al grado de Doctor. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid, 2016, p. 161.

¹⁹ La regulación de este impuesto en el Ordenamiento Jurídico Interno español se encuentra en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²⁰ Art.3; art. 29 bis; art. 35.6; arts 177 bis a 177 quaterdecies.

publicados aún, sino que hay otros que se están renegociando, para actualizar sus contenidos a los cambios introducidos en las normativas de las partes, y para adaptarse a los nuevos Modelos de CDI.

2.1. LA ASISTENCIA MUTUA Y LAS DIRECTIVAS.

La asistencia mutua se ha regulado fundamentalmente en el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. En el preámbulo de esta norma, el legislador expone una idea especialmente relevante para el contenido de este apartado. Al igual que se ha venido exponiendo a lo largo de la presente obra, el motivo de este Real Decreto no es otro que acabar con el fraude y la evasión fiscal. Se apela a la clara necesidad de intervenir en la lucha contra este tipo de delitos dada la insuficiencia de Convenios firmados por España al momento de publicar esta norma. Realmente este también es el por qué de llegar a la directiva que se pretende adaptar, creando así un marco de asistencia mutua tributaria. A pesar de que esta norma no está vigente²¹ en la actualidad, sí que ha creado un marco que en su momento fue vital a la hora de comenzar a combatir las prácticas fraudulentas que comenzaban a emanar de forma tan acelerada.

En la actualidad, hay que atender a las directivas vigentes. En primer lugar, la Directiva 2011/16/UE, DEL CONSEJO de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. También a la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Se abordarán ambas en el Capítulo 3.

Por otra parte, España forma parte del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988²². Tal Convenio, como es habitual en este tipo de normas, comienza destacando la labor realizada por las Administraciones Tributarias de los Estados de la Unión Europea y los miembros de la OCDE contra el creciente fraude y movimientos de evasión como consecuencia de la creciente afluencia de personas y capitales entre fronteras.

²¹ En 2012, este Real Decreto fue derogado por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, el cual se tratará en el *Capítulo 3* de este Trabajo.

²² Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-17153>.

En este Convenio, se desarrolla el concepto que se da de asistencia mutua necesario para la interpretación del mismo. Abarcaría no solo el intercambio de información transfronterizo, sino también la asistencia administrativa en procedimientos de inspección, en recaudación, y en notificación de documentos. En cuanto al intercambio de información, el artículo 4 dispone que la información debe requerirse con el fin de recaudar o cobrar deudas, o con el fin de actuar contra prácticas ilícitas.

2.2. LA NORMATIVA CONVENCIONAL ESPAÑOLA.

2.2.1. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA.

El Estado español cuenta con un total de 103 Convenios para Evitar la Doble Imposición. De estos 103, hay 94 que están ya rubricados, mientras que los restantes 9 se encuentran en diferentes estados aún²³, no habiendo llegado al final del procedimiento para que se rubriquen y entren en vigor. Los Estados con los que se han firmado estos Convenios son:

Albania,	China,	Indonesia,	Países Bajos,	Turkmenistán,
Alemania,	Chipre,	Irán,	Pakistán,	Turquía,
Andorra,	Colombia,	Irlanda,	Panamá,	Ucrania,
Arabia Saudí,	Corea,	Islandia,	Perú,	los Estados de la antigua U.R.S.S,
Argelia,	Costa Rica,	Israel,	Polonia,	Uruguay,
Argentina,	Croacia,	Italia,	Portugal,	Uzbekistán,
Armenia,	Cuba,	Jamaica,	Reino Unido,	Venezuela
Australia,	Dinamarca,	Japón,	República Dominicana,	Vietnam.
Austria,	Ecuador,	Kazajstán,	Rumanía,	
Azerbaiyán,	EEUU,	Kirguizistán,	Rusia,	
Bahréin,	Egipto,	Kuwait,	Senegal,	
Barbados,	Salvador,	Letonia,	Serbia,	
Bélgica,	Emiratos Árabes,	Lituania,	Singapur,	

²³ Información facilitada por el Ministerio de Hacienda, en el siguiente enlace: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI.aspx>

Bielorrusia,	Eslovaquia,	Luxemburgo,	Siria,
Bolivia,	Eslovenia,	Macedonia,	Sudáfrica,
Bosnia Herzegovina,	Estonia,	Malasia,	Suecia,
Brasil,	Filipinas,	Malta,	Suiza,
Bulgaria,	Finlandia,	Marruecos,	Tadzhikistán,
Cabo Verde,	Francia,	México,	Tailandia,
Canadá,	Georgia,	Moldavia,	Timor Oriental,
Catar,	Grecia,	Montenegro,	Trinidad y Tobago,
República Checa,	Hong Kong,	Namibia,	Túnez,
Chile,	Hungría, India,	Nigeria,	
		Noruega,	
		Nueva Zelanda,	
		Omán,	

Todos estos Estados, menos uno, han incluido en sus CDI con España la cláusula de intercambio de información. La excepción fue Suiza, Estado con el cual se firmó el Tratado en 1966, pero que a partir de las negociaciones en 2004 y 2005, se llegó a introducir esta cláusula²⁴. Además, en estos Tratados, se nota un cambio en cuanto a la cláusula de intercambio de información a partir del año 1977, dado que a partir de este, se toma en consideración el Modelo de CDI, y su art. 26 para redactar este precepto en los Tratados. Es por esto que en líneas generales, España en sus Convenios sigue bastante al detalle la redacción hecha por la OCDE en el Modelo.

Además, debe tenerse también en cuenta los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria, dado que España ha firmado varios con países que estaban tasados como Paraísos Fiscales por el real Decreto, y que han salido de esta lista de Paraísos Fiscales, porque estos acuerdos promueven un intercambio de información efectivo. Estos Estados son Andorra, Aruba, Bahamas, Curacao, San Martín y San Marino²⁵.

²⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (2014), “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”. P. 787. Editorial Wolters Kluwer, España.

²⁵ MARTÍNEZ GINER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S., LAMPREAVE M. (2014). *Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente*. Artículo integrado en

2.2.2. EL CONVENIO CON LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

La relación de asistencia mutua y cooperación en el intercambio de información con EEUU parece especialmente relevante, dado que tiene gran cantidad de contenido, tanto el Convenio en sí, como otros acuerdos entre ambos Estados, como puede ser el FATCA EEUU-España, o un Acuerdo para el intercambio de informes país por país que será tratado en posteriores epígrafes.

En este Convenio²⁶ existe una particularidad y es que en el apartado titulado *Protocolo*, se adicionan una serie de disposiciones las cuales ayudan a la interpretación del articulado. En concreto, conviene mencionar la disposición número 19 del Protocolo, porque dilucida que la cláusula contenida en el artículo 27, sobre *Intercambio de información y asistencia administrativa* debe interpretarse de la siguiente manera: se debe hacer de conformidad con el artículo 26 del ModCDI. A esta idea hay que añadir también el segundo apartado de esta disposición, añadiendo el concepto de intercambio de información automático, que debe ser aplicado siempre en virtud de la búsqueda del beneficio en la aplicación del Convenio para las autoridades competentes. En general, el precepto se ajusta a lo que se establece en el Modelo, hablando del círculo de confidencialidad, el círculo de uso y del secreto tributario.

Por último, el artículo 27 de este Convenio añade tres prohibiciones tajantemente. En primer lugar, tanto España como EEUU deben respetar el ordenamiento jurídico, propio y el del otro Estado. En segundo lugar, se establece una negativa a que ninguna de las dos partes de este Convenio lleve a cabo prácticas para obtener la información para las cuales haya que salirse de la legislación o se obtengan de una forma *normal* dentro de la actividad de la Administración. En tercer y último lugar se veta la posibilidad de transferir información cuya comunicación altere o sea contraria al orden público o que incumpla el deber de mantener el secreto tanto profesional como comercial o industrial.

Otra iniciativa que fue adoptada en 2017, siendo por ello de las más recientes, es el Acuerdo administrativo entre la autoridad competente del Reino de España y la autoridad competente de los Estados Unidos de América para el intercambio de

Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP). UNED. Doc. n.º8/2014. P.7.

²⁶ Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30940&tn=1&p=19901222#a26>

informes país por país, hecho en San Marino y Madrid el 13 y el 19 de diciembre de 2017²⁷. Para encuadrar esto, es necesario acudir al Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, concretamente el ya mencionado artículo 27 del mismo. La importancia de tener en cuenta este artículo viene porque es este el que facilita en su ámbito que se haya llevado a cabo el Acuerdo del que se está tratando. En otras palabras, el Acuerdo entre las autoridades de ambos Estados es posible porque en el CDI se prevé este tipo de intercambio automático de información con fines fiscales y garantizando el cumplimiento de las normas. A esta conclusión se puede llegar leyendo ambos Tratados.

