

FACULTAD
DE CIENCIAS
JURÍDICAS



ZIENTZIA
JURIDIKOEN
FAKULTATEA

TRABAJO FIN DE GRADO

**INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES
TRIBUTARIAS: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 26 MODELO DE
CONVENIO OCDE**

Nora Garaikoetxea Eseverri

DIRECTOR

Prof. Dr. Hugo López López

Pamplona

4 de Junio, 2015

La intención fundamental de este trabajo no es sino acercar al lector un tema de plena actualidad como es el intercambio de información entre administraciones tributarias a nivel internacional.

Comienza así, mediante una recopilación de los principales instrumentos internacionales que regulan la materia, para pasar posteriormente a centrar el estudio en uno de los más relevantes, el Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE. Para ello, será analizará la evolución que este instrumento ha tenido desde su primera publicación, hasta la actualidad. Posteriormente, se realizará un estudio del contenido del mismo Artículo, recogiendo los principales argumentos, interpretaciones, problemas, opiniones y soluciones que giran en torno a él. El trabajo concluirá con una aportación personal a modo de conclusión.

Palabras clave: intercambio automático de información tributaria, Modelo de Convenio OCDE, secreto bancario.

The main aim of this project is to bring the reader a topical issue as it is the exchange of information between tax administrations internationally.

This begins through a compilation of major international instruments governing the matter, before moving on to focus on the study of one of the most relevant, Article 26 OCDE MC. To this end, the evolution this instrument has had from its first publication to the present will be examined. Subsequently, a study of the content of the same Article shall be collecting the main arguments, interpretations, problems, opinions and solutions that revolve around him. The work concludes with a personal contribution as a way of conclusion.

Keywords: automatic exchange of tax information, the OECD Model Convention, bank secrecy.

Índice

Relación de abreviaturas.....	4
I. INTRODUCCIÓN.....	5
II. EVOLUCIÓN MC OCDE.....	13
1. El MC OCDE.....	14
2. MC OCDE e intercambio de información.....	15
2.1. <i>Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1963.....</i>	<i>15</i>
2.2. <i>Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1977.....</i>	<i>17</i>
2.3 <i>Actualización del MC OCDE de 1995.....</i>	<i>18</i>
2.4. <i>Actualización del MC OCDE de 2000.....</i>	<i>19</i>
2.5. <i>Actualización del MC OCDE de 2005.....</i>	<i>20</i>
2.6. <i>Modificación del Artículo 26 del MC OCDE de 2012.....</i>	<i>23</i>
III. ANÁLISIS ARTÍCULO 26 MC OCDE.....	25
1. Generalidades.....	25
2. Contenido del Artículo 26.....	27
2.1. <i>Artículo 26, párrafo primero.....</i>	<i>28</i>
2.1.1. <i>Regla básica.....</i>	<i>28</i>
2.1.2. <i>Las autoridades competentes de los estados Contratantes.....</i>	<i>28</i>
2.1.3. <i>Obligación de intercambiar: reciprocidad.....</i>	<i>29</i>
2.1.4. <i>Principio de subsidiariedad y comprobación de condiciones.....</i>	<i>31</i>
2.1.5. <i>Métodos y límites.....</i>	<i>32</i>
2.1.6. <i>Aplicación temporal de los métodos de intercambio de información.....</i>	<i>33</i>
2.1.7. <i>Diferentes aplicaciones de los estados: problemáticas.....</i>	<i>33</i>
2.2. <i>Artículo 26, párrafo segundo.....</i>	<i>35</i>
2.2.1. <i>Regla básica.....</i>	<i>36</i>
2.2.2. <i>Respeto del secreto en el ámbito nacional y el principio de no discriminación.....</i>	<i>37</i>
2.2.3. <i>Personas o Autoridades a quienes se</i>	

puede desvelar la información obtenida.....	39
2.2.4. Diferente aplicación por los Estados: tratados obsoletos.....	39
2.3. <i>Artículo 26, párrafo tercero</i>	40
2.3.1. Regla básica.....	40
2.3.2. Alcance de estos límites.....	41
2.3.3. Derechos y garantías procesales.....	42
2.4. <i>Artículo 26, párrafo cuarto</i>	43
2.4.1. Regla básica.....	43
2.4.2. Alcance requerido en las investigaciones nacionales a fin de proporcionar la información solicitada.....	44
2.4.3. Interpretación por los diferentes estados: problema de tratados obsoletos.....	44
2.5. <i>Artículo 26, párrafo quinto</i>	45
2.5.1. Regla básica.....	45
2.5.2. Aclaraciones y alcance.....	45
2.5.3. Diferente aplicación por los estados: problema de la no aplicación.....	47
IV. CONCLUSIONES	47
V. BIBLIOGRAFÍA Y TEXTOS CONSULTADOS	50
1. Bibliografía	50
2. Textos OCDE consultados	52
VI. JURISPRUDENCIA	53
VII. ANEXO	54

Relación de abreviaturas

OCDE :	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
MC:	Modelo de Convenio
FATCA :	Foreign Account Tax Compliance Act
CDI :	Convenios de Doble Imposición
AII :	Acuerdos de Intercambio de Información
UE :	Unión Europea
CE :	Consejo Europeo
IRS :	Internal Revenue Service (Estados Unidos)
UBS :	Union Banques Suisses
US :	United States
CIAT :	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
ICE :	Información Económica Española
Art/arts:	Artículo/artículos

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas el mundo ha sufrido un proceso liberalizador y globalizador sin precedentes. Los estados y autoridades encargadas de controlar la legalidad de las transacciones aminoraron la presión, y su debida preocupación no ha estado a la altura del cambio que se estaba produciendo. Los agentes económicos tienen capacidad de actuar en todos los rincones del planeta, mientras las autoridades estatales encuentran altas fronteras para poder llevar a cabo su cometido. Estas autoridades han despertado, y lo han hecho debido a la crisis económica global en la que se encuentran las principales economías del mundo, que han puesto en el punto de mira de sus estrategias, la lucha contra el fraude fiscal y concretamente el descubrimiento de los comportamientos en los que se trate de ocultar rentas o ingresos en otros países¹.

Para poder realizar un correcto análisis y llegar a soluciones válidas, hay que ser conscientes de las características del mundo en el que vivimos. Las operaciones económicas tienen un carácter transnacional que supera las barreras internas de los estados, y esto supone un desafío para las administraciones tributarias de cada país, que buscan la manera de aplicar sus sistemas tributarios a las situaciones internacionales. Las nuevas tecnologías, el sistema avanzado de comunicaciones y los novedosos sistemas de información, deben servir a los estados para llevar a cabo esta cooperación internacional, a través del desarrollo de nuevas técnicas de control en materia tributaria, con el fin de poder aplicar la normativa fiscal y además luchar contra delitos como el fraude fiscal o el blanqueo de capitales².

La solución a esta situación no es otra que el intercambio de información entre las diferentes autoridades. Puede parecer una solución sencilla, pero en las líneas que siguen quedará patente la dificultad que atañe este intento de colaboración. Existen varios instrumentos legales internacionales en los que se puede basar el intercambio de información con fines tributarios. Vamos a realizar una breve exposición de los más relevantes pero antes, es necesario explicar en qué consiste el intercambio de información, para poder reconocerlo en los distintos instrumentos que se mencionarán.

¹ MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”. En *Quincena Fiscal*. 2012, 19: 37-79.

² BORREGO SANTIAGO, M.: “Los Acuerdos de Intercambio de Información en España” *Cuadernos de Formación*. Colaboración 5/12. Volumen 15/2012 Dirección General de Tributos.

Existen tres modalidades sobre las que se asienta el intercambio de información, y que pueden ser utilizadas por los estados, como agentes económicos; intercambio previa solicitud, intercambio espontáneo e intercambio automático de información.

La primera de las modalidades describe una situación en la que una autoridad competente (normalmente un Estado) solicita determinada información a otra autoridad competente. La información solicitada puede referirse tanto al examen, consulta o investigación de las obligaciones tributarias que pueda tener un contribuyente en un periodo concreto. El intercambio espontáneo de información tiene su base en que, cuando una de las partes contratantes, después de obtener información en el curso de su propia gestión fiscal, considera que dicha información puede ser de interés para que la otra parte pueda perseguir sus fines tributarios, y la trasmite a la autoridad competente, sin necesidad de que la otra parte lo solicite. Por último, encontramos la modalidad a la que la mayoría de agentes internacionales quiere llegar: el intercambio automático de información, que consiste en la entrega automática de información, de una jurisdicción a otras, sobre activos o flujos de ingresos recibidos en tu territorio, y que pueda ser de interés para la otra parte, sin que esta tenga que solicitarlo. La diferencia con el intercambio espontáneo tiene su base en la continuidad de esta última modalidad, es decir, no se hará en un caso concreto, sino que será el modo de funcionamiento habitual para toda la información que pueda interesar a la autoridad extranjera.

Cómo regular este intercambio de información es la gran cuestión. Como se ha dicho, existen varios instrumentos internacionales que han trabajado y trabajan en la materia y que vamos a ir exponiendo en el siguiente orden: Convenios de Doble Imposición y Acuerdos de Intercambio de Información, Regulación de la Unión Europea, Acuerdos FATCA y Rubik, y Modelo de Convenio OCDE (en lo sucesivo MC OCDE). Se analizará a lo largo de trabajo la relación entre el MC OCDE y los Convenios que llevan a cabo los estados en el uso de su potestad legislativa.

Los instrumentos normativos clásicos son los Convenios de Doble Imposición (CDI) y los Acuerdos de Intercambio de Información (AII). Los primeros son normalmente tratados internacionales que tienen como finalidad el reparto de la soberanía fiscal entre las partes en relación a determinadas rentas, y establecer mecanismos de resolución de conflictos. Los segundos son también tratados internacionales que firman dos países para regular el intercambio de información que se va a producir en materia fiscal. España cuenta con una extensa red de convenios,

concretamente ochenta y cuatro (84) CDI firmados³ y cinco (5) AII⁴. Debe saberse que en los modernos CDI y AII se incluye el Modelo de la OCDE (Artículo 26), núcleo de este trabajo, para establecer la base del intercambio de información.

Una fuente de regulación importante, y que desde una perspectiva española es esencial, es la que emana de la normativa de la Unión Europea. La crisis económica ha golpeado fuertemente a los países de la Unión, y esto ha puesto de manifiesto la necesidad de mejorar los saldos presupuestarios y la recaudación tributaria de los estados miembros. Uno de los objetivos de la UE es luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Actualmente los esfuerzos están dirigidos a intensificar la cooperación administrativa entre los estados miembros que permita una fluidez en el intercambio de información para luchar contra el fraude de las operaciones nacionales e internacionales. Concretamente, se ha llegado al acuerdo de que el mecanismo idóneo para que el sistema funcione y se pueda trabajar de forma coordinada es el intercambio automático de información. A partir de la Comunicación de la Comisión sobre “La contribución de las políticas fiscales y aduanera a la estrategia de Lisboa” de 25 de octubre de 2005, se ha considerado la necesidad de aunar esfuerzos en coordinar a nivel comunitario la lucha contra el fraude, y de elaborar estrategias comunes que constituyan el punto de partida del establecimiento de instrumentos jurídicos comunes. Esta comunicación establecía que “la Comisión considera que para incentivar a los estados miembros a que luchan contra el fraude fiscal y ayudarlos en esta tarea, serían útiles estrategias más concertadas y mejor coordinadas” y anunciaba que la Comisión “está evaluando actualmente la necesidad de implantar una nueva política fiscal de lucha contra el fraude a escala europea”. Igualmente, la Comunicación sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares y financieras de septiembre de 2004, habló de la necesidad de mejorar la cooperación administrativa, que podrá hacerse a través de iniciativas de

³ Fuente: Agencia Tributaria Española: Véase:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml (visitada día 3 de febrero 2015)

⁴ Fuente: Agencia Tributaria Española: Son cinco (5) los AII firmados por España, llevados a cabo con Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas y San Marino. Véase:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion.shtml (visitada 3 de febrero 2015).

fomento de colaboración entre las autoridades de los países de la UE, y con los de terceros países⁵.