Este Acuerdo de transparencia va enfocado al control de la práctica de las Empresas y las Multinacionales, y sobre toda la actividad de aquellas operaciones en la que se vea implicada la renta de las mismas. En virtud del Tratado, tanto España como Estados Unidos intercambiarán información a través de informes de forma anual y país por país, informando anualmente de la actividad de los Grupos de Empresas Multinacionales.

Esta norma tiene una breve redacción que consta tan solo de 8 artículos. Como es habitual, el primer artículo ofrece una serie de definiciones que ayudan a su interpretación dado que son conceptos clave en el Tratado. La gran mayoría de términos van asociados a las *empresas y grupos empresariales*. Pero de todos ellos es destacable el término *informe país por país*, que consta del informe que se presenta en el territorio de residencia fiscal. La OCDE ha elaborado un documento²⁸ para una mejor ayudar a los sujetos pasivos que deben presentar estas declaraciones. La introducción en estas Directrices aporta información acerca del por qué de los IPP (Informes País por País). Esto se incardina dentro de los Planes de Acciones BEPS²⁹ del G20, concretamente, la Acción 13, «Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país». A partir de la implantación de esta Acción, se ha reducido el principal problema que había,

²⁷ Disponible en el BOE, https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-15459

²⁸ OCDE (2018): Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS, Ediciones OCDE, París. www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-paisaccion-13-beps.pdf

²⁹ El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, consiste en una serie de medidas que adopta la OCDE para detectar y castigar aquellas conductas de las multinacionales que *minimizan enormemente su carga tributaria*. En este sentido, OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing.

que era el de erosión de la base imponible, que viene a ser la práctica fraudulenta que realizan grupos de Empresas Multinacionales de diferentes formas, por ejemplo, y la más habitual, trasladando beneficios a Estados en los que no se han obtenido³⁰.

Volviendo a la redacción del Tratado entre España y Estados Unidos, el artículo 2 del mismo hace mención a lo anteriormente explicado acerca de la relación con el artículo 27 del CDI entre España y Estados Unidos, estableciendo que la forma de intercambiar información será la automática y se hará anualmente. El tercer artículo menciona los plazos, y el cuarto, la colaboración entre entidades públicas de uno y otro Estado. Siguiendo con el orden el quinto artículo trata el ya mencionado secreto tributario y la confidencialidad de la información obtenida. Para finalizar, los 3 últimos artículos, contienen, respectivamente, consultas, modificaciones y la vigencia de la norma.

2.2.3. LOS CONVENIOS Y SU APLICACIÓN A LA NORMATIVA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.

Por una cuestión de jerarquía, lo más adecuado a la hora de hacer un estudio de los Convenios en nuestro Ordenamiento Jurídico, es tener en cuenta la Constitución Española. El artículo 96 de la Carta Magna trata de dar una especial prevalencia a los Tratados Internacionales, dando a entender que para su modificación no vale la normativa interna, sino que solo pueden ser cambiados por otras normas de Derecho Internacional.

Seguidamente, la Ley General Tributaria, tras sufrir muchas modificaciones, incluye, en 2012, el Capítulo VI (*Asistencia Mutua*) del Título III (*La aplicación de los tributos*)³¹. Se introduce con esto, una serie de normas generales en la asistencia mutua. En primer lugar, el artículo 177 ter, *intercambio de información*, ajusta a esta ley la idea que se lleva mostrando a lo largo de todo este Trabajo. Es un artículo que conlleva una formalización de la idea de perseguir los fraudes y las evasiones mediante la transparencia en la información tributaria, en una fecha que coincide con el G20 que fue determinante para la aplicación de los planes de Acción BEPS. En este sentido, se autoriza con este precepto que la Administración Tributaria otorgue información a esos

³⁰ OCDE (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

³¹ Fue Introducido por la Disposición Final 1.uno.16 del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre.

Estados que la requieran con los fines legítimos de los que se ha hablado, y a los sujetos a los que se les puede proporcionar la misma. A continuación, hay que dar un salto hacia el artículo 95, *carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria*³². Se dice que toda aquella información tributaria que haya sido obtenida de las Administraciones de otros Estados tiene carácter de reservado, prohibiéndose su cesión salvo las excepciones tasadas, y sobre todo, que el uso que se le dé sea para imposición de sanciones.

Por otra parte, el artículo 177 quáter, introduce el concepto de *Controles simultáneos*, que se describe como “las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes”. Y, por último, los artículos 177 quinquies, sexies y septies se limitan a servir de aclaraciones acerca de remitirse a diferentes normativas.

2.3. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ADAPTADO AL ORDENAMIENTO JURÍDICO INTERNO

2.3.1. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria cada año publica en el BOE un Plan Anual de Control Tributario y Aduanero³³. La relación que puede tener esto con el apartado está en que en el mismo se dan medidas y objetivos relacionados con la transparencia para evitar que se produzcan los fraudes ya comentados.

Se incluye en este plan medidas como la adoptada a partir de 2018 del llamado Suministro Inmediato de Información que afecta al IVA y también a la información que se obtiene del Common Reporting Standard³⁴. Esta información debe tenerse en cuenta

³² En este sentido, hay que volver a comentar lo mencionado acerca del tratamiento que se le da a la información obtenida. Recuérdese que el tratamiento que se le da a tal información se hace según lo dispuesto en la normativa interna del país requirente.

³³ Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-507>

³⁴ CORONAS VALLE, DANIEL: *Consideraciones sobre las recientes medidas tributarias y el uso de la información derivada de las mismas*. <http://todosonfinanzas.com/consideraciones-sobre-las-recientes-medidas-tributarias-y-el-uso-de-la-informacion-derivada-de-las-mismas/>

también con la obtenida del Acuerdo FATCA³⁵, que también se ha integrado en el Ordenamiento Jurídico de España con el fin de conseguir la mayor transparencia y “control” posible sobre los sujetos pasivos, evitando elusiones.

Además de esto, también el plan BEPS contra la planificación fiscal agresiva compone este Plan Anual.

En cuanto a la Ley General Tributaria, sufre esta una modificación en la que se añaden los artículos comentados en epígrafes anteriores, a partir del artículo 177. El más relevante es el artículo 177 ter, que es introducido por el legislador a partir del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE. Este artículo de la Ley General Tributaria realmente no se sale de la idea vista a lo largo del trabajo. Simplemente contribuye a la formación de un marco común, siguiendo las reglas generales y sin ser del todo específico o extenso. Lo que llama la atención, es que no haya ninguna referencia al tipo de intercambio de información que se va a efectuar.

Esto se complementará mediante Reglamento, concretamente por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos³⁶. Aquí se resuelve la cuestión ahora mismo referida, dado que se hace mención expresa a que hay tres formas de intercambio de información que son: previa solicitud, intercambio de información de forma automática e incluso se añade el intercambio de información espontánea cuando haya un interés por otra parte³⁷.

Además de las formas en las que se pueden llevar a cabo los intercambios, este Reglamento desarrolla también la Ley con otras cuestiones. Véase por ejemplo, que el artículo 203 del RGIT, cuyo título es *Cesión de datos procedentes de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales*.

³⁵ CORONAS VALLE, DANIEL, “consideraciones/reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio automático de información tributaria: presente y futuro de FATCA y CRS”. Revista Aranzadi Doctrinal num. 11/2018. P.9. Editorial Aranzadi, S.A.U. España, 2018.

³⁶ Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984&tn=1&p=20181229#a201>

³⁷ El Capítulo II, Normas comunes en asistencia mutua, que va del art. 201 al 207 del Reglamento General de Inspección regulan el intercambio de información y han sido introducidos por el R.D. 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la LGT a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (aprobado por R.D. 1794/2008, de 3 de noviembre).

Por otra parte, corresponde a este epígrafe del Trabajo de Fin de Grado que se trate la Organización interna en materia de intercambio de información. De una manera más bien escueta, el artículo 205 del RGIT otorga la competencia de esta materia al *órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Primero que nada, hay que tener en cuenta que ha habido una delegación del Ministerio de Hacienda al Director General de la AEAT³⁸. En 1998, y con última actualización en 2005, se publica una resolución³⁹ por la cual, como se expone en el preámbulo, se toman medidas y se crean órganos para combatir las prácticas fraudulentas, tratando de perfeccionar toda la organización interna. En el primer punto de esta norma, se modifica otra⁴⁰ del mismo carácter dado que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF). En el apartado Dos. Bis. 3.2 c), se pone de manifiesto que, entre otros órganos, se crea el Equipo Central de Información (ECI), encargado, según el tenor literal del precepto, de gestionar los intercambios de información. Regresando al artículo 205 del RGIT, el ECI será el órgano competente para efectuar las solicitudes automáticas de intercambio de información con Administraciones Públicas españolas, o extranjeras.

2.3.2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS.

Como indica el título del epígrafe, existe un Convenio en virtud del cual la AEAT y la Comunidad Autónoma de Canarias llevan a cabo intercambios de información⁴¹ buscando así la transparencia y la colaboración mutua. Se reconoce en el

³⁸ MARTÍNEZ GINER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S., LAMPREAVE M. (2014). *Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente*. Artículo integrado en *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*. UNED. Doc. n.º8/2014. P.9.

³⁹ Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-25485>

⁴⁰ La Resolución del 24 de marzo de 1992.

⁴¹ RESOLUCIÓN de 6 de mayo de 2003, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, disponible en

texto de esta norma la competencia de esta Comunidad Autónoma para la gestión de sus tributos, y se deja claro que todo este Acuerdo queda enmarcado en la Ley General Tributaria, concretamente en el antiguo artículo 113, que ha sufrido ya modificaciones.

En este sentido, en la redacción consolidada a día de hoy de esta Ley, sería atribuible el Convenio a los artículos 95⁴² y 177 bis⁴³ de la LGT. En primer lugar, el artículo 95 regula el uso de la información tributaria, manifestando que solo debe ser utilizada por los órganos competentes en el ejercicio de sus funciones, y que puede ser compartida con la motivación de colaborar con las Administraciones Tributarias, como en este caso sería la Agencia Tributaria Canaria. En segundo lugar, el artículo 177 bis asienta un marco de Asistencia Mutua, entre las Administraciones. Tal artículo permite que la AEAT pueda tanto requerir como compartir información tributaria cuando sea necesario para prestar asistencia mutua.

El articulado del Convenio incluye el objeto del mismo, que no es otro que asentar las bases de cómo debe ser el intercambio de información. Además, se tiene la finalidad de colaboración entre Administraciones (como es lo normal en la asistencia mutua), se catalogan los principios y reglas aplicables, y se menciona qué información será intercambiada y se muestran los Modelos mediante los cuales los sujetos pasivos declararán ante la Administración Tributaria y la Agencia Tributaria Canaria los movimientos que se llevan a cabo. Por último, en el anexo se lleva a cabo un desglose de los diferentes Modelos exigibles y qué información tributaria se pide en ellos.

2.4. FISHING EXPEDITION.

En el contenido de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, siempre se pone de manifiesto la negativa a que las Administraciones de los Estados contratantes lleven a cabo prácticas que pueden ser perjudiciales para los sujetos contribuyentes de las partes. Entre estas prácticas, hay una, llamada *fishing expedition*, que sin embargo,

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/Canarias/ContRelacionados/Colab_AEAT-Canarias/cc_canarias.pdf

⁴² Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

⁴³ Actuaciones de asistencia mutua. En este sentido, sería aplicable tal artículo y no el 177 ter, dado que este segundo va dedicado a los intercambios de información con otros Estados u Órganos Supraestatales, pero al hablar de la Comunidad Autónoma de Canarias, no es el caso en cuestión.

solo se encuentra como tal, bajo este nombre en el CDI con Suiza⁴⁴. Estas *expediciones de pesca* comprenden aquellas solicitudes en las que lo que se pide es más información de la que realmente se necesita. Se trataría de algo así como lanzar unas redes de pesca con el fin de arrastrar y obtener la mayor cantidad de información posible, sin criterio y sin necesidad de obtenerla.

En este sentido, hay que considerar que podría parecer contradictorio lo siguiente: el art. 26 del ModCDI ha evolucionado de admitir el intercambio de información cuando sea *necesario*, a cuando sea *estrictamente pertinente*. Esto quiere decir que ha habido una flexibilización en cuanto a que se permite una mayor amplitud en la información requerida y otorgada⁴⁵. Entonces, la contradicción estaría precisamente en dar mayor flexibilidad, pero a la vez que exista una preocupación por evitar los *fishing expeditions*. Realmente, hay que tener la perspectiva de ver el límite marcado en que estas prácticas abusivas se producen cuando los Estados intercambian información de contribuyentes los cuales no tienen ningún indicio de conductas fraudulentas o evasivas.

A la vista de lo expuesto, si bien el Ordenamiento Jurídico español se ha adaptado de una manera muy aceptable a las nuevas normativas en materias de intercambio de información tanto en la Unión Europea como internacionalmente puede llegar a dar la impresión de que a nivel interno parece haber un cierto desorden a la hora de regular estos mecanismos de intercambio.

La entrada en escena de nuevas Directivas, así como el más que amplio número de Convenios que se han firmado y se han tenido que adaptar, desembocan en un desorden de normas, de artículos que simplemente no determinan, por ejemplo, competencias, o que simplemente son escuetos.

Entrando a valorar el último concepto del capítulo, vuelvo a resaltar lo que para mí es no solo una contradicción, sino que veo además el uso de una terminología un

⁴⁴ Concretamente, se introduce en el Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-6151>

⁴⁵ PITA, CLAUDIO (2007). *El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional*. Inter-American Development Bank Integration and Regional Programs Department Integration, Trade, and Hemispheric Issues Division.

tanto incierta en cuanto a qué límite se le pone al Fishing Expedition, teniendo en cuenta que en estas normas se aboga por un intercambio de información no ilimitado pero sí amplio. Teniendo en cuenta los objetivos de las Autoridades y Administraciones Tributarias, no resulta en absoluto positivo, ni contribuye a lograr unas regulaciones claras y transparentes de los intercambios de información el hecho de generar tanta incertidumbre.

De cualquier manera, y volviendo al eje de este Capítulo, resulta muy satisfactorio comprobar como en España se ha logrado adaptar tan rápidamente una normativa tan densa y sobre todo que es novedosa, sin antecedentes casi en nuestro Ordenamiento Jurídico.

CAPÍTULO 3. FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA. EL PAPEL DE LA DIRECTIVA COMUNITARIA 2011/16/UE RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD.

3.1. PRIMERA ETAPA Y AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS.

En este ámbito hay que tener en cuenta la existencia de dos etapas diferenciadas. En primer lugar hay una serie de medidas adoptadas desde el año 2002, en materia de intercambio de información y transparencia y de prácticas impositivas perjudiciales, entre otras.

La OCDE es el organismo que ha promovido estos planes, con el objeto de que los Estados a través de intercambios de información tributaria, logaran una mayor transparencia y coordinación administrativa, evitando así fraudes y que los patrimonios de los contribuyentes de los diferentes Estados fueran llevados a paraísos fiscales, con los efectos negativos que eso conlleva.

Otro plan de la OCDE para acercarse al mencionado objetivo de conseguir más fiables y transparentes intercambios de información fiscal es el *OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, del 18 de abril de 2002. Este acuerdo, de 16 artículos, nace del empeño de la OCDE por evitar prácticas abusivas de evasión de impuestos, que ha quedado plasmado en diversos informes de la OCDE, del año 1998. Por ello, este acuerdo, es un desarrollo de estos planes, manteniendo el mismo objetivo

de transparencia fiscal. El “*OCDE Global Forum Working Group On Effective Exchange of Information*”⁴⁶ fue el órgano al que se le encomendó la tarea de desarrollar el modelo que resultó del acuerdo⁴⁷.

Este acuerdo es importante también para los Estados que son territorios de baja tributación, un concepto, que, salvando las distancias, puede ser relacionado con el de paraíso fiscal, dado que al imponer una reducida cantidad de impuestos, suele ser atractivo para los capitales extranjeros. Es por ello, que se ha querido abarcar esto, y así el presente modelo ha sido también elaborado con estos Territorios de Baja Tributación.

El intercambio de información previsto en este modelo, es el más completo. La explicación a esto es que a la hora de elaborarlo, se ha pensado en la persecución de delitos tributarios, y es por ello que no solo los países parte se intercambian información fiscal desde el punto de vista de actuaciones administrativas y transparencia, sino que cabe la situación de que un Estado A requiera a un Estado B un efectivo intercambio de información para que este Estado B no pueda invocar el principio de doble imposición, y tenga que suministrar sin este límite los elementos necesarios requeridos⁴⁸.

Por otra parte, hay que considerar el tipo de intercambio de información que se está tratando en este modelo. Se considera un intercambio de información con un requerimiento previo, el cual es el opuesto al intercambio de información automático, que es objeto de otra normativa.