La UE ha trabajado mucho en este aspecto. Existen dos principales exponentes del intercambio de información automática entre los estados miembros, y de estos con terceros países; la Directiva de la Fiscalidad del Ahorro, 2003/48/CE, vigente desde 2005, y la Directiva de Cooperación Administrativa, 2001/16/UE, de 15 de Noviembre. En ambos instrumentos se establece una red de intercambio automático y estandarizado de información que abarca diversas fuentes de ingresos^{6,7}.

La presión internacional y de estados miembros impulsó que el CE de mayo de 2013 instase a la Comisión a proponer la extensión del alcance del intercambio automático de información. Se ha cumplido esta petición y se ha propuesto ampliar el intercambio automático a nuevas fuentes de información, haciéndolo obligatorio con independencia de si la información está disponible o tiene que ser recabada expresamente.

Podemos concluir, que la UE rema en una clara dirección, y ésta tiene como objetivo final el intercambio automático de información total entre los estados de la Unión, y el propósito de que sea del mismo modo con los países no miembros.

Un vez vistos los instrumentos típicos o tradicionales (CDI y AII) y la regulación europea, es necesario que analicemos brevemente dos novedosos tipos de acuerdo, que son de plena actualidad, y que difieren de la línea seguida hasta ahora. Estos acuerdos son los acuerdo FATCA y Rubik.

FATCA (por sus siglas en inglés, *US Foreign Account Tax Compliance Act*), es una norma estadounidense, aprobada en marzo del año 2010, como una sección de la

⁵ Ambas comunicaciones son recogidas por el Profesor MARTÍNEZ GINER en su artículo: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”. El Profesor también recuerda en este artículo, que “la buena gobernanza en el ámbito fiscal no sólo constituye un instrumento fundamental para combatir el fraude y la evasión fiscal transfronterizos, sino que permite reforzar la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción y la financiación del terrorismo”.

⁶ Esta categoría de fuentes va a ser ampliada próximamente, incluyendo nuevos tipos de ingresos (rendimientos de trabajo dependiente, honorarios de director, etc).

⁷ 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 de ICE* nº 3046 del 1 al 31 de diciembre de 2013 ; MORENO GONZÁLEZ,S, “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información.” *Crónica Tributaria*, Nº 146, 2013, págs..193-220.

Ley sobre incentivos para el restablecimiento de empleo impulsada por la Administración Obama. Ha sido desarrollada por el *Internal Revenue Service* (IRS) mediante tres documentos que interpretan y desarrollan su contenido: *Notice* 2010-60, *Notice* 2011-34 y *Notice* 2011-53. Esta norma está sirviendo de motor para el intercambio automático de información en Estados Unidos, que pierde cien (100) billones de dólares al año debido al fraude fiscal. Este país ha sufrido también la crisis económica, y esto ha supuesto un impulso para que su gobierno apueste por la lucha contra el fraude. Además de la crisis económica, es el caso UBS uno de los principales factores que deja patente la necesidad de una regulación más estricta⁸. Este caso

⁸ OBERSON, X., DU PASQUIER, SHELBY R., Y FISCHER, P., *Transmission d'informations à l'étranger: Coopération ou soumission? Un état des lieux*. Bâle, 2014:

La primera etapa comienza con el reclamo por parte del IRS americano, el 16 de julio de 2008, de inspección al banco UBS, debido a una lista de nombres que las autoridades americanas poseían, y que recogía a sospechosos de haber cometido fraude fiscal. El 5 de marzo de 2009, el *Tribunal Administratif Fédéral* (TAF) suizo dictó una sentencia de gran importancia (*Arrêt du TAF du 5 mars 2009 dans les causes n° A-7342/2008 et A-7426/2008, c.4.5.*). En esta sentencia el TAF analizó la utilización de empresas *offshore* por sus propietarios para eludir disposiciones del acuerdo o convenio fiscal que existía en EEUU y Suiza (*Accord QI*). La sentencia se pronuncia sobre dos cuestiones controvertidas. En primer lugar considera, que el IRS no menciona los nombres de los contribuyentes, pero describe de manera concreta y detallada los mecanismos utilizados por estos contribuyentes para eludir la aplicación del acuerdo QI. Considera además el Tribunal que el procedimiento que se pretende seguir para perseguir a esos contribuyentes respeta las reglas suizas para la asistencia internacional en materia fiscal. En segundo lugar, el TAF se pronunció sobre las condiciones materiales de la entrada y registro, sabiendo de la existencia de una sospecha de la comisión de fraudes y delitos. El TAF admitió la existencia de fraude fiscal, concretamente bajo la utilización abusiva de las estructuras *offshore* en violación de la confianza especial creada por el acuerdo que se derivó del Acuerdo QI entre ambos países. La astucia consistió en aprovecharse de esa situación de confianza entre ambos estados, en utilizar sociedades offshore, utilizando la independencia de sus estructuras de manera abusiva, intentando evadir los distintos sistemas jurídicos existentes.

Siguiendo adelante con este caso UBS, el Tribunal Federal permitió a la Autoridad Federal de Vigilancia de los Mercados Financieros (FINMA) del país helvético (por sus siglas en francés), que ordenara a UBS SA la divulgación directa de los datos referidos a algunos de sus clientes americanos. Esta decisión del TAF es tremendamente innovadora ya que rompe con la posición tradicional del país helvético, dando cumplimiento a una solicitud de información bancaria proveniente de un país extranjero.

Sin embargo, esta comunicación directa que fue aprobada no fue suficiente para cerrar el caso, ya que el IRS americano reclamó entonces 52.000 nuevos nombres de contribuyentes americanos con activos no declarados depositados en UBS SA. El 19 de agosto de 2009, la Confederación Helvética y los Estados Unidos cerraron un acuerdo concerniente a esta demanda del servicio americano a las autoridades helvéticas. El anexo de este acuerdo previó una nueva definición específica y detallada de la noción de *tax fraud or the like* (fraude fiscal y similares). La idea de este acuerdo fue asimilar a fraude fiscal los comportamientos fraudulentos que presenten un mismo grado de gravedad. El TAF no estaba muy satisfecho con este acuerdo ya que no incluía todos los supuestos, y así lo dejó patente en una sentencia del 21 de enero de 2010, poniendo de manifiesto que el citado acuerdo no podía derogar el CDI con Estados Unidos de 1996. Para buscar una solución a este embrollo jurídico, el *Conseil Fédéral* suizo concluyó un nuevo protocolo con los Estados Unidos el 31 de marzo de 2010, con rango de tratado internacional, pudiendo entonces este derogar el CDI de 1996 en virtud de los principios *lex posterior* y *lex specialis*. Una de las novedades más importantes del nuevo acuerdo fue extender la noción de *tax fraud or the like* a la sustracción repetida de importantes cantidades de dinero. La validez del acuerdo fue aprobada por el Parlamento Federal y confirmado por el TAF en la Sentencia de 15 de julio de 2010 de la causa n° A-4013/2010.

impulsó a las autoridades americanas a esforzarse por imponer un modelo estricto de intercambio de información, para evitar situaciones semejantes.

El funcionamiento de esta norma se basa en establecer una obligación hacia las entidades financieras extranjeras de identificar a sus clientes estadounidenses y transmitir la información de las cuentas de estos nacionales al IRS. Para poder llevar a cabo esta presión sobre las entidades financieras, las autoridades americanas se sirven de un instrumento muy eficaz: obliga a los agentes pagadores estadounidenses a practicar retenciones del 30% sobre todos los rendimientos que tengan su fuente en Estados Unidos, que deban satisfacerse a cualquier entidad financiera ya sea en beneficio de la entidad o de sus clientes, que se oponga a someterse a la nueva norma⁹.

La pieza jurídica clave de este nuevo sistema de transmisión de información es la conclusión de acuerdos entre las autoridades americanas y las entidades financieras en virtud del cual estas se obligan a revelar anualmente la información sobre las cuentas de los contribuyentes americanos o por entidades jurídicas no americanas en las que un contribuyente americano tenga una participación significativa en el capital o en los derechos de voto¹⁰. Como puede observarse, debido a este carácter unilateral y extraterritorial, las reglas que impone FATCA van más allá de los mecanismos tradicionales de entrada en materia fiscal¹¹. La norma impone de forma severa y

⁹ La retención no se aplicará si se dan los siguientes requisitos: 1) la entidad reclamada obtiene información de cada cliente para verificar si la cuenta es de titularidad de una *US person*; 2) la entidad cumple con los procesos de revisión y auditoría que sean establecidos por el IRS para identificar estas cuentas; 3) se informa periódicamente sobre el contenido de las cuentas; 4) la entidad aplica una retención del 30% sobre cualquier pago que se haga por su conducto cuando un cliente no responda a los requerimientos de información; 5) en último lugar, siempre que las entidades cumplan con el intento de obtener una excepción o autorización de los titulares de las cuentas en los supuestos en los que el país origen de la entidad exista una norma sobre secreto bancario que imposibilite la aplicación de FATCA.

¹⁰ La información que debe transmitirse deberá incluir el nombre del contribuyente, su dirección, su número de contribuyente americano, el saldo o valor de la cuenta, las informaciones sobre las transferencias efectuadas desde la cuenta y hacia la cuenta, y cualquier otra información solicitada por las autoridades americanas.

¹¹ Para facilitar la aplicación de la Norma, la *US Treasury Department* estableció dos posibles modelos de aplicación:

- El modelo 1 se publica el 25 de junio de 2012, y se funda sobre el principio de intercambio automático de información. Esto significa que las entidades que opten por este modelo deberán comunicar la información sobre las cuentas de los contribuyentes americanos a sus propias autoridades fiscales, que serán las encargadas de comunicarlo al IRS. En una declaración el 8 de febrero de 2012, Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y España ya afirmaron su voluntad de someterse a este primer modelo.

- El modelo dos es publicado el 14 de noviembre de 2012, y se destina a los estados que rechazan el intercambio automático de información. Este modelo establece un intercambio directo entre las entidades financieras y el IRS, que se fundamenta en una declaración de consentimiento del contribuyente americano. Este mecanismo se complementará con un intercambio de información previa solicitud, que permitirá a las autoridades americanas obtener informaciones sobre los activos de

exigente un intercambio automático de información, valiéndose de su privilegiada situación económica como potencia mundial, y exigiendo al resto de autoridades una revisión de sus estrategias en política fiscal.¹²

Frente a todas estas corrientes proclives al intercambio automático de información, surge una nueva corriente auspiciada por Suiza, que se plasma en los acuerdos *Rubik*¹³.

Suiza se propuso encontrar un mecanismo alternativo al intercambio de información tributaria, por razones obvias. En esta tarea, encontró una solución, y la presentó como un nuevo modelo de acuerdo bilateral, llamado corrientemente *Rubik* (por su complejidad jurídica), que consiste en gravar rentas con un impuesto liberatorio en la fuente, con el fin de asegurar los ingresos tributarios de los estados que firmen este tipo de acuerdos con Suiza, a cambio de preservar la confidencialidad del contribuyente residente de ese Estado. Por el momento, el país helvético a firmado tres acuerdos de este tipo, con Alemania (firmado el 21 de septiembre 2011 y modificado el 5 de abril 2012), Reino Unido (firmado el 6 de octubre 2011 y modificado el 20 marzo 2012) y Austria (firmado el 13 de abril de 2013), siendo todos ratificados por el Parlamento Federal Suizo en mayo de 2012. Sin embargo, solo los acuerdos con Reino Unido y Austria están actualmente en vigor, desde el 1 de enero de 2013, ya que el acuerdo con Alemania no tiene efectos debido al rechazo de su aplicación por el Parlamento alemán en diciembre 2012.¹⁴

Hay negociaciones con otros estados, entre los que se incluía a España que, sin embargo, ya declaró que no pretendía de ningún modo llevar a cabo un acuerdo de este tipo.