Otro aspecto que se considera en el modelo, en la introducción del documento del mismo, es que puede ser utilizado tanto para tratados bilaterales como multilaterales. De hecho, en cada artículo se incluye una “versión bilateral” y una “versión multilateral”. Se insiste también que de lo que se trata es establecer unos mínimos a la hora de convenir los intercambios, dando una base sobre la cual se desarrollen diferentes circunstancias acordadas por los Estados negociadores.

El acuerdo incluye un Título (III, *Comentario*), que tienen como objeto dar una interpretación válida al art. 1, de manera que pueda haber intercambio de información

⁴⁶ El Grupo Global de Trabajo Sobre el Intercambio de Información Efectivo de la OCDE.

⁴⁷ OCDE, “*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*”. Modelo disponible en la web oficial de la OCDE. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>

⁴⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (2014), “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”. Editorial Wolters Kluwer, España.

efectivo y que no por ello se vean perjudicados los derechos de los contribuyentes requeridos. Para lograr un equilibrio que sea justo, se trata de evitar que la protección de los derechos y salvaguardas de los contribuyentes supongan un retraso innecesario a la hora de producirse el intercambio de información. En diversas Directivas de la UE, la conclusión a la que se ha llegado para tratar de interpretar esta idea de evitar dilaciones innecesarias, y en relación con el derecho de participación, es que cuando a un Estado le llegue un requerimiento de información, este debe ser tratado como si fuera un requerimiento desde el propio país.

3.2. SEGUNDA ETAPA , LA ACTUALIDAD: DIRECTIVA 2011/16/UE.

3.2.1 CONTEXTO.

La preocupación en esta segunda época, tras la poca efectividad de las medidas adoptadas en la anterior, es entre otras cosas la lucha contra los paraísos fiscales. En este momento, nace en la Unión Europea una necesidad por encontrar los medios adecuados para que el intercambio de información entre las autoridades de los diferentes Estados sea mayor y más eficiente a la hora de evitar fraudes. Fruto de esta problemática, la OCDE opta por establecer, en el año 2013, un sistema de intercambio de información automático. Ante esta imperiosa necesidad nace la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en torno a la cual gira toda esta cuestión y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Poniendo en contexto esta norma deroga a la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros, porque como se expresa en la Exposición de motivos, resultaba insuficiente e insegura. A esta conclusión llegó el grupo de trabajo del Consejo en materia de fraude⁴⁹. Ante este obvio desfase, se tenía que producir este cambio, afectando, la nueva Directiva, tanto la doble imposición como al intercambio de información fiscal.

Además de estas medidas en asistencia mutua, hay que considerar las medidas encontradas en los diferentes convenios bilaterales y multilaterales que se han adoptado

⁴⁹ Exposición de motivos de la Directiva 2011/16/UE.

bajo los requisitos propuestos por la OCDE. Todos estos cambios, han supuesto el inicio de esta segunda etapa, perfectamente diferenciada de la anterior.⁵⁰ En los últimos años ha habido un gran desarrollo y mayor preocupación por perfeccionar e incrementar los sistemas de cooperación fiscal internacional, lo que tiene su explicación en la crisis financiera de 2008⁵¹. En este mismo año aumentó la preocupación por la evasión y elusión fiscal cuando entraron en escena diferentes casos polémicos relacionados con Paraísos Fiscales.

Como otra medida, se establece una clara reducción de los límites de intercambio de información en cuanto a que en cierto modo “acaban” con el secreto bancario⁵². Esta medida ha sido sin duda la más discutida y mediática de todas.

Resulta importante, para el contribuyente, que se respeten sus derechos y garantías. En este sentido, es clave el derecho a ser notificado de la solicitud de intercambio⁵³. Se produce aquí un debate doctrinal ante la falta de una regulación normativa expresa. De esta manera, un sector de la doctrina⁵⁴ se decanta porque el sistema de intercambio de información debe tener en cuenta la posición del contribuyente, debiendo advertirle, aunque este no se pueda negar, de que hay un Estado que ha solicitado información fiscal suya.

Por el contrario, el sector de la doctrina⁵⁵ que se le enfrenta, considera esta notificación una actuación que dilataría innecesariamente el procedimiento, y que

⁵⁰ CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL (2011), “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 343, pp. 49-86.

⁵¹ RODRÍGUEZ.-BEREJO LEÓN, MARÍA (Universidad Autónoma de Madrid, Facultad de Derecho). “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”. Revista para el Análisis del Derecho (www.INDRET.com) . Barcelona, Julio 2012.

⁵² SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UNIÓN EUROPEA. “Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. El intercambio automático de información.” Boletín Económico del ICE N°3046. Del 1 al 31 de diciembre de 2013.

⁵³ DE MIGUEL ARIAS, SABINA (2012), *Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre Estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE*, Revista española de Derecho Financiero num 156/2012, Editorial Civitas, S.A.

⁵⁴ En este sentido, MARTÍNEZ GINER en *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*. P. 178.

⁵⁵ En este sentido, BUSTAMANTE ESQUIVIAS en *Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos directos e IVA)*. P. 9.

además al ser un aviso, podría provocar que el contribuyente afectado aún estuviese a tiempo de ocultar o regularizar su situación, de manera que podría evitar las posibles sanciones que le estuvieran previstas, de manera que esto sería contradictorio con el objetivo que tiene en sí el procedimiento de intercambio de información.

3.2.2. LAS FORMAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CONTENIDAS EN LA DIRECTIVA.

Intercambio de información por previa solicitud.

La primera forma que aparece en el articulado de la Directiva⁵⁶ es el intercambio por previa solicitud. Se dedican tres artículos⁵⁷ a esta fórmula. El primero de ellos trata el procedimiento, que, como es normal en esta clase de intercambio, se produce con una petición por parte de un Estado a otro, en la cual se genera una obligación de responder, siempre y cuando se cumplan los requisitos del artículo 1.1⁵⁸. A su vez, se ponen obligaciones a aquellos Estados a los que se les lleve a cabo la petición de investigar mediante actuaciones administrativas para recabar de la mejor forma posible la información solicitada. También se da flexibilidad (aunque no mucha) a las Administraciones solicitadas dado que no tienen por qué aceptar de forma rotunda, y cuando no consideren estrictamente necesario proceder a dar una respuesta estimatoria a las peticiones, pueden comunicar su decisión de respuesta negativa. Todo esto en el plazo de máximo 6 meses.

Intercambio de información automático.

En cuanto al sistema de intercambio de información automático, es destacable como novedad la implantación de su obligatoriedad. Este sistema, respecto a la forma espontánea o al de previa solicitud, introduce un mecanismo en el cual no existe una previa solicitud, sino que es sistemático. ¿Qué quiere decir esto? Que de forma regular, cada cierto tiempo, hay una determinada cantidad y tipo de información que el Estado requerido (aquel en el que se genera una renta) va pasando al Estado requirente, que coincide con el de la residencia del sujeto pasivo. Esto dista mucho de lo que se

⁵⁶ En el Capítulo II, *Intercambio de información*.

⁵⁷ Arts. 5 *Procedimiento de intercambio de información previa solicitud*, 6 *Investigaciones administrativas* y 7 *Plazos*.

⁵⁸ “(...)los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información, que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros (...)”.

establecía en el Modelo de Acuerdo de la OCDE de 2002, superándose la obligatoriedad de la forma de intercambio contenida en este, que era de requerimiento previo.

Esta obligación se contiene en el artículo 8 de la Directiva, que describe en sus apartados que debe hacerse este intercambio automático, como mínimo una vez al año. Aunque hay que tener en cuenta que la norma da libertad a los Estados para decidir o condicionar, por ejemplo, a una cantidad de patrimonio, el llevar a cabo los intercambios automáticamente, según el apartado 3 del artículo 8.

Debe aclararse también que la obligación afecta a unas categorías catalogadas de renta y patrimonio, como son: *los rendimientos de trabajo independiente, honorarios de directivos, productos de seguro de vida que no sean cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información, las pensiones y la propiedad de bienes inmuebles y rendimientos mobiliarios*. El último apartado del artículo es utilizado para concluir acerca de esto que pueden incluirse más categorías de renta y patrimonio en las afectadas por el intercambio automático, siempre que los Estados lleguen a tal acuerdo mediante los Convenios, tanto bilaterales como unilaterales.

A continuación surge la siguiente pregunta: ¿de dónde viene esta tendencia hacia la automaticidad? La mayor influencia viene de los Estados Unidos y el sistema FATCA. La convicción de que este método era el adecuado llevó a una serie de Estados Europeos (España, Italia, Francia, Reino Unido y Alemania) a intentar adoptarlo mediante un Convenio para regular así los intercambios de información con los Estados Unidos.

Intercambio de información espontáneo.

En tercer lugar, el intercambio espontáneo de información es abarcado por tan solo dos artículos⁵⁹, que, en resumen, indica que existe un deber en el menor plazo posible de que un Estado miembro debe comunicar a otro información sin previo requerimiento, cuando este Estado tenga indicios de una serie de movimientos, como puede ser presumir que un contribuyente ha tenido grandes reducciones o exenciones sin motivos aparentes.

3.2.3. LA ÚLTIMA MODIFICACIÓN.

⁵⁹ Arts. 9 Alcance y requisitos del intercambio espontáneo de información y 10 Plazos.

La más reciente modificación, de 2018, se trata de la DIRECTIVA (UE) 2018/822 Del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información⁶⁰

Hay diferentes motivos por los cuales el Consejo de la UE ha decidido efectuar una modificación más de la Directiva 2011/16/UE, adecuándose al artículo 115⁶¹ del Tratado de Funcionamiento de la UE. Esta norma, a través de una serie de dictámenes⁶², la Directiva ha tenido que sufrir una larga lista de modificaciones para conseguir adaptarse a los objetivos de transparencia fiscal necesarios para evitar la planificación fiscal agresiva ante el aumento de cantidad de movimientos transfronterizos. Pero que a pesar de llevar ya tantas modificaciones, aún siguen siendo necesarias más, para una mejor efectividad y eficacia de las autoridades tributarias competentes.

En este contexto, la razón que se da a la creciente dificultad de frenar las prácticas elusivas es que las planificaciones fiscales van adquiriendo con el tiempo mayor complejidad, de manera que también es más difícil ejercer control sobre ellas. Esto se debe a que se suele aprovechar la gran fluidez de movimientos en el mercado interior con la entrada de movimientos de otros países para así erosionar las bases imponibles⁶³.

Por todo esto, los diferentes Estados, sabiendo de la dificultad que conlleva conseguir la transparencia, se apoyan en la Acción 12 del plan BEPS⁶⁴ para que se

⁶⁰ Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf>

⁶¹ 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.*

⁶² Dictamen del Parlamento Europeo de 1 de marzo de 2018. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo de 18 de enero de 2018.

⁶³ Este concepto de erosión de base imponible viene a tener el significado de que se vayan reduciendo estas bases mediante el traslado de beneficios a jurisdicciones exteriores. Este es el sentido que se da en el preámbulo de la Directiva que se está tratando.

⁶⁴ *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva, mediante un régimen de declaración obligatoria, estableciendo un mecanismo de seguimiento que vincule las declaraciones y que logren alcanzar las estructuras de planificación fiscal internacional.*

lleven a cabo por parte de la UE medidas eficaces, y de ahí vienen las modificaciones como esta⁶⁵.

En cuanto al contenido, se añade a las definiciones⁶⁶, el concepto de *mecanismo transfronterizo*, que será aquel movimiento entre varios Estados en el que se de alguna de las condiciones, bien sea que no todos los contribuyentes son residentes en la misma jurisdicción, o que sean residentes de varios Estados, o ejerzan actividad económica en otra jurisdicción, tengan establecimiento permanente en otro Estado, o que tenga consecuencias sobre el intercambio de información automático. Otro concepto introducido en la Directiva es el de *señas distintivas*⁶⁷, que podría ser definido como *una característica de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de riesgo potencial de elusión fiscal*.

3.3. EL ESTÁNDAR PARA EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN SOBRE CUENTAS FINANCIERAS.

Como se ha ido tratando a lo largo de este Trabajo, el intercambio de información automático parece ser una apuesta firme por los órganos de la Unión Europea en su lucha contra el fraude y la elusión fiscal, dado que, su carácter de automaticidad brinda una mayor seguridad y que se cubra una mayor cantidad de información.

El mecanismo actual utilizado es el llamado Common Reporting Standard, o CRS, este estándar es una herramienta de la OCDE, cuyo origen está en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014⁶⁸. Este acuerdo multilateral tiene su razón de ser en la adaptación del FATCA a la normativa

⁶⁵ CASTRO DE LUNA, M.J. (2019). *La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6*. Revista Quincena Fiscal número 7/2019. Editoriales Aranzadi.

⁶⁶ El nuevo art. 3.18 de la Directiva 2011/16/UE, introducido por la Directiva (UE) 2018/822.

⁶⁷ El nuevo art. 3.20 de la Directiva 2011/16/UE, introducido por la Directiva (UE) 2018/822.

⁶⁸ Disponible en http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Acuerdos%20de%20Intercambio%20de%20Informaci%C3%B3n/AII_Multi_Cuentas_Financieras.PDF

tributaria europea⁶⁹ y centra su contenido en la asistencia mutua y transparencia fiscal, que, como indica el preámbulo, viene de la mano de los países que forman el G20 y la OCDE.

El acuerdo comienza con una serie de consideraciones, tales como que asumen el esfuerzo de las autoridades de afrontar este sistema para una mejor seguridad jurídica, o considerando también que las jurisdicciones de los Estados firmantes tienen el compromiso de comunicar los datos fiscales a los demás Estados parte. Este modelo se ajusta casi literalmente al Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes y Estándar Común de Información.

La propia OCDE⁷⁰ expone que para que el intercambio automático de información entre autoridades sea eficiente debe haber detrás un estándar común, el cual detalla, entre otras cosas, cuál es la información a intercambiar. De esta manera, a los Estados se les da más medios para el control de sus contribuyentes, dado que de esta manera, se pueden contrastar las informaciones recibidas, más las informaciones propias. Para ser más consistentes en la lucha contra las prácticas evasivas, la OCDE aporta tres ámbitos que deben ser perfectamente controlados por los estándares, siendo:

En primer lugar, que la información que se intercambie debe ser lo más amplia posible, alcanzando las rentas del capital, siendo exhaustivos para evitar las elusiones.

En segundo lugar, se pretende controlar no solo las rentas que pueda tener un contribuyente, sino que se pretende controlar qué movimientos hace con esas cuentas, dado que es muy frecuente que las rentas se trasladen a sociedades, produciéndose los ya mencionados traslados de beneficios.

En tercer lugar, abarcar tanto bancos como entidades financieras en general.

3.4. LA ADAPTACIÓN DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL A LA NORMATIVA EUROPEA.

En la normativa española, la adaptación viene de mano del RD 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17

⁶⁹ MARTÍNEZ GINER, L. A. (2017). *El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas*. Revista española de Derecho Financiero num. 173/2017. Editorial Civitas, S.A.

⁷⁰ En su obra: OCDE (2017), *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda edición, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es> P.14.

de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre⁷¹. El mismo preámbulo de esta norma menciona la Directiva 2011/16/UE declarando expresamente que la motivación del Decreto es transponer la norma. Aunque no se reduce a esto solo, de manera que contiene normativa propia, siempre siguiendo las pautas de las normas de la UE, de manera que también es una transposición de más normas. Se modifican también con esta norma los Reglamentos de Recaudación y de Inspección.

Tras haber llevado a cabo el estudio mostrado en las líneas anteriores, cabe esperar por nuestra parte una valoración positiva de la evolución que en apenas dos décadas se ha conseguido alcanzar gracias a la OCDE y a la Unión Europea. Parece destacable la capacidad que han tenido para saber adaptarse a todo tipo de adversidades y circunstancias, gracias a la versatilidad que han logrado con las continuas modificaciones normativas que, aunque insuficientes, han servido para algo.

La preocupación de los diferentes Estados, sumado a una serie de acontecimientos económicos sucedidos, sobre todo, a partir de la crisis económica global han generado una lógica sensación de querer cambiar las cosas, y se ha conseguido gracias al no estancarse.

Llegados a este punto de tales valoraciones, consideramos que estos esfuerzos seguramente no sean en vano y que llegará el momento en el que logren frenar, casi por completo, las prácticas fraudulentas producto de la evolución de las relaciones internacionales y económicas tendentes a la Globalización.

Lo que se ha puesto de manifiesto, es que para los Estados que firman CDI es un trabajo demasiado grande tanto adaptar los mismos a sus Ordenamientos Jurídicos como llevar a cabo las modificaciones en los mismos, siendo imprescindible una herramienta multilateral que contribuya a que toda la regulación de doble imposición se regule en el mismo, lo cual tratamos a continuación.