Los acuerdos *Rubik* se construyen bajo un modelo que se sostiene en tres pilares fundamentales; un mecanismo de regularización hacia el pasado de activos no

contribuyentes americanos que no hayan dado su consentimiento. El 14 de febrero de 2013, Suiza fue el primer estado en firmar con Estados Unidos un acuerdo basado en este segundo modelo.

¹² MARTINEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK” op.cit.

¹³ Para explicar este nuevo modelo ha sido utilizada como base la explicación del Profesor OBERSON, X., especialista en derecho fiscal en Suiza, en su artículo “L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux: de l'arbalète au “big bang””, en *Revue de droit fiscal* 2013, no 24, p. 110-116.

¹⁴ Los acuerdos de Alemania y Reino Unido fueron modificados por un protocolo con el fin de hacerlos compatibles con la directiva de la UE sobre fiscalidad del ahorro, concretamente en lo referido al tratamiento de los intereses y la problemática de las sucesiones.

declarados y situados en cuentas suizas (que prevé confidencialidad)¹⁵, un impuesto liberatorio en la fuente que permita en el futuro librarse de forma anónima de los impuestos sobre los activos situados bajo un agente pagador suizo (que después el país helvético reenviará a los Estado firmantes)¹⁶, y una obtención de contrapartida para Suiza, que puede ser resumida en la aceptación por parte de lo Estado contratantes, de un compromiso de no investigar ni enjuiciar a entidades ni autoridades suizas¹⁷.

Suiza a través de estos acuerdos podría continuar en parte con su opacidad, respetando el anonimato de sus clientes, protegiendo su secreto bancario, consiguiendo así no incluirse dentro de la red que se pretende formar a nivel internacional para que la información fluya entre las autoridades de todos los estados sin excepción. A través de este modelo de “intercambio de información” de acuerdos bilaterales puede conseguir ser el recaudador de Europa, a cambio de que su secreto bancario sea respetado. Los estados con los que firme estos acuerdos conseguirán ingresos rápidos y sin excesivo esfuerzo procedimental, algo que en época de crisis resulta muy suculento para cualquier país.

La crítica más importante que se puede hacer a este modelo es su mantenimiento al margen del esfuerzo que está realizando la Unión Europea y la OCDE en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal de forma coordinada ya que supone un ataque a la

¹⁵ El primer pilar consiste en permitir a los contribuyentes del estado que firme este acuerdo con Suiza, ponerse al día con el fisco de su país a cambio de un pago único y liberatorio correspondiente a un porcentaje de los activos depositados en una entidad suiza (este porcentaje difiere en los diferentes acuerdos con cada estado). Las personas que deseen cumplir con el fisco de su estado tiene dos opciones: o aceptan una declaración de voluntariedad con las autoridades fiscales de su país, o se liberan de tal obligación haciendo el pago liberatorio conservando su anonimato. Si el sujeto no acepta regularizar su situación deberá cerrar sus cuentas en suiza y transferir sus activos a un tercer estado.

¹⁶ El segundo pilar es el impuesto en la fuente sobre los ingresos y las futuras ganancias. La idea es acercar de la mayor forma posible los impuestos que estos contribuyentes deberían pagar en su país al sujeto concreto que dispone de activos en Suiza. Para los ciudadanos austriacos se está aplicando una tasa del 25%, y para los de Reino Unido varía según el tipo de ingresos entre un 27 y un 41%. Al instar la regularización del pasado, los sujetos podrán también autorizar al agente pagador suizo a que declare a la autoridad competente del estado de residencia del sujeto, a través de la autoridad competente suiza, sus ingresos y ganancias correspondientes. Para que este mecanismo funcione, existen medidas de acompañamiento previstas, que consisten en introducir mecanismo tendentes a asegurar que el sistema será respetado por las personas interesadas y por los agentes pagadores para que no intenten eludir las obligaciones previstas.

¹⁷ Como tercer pilar encontramos la contrapartida que obtiene Suiza por la implantación de este sistema. El país helvético pretende presentar estos mecanismos como tendentes a obtener en el tiempo un intercambio automático de información. Los estados que firmen estos acuerdos renuncian a realizar investigaciones sobre datos de los bancos suizos. Se comprometen a no perseguir penalmente a los agentes pagadores suizos y a sus empleados, implicados en infracciones cometidas antes de la firma del acuerdo. Esta contrapartida que obtiene Suiza puede ser problemática desde el punto de vista del principio de legalidad.

estrategia comunitaria de lucha contra el fraude fiscal, la buena gobernanza en el ámbito fiscal y la cooperación administrativa entre estados¹⁸.

Existe una Resolución del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012, en la que se pone de manifiesto la necesidad de adoptar medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscal, criticando implícitamente el enfoque unilateral de algunos estados miembros que destruyen la cooperación y estrategia común. Concretamente insiste en la necesidad de generalizar el intercambio automático de información con el fin de acabar con el secreto bancario.

Viendo los problemas que van surgiendo con las diferentes medidas que se van adoptando, estudiar el papel de la OCDE en materia de intercambio de información es esencial. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es un importante foro donde los gobiernos de 30 economías democráticas trabajan conjuntamente para enfrentarse a los desafíos económicos y sociales de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades. Esta Organización ha realizado grandes esfuerzos en materia de intercambio de información fiscal a nivel internacional a través de la evolución del Artículo 26 de su Modelo, y recientemente a través del nuevo modelo planteado en octubre del pasado 2014. En este trabajo se va a analizar la evolución del trabajo realizado por la OCDE en este dominio, donde quedará patente el esfuerzo realizado por los estados que la componen, y la importancia que adquiere a nivel internacional las indicaciones, conclusiones y acuerdos que de ella emanan.

II. EVOLUCIÓN MC OCDE

En este segundo apartado nos adentramos en los orígenes del trabajo más importante de la OCDE, su Modelo de Convenio. Se explicará su evolución y las modificaciones que éste ha sufrido con el paso de los años. La atención se centrará en el Artículo 26 del Modelo, regulador del intercambio de información.

Para llevar a cabo este análisis, serán estudiados tanto el propio texto del Modelo como los Comentarios a este que realiza la propia OCDE, base de su interpretación. Antes de continuar, deben quedar claras las siguientes cuestiones: el MC OCDE es un estándar creado por los estados miembros de la Organización, con la intención de que

¹⁸ MARTÍNEZ GINER, L.A., “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”. op.cit.

sea implantado a nivel internacional; los Comentarios son las interpretaciones que realiza la OCDE a su propio MC para servir de guía en su estudio. Por lo tanto, ni el MC ni los Comentarios a este son normas, ya que, para que tengan algún efecto vinculante en cada uno de los estados, deben ser los poderes legislativos internos los encargados de aprobarlo y de convertir, por tanto, estos estándares en legislación nacional.

Lilliam Sumi Imakoa Hojyo recoge la regulación del intercambio de información en el MC OCDE a lo largo de los años, recogiendo las principales modificaciones, en su Tesis Doctoral que lleva por título “Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?”¹⁹, y que será utilizada como base de la explicación de este apartado.

1. EL MC OCDE

Una de las funciones más importantes que desarrolla la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es la normalización, aclaración y garantía de la situación fiscal de los contribuyentes que realicen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra índole aplicando soluciones comunes en supuestos idénticos de doble imposición. Para poder llevar a cabo tal cometido, su principal instrumento es el Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y el Patrimonio, que establece los medios para resolver los problemas que se plantean en el ámbito fiscal.

El periodo de la posguerra mostró la necesidad de establecer medidas sobre doble imposición internacional entre países miembros de la OCDE, pero también con el resto de estados no miembros, debido a la interdependencia económica que se iba formando entre ellos. Además, era necesario establecer principios, reglas, definiciones, y métodos uniformes para poder interpretar de forma común los instrumentos que se iban formando. Fue entonces cuando el Comité Fiscal de la OCDE comienza a trabajar en la creación de un modelo que fuera aceptable para todos los estados miembros, y que solucionara los problemas patentes en materia fiscal. Entre 1958 y 1962 el citado Comité preparó cuatro informes antes del quinto y definitivo, emitido en 1963, que tenía

¹⁹SUMI IMAKOA HOJYO, L., “Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?”, Tesis Doctoral. Director: Fernando Serrano Antón, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2013.

como título “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”²⁰. El 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE solicitó a los Gobiernos de los países miembros que siguieran el Proyecto de Convenio en la conclusión de nuevos convenios y en la revisión de los ya firmados. Este primer Modelo de Convenio ha sufrido varias modificaciones, como fue previsto en su presentación. Estas modificaciones se han producido debido a la necesaria adaptación a las nuevas situaciones económicas, el desarrollo de las nuevas tecnologías, y los cambios fundamentales en el modo en el que se realizan las operaciones transfronterizas de cualquier orden.

2. MC OCDE e intercambio de información

El Capítulo VI de Disposiciones Especiales del MC OCDE contiene el Artículo 26 sobre el intercambio de información tributaria. Al igual que el resto del Modelo, este artículo también ha ido sufriendo modificaciones para su correcta adaptación al paso de los años. En un primer momento el Artículo sirvió para conseguir la correcta aplicación de los Convenios de Doble Imposición. Poco a poco fue utilizándose no tanto para regir la aplicación del Convenio, sino la legislación interna de los estados contratantes, focalizando su utilidad en el control de la evasión y elusión fiscal. El ámbito de aplicación de este artículo se ha ido ampliando progresivamente, acotando cada vez en mayor medida los límites al intercambio de información, como el secreto bancario, mejorando la calidad en la cooperación entre las Administraciones tributarias de los estados contratantes. Esta tendencia quedará patente en las diferentes modificaciones que se van a ir exponiendo.

2.1. Proyecto de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio de 1963²¹.

La primera redacción del artículo 26 contenía una cláusula de intercambio de información muy limitada: únicamente para la aplicación del Convenio y la legislación nacional de los Estados contratantes en relación con él. No se atendía suficientemente la prevención del fraude o evasión fiscal, señalando los Comentarios al MC OCDE que en caso de querer utilizar el intercambio de información en ese sentido, debía haber un acuerdo bilateral al respecto que así lo contemplara²². Además, para poder intercambiar información, debían cumplirse dos requisitos: el impuesto nacional debía estar

²⁰ Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.

²¹ Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 1963, ver cuadro .

²² Comentarios al art. 26 del MC OCDE 1963, párr. 6.

contemplado en el Convenio, y los datos que se reclamaran tenían que tener trascendencia tributaria para determinar la imposición de un sujeto residente de uno o de ambos estados contratantes.

Otra cuestión que se recoge en esta versión del artículo es la no obligatoriedad de investigación, es decir, el Estado requerido no tendría la obligación de llevar a cabo una investigación para obtener la información requerida, a no ser que la necesitara para uso tributario propio. De este modo, el Estado solo debería trasladar la información que ya poseyera en el momento del requerimiento²³.

La modalidad de intercambio que plantea esta versión es un intercambio de información previa solicitud, estando el Estado requirente obligado a agotar todas sus posibles fuentes de información antes de requerir al otro Estado contratante y debía tratarse de cuestiones que afecten a sujetos particulares. De esta manera, el requerimiento amplio de datos (que afecten a muchos sujetos), o el intercambio automático de información solo podría darse a través de un acuerdo bilateral en el que se precisaran tales aspectos²⁴.

El MC OCDE de 1963 es la versión que protegía de mayor forma la confidencialidad de la información, ya que limitaba el uso de la información, estableciendo su revelación exclusiva a las personas y autoridades encargadas de la determinación y recaudación de los impuestos establecidos en el Convenio.²⁵²⁶ Quedaba prohibida por tanto la utilización de los datos para gestionar impuestos no contenidos en el Convenio, ni para cualquier otra gestión de infracciones administrativas o delitos²⁷.

Por último no debe olvidarse el apartado 2 del artículo, que establecía las circunstancias en las que no sería obligatorio el intercambio de información: cuando se

²³ VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice, pág. 1408.

²⁴ Comentarios al art. 26 del MC OCDE 1963, párrs. 7 y 8

²⁵ ADONNINO, P., “Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones Fiscales nacionales”, CIAT, 1995, pág. 26.

²⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M. ha dado su punto de vista a este respecto en “La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición”, en SERRANO ANTÓN, F. (dir), *Fiscalidad Internacional*, Madrid, CEF, 2005, pp. 989-1051.

²⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en RUÍZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, págs. 1274-1275.

sobrepasase le barrera de lo dispuesto en la legislación o práctica administrativa de cualquiera de los dos estados contratantes.

2.2 *Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio de 1977*²⁸

El MC OCDE de 1977 contiene algunas de las modificaciones más importantes que se han producido en el artículo 26. El primer cambio importante es la extensión de la utilización del intercambio de información tanto para la aplicación del propio Convenio, como para la aplicación del derecho nacional de los estados relativo a los impuestos no cubiertos por el convenio. Esto conllevaba una separación del objetivo exclusivo de evitar la doble imposición tributaria, para pasar a tener en cuenta las necesidades nacionales, siempre que estas no contravinieran el Convenio. DEL GIUDICE señala cómo el intercambio de información iba interesándose cada vez más por la cooperación a nivel internacional para la correcta aplicación de las legislaciones nacionales²⁹. Este modelo contempla también una ampliación del ámbito subjetivo del intercambio, no teniendo que referirse la información exclusivamente a residentes de los estados contratantes, como reza el artículo 1 del Convenio³⁰.

Nuevamente nos encontramos aquí con la importancia de los Comentarios al MC OCDE, que señalan en este caso como novedad, la posibilidad de que, además del intercambio previa solicitud, pudiera producirse intercambios espontáneos o incluso automáticos, siendo para estas dos últimas opciones necesario un acuerdo concreto entre partes³¹.

En cuanto a las modificaciones sobre la confidencialidad de la información que se intercambiaba, dos aspectos son destacables. El primero, la relajación en la protección del secreto a través de una norma internacional que se planteaba en el Modelo anterior, dependiendo ahora la confidencialidad del Derecho interno de los estados. El segundo, la posibilidad de que la información pudiera ser revelada en sentencias y audiencias públicas, algo que modificaba a fondo parte de la esencia del Artículo 26.

²⁸ Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 1977, ver cuadro.

²⁹ DEL GIUDICE, M., “Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las Administraciones Tributarias”, en CIAT, *Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria*, (Asamblea General del CIAT, núm. 30, Santo Domingo, 1996), pág. 282.

³⁰ Art. 1 MC OCDE 1977: “El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes”.

³¹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1977, párrs. 9 y 10.

Por último, cabe destacar la precisión que se hace respecto al apartado 2 de artículo, concretando que para poder oponerse a una solicitud de información, debía exigirse al Estado requerido que adoptase medidas administrativas contrarias a su Derecho o práctica administrativa interna.³²

*2.3. Actualización del MC OCDE de 1995.*³³³⁴

En 1995 se introducen dos modificaciones al Artículo 26. La primera, modifica el apartado donde se establecían las personas o autoridades que podían obtener la información a través de este mecanismo de intercambio de información. Exactamente la modificación que se realiza es la siguiente: en el Modelo anterior se consideraba que la información podía ser revelada a las personas o autoridades “involucrados en la gestión o recaudación de los impuestos comprendidas por el Convenio”, y en el MC reformado se cambia esa frase por “encargados de la gestión y recaudación de los impuestos...”. Es decir, se excluye del conocimiento de la información a todo sujeto que no sea el encargado directo de tramitar estos casos concretos.

La segunda modificación que se realiza en esta actualización es relativa a los límites al intercambio. Se precisa que, cuando un Estado contratante tuviera la obligación de notificar al contribuyente involucrado sobre la situación de intercambio de información conforme a su legislación interna, debía el otro Estado ser informado de tal situación y de las posibles consecuencias que podría acarrear tal obligación³⁵.

³² Tras la actualización del año 1977, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE fue publicando diversos informes que contenían reformas al Modelo. Esta situación derivó en la publicación de una versión revisada y actualizada del MC OCDE en 1992, donde se incluían los estudios e informes realizados hasta el momento, y las opiniones de países no miembros y organizaciones internacionales. Sin embargo, en este nuevo modelo no se modifica el texto del artículo 26. Únicamente, en los Comentarios al Modelo, donde se destaca la asistencia administrativa en materia de recaudación de impuestos que no sea objeto del Convenio, se introduce referencia al Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Fiscales de la OCDE y el Consejo de Europa, de 1988. Además se contempla la posibilidad de establecer este tipo de asistencia sobre la base del Modelo de Convenio que adoptó el Comité de Asuntos Fiscales el 29 de junio de 1979, sobre la Asistencia Administrativa Mutua en la Recaudación de Créditos Fiscales. (Informe “La Revisión del Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el 23 de julio de 1992; Introducción al MC OCDE 2010, párrs. 8-11, págs. I-2 y 3.)

³³ Informe “La actualización de 1995 al Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el 21 de septiembre de 1995.

³⁴ Antes de esta actualización, se produjo otra en 1994 que no va ser analizada debido a que no introdujo modificación alguna sobre el intercambio de información.

³⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 1995, párr. 14.

2.4. Actualización del MC OCDE de 2000³⁶³⁷

La actualización del año 2000 revisa tres aspectos del intercambio de información. En primer lugar, se modifica el texto del Artículo 26 para ampliar su ámbito de aplicación, eliminando la restricción del ámbito objetivo del intercambio. En la práctica esto significa que las autoridades de los Estado contratantes podrían intercambiar información acerca de cualquier tipo de tributo, ya sean percibidos por el Estado, o cualquier otra ramificación de la Administración. En la misma línea de actuación, se amplía la obligación de intercambio de información eliminando límites, afectando esto a la confidencialidad de los datos, permitiendo a partir de este momento su revelación tanto a personas o autoridades competentes para la gestión, inspección y recaudación de cualquier impuesto³⁸ como al propio contribuyente afectado, cónyuge y testigos que intervengan en el proceso judicial.³⁹

La tercera modificación destacable de esta actualización del año 2000 la encontramos en la aclaración que realizan los Comentarios acerca de las modalidades a través de las cuales se podría llevar a cabo un intercambio de información: no existía limitación en cuanto al uso de cualquier técnica para obtener información que interesase a cualquiera de los estados contratantes, pudiendo tanto utilizar los mecanismos recogidos en el Modelo, como cualquier otro⁴⁰.⁴¹

³⁶ Informe: “La actualización de 2000 del Modelo de Convenio”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 29 de abril de 2000.

³⁷ Antes de esta actualización también se produjo otra en 1997, que al no contener modificaciones sobre el intercambio de información su estudio no es necesario.

³⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M., op.cit. (ref.26).

³⁹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000, párrs. 5 y 11.1, págs. 267, 269-270.

⁴⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000, párr. 9.1, págs. 268-269.

⁴¹ Tres años después, en el año 2003, se produce una nueva actualización del MC OCDE. Se introducen modificaciones importantes, como la inclusión de un nuevo artículo, el 27, relativo a la “Asistencia en la Recaudación de Impuestos” o la inclusión en los Comentarios de nuevas medidas antiabuso. Sin embargo, en cuanto al intercambio de información, el texto del artículo 26 no es modificado, y apenas se puede destacar una aclaración a cerca del apartado 2 del Artículo. Se insiste en que, de acuerdo a este precepto, los estados no estarán obligados a llevar a cabo actuaciones administrativas o de otra índole que no estén permitidas por su legislación interna o que no se encuentren dentro del normal funcionamiento de esta, para obtener la información que le requiera el otro Estado contratante. Se aclara entonces en el párrafo 16 de los Comentarios que el estado requerido se encuentra en la obligación de utilizar todos los medios que estén a su alcance, de acuerdo con su Derecho interno, para obtener la información que se le requiera, como si se tratara de un asunto propio: Informe “La actualización de 2002 del Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE, el 28 de enero de 2003.

Para consultar las modificaciones realizadas al MC OCDE en 2003, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 58, núm. 1, 2004.

2.5. Actualización del MC OCDE de 2005 ⁴².

El año 2005 es el año donde se producen las modificaciones más amplias al MC OCDE, y concretamente al artículo 26 y a sus Comentarios⁴³.

La primera aclaración se refiere a la información objeto de intercambio. Este objeto debía interpretarse de forma amplia, entendiendo como tal los datos referidos tanto a cuestiones de hecho como a relaciones jurídicas⁴⁴. Se recuerda además que los estados podrían solicitar información sobre contribuyentes sin importar su lugar de residencia o si el concreto tipo de impuesto se encuentra recogido en el Convenio.

Importante es el avance terminológico siguiente: en versiones anteriores era requisito para la transmisión de información que la información fuera “necesaria”; esto se modifica por los términos “previsiblemente relevante”. Como puede observarse, será mucho más sencillo justificar que una información es relevante para una investigación, que se trata de una información necesaria para concluir. Los Comentarios no consideran que esto fuera una modificación, sino una simple aclaración, y autores como ROSEMBURJ ven una diferencia esencial en los términos⁴⁵. Además, para que la información sea relevante se mantenía el requisito de subsidiariedad⁴⁶, es decir, que el Estado solicitante hubiera agotado sus medios de averiguación antes de requerir al otro Estado contratante.

Se mantiene el requisito de que las solicitudes se refieran a un sujeto concreto. Sin embargo, serían posibles los intercambios de datos relativos a la administración fiscal que se refieran a técnicas de análisis de riesgo o esquemas de evasión o elusión fiscal. Los Comentarios sobre la forma de transmisión de la información son modificados

⁴² Para consultar el texto del art. 26 del MC OCDE 2005, ver cuadro.1

⁴³ Derivado del Informe “La actualización de 2005 al Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el día 15 de julio de 2005, con base en el informe “Modificaciones a los Artículos 25 y 26 del modelo de Convenio”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 1 de junio de 2004.

⁴⁴ CALDERON CARRERO, J.M., pone nombre al tipo de datos de los que estamos hablando: “aquellos datos que hicieran referencia a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas (públicas o privadas), a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una concreta persona en el territorio de un Estado, a cuestiones contables, a cuestiones relativas al régimen jurídico(fiscal o no) de determinadas operaciones, rentas (calificación/sujeción) o entidades, etc”, en *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros (2000) pág. 75.

⁴⁵ ROSEMBURJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, Ediciones Universitat de Barcelona, Barcelona 2004, págs. 15-18 y 47-48.

⁴⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., op.cit (ref. 25) pág. 1029.

recomendando a los estados requeridos que se adaptasen a la forma solicitada por el Estado requirente⁴⁷.