⁷¹ Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-14452>

CAPÍTULO 4. LA ACCIÓN 15 DE BEPS Y LA NECESIDAD DE UN CONVENIO MULTILATERAL.

El escenario de la fiscalidad internacional no puede desconocer el difícil *equilibrio* que supone, por una parte, la adopción de soluciones que se sitúan más allá de la acción individual de los Estados mientras que, por otra, mantiene «el papel central» de los mismos, en cuanto «titulares del poder tributario y protagonistas de la política fiscal» a quienes corresponde la distribución de la carga tributaria de conformidad con criterios de justicia así como la toma de decisiones en materia fiscal que impactan en la economía de dichos países⁷².

Pues bien, si bien es cierto que el sistema de tributación internacional se encuentra fundado en buena medida sobre el paradigma de la bilateralidad, y ello sin perjuicio de que en el ámbito concreto del intercambio de información sea posible detectar una cierta «tendencia» hacia el multilateralismo⁷³, también cabe afirmar que, en la actualidad, dicho paradigma «impide tratar de manera adecuada la realidad de los grupos multinacionales de empresas»⁷⁴. Más aún, parece indiscutible que en todas las Acciones del Plan BEPS subyace la idea de la coordinación y cooperación entre los Estados⁷⁵, sin la cual no parece posible la efectividad práctica de las diversas recomendaciones previstas en las mismas.

En este sentido no debe olvidarse que «la adecuación de la fiscalidad internacional a los desafíos que le plantean las grandes multinacionales» requiere como presupuestos fundamentales «el establecimiento de unos estándares de transparencia, el intercambio

⁷² SERRANO ANTÓN, F., «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los Tribunales», cit., p. 84.

⁷³ Sentido en que se ha manifestado OBERSON, X., «Exchange of Information and cross-border cooperation between authorities», *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 98b, 2015, p. 54, quien alude a las diversas Convenciones que existen en este ámbito tanto a nivel de la OCDE como de carácter sectorial.

⁷⁴ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J., «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, RAMOS PRIETO (Coord.), Ed. Thomson-Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016, p. 436.

⁷⁵ Planteamiento que se puso de manifiesto por parte de la OCDE, desde la Convención de París, celebrada el 29 y 30 de mayo de 2013, en la que se puso el énfasis, entre otros puntos, en la necesidad de desincentivar a los Estados de adoptar acciones unilaterales para proteger su base imponible.

automático de información entre países y la revisión de los convenios de doble imposición»⁷⁶.

En este ámbito la Acción número 15 BEPS contempla la puesta en marcha de un instrumento multilateral, que bajo el título «*Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales*», pretende «analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y del traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que refleje la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución».

4.1. OBJETIVOS DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS

El instrumento previsto en la Acción 15 de BEPS se presenta absolutamente necesario en aras a la consecución de la deseada coordinación entre los distintos ordenamientos radicando la novedad del mismo en que el citado convenio debe encontrar apoyo en «el consenso de la comunidad internacional para erradicar la deslocalización de los beneficios de las empresas y grupos multinacionales a fin de que los beneficios tributen allí donde se generen»¹⁷².

Con otras palabras, y como se ha indicado ya, la trascendencia de la Acción número 15 radica esencialmente en que las distintas problemáticas analizadas en relación con las 14 acciones restantes «encuentran su solución bajo la articulación del Instrumento Multilateral» previsto en dicha Acción.

Convenio multilateral, en efecto, cuyo objetivo consiste en implementar un instrumento que «recoja las casuísticas particulares de los Estados miembros firmantes para conseguir a nivel internacional un consenso sobre normas fiscales uniformes en la materia». Razón por la que pensamos que el éxito del Plan BEPS depende, en gran

⁷⁶ Vid. PATÓN GARCÍA, G., «La documentación sobre precios de transferencia y el informe “country by country” en el escenario post-best», cit., p. 16.

medida, de la puesta en práctica de dicho instrumento en cuanto eje vertebrador del mismo.

Finalidad que, en un plano más concreto, consistiría en «la formación de un nuevo Tratado o Convenio vinculante para los Estados que solvente los problemas que sufren los Convenios de Doble Imposición de carácter bilateral desde hace más de 100 años y que han resultado insuficientes para solucionar el problema de la doble imposición (...) y la doble no imposición en la actualidad» construyendo, en este sentido, una alternativa mucho más eficiente y ágil que la opción de renegociar cientos de tratados bilaterales ya existentes.

Se trata de afirmar, por consiguiente, que en el estado actual de la fiscalidad internacional es preciso apostar por el *multilateralismo* tanto por la imposibilidad por parte de los Estados de actuar aisladamente como por el consenso político que necesariamente debe acompañar, a nuestro juicio, la adopción de este tipo de instrumentos⁷⁷, siendo este uno de los aspectos más relevantes de la era Post-BEPS.

Pues bien, siguiendo a una parte de la doctrina que ha estudiado este tema, cabe subrayar los siguientes aspectos en relación con la conveniencia de llevar a la práctica el instrumento mencionado. Y ello, desde la premisa de que, en el Informe Final de la Acción 15 (publicado en octubre de 2015), la OCDE concluyó que la implementación de un instrumento multilateral no solamente era deseable, sino que era viable y urgía su realización⁷⁸.

⁷⁷ Sentido en que son ilustrativas las palabras de MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», cit., p. 110, cuando señalan que «si los cambios se quieren generalizar de forma rápida, el éxito del Convenio multilateral de la OCDE/ Consejo de Europa, invita a pensar que la mejor manera de aplicar las nuevas políticas será a través de un instrumento de alcance global, que evite la renegociación de los CDIs uno a uno.

Esta acción pretende analizar la viabilidad y problemas prácticos que tal instrumento presenta. Ahora bien, a nuestro juicio, el auténtico problema de BEPS no está en la forma, sino en el fondo: si no existe un auténtico consenso global sobre los cambios, el instrumento no será relevante. Por esta razón, lo fundamental será la existencia de consenso político sobre las distintas acciones. Tal consenso no será fácil de alcanzar en un proyecto de la dimensión y calado de BEPS».

⁷⁸ Punto en cuyo análisis seguimos las reflexiones de MARTÍN BARRIOS, F., FUENTE BREY, L. y ORDÓÑEZ RIAÑO, A., «Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales», cit., pp. 346 y 347.

Así, en primer lugar, y según el informe mencionado, «permitiría una implementación rápida, sincronizada y coherente de las medidas resultantes del Plan de Acción BEPS», siendo el objetivo evitar la renegociación individual de la actual red de convenios que supondría excesivo tiempo, esfuerzo, así como altos costes administrativos para las jurisdicciones afectadas.

A ello cabe añadir, en segundo término, «la flexibilidad que caracteriza a este tipo de instrumentos», que ayudaría a que los Estados se comprometieran a adoptar unos estándares mínimos permitiendo, al mismo tiempo, la negociación de matices que permitan acomodar aspectos específicos de cada uno de ellos, tales como cuestiones de política fiscal.

Asimismo, «la rápida implementación del instrumento aportaría coherencia, seguridad y eficiencia», evitando incertidumbre en los Estados y en la economía global y respetando, como ya se ha apuntado, el principio de soberanía⁷⁹. Elemento, que si bien se ha venido considerando como un *obstáculo* en el ámbito de la fiscalidad internacional, circunstancias como la globalización y la competencia fiscal han provocado su “evolución” hacia un sistema en que “el método ha sido el entendimiento y los procesos inclusivos sobre aspectos administrativos y cooperativos”⁸¹, siendo buena muestra de ello, a nuestro juicio, el diseño del Convenio objeto de análisis.

En último lugar, dicho instrumento multilateral debe coexistir con los actuales convenios bilaterales. **Ámbito** en que la Acción 15 del Plan BEPS prevé soluciones, basadas en la experiencia de otros convenios de características similares. Así, por ejemplo, se proponen «cláusulas de compatibilidad» (*compability clauses*), con la finalidad de establecer reglas de convivencia entre las disposiciones recogidas en el instrumento multilateral y en los convenios fiscales ya existentes, los que se puedan firmar con posterioridad o incluso con convenios firmados entre Estados que se adhieran al instrumento bilateral y otros Estados que no lo hagan.