Una de las aclaraciones más importantes que se realizan en los Comentarios de la actualización de 2005 es la concreción acerca de las modalidades de intercambio de información⁴⁸. Habría tres posibilidades: i) intercambio automático, en el que los estados contratantes establecen un plan de actuación, y la información se intercambiará de manera sistemática y continua; ii) intercambio espontáneo, que se daría en situaciones casuales, cuando un Estado en el curso de cualquier tarea interna obtuviera datos que pudieran ser relevantes para otro Estado contratante; iii) intercambio previa solicitud o requerimiento, es decir, cuando un Estado se dirigiera a otro para solicitar una información concreta a la que por sus medios no puede acceder. Esta calificación y concreción de los modelos es útil porque aclaraba en gran medida el tipo de situaciones frente a las que los estados se encuentran. Sin embargo, se permitía que los estados pudieran cooperar entre sí utilizando cualquier otra forma de asistencia⁴⁹.

Dentro de este nuevo Modelo existe un tema que es necesario dejar aclarado debidamente, y es el referido a las reglas que delimitan la obligación de los estados de intercambiar información, recogida en el apartado 3 del artículo 26 (en las versiones anteriores del Artículo 26 se trataba del apartado 2, pero se hace una reestructuración y pasa a ser esa parte del texto el apartado 3), y que son: i) el requisito de reciprocidad⁵⁰; ii) el orden público⁵¹; y iii) el carácter confidencial de los datos⁵².

⁴⁷ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 10.2, pág. 318. A este respecto, cabe mencionar que el Modelo de Convenio de EE.UU. (desde su versión en 1996 y la vigente publicada en 2006), establece expresamente en el artículo que regula el intercambio de información la obligación del Estado requerido de proporcionar los datos por medio de copias certificadas de documentos, si así lo permite su legislación interna.

⁴⁸ En cuanto a las modalidades del intercambio, la OCDE ha publicado el *Manual para la Implementación de las Disposiciones sobre el Intercambio de Información con Fines Tributarios* (2006), en el cual analiza las diversas formas existentes para intercambiar información y aspectos prácticos para su realización y, en su caso, los diversos instrumentos o Recomendaciones elaborados en el marco de la Organización para dicho fin. Disponible en www.oecd.org/ctp/eoi/manual.

⁴⁹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párrs. 9 y 9.1, pág. 316-317.

⁵⁰ i) El principio de reciprocidad [Art. 26.3, incisos a) y b)].

Como se explicó anteriormente, los Estados requeridos tendrán la obligación de proporcionar la información que les sea solicitada, siempre que se pueda obtener de acuerdo a su legislación y se pueda obtener en el ejercicio de una práctica administrativa normal (Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 16, pág. 322). Concretamente, LÓPEZ FEITO considera que esta reciprocidad jurídica consagra “una especie de obligación mínima, por la cual un Estado no está obligado a suministrar una asistencia más amplia que la que el otro Estado estaría dispuesto a proporcionar en su territorio” (LÓPEZ FEITO, F., “Guía de la OCDE sobre el intercambio de información fiscal entre Estados”, *Cuadernos de Formación*, núm. 24, Inspección de Tributos, 1993, pág. 4). Con este requisito se pretende poner obstáculos a que un Estado pueda beneficiarse de la normativa de otro Estado, aprovechándose de sus ventajosas condiciones debido a su tipo de legislación o mecanismos administrativos. Además, para un

Cuando se produzca un caso en que se presente alguna de las tres limitaciones se producirán intercambios discrecionales, que son definidos como “aquellos en los que concurriendo todos los presupuestos que dotan a un requerimiento del carácter obligatorio reúnen al mismo tiempo una condición que excluye tal obligatoriedad pero no impide que tengan lugar en el marco del Convenio”⁵³.

Debe destacarse la previsión que se realiza en cuanto a las regulaciones de la confidencialidad y secretos. Las legislaciones nacionales difieren en estos aspectos, regulándolos de manera diferente. Esto acarrea una diferencia de protección de unos contribuyentes frente a otros. Para superar tal desigualdad, el MC OCDE consideró que la información que se intercambiara sería siempre, por regla general, secreta⁵⁴.

Dos más son las modificaciones que quedan por mencionar de esta actualización del 2005. La primera de ellas es la adición al Artículo 26 MC OCDE del apartado 4, que establecía la obligación del Estado requerido de suministrar la información que le fuera requerida aunque no sea de su propio interés fiscal. El Estado requerido debía, como ya

correcto funcionamiento de intercambio recíproco de información es necesario que los datos que se soliciten se reciban en la forma en el que el Estado que ahora requiere, los haya enviado en intercambios anteriores (BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Fiscalidad internacional e intercambio de información”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2001, págs. 495-496.). Según el Comité de Asuntos Fiscales, este principio de reciprocidad debe ser interpretado de forma amplia ya que, las legislaciones estatales y sus prácticas son diversas, y una rígida aplicación haría que el intercambio de información fuera inviable.

⁵¹ ii) El orden público [Art. 26.3, inciso c)].

Este requisito está basado en el respeto al orden público del estado al cual se le requiere determinada información, no estando este obligado a proporcionarla si ello contraviene principios jurídicos esenciales normalmente plasmados en la Constitución, como pueden ser los derechos políticos, religiosos, etc.(BAVILA, A., “Some issues on the Exchange of information between revenue authorities”, en *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2001, pág. 294.). Para evaluar su respeto, se estudiará la forma y objeto del procedimiento y los valores fundamentales de la legislación del Estado requerido, debiendo ser la posible discrepancia totalmente incompatible con los valores jurídicos esenciales de ese país (VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, op. cit., pág. 1444.). Este segundo requisito también deberá ser interpretado de forma restrictiva para que el intercambio de información sea posible.

⁵² iii) Carácter confidencial de la información [Art. 26.3, inciso c)].

La confidencialidad se refiere a la protección del secreto comercial, gerencial, industrial o profesional, de un contribuyente, eliminándose la obligación de proporcionar ese tipo de información. Dentro de la información considerada secreto profesional se encuentran las comunicaciones entre abogados y otros representantes legales y sus clientes, con limitación de Derechos nacionales. No se protegerá sin embargo los documentos y archivos en poder de estas personas que solo pretendan evitar su revelación(Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 19.3, pág. 323.)

⁵³ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada”, en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (Dirs.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 453.

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, op. cit., pág. 786.

se ha dicho en líneas anteriores, llevar a cabo las actuaciones que estuviera dentro de los límites de su legislación para cumplir con la solicitud del otro Estado⁵⁵. La segunda es una nueva adición, la del apartado 5 al mismo artículo, que será de gran importancia de aquí en adelante, y que prohíbe a los estados negar la información requerida apoyándose en la protección a bancos, instituciones financieras de cualquier índole, personas que actúen en calidad de agencias o fiduciarias. Este nuevo apartado atacaba el secreto bancario, y marca la tendencia que se pretende seguir a partir de esta actualización⁵⁶. Es decir, se introducen en el propio artículo interpretaciones que habían sido ya hechas en los Comentarios al MC OCDE.⁵⁷

2.6. Modificación del Artículo 26 del MC OCDE de 2012.

En marzo de año 2011 se produce en Oslo una Conferencia sobre tributación y crimen, cuyas conclusiones servirán para realizar la modificación que ahora analizamos.

La primera modificación es la realizada al apartado 2 del artículo 26, que pretendía permitir la utilización de la información que se transfiera para fines no tributarios. Para que se pueda dar esta ampliación de la utilización debía por un lado, estar permitido el nuevo uso que se pretende hacer de la información por las legislaciones nacionales, y por otro, obtener autorización del Estado requerido para realizar esa utilización. Se pretendía que dichos requisitos fueran de fácil cumplimiento para no generar obstáculos en la fluidez del intercambio de información.

Encontramos además de esta, otras modificaciones con carácter aclaratorio. El término “relevancia previsible”, que actúa como requisito para el intercambio, debía interpretarse de forma amplia, otorgando autoridad al Estado requirente, que sería el encargado de calificar motivadamente la información como relevante, sin que el Estado

⁵⁵ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párrs. 12, 12.1. y 12.2, pág. 319.

⁵⁶ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005, párr. 19.11, págs.325-326.

⁵⁷ En el año 2008 se produce una actualización del MC, que no afectó en nada a la regulación del intercambio de información. Pueden destacarse dos principales cambios: se modifica el texto del artículo 25 incluyéndose un nuevo párrafo que prevé un mecanismo de arbitraje obligatorio para situaciones donde no se alcancen acuerdos amistosos; y los Comentarios modifican el concepto de dirección efectiva, la interpretación del artículo 24 sobre no discriminación, la atribución de beneficios a establecimientos permanentes, y los establecimientos permanentes de servicios. Para consultar al completo las modificaciones que se realizaron al MC OCDE en el 2008, *vid.* ARNOLD, B. J., “The 2008 update of the OECD Model: An introduction”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núm. 5/6, 2009.

En el año 2010 se produce una nueva actualización, que tampoco introduce prácticamente cambios en cuanto al intercambio de información, a excepción de las reservas realizadas por los Estados al Artículo 26. (Además de esta modificación, se da una nueva versión al artículo 7 sobre beneficios empresariales, se modifican los Comentarios en cuanto a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, al artículo 15 sobre ingresos sobre el empleo y otros.)

requerido pudiera contravenir dicha calificación. Debe recordarse que aunque la interpretación del término debía ser flexible, el límite se encontraba en las investigaciones genéricas, y que los Comentarios definen como “solicitudes especulativas que no tienen una conexión aparente con una investigación en curso”. Se detallan además en los Comentarios, los elementos que debía aportar el Estado requirente cuando pretendiera obtener información de un grupo de contribuyentes, y que haría más difícil la tarea de mostrar la información como relevante para su Estado⁵⁸.

Otra modificación del año 2012 se realiza en los Comentarios y es la inclusión de la posibilidad de realizar una redacción alternativa para los estados que quieran ampliar los plazos para la realización del intercambio. Se fijó un plazo máximo de dos meses si el Estado requerido disponía ya de la información solicitada, y de seis si no dispusiera de ella⁵⁹.

En cuanto a la confidencialidad de la información, se precisaba que el Estado al que se le requiriese la información, debería guardar secreto sobre los datos que le sean aportados por el Estado requirente durante las conversaciones o negociaciones, para no frustrar sus investigaciones. Como excepción, podrían ser revelados en procedimientos judiciales conforme a la legislación del Estado requerido, a menos que se opusiese el Estado requirente. Los parámetros sobre confidencialidad podrían ser establecidos mediante acuerdos específicos⁶⁰.

Además de estas, esta actualización realiza aclaraciones en sus Comentarios sobre el principio de reciprocidad⁶¹, y sobre el apartado 4 del artículo 26 que se refiere a la obligación de suministrar información sin importar que tal información interese o no a efectos internos⁶².

Tras esta actualización de 2012, se produjo otra en 2014, que no va a ser analizada en este apartado ya que, al tratarse de la versión actual, será el estudio base del siguiente apartado.

⁵⁸ i) descripción detallada del grupo, de los hechos y de las circunstancias que originan el requerimiento; ii) explicación sobre la legislación aplicable; iii) explicación sobre la sospecha de incumplimientos legales por parte de dicho grupo; iv) modo en el que la información solicitada contribuirá al esclarecimiento de la posible mala conducta de los contribuyentes implicados. (Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 5.2, pág. 4.)

⁵⁹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 10.4, 10.5 y 10.6, págs. 9-10.

⁶⁰ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 11, pág. 10.

⁶¹ Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 15, pág. 12.

⁶² Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012, párr. 19.7, págs. 15-16.

Como puede observarse, las actualizaciones que se han ido produciendo a través de los años, han dirigido sus modificaciones hacia una mayor flexibilidad en las normas que regulan el intercambio. En un primer momento, los estados fueron reacios a llegar a acuerdos sobre estándares que les obligasen a suministrar información de manera amplia, concretándose esto es que solo a través de una solicitud concreta podría llegar a obtenerse información perteneciente a otro Estado. Poco a poco las modificaciones introdujeron la posibilidad de que los estados decidieran compartir información de manera espontánea, y que se relajase el nivel de secreto se está, llegando a la situación de que pudiera ser relevada en algunos supuestos, como podían ser determinados procesos judiciales. Las últimas actualizaciones reflejan el interés que existe a nivel internacional de eliminar cualquier obstáculo al libre y obligado intercambio de información, y concretamente al denominado intercambio automático.

III. ANÁLISIS ARTÍCULO 26 MC OCDE

En el siguiente apartado se va proceder a la realización de un estudio sobre la situación actual del Artículo 26 MC OCDE. Para ello, se irá transcribiendo cada uno de sus cinco párrafos, y realizando los correspondientes comentarios a cada uno de ellos. Algunas de las ideas que van a plasmarse en las siguientes líneas han sido de alguna manera nombradas ya en el apartado anterior. Consiste en este momento en hacer un análisis más profundo de las implicaciones que tiene la regulación del Artículo 26 a día de hoy, teniendo en cuenta la última modificación que se produjo en el año 2014.

Para llevar a cabo este estudio, ha sido básico el análisis del trabajo llevado a cabo por DOURADO y BECKER sobre el Artículo 26 MC OCDE, en la obra de VOGEL⁶³.

1. Generalidades⁶⁴

Para que el lector pueda situarse, se comenzará explicando quién se encarga actualmente de llevar a cabo los trabajos de la OCDE.

En estos momentos, quien se encarga del intercambio de información y la transparencia a nivel internacional es el Foro Global (*Global Forum*), que surgió como resultado de la reunión del G7 en Lyon (Francia) en 1996, situándose como una división

⁶³ DOURADO, A.P., y BECKER, J., in Reimer & Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th edn (2015), Article 26.

⁶⁴ DOURADO, A.P., y BECKER, J., *op.cit.* Pag 1852-1857.

del Centro de Administración de Política Fiscal de la OCDE, que lucha por la evolución de los estándares internacionales de intercambio de información como respuesta a la necesidad de que aumente la transparencia internacional en lo que a datos tributarios se refiere. El Foro Global está también trabajando con la Corporación Financiera Internacional del Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y con el brazo de Naciones Unidas para la Financiación del Desarrollo, de su Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, con el fin de ampliar su composición y ejecutar programas de asistencia técnica para fomentar la capacidad para el intercambio efectivo de información, particularmente entre países en desarrollo.

Desde una perspectiva legal, la acción del Foro Global no puede directamente armonizar la legislación nacional, y por tanto no le es posible crear la base jurídica doméstica para responder correctamente ante una solicitud de intercambio de información. Los países sí están sin embargo sometidos a verificaciones de este Foro para asegurar el cumplimiento de los compromisos que adoptan frente a la OCDE.

Desde el año 2009, el intercambio de información está orientándose claramente en dirección a un intercambio automático de datos, como hemos podido ver en el apartado anterior⁶⁵. Los Foros Globales, los trabajos de la OCDE, reuniones del G20, etc., han hecho que se fuera ampliando el concepto de intercambio de información y sus formas de llevarlo a cabo. Uno de los puntos de inflexión se dio el 19 de Abril del año 2013, cuando los ministros de finanzas del G20 y los gobernadores del Banco Central consideraron que el intercambio automático de información debía ser el nuevo estándar internacional, guiados por las propuestas hechas por la OCDE. Al mismo tiempo, varios países europeos y no europeos anunciaron su intención de comprometerse en actuar en favor de la implantación de un modelo de intercambio automático, siguiendo el modelo FATCA de los Estados Unidos, y la Comisión Europea adopta las propuestas para introducir en su Directiva sobre cooperación administrativa el intercambio automático.

El 21 de julio de 2014 la OCDE publica el “Estándar para el Intercambio Automático de Información Financiera y Contable en Materia Tributaria”, incluyendo diferentes textos que ayudaban a su correcta aplicación. Este Modelo Global atendiendo a las jurisdicciones nacionales, tiene como fin su armonización. Se establece un estándar mínimo para el intercambio de información automático y por tanto, no limita otros tipos

⁶⁵ OCDE, OCDE Estándar para el Intercambio Automático de Información Fiscal, *Common Reporting Estándar* (13 de Febrero 2014).

o categorías de intercambio. La OCDE anima a los estados a llevar a cabo acuerdos, tratados, o convenios tanto multilaterales como bilaterales que recojan estos mecanismos de intercambio y los normalicen dentro de sus ordenamientos jurídicos ya que, para que funcionen, es necesaria una actitud positivamente activa por parte de sus autoridades. Para que esto sea posible, deben los estados ceder en sus intereses internos, como puede ser el secreto bancario. Debe recordarse, que la protección de estos “derechos” internos de los contribuyentes, y la falta de colaboración en favor de una menor opacidad tributaria, no hacen sino facilitar las actividades internacionales de las organizaciones criminales, siendo esto otro punto a tener en cuenta a la hora de regular el intercambio de información⁶⁶.

Hasta el año 2009, la OCDE basaba el reconocimiento de los paraísos fiscales en cuatro criterios: i) que la jurisdicción concreta no impusiera tributos, o los que impusiera fueran mínimos; ii) ausencia de transparencia; iii) que tuviera leyes o prácticas administrativas que imposibilitaran el intercambio de información tributaria sobre los contribuyentes con los gobiernos de otros estados; iv) ausencia de requerimientos para que las actividades sobre las que se solicitara información fueran o no sustanciales⁶⁷.

En el año 2000 la OCDE publicó una lista de paraísos fiscales, y en 2004 todos estos estados, menos cinco, habían aceptado someterse al intercambio de información para poder salir de la lista de la OCDE, algo que demuestra la importancia de las declaraciones que emite la Organización.

Como fines concretos de esta dirección de la política fiscal podemos destacar la correcta limitación de los derechos tributarios, la solución de disputas a cerca de la fuente de donde cada contribuyente obtiene sus ingresos, y la aclaración de cuestiones internacionales sobre los procesos a seguir a la hora de tener que realizar cualquier intercambio de información tributaria.

2. Contenido del artículo 26

Para un correcto entendimiento del estándar que establece el Artículo 26 MC OCDE, se procede a continuación a realizar un análisis de cada uno de sus cinco

⁶⁶ SLEMROD, WILSON 93, *Periódico de Economía Pública (Journal of Public Economics)* 1261 (2009).

⁶⁷ OCDE, “Competencia Fiscal Perniciosa, Un Problema Global Emergente”, informe OCDE (1998).

párrafos. En cada uno de los siguientes apartados, se plantearán diferentes cuestiones que resultan destacables derivadas del estudio de Artículo.

2.1. Artículo 26, párrafo primero⁶⁸

Tras la transcripción del primero de los párrafos del Artículo 26 MC OCDE, se analizarán diferentes cuestiones: su regla básica, las autoridades competentes en el intercambio, la obligación de intercambio con especial referencia al principio de reciprocidad, el principio de subsidiariedad y comprobación de condiciones, los métodos y límites existentes, la aplicación temporal del Artículo, y las problemáticas que surgen en su aplicación.

“1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán intercambiar la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.”

2.1.1. Regla básica

La primera afirmación que debe realizarse es que los estados contratantes deben intercambiar información previsiblemente relevante para la correcta aplicación del Convenio de la OCDE, o para la correcta Administración de su jurisdicción interna siempre que no contradiga lo estipulado en el Convenio. Este precepto establece la base jurídica para el intercambio de información, pudiéndose adaptar a cualquier método que pueda ser desarrollado y acordado por los estados contratantes. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en las disposiciones del Convenio, el intercambio de información es obligatorio en virtud del Derecho Internacional. Esto se debe a la utilización de la palabra “deberá” en la primera frase del artículo.

2.1.2. Las autoridades competentes de los estados Contratantes

El intercambio de información debe ser manejado por las autoridades competentes de los estados Contratantes. Para que pueda darse un intercambio rápido y eficiente y se puedan alcanzar los objetivos que con ello se persigue, debe establecerse una comunicación directa con los órganos depositarios directos de la información. El

⁶⁸ DOURADO, A.P., y BECKER, J., *oc.cit.* Pág 1887-1913.

Modelo de Convenio permite a los estados designar una o varias autoridades competentes concretas para encargarse de la conexión directa con las autoridades de otros estados. Además, corresponde a las normas del Estado requirente determinar cómo las autoridades competentes van a poder utilizar la información, siempre respetando los límites de confidencialidad impuestos en el apartado 2 del artículo. Estos límites se basan en comunicar la información solo a las personas o autoridades (incluidos tanto tribunales como órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación en los procedimientos tributarios de los impuestos comprendidos en este apartado primero. No obstante, la información recibida por un Estado Contratante podrá ser utilizada para otros fines cuando así lo permitan las leyes de ambos estados que estén intercambiando la información, y así lo autorice la autoridad competente del Estado que la esté suministrado en ese caso.

2.1.3. Obligación de intercambiar: reciprocidad

Como vemos, este primer párrafo del artículo establece una obligación de intercambiar. Este intercambio debe ser en principio recíproco. La medición de esta reciprocidad puede ser complicada cuando se trate de información previo requerimiento, o de puesta a disposición de forma espontánea, ya que habría que aplicar unos parámetros que tengan en cuenta circunstancias comparables, y habría que estudiar caso por caso, aunque en ocasiones los estados entablan relaciones donde los intercambios de este tipo se conviertan en una actividad más o menos regular⁶⁹. Sin embargo, con el impulso que existe en favor de un intercambio automático, estos problemas serían eliminados. Este tipo de intercambio lleva aparejadas unas características, como son la frecuencia estable, el intercambio rutinario, la periodicidad, etc., que hacen que los estados opten por acordar entre ellos de antemano la cantidad de información que van a intercambiar, que tipo de información va a ser esta, cuál será la frecuencia de los intercambios, y cualquier otra cuestión que ayude a que las relaciones entre autoridades competentes sean lo más claras posibles.

Para poder realizar los intercambios bajo este Modelo las autoridades competentes de cada Estado deberán obtener de manera periódica información de sus instituciones financieras. El Estándar Global establece la información financiera que debe ser intercambiada, y que incluye todos los tipos de ingresos de inversiones

⁶⁹ Véase e.g. *US District Court for Southern District California*, de 2 de Octubre 2007: *U.S. v. Paul N. Hiley, Pnh Financil, Inc.*

(intereses, dividendos, rentas de determinados contratos de seguros y similares), saldos de cuentas e ingresos por ventas de activos financieros. Las instituciones financieras requeridas serán bancos, intermediarios, instituciones de inversión colectiva, ciertas compañías de seguros, etc.⁷⁰

¿A qué tipo de información nos estamos refiriendo? Esta “información” que puede ser intercambiada debe ser interpretada de manera amplia, que abarque tanto la información sobre los hechos y aspectos legales, como cuestiones de interpretación. Está incluida la información en materia fiscal penal. Solo estará limitado el intercambio por las condiciones establecidas en el Artículo 26, poniendo de relieve que la “relevancia” exigida literalmente en el párrafo primero está quedando obsoleta. La interpretación del término relevante tiene que ser autónoma, y no dejar que cada Estado pueda realizar su propia interpretación, ya que significaría una total discrecionalidad de cada uno de ellos para decidir qué información intercambian, y cual no. La diferencia entre los términos “relevancia previsible” y “necesidad” (término este último utilizado hasta el año 2005) no son cualitativos, sino cuantitativos, ya que, demostrar la relevancia de una información puede ser requerido en mayor medida si se exige que la información sea necesaria, que cuando tiene que ser simplemente relevante. La necesidad es más difícil de probar, ya que puede exigirse para el intercambio de información que dichos datos sean imprescindibles para llegar a un resultado en las investigaciones. La exigencia simplemente de relevancia es mucho más acorde con una evolución del intercambio de información hacia un intercambio automático, que elimine todo tipo de trabas a la transparencia internacional.