4.2. EL CONVENIO MULTILATERAL DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2016

⁷⁹ Idea a la que son aplicables las consideraciones de MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, «La política fiscal europea», en *Tratado de Derecho comunitario*, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (Dir.), Civitas, Madrid, pp. 270-274, al aludir a que las limitaciones que sufren los Estados fruto de la cesión de soberanía tributaria tiene como contrapartida

Desde comienzos del año 2015, un grupo de más de 90 países (entre los que se encuentra España) está trabajando en el desarrollo de un instrumento multilateral que, finalmente, ha sido concluido y publicado el 24 de noviembre de 2016. Convenio denominado por la OCDE «*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*»⁸⁰ y que afectará a los Estados que lo suscriban, influyendo únicamente sobre los CDIs firmados entre dichos Estados que hayan sido identificados por los mismos como objeto de modificación.

En consecuencia, actualmente, los Estados se encuentran trabajando en el listado de convenios bilaterales que pretenden que sean afectados por dicho Convenio multilateral. En el caso de España, nuestro país firmó dicho Convenio el pasado 7 de junio de 2017, lo que desde luego marca el inicio de una importante reforma fiscal, así como la culminación de una parte relevante de los trabajos desarrollados en el marco del Plan BEPS, situándose ahora el «foco de atención» en los Estados participantes en el proyecto, que serán los responsables de tomar la decisión de adherirse, total o parcialmente, al mismo.

Idea, en relación con la cual, son significativas las palabras de ZORNOZA PÉREZ, J⁸¹., cuando afirma que «es claro que la solución de las cuestiones que el Plan de Acción BEPS ha diagnosticado requiere niveles de coordinación y cooperación entre los Estados que no es sencillo encontrar en materia tributaria, hasta el punto de que se ha podido decir que la idea más relevante del proyecto BEPS hasta la fecha ha sido que la coordinación internacional de las políticas tributarias es condición para el éxito de cualquier reforma sustancial y que, por definición, las acciones unilaterales, con independencia de su contenido, no pueden progresar».

Pues bien, siendo el *objetivo principal* del Instrumento multilateral la implementación de aquellas medidas BEPS que encuentran «acomodo normativo en los convenios de doble imposición, mediante la modificación de la red de convenios bilaterales existente de forma rápida, coordinada y consistente», para la consecución de dicho fin se han desarrollado distintas «reglas comunes» a fin de que todos los Estados interesados en el Proyecto «puedan incorporar en sus respectivos

⁸⁰ Convenio Multilateral para implementar las medidas de tratamiento de información fiscal para prevenir la erosión de base imponible y el traslado de beneficios.

⁸¹ Op. Cit. p. 437

ordenamientos tales medidas de forma coordinada y consistente». Esto es, y como se ha afirmado, se pretende la actualización de «la red mundial de convenios de doble imposición de manera sincronizada y eficiente, sin invertir recursos en la renegociación bilateral de cada uno de ellos». De esta manera, se configura como un instrumento «flexible» que permite su adaptación a las necesidades de cada país^{82 83}.

Consideraciones, a partir de las cuales, y dado que nos encontramos ante un proyecto aún no concluido, queremos únicamente resaltar algunas ideas.

Así, en primer lugar, y teniendo en cuenta que, como se ha señalado, el Convenio multilateral se sustenta entre otros pilares en establecer *reglas de convivencia* entre el mismo y los convenios bilaterales ya existentes, dicho Instrumento prevé distintas cláusulas orientadas a dicho fin.

De este modo, y partiendo, de que, junto con la redacción y el tipo de lenguaje a utilizar, dicho Convenio no modificará por completo los convenios bilaterales, sino que los mismos mantendrán en vigor todas aquellas disposiciones no cubiertas por el Convenio multilateral, se prevén cláusulas de compatibilidad entre los mismos. Así, por un lado, y ante la posibilidad de dos normas que regulen el mismo contenido, se contempla la prevalencia de la más reciente, tal como rige en el ámbito del Derecho internacional (*lex posterior derogat legi priori!*). De otra parte, y para que puedan pervivir aquellas cláusulas de convenios ya existentes en el momento de la firma del Instrumento multilateral, en la medida en que propicien el mismo o similar resultado que este último, se prevén las «provisiones más favorables» (*more favourable provisions*)⁸⁴.

En segundo término, y atendiendo al pilar de la *flexibilidad*, que también sustenta el comentado Instrumento multilateral, el mismo contempla distintos niveles de

⁸² Op. cit., pp. 348 y 349.

⁸³ Según declaraciones de Fernández de Moya, Secretario de Estado de Hacienda español, encargado de ratificar el mencionado Instrumento Multilateral (<http://www.eleconomista.es>). (Fecha de consulta: 28 de junio de 2017). Se afirma, en esta línea, por parte de la OCDE, en el documento que aprueba el Instrumento multilateral que el mismo obedece, entre otros fines a «la necesidad de contar con un instrumento eficaz para implementar los cambios acordados sincronizada y eficientemente en toda la red de convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos».

⁸⁴ MARTÍN BARRIOS, F., FUENTE BREY, L. y ORDÓÑEZ RIAÑO, A., «Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales», cit., p. 350.

compromiso, así como mecanismos que aporten flexibilidad al mismo. Muestra de ello, es la previsión de que los Estados firmantes excluyan, total o parcialmente, determinadas provisiones de dicho Convenio, así como la posibilidad de que éstos puedan elegir entre distintas alternativas que pueda ofrecer el mismo en relación con determinadas cuestiones o la inclusión de reservas. Asimismo, y teniendo en cuenta la posibilidad de que no todas las partes sean proclives a asumir el mismo nivel de compromiso frente a todas las jurisdicciones, se contempla la opción de que los diversos Estados adscritos al Convenio multilateral «tengan la capacidad de modular el nivel de compromiso seleccionado dependiendo de la jurisdicción con la que se trate»⁸⁵.

Junto a ello, y, en tercer lugar, se prevén medidas dirigidas a garantizar la transparencia y claridad en este ámbito, como, por ejemplo, la obligación de los Estados de notificar «al depósito de los convenios que pretenden que sean afectados por el Convenio multilateral». De esta manera, «el depósito deberá cruzar el listado de convenios incluidos por parte de los Estados y comprobar si ambos países (de forma simétrica) han decidido adherir el convenio bilateral con el otro Estados al Convenio Multilateral»⁸⁶.

En cualquier caso, tras las breves consideraciones expuestas, y valorando muy positivamente el Instrumento comentado, estamos de acuerdo con el sector de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema en que buena parte del éxito de este va a depender de dos factores estrechamente conectados. Por un lado, la capacidad de convivir y de conjugarse dicho Convenio con los convenios bilaterales existentes, con los que se negocien en el futuro y el grado de adhesión de los Estados y, por otro, la forma y configuración del Convenio multilateral⁸⁷.

⁸⁵ Vid., en relación con estas ideas, MARTÍN BARRIOS, F., FUENTE BREY, L. y ORDÓÑEZ RIAÑO, A., *op. cit.*, p. 351, quienes añaden para ilustrar la última consideración expuesta en el texto, que «los países podrán seleccionar aquellos convenios bilaterales firmados con otros países que quieran incluir o excluir de la adhesión al Convenio Multilateral».

⁸⁶ *Op. cit.*, p. 353.

⁸⁷ *Op. cit.*, p. 357.

Ideas, en relación con las cuales, nos parece fundamental indicar, para finalizar, la importancia de que sea lo más amplia posible la red de países que se adhiera al mismo y proceda a su firma lo que, en lo que concierne a nuestro tema de estudio, redundará sin lugar a duda, en el reforzamiento de la eficacia de cualquier intercambio de información y, en particular, del realizado de manera automática. Cuestión que regula el art. 34 del Convenio multilateral indicando que «[E]l presente Convenio entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación», siendo, demasiado bajo el umbral de países signatarios fijado por el mismo.

Esto es, teniendo en cuenta que dicho Instrumento lo que pretende es configurar un marco normativo *armonizado y coherente*, ello solo se conseguirá si dicho Convenio es aceptado e integrado por un número lo más amplio posible de países⁸⁸, si bien con las matizaciones expuestas más arriba.

En definitiva, y siendo el marco jurídico internacional extremadamente complejo y cambiante, y al margen de los problemas y cuestiones que se vienen apuntando, pensamos que el aspecto más positivo del Plan BEPS aparece constituido por el enorme «empuje» que dicha iniciativa, aún no completada y en proceso de implementación, ha supuesto a nivel internacional volviendo a poner sobre la mesa la *necesidad de actuar coordinadamente*, sin perjuicio de la necesaria adecuación de dichas acciones a las peculiaridades de cada Estado, según se ha señalado tanto por la OCDE como desde la UE⁸⁹; y ello, desde la consciencia de que el proceso de

⁸⁸ Cualidades de los Tratados multilaterales que han sido destacadas por la doctrina señalando que «presentan como principal ventaja la uniformidad de las reglas aplicables a una determinada materia, su afán de universalidad, la existencia de normas interpretativas más desarrolladas y una mayor seguridad jurídica para garantizar la aplicación del convenio por el resto de los Estados ya que los mecanismos de denuncia suelen ser más eficaces» (Vid. De Francisco Garrido, R., «La cooperación multilateral en el ámbito de la OCDE», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p. 88).