Esta considerable apertura hacia un intercambio sin trabas estatales no es infinita, tiene límites. El límite de la “relevancia previsible” se encuentra en las denominadas “*fishing expeditions*”, que pone nombre a la actividad de un Estado tendente a solicitar información sobre sujetos, sin tener ningún tipo de indicio sobre ninguna actividad ilícita, no existiendo ninguna investigación concreta. Esta prohibición permite a los estados requeridos cierto control sobre la asignación de sus recursos para reunir y transmitir la información solicitada, preservar el derecho de defensa de los contribuyentes y también su derecho a la confidencialidad.⁷¹

⁷⁰ OCDE, “OCDE Estándar para el Intercambio Automático de Información Fiscal”, Informe de 12 de Febrero 2014.

⁷¹ Algunos convenios multilaterales y bilaterales han especificado todos estos términos, poniendo incluso ejemplos para clarificar situaciones. Es el caso de un protocolo Adicional a un convenio entre

Puede vislumbrarse ya la complejidad que entraña la calificación de las diferentes situaciones que pueden darse a la hora de solicitar información a otro Estado, y el trabajo que deben realizar las diferentes autoridades para ceñirse a lo estipulado por el Artículo 26.

2.1.4. Principio de subsidiariedad y comprobación de condiciones

Impera en materia de intercambio de información un principio de subsidiariedad, que consiste en una obligación por parte de los estados requirentes de intentar obtener la información necesaria por sus propios medios⁷². Tiene el Estado que utilizar todos los instrumentos que se encuentren en su territorio para obtener la información siempre que esto no suponga una dificultad totalmente desproporcionada en cuanto a la que puede derivarse de solicitar la información al Estado Contratante⁷³.

El Estado Contratante requerido para transferir información está autorizado para comprobar si las dos condiciones principales que se han mencionado anteriormente - que la información se solicita y va destinada a las autoridades competentes, y la existencia de una previsible relevancia de su contenido - se cumplen, antes de proporcionar la información.⁷⁴

Debe ser recordado que las condiciones que se exigen por la Convención deben ser interpretadas de forma independiente a la jurisdicción interna de cada Estado. En caso de que el Estado requerido tenga dudas acerca de transferir o no la información requerida, deberá solicitar al Estado requirente que aclare los puntos necesarios, siempre teniendo en cuenta la finalidad que tiene el Artículo 26 de asegurar el más amplio

Austria y Eslovenia, donde se contienen ejemplos de *fishing expeditions* y de “información previsiblemente relevante”. Ejemplos de las primeras pueden ser cuando un Estado Contratante solicita información de cuentas bancarias al azar, de residentes suyos en bancos situados en el otro Estado Contratante, o solicita información sobre un contribuyente concreto cuando no hay ninguna indicación de posibles transacciones o nexos entre un contribuyente y los bancos del otro Estado Contratante. Por otro lado, un ejemplo de las segunda es cuando una administración tributaria evalúa la deuda tributaria de un contribuyente específico y sospecha que este contribuyente puede tener una cuenta bancaria en el otro Estado Contratante. La autoridad competente podrá solicitar información sobre ese contribuyente específico, sobre posibles cuentas, transacciones, etc., con el fin de culminar una concreta investigación.

⁷² Tratado tributario Bahrein-Luxemburgo: “Será necesaria una declaración que confirme que el Estado requirente a utilizado todo los medios a su alcance, excepto los que produzcan dificultades desproporcionadas”.

⁷³ Esta recomendación puede encontrarse en el Manual OCDE, Modulo 1 (2006).

⁷⁴ OCDE, *Manual de Implementación del Intercambio de Información para Fines Fiscales* (2006), 13.9, no. 47: “Request in conformity with the terms of the instrument pursuant to which is made”.

intercambio de información. Ya no es posible invocar la ausencia de interés nacional por el Estado requerido para poder negarse a transmitir información⁷⁵.

2.1.5. Métodos y límites

Debe quedar claro que la pretensión de este instrumento internacional, es decir, del MC OCDE, y en concreto, su Artículo 26, pretende establecer un estándar internacional, que deberán los estados miembros aplicar en sus acuerdos internacionales, incorporando cláusulas de intercambio de información que cumplan lo establecido por la OCDE. El MC OCDE, recordamos, contempla tres formas básicas de intercambio de información: previo requerimiento, espontáneo, y el intercambio automático. Inicialmente solo el primero fue contemplado. Después se introdujo el intercambio de forma espontánea cuando un Estado creía que una determinada información podía ser de interés para otro Estado. Ambos métodos de intercambio se encuentran totalmente asentados, aunque en los procedimientos puedan surgir complicaciones. El reto, la novedad, sin embargo, se encuentra en el tercer método de intercambio, el automático o también llamado rutinario. La OCDE, junto con otros instrumentos nacionales están estableciendo las bases para normalizar este tipo de intercambio, básico para una correcta fluidez del sistema económico-tributario mundial.⁷⁶

La información debe ser transferida siempre que la imposición de que se trate no sea contraria a la Convención. Incluso en casos en los que el intercambio de información tiene como único fin la aplicación de la legislación interna del Estado requirente, el Estado requerido podrá abstenerse de conceder si esto lleva a la violación de la confidencialidad en virtud del apartado 2 del Artículo 26, o fuera contrario al orden público o se violara el principio de no discriminación, en virtud del apartado 3 del mismo Artículo.

Una vez que se conceda la información, la divulgación a personas o entidades debe ser controlada, y el principio de confidencialidad debe ser protegido. Esto va a ser

⁷⁵ El apartado 71 del Acuerdo Modelo de Comentarios sobre el Artículo 7, ofrece al estado requerido la posibilidad de denegar la concesión de información si la solicitud no se encuentra conforme con el Acuerdo, después de haber notificado a la autoridad competente del Estado requirente las deficiencias observadas, y no haber este mostrado intención de solucionarlas.

⁷⁶ OCDE, *Manual de Implementación del Intercambio de Información para Fines Fiscales* (2006), 6, no.19, "Forms of exchange of information".

analizado con mayor profundidad en el apartado dedicado al párrafo segundo del Artículo 26.

2.1.6. Aplicación temporal de los métodos de intercambio de información

Es importante aclarar la aplicación temporal de las regulaciones que están siendo tratadas. El intercambio de información que se establezca en tratados tributarios en virtud del Artículo 26 del MC OCDE, serán de aplicación una vez que entren en vigor y por tanto las disposiciones sean efectivas⁷⁷.

Si un tratado es eliminado, no puede ser fundamento jurídico para el intercambio de información, incluso si la información se refiere a un periodo en que el tratado estaba en vigor. Algunos tratados indican que los ejercicios fiscales comprendidos en el intercambio empiezan con el año de firma del tratado fiscal o protocolo, y otros señalan un momento en el tiempo concreto donde empezará ese intercambio.

2.1.7. Diferentes aplicaciones de los estados: problemáticas

a) Problema de los tratados obsoletos

Ligado al hecho de que el Artículo 26 OCDE MC ha cambiado tremendamente rápido, muchos CDIs y acuerdos entre estados que han basado el intercambio de información en este Modelo, no han recogido todos los cambios que se han ido produciendo tanto en el Artículo como en sus Comentarios. Muchos CDI se encuentran siguiendo las reglas establecidas en antiguas versiones del Artículo 26 MC OCDE.⁷⁸

Sin embargo, la rápida evolución del Artículo 26 MC OCDE y la interminable implementación de estos cambios en los CDI, está mostrando que el sistema actual de un Modelo de Convenio que, para tener efectividad, tiene que depender de acciones bilaterales para su aplicación, está quedándose obsoleta. Debería accionarse algún mecanismo, a través del cual, cuando los estados acuerden en la OCDE modificaciones al MC, estos posean ya la aprobación de su poder legislativo para que, una vez sea aprobada la actualización, puedan ser directamente aplicables en los CDI de los estados miembros de la Organización⁷⁹.

⁷⁷ Sin embargo, los Comentarios de OCDE al MC de 2005 aclaran que se podrá realizar intercambios de información en periodos anteriores a la entrada en vigor de un tratado fiscal siempre y cuando la información sea proporcionada una vez que la Convención haya entrado en vigor con las disposiciones correspondientes.

⁷⁸ Véase OCDE, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting at 24; Internet: <<http://www.ocde.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>

⁷⁹ Este problema ha sido contemplado por la OECD BEPS.

Algunos Convenios todavía tienen sus textos redactados de acuerdo al MC de la OCDE de 1963 o 1977⁸⁰. Debe recordarse que en aquellas versiones, el intercambio de información estaba limitado por el Artículo 1 y Artículo 2 de la Convención, refiriéndose a las personas sobre las que se puede intercambiar información y los impuestos cubiertos, respectivamente. Es por ello, que en esos CDI encontramos las limitaciones que ambos artículos establecen: los estados Contratantes podrían intercambiar la información que quisieran, pero no están obligados a ello, según las versiones del Artículo de 1963 y 1977⁸¹.

b) Actitud de los estados frente al intercambio: Cláusula Mínima y Cláusula Máxima

Existen dos corrientes seguidas por los diferentes estados a la hora de ser más o menos flexibles en el intercambio de información. Para poder explicarlo, es necesario el uso de dos conceptos: cláusula de información mínima y cláusula de información máxima. La primera de ellas es la que utilizan los estados que pretende únicamente intercambiar la información necesaria para llevar a cabo las previsiones que se recojan en los Convenios tributarios que firme con otros estados⁸². La cláusula de información máxima se refiere sin embargo a que los estados que acuerden utilizarla, intercambiarán la información necesaria, no solo para hacer cumplir un concreto convenio tributario, si no para ayudar a la aplicación de los derechos nacionales en su conjunto, prevenir el fraude fiscal y la evasión de impuestos, es decir una interpretación muy amplia del intercambio⁸³. Sin embargo, ha surgido también una nueva corriente, a la que muchos se han unido: se trata de utilizar la cláusula de intercambio mínimo de información, para no dejar vía libre a cualquier requerimiento, adhiriendo la posibilidad de intercambiar información además, cuando se trate de prevenir el fraude fiscal o la evasión impositiva⁸⁴.

⁸⁰ Véase, ejemplo, Art. 26.1 del CDI entre Australia e Italia de 1981.

⁸¹ Véase *United States v. Vetco Inc.*, 81-1 USTC 87,195,87.198 (9.428), sobre el CDI entre EEUU y Suiza.

⁸² Véase caso n° IR 79/07, Corte Tributaria Federal Alemana (*Bundesfinanzhof*), de 29 de Abril 2008, *Empresa de nombre no desvelado (contribuyente) contra Oficina Federal Central de Tributación*.

⁸³ Opinión de la Corte Suprema Federal Suiza.