⁸⁹ De este modo, cabe afirmar que la Directiva 2016/1164: «pretende lograr un equilibrio entre la necesidad de un cierto grado de uniformidad en la aplicación de los resultados del proyecto BEPS en toda la UE y las necesidades de los Estados miembros a la hora de adaptar las particularidades de sus sistemas fiscales a esas nuevas normas».

Sentido en que han señalado MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», cit., pp. 113 y 114, que «es tiempo

establecimiento de las mismas no va a ser homogénea ni en tiempo ni en grado⁹⁰, intentando, en último término, que la reacción legal no vaya siempre por detrás de la realidad práctica⁹¹. Proyecto, pues, que situando en la *coordinación* su *piedra angular*, permite considerar la Acción 15 como una importante prueba de la consecución de dicho objetivo⁹².

CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES.

1. Con el continuo crecimiento de la globalización, y con ello, de las prácticas fraudulentas, se entiende por parte de las entidades nacionales y supranacionales europeas, tal como la OCDE, que el intercambio de información fiscal supone una manera de detectar y frenar estas infracciones. En la actualidad, las relaciones entre Estados con este fin, revisten un carácter de bilateralidad con los Convenios para Evitar la Doble Imposición, los cuales siguen un modelo concreto y que en casi su totalidad incluyen una cláusula de intercambio de información.

2. En España, se ha regulado la asistencia mutua de conformidad con la tendencia que se ha seguido en el resto de la Unión Europea en las Directivas. Por otra parte, España ha firmado una gran cantidad de Convenios para evitar la Doble Imposición, cuya aplicación a las leyes tributarias se ha desarrollado con los artículos 177 bis de la LGT en adelante, regulando asuntos como la fishing expedition, el cual es fruto de una indeterminación conceptual y que produce la incertidumbre de no saber si una información es necesaria o no.

3. En el momento en el que en la Unión Europea se deja de lado el intercambio de información por previa solicitud para introducir el intercambio de información

de que las Administraciones definan políticas que sean adecuadas a sus intereses económicos y a los de sus contribuyentes», siendo así que «un enfoque estático basado en el mero seguidismo o de implementación objetiva y automática del “soft law” global se revela en gran medida inadecuado tanto metodológicamente como desde un plano de política tributaria nacional».

⁹⁰ LASARTE LÓPEZ, R., «La nueva estrategia coordinada en el seno de la Unión Europea para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal tras BEPS», cit., p. 187.

⁹¹ SERRANO ANTÓN, F., «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Derecho PUCP* núm. 72/2014, *Monográfico sobre Derecho Tributario: Internacionalización y tendencias*, p. 502.

⁹² HJI PANAJI, C. OP. CIT. P 655.

automático como obligatorio se abre una nueva etapa de mayor seguridad jurídica, de la mano del Estándar Común de Reporte, un instrumento multilateral de la OCDE.

4. Después de que al OCDE adoptara el Plan de Acciones BEPS, se pone de manifiesto la necesidad de una regulación multilateral de las relaciones de intercambio de información, facilitando de esta manera tanto las continuas modificaciones a las que se someten los Convenios, como el intercambio de información en sí, teniendo que recabarse e intercambiarse millones de datos y movimientos de los contribuyentes.

5. La forma más adecuada de combatir el fraude fiscal y las planificaciones agresivas, parece haberse demostrado en este Trabajo que es intercambio de información eficaz, automático y amplio, cuya tendencia debe ser siempre hacia la multilateralidad para así abarcar la mayor cantidad de información posible. Además, podría ser conveniente reforzar la normativa con unas sanciones más duras en aras a lograr persuadir al posible infractor, así como que también podría ser establecer relaciones de intercambio de información con los Estados considerados paraísos fiscales o territorios de nula tributación.

BIBLIOGRAFÍA.

Fuentes legales.

1. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
2. Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes.
3. Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.
4. Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.
5. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.
6. Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.
7. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

8. Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Organización para a Cooperación y el Desarrollo Económico.

9. Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019.

10. Instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972, del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969.

11. Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

12. Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad

13. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Documentación soporte.

14. OCDE (2017), *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, Segunda Edición, Éditions OCDE, París.
[Http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es](http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es)

15. CARRERA, JORGE (2009), *El G20, la crisis y el rediseño de la arquitectura financiera internacional*, Working Paper, No. 2009/45, Banco Central de la República Argentina (BCRA), Investigaciones Económicas (ie), Buenos Aires. <http://hdl.handle.net/10419/86118>

16. ITAI GRINGBERG. “*Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System*”. Georgetown Law: The Scholarly Commons. Working Draft, Hanuary 27, 2012. http://scholarship.law.georgetown.edu/fwps_papers/160

17. CORONAS VALLE, DANIEL. “*Consideraciones/Reflexiones sobre los avances europeos en cooperación internacional e intercambio aautomático de información tributaria: Presente y futuro de FATCA y CRS*”. Revista Aranzadi Doctrinal num. 11/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U. España, 2018.

18. JIMÉNEZ MACÍAS, IGNACIO. *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*. Trabajo de investigación para optar al grado de Doctor. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho. Madrid, 2016.

19. LAMPREAVE MÁRQUEZ, PATRICIA. *Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea*. Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 21/2011, Editorial Aranzadi, S.A

20. VELASCO, GUILLERMO (Profesor titular de Derecho Mercantil, CUNEF). CHICO DE LA CÁMARA, PABLO (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario,

Universidad Rey Juan Carlos). *Hacia un final más cercano de los paraísos fiscales: ¿Realidad o solo una ilusión?*. Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales núm. 1/2016. Editorial Aranzadi, S.A.U.

21. LEFEVBRE EL DERECHO, *Memento Fiscal 2018*, 7.625: *Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y sin efectivo intercambio de información*. 2018.

22. OCDE, Comentarios incluidos en el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*.

23. CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR (2014), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Editorial Wolters Kluwer, España.

24. MARTÍNEZ GINER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S., LAMPREAVE M. (2014). *Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente*. Artículo integrado en *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*. UNED. Doc. n.º8/2014

25. OCDE (2018): Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS, Ediciones OCDE, París. www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-paisaccion-13-beps.pdf

26. OCDE (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

27. CORONAS VALLE, DANIEL: *Consideraciones sobre las recientes medidas tributarias y el uso de la información derivada de las mismas*. <http://todosonfinanzas.com/consideraciones-sobre-las-recientes-medidas-tributarias-y-el-uso-de-la-informacion-derivada-de-las-mismas/>
28. PITA, CLAUDIO (2007). *El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional*. Inter-American Development Bank Integration and Regional Programs Department Integration, Trade, and Hemispheric Issues Division.
29. CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL (2011), *Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 343.
30. RODRÍGUEZ.-BEREJO LEÓN, MARÍA (Universidad Autónoma de Madrid, Facultad de Derecho). *El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria*. Revista para el Análisis del Derecho (www.INDRET.com) . Barcelona, Julio 2012.
31. SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE LA UNIÓN EUROPEA. *Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. El intercambio automático de información*. Boletín Económico del ICE N°3046. Del 1 al 31 de diciembre de 2013.
32. DE MIGUEL ARIAS, SABINA (2012), *Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre Estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE*, Revista española de Derecho Financiero num 156/2012, Editorial Civitas, S.A.

33. MARTÍNEZ GINER en *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*.

34. BUSTAMANTE ESQUIVIAS en *Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos directos e IVA)*.

35. CASTRO DE LUNA, M.J. (2019). *La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6*. Revista Quincena Fiscal número 7/2019. Editoriales Aranzadi.

36. OCDE (2017), *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición, Éditions OCDE, París*.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264268074-es>

37. SERRANO ANTÓN, F. *La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los Tribunales*.

38. OBERSON, X., *Exchange of Information and cross-border cooperation between authorities*. Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98b, 2015.

39. ZORNOZA PÉREZ, J., *Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS, en Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Estudios sobre el BEPS de la OCDE*, Ramos Prieto (Coord.), Ed. Thomson-Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2016.

40. PATÓN GARCÍA, G., *La documentación sobre precios de transferencia y el informe “country by country” en el escenario post-best.*

41. MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, *La política fiscal europea*, en Tratado de Derecho comunitario, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (Dir.), Civitas, Madrid.