⁸⁴ La utilización de estas cláusulas difiere de CDI en CDI. Esta divergencia de interpretaciones da lugar a distintos puntos de vista en la materia. Por ejemplo, el *Schweiz BG* (Tribunal Superior Suizo), ha dictaminado que el intercambio de información que en caso de utilizar únicamente la cláusula de información mínima (con la adición explicada), solo será obligatorio intercambiar información relativo a fraude fiscal, cuando haya sospechas fundadas sobre la comisión de un fraude, o una planificación para él, y así se haya contemplado en el convenio tributario firmado. Debe tenerse en cuenta sin embargo, que esta decisión tan estricta es resultado de la tradicional actitud de Suiza en la fuerte restricción en el

No debe olvidarse, que muchos CDI incorporan en sus textos reglas relativas al intercambio de información respecto a investigaciones penales⁸⁵, y por lo tanto, para los estados firmantes de estos tipos de acuerdo, será necesario el intercambio de información en materia tributaria que se refiera a cualquier tipo de delitos tributarios.

c) Acuerdos y tratados adicionales

Algunos CDI firmados hace ya algunos años, restringen la aplicabilidad del Artículo 26 MC OCDE con la introducción de un párrafo propio, mediante el cual se establece que el intercambio de información solo podrá realizarse si se llega a un acuerdo adicional entre ambos estados Contratantes a nivel ministerial, que rijan el procedimiento exacto por el que se va a realizar el intercambio⁸⁶. Mientras no se concluya este acuerdo adicional, no sería aplicable el Artículo 26 MC OCDE. Debe decirse, que la mayoría de los estados que fijan este requisito, han concluido tales acuerdos, y por lo tanto aplican el Artículo 26.

Otros estados sin embargo, han optado por concluir tratados de asistencia administrativa y jurídica en materia tributaria, además de los CDI⁸⁷. Esto puede llevar a problemáticas de aplicabilidad. Algunos de estos CDI se refieren directamente a esos tratados, siendo en estos casos necesario para poder intercambiar información, que se cumplan las condiciones establecidas en tales tratados. Cuando los CDI no hagan referencia a los tratados, las peticiones de información podrán basarse tanto en ellos, como en el CDI correspondiente. Rige en este caso la norma *lex posterior derogat legi priori*, y por tanto se aplicará el instrumento concluido con posterioridad. En caso en que se hayan concluido de forma simultánea, podrá elegirse la norma que se prefiera, o que se adapte mejor al caso concreto.

2.2. Artículo 26, párrafo segundo⁸⁸

En este segundo párrafo va a analizarse la regla del secreto de la información, dando una pequeña explicación sobre su incidencia a nivel nacional, en cuanto al

intercambio de información. Los CDI no deben ser interpretados en la dirección que apunta el Tribunal Helvético, sino que cuando se hace referencia a una “prevención” de ese tipo de actividades ilícitas, no se habla de una sanción de ellas una vez cometidas, sino de una ayuda entre Estados para prevenirlas, y poder aplicar su legislación interna de manera más efectiva.

⁸⁵ Véase, ejemplo, Artículo 26 del CDI entre Austria y Canadá (1976).

⁸⁶ Véase, ejemplo, Artículo 26.3 del CDI entre Armenia y Austria (2002).

⁸⁷ Véase, ejemplo: Convención entre la República Federal Alemana y la República de Austria sobre protección y asistencia legal y en cuestiones relacionadas con la tributación (1954); Acuerdo entre Principado de Andorra y los Paises Bajos en intercambio de información en materia fiscal (2009).

⁸⁸ DOURADO, A.P., y BECKER, J., *oc.cit.* Pag 1913-1918.

principio de no discriminación y de las autoridades competentes para manejarla, terminando con un apunte sobre la diferente aplicación que llevan a cabo los estados.

“2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y solo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo anterior, la información podrá ser utilizada para otro fines, cuando así lo permitan las legislaciones de ambos estados, y el Estado suministrador autorice dicho uso.”

2.2.1. Regla básica

El artículo que se ha transcrito en las líneas anteriores establece cinco puntos básicos. La información que sea recibida por un Estado Contratante en virtud del Artículo 26 MC OCDE, debe ser mantenida secreta:

a) de la misma forma que la información que pueda ser obtenida bajo la legislación interna.

b) Solo será desvelada a las personas o autoridades (incluyendo tribunales u órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación en los procedimientos declarativos o ejecutivos, en relación con los impuestos contemplados en el apartado 1, o en la supervisión de los anteriores.

c) Dichas personas o autoridades solo utilizarán esa información para dichos fines.

d) Podrá revelarse la información en procedimientos judiciales públicos o en sentencias.

e) Podrá utilizarse la información para otros fines si lo permite las leyes nacionales y existe autorización del Estado suministrador.

2.2.2. Respeto del secreto en el ámbito nacional y el principio de no discriminación

El Artículo 26 MC OCDE requiere que las Autoridades Competentes que reciben la información bajo su regulación, únicamente la desvelen a las personas o autoridades y tribunales encargados de la administración, aplicación o resolución de los recursos o la supervisión de los impuestos comprendidos en el Artículo 26. La información solo puede ser utilizada para fines concretos. Esta obligación se vuelve relativa, ya que está vinculada a un principio de no discriminación: el Estado debe tratar la información obtenida del otro Estado Contratante de la misma forma que trataría una información interna.

Esto no ha sido así siempre. El Artículo 26 del MC OCDE de 1963 establecía que “cualquier información intercambiada debería ser tratada como secreta y no ser desvelada a ninguna persona o autoridad que a las que corresponda la evaluación o recaudación de los tributos que estén sujetas a la Convención”. En el MC OCDE de 1977 se introdujo parcialmente un principio de no discriminación o principio de equivalencia, que ya recogía la idea de dar el mismo tratamiento a la información proveniente de otro Estado contratante que a la información interna⁸⁹. Se admitía de alguna manera que los diferentes estados Contratantes disponían de reglas de procedimiento y distintos niveles de protección de la información.

Podemos hablar por tanto de un principio de limitación de objetivos, mediante el cual la información puede ser divulgada a una serie de personas, y para unos fines concretos. Sin embargo, la enmienda de 2012 al párrafo segundo del Artículo 26 MC OCDE, permite a los estados Contratantes compartir la información recibida para distintos propósitos, además de los ya mencionados propósitos exclusivamente tributarios. Para ello, deberán cumplirse dos condiciones: la información tiene que ser utilizada para propósitos que estén de acuerdo a las leyes internas de los estados que intercambian la información, y las autoridades competentes del Estado que suministra la información deben autorizarlo⁹⁰.

Las autoridades tributarias del Estado receptor de la información desearán poder compartir la información que le es suministrada por el Estado contratante con otras

⁸⁹ RUST, A., FORT, E., *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012), Hardcover (Luxemburgo), 180-181.

⁹⁰ Véase Comentarios al MC Artículo 26, no.12.3.

agencias estatales o autoridades judiciales para poder tratar con mayor efectividad materias de alto interés para el Estado, como la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción o el terrorismo. Cuando el Estado receptor quiera utilizar la información para un propósito adicional, deberá comunicárselo al Estado suministrador de la información, especificándole para qué fin va a utilizarla, y confirmarle que dicha práctica está permitida en su Derecho nacional. El Estado suministrador deberá entonces analizar si es un fin legítimo bajo su legislación, y obtener autorización de sus autoridades competentes. En muchas ocasiones, ambos estados cuentan con acuerdos internacionales concluidos⁹¹ para la asistencia mutua en materias de interés para ambos. Cuando esto ocurre, puede suponerse que el Estado suministrador estará de acuerdo en que la información sea utilizada para tales fines. Por otro lado, las distintas autoridades que reciban la información para tratar otros temas que no sean exclusivamente tributarios, deberán tratar la información como confidencial, respetando lo establecido en el párrafo 2 del Artículo 26 MC OCDE⁹².

Puede darse el caso en que la solicitud de información sea contraria a lo estipulado en el Artículo 26 MC OCDE, momento en el cual, el Estado requerido puede rechazar la solicitud, y proteger de esta manera el interés del contribuyente. Esta decisión sin embargo es discrecional, por lo que no hay garantía de que ante una falta de concordancia con la reglamentación, se vaya a rechazar las solicitudes. Esta situación ha llevado a pensar que el secreto de los datos del contribuyente no está suficientemente garantizado⁹³.

⁹¹ Ejemplo: la Convención Europea sobre Cooperación Judicial en Materia Criminal de 1959.

⁹² Ejemplos de acuerdos internacionales donde se contempla intercambio de información para diferentes propósitos protegiendo la confidencialidad:

1) Protocolo TIEAs entre Alemania y Jersey 2008: “a) El organismo receptor de la información podrá utilizar los datos únicamente para los fines indicados, y estará sujeto a las condiciones prescritas por la agencia de suministros; se permite también su uso, sujeto a autorización por escrito, para la prevención y persecución de delitos graves y para hacer frente a las amenazas graves contra la seguridad pública; b) el organismo receptor informará a la agencia o autoridad suministradora, siempre que esta se lo solicite, sobre el uso de los datos suministrados y los resultados que se logren con su uso; c) los datos personales solo pueden ser suministrados a los organismos responsables, y su traspaso a otras agencias deberá ser aprobado por la agencia suministradora; d) el organismo de suministro estará obligado a garantizar que los datos que se faciliten son precisos, necesarios, y proporcionados para la finalidad para la que se suministran; e) previa solicitud del interesado, este será informado de los datos suministrados en relación con su persona, y el uso que se va a hacer de ellos. No habrá obligación de proporcionar esta información si el interés público es mayor que el derecho del sujeto en recibir dicha información; y f) el organismo receptor tendrá la responsabilidad de conformidad con la ley que le sea aplicable en relación con cualquier persona que sufre daño antijurídico en relación con el suministro de datos.”

⁹³ Idea recogida en: SCHENK-GEERS, A.M.C., in: Seer & Gabert (eds), *Mutual Assistance and Information Exchange* (2010) at 107-108; MALHERBE, BEYNSBERGER, en: RUST, A., FORT, E., (eds), *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012) *op.cit* at 132-133.

Las normas internas sobre confidencialidad de información en materia tributaria están diseñadas para salvaguardar el derecho a la confidencialidad de datos de los contribuyentes. Estos derechos además de poder estar conectados con intereses fiscales, pueden proteger también intereses empresariales o profesionales⁹⁴. Mientras que la violación de las obligaciones de secreto por parte de un Estado contratante que recibe información implica una violación del tratado bilateral entre ambos, desde la perspectiva del contribuyente, tiene derecho en virtud de su régimen fiscal nacional a un trato no discriminatorio, y un respeto a su derecho a la confidencialidad de sus datos. Además, debe saberse que si el Estado requerido tiene motivos para sospechar que el Estado que le requiere la información no va a respetar la confidencialidad de la información, debido ya sea a previos intercambios donde se ha dado esta situación o porque su legislación interna no contempla dicha protección, podrán ser aplicables sanciones al Estado requerido si le suministra la información⁹⁵.

2.2.3. Personas o Autoridades a quienes se puede desvelar la información obtenida.

Se ha explicado anteriormente la posibilidad de desvelar la información a otros organismos por las autoridades competentes que reciben la información de un Estado contratante. Esta posibilidad existe, como se ha visto, en el último apartado del párrafo segundo del Artículo 26. Puede desvelarse la información a otros organismos o autoridades judiciales para tratar materias de alta prioridad estatal. Respecto al hecho de hacer pública determinada información en un procedimiento público en los tribunales de justicia o en sentencias judiciales, debe tenerse en cuenta que el precepto se refiere concretamente a casos tratados por tribunales fiscales o procedimientos administrativos o penales por delitos fiscales. Una vez la que información sea desvelada, será información pública accesible al público general.

2.2.4. Diferente aplicación por los Estados: tratados obsoletos.

Nuevamente surgen en este segundo párrafo los mismos problemas que se han explicado en los comentarios al primero. Muchos CDI no están actualizados de acuerdo a las nuevas versiones que existen del Artículo 26 MC OCDE hasta día de hoy⁹⁶. Esto

⁹⁴ SCHENK-GEERS, A.M.C., en: Seer & Gabert, *Mutual Assistance and Information Exchange* (2010).

⁹⁵ Véase caso Aloe Vera of America : US District Court of Arizona of 2 February 2007, Case no. 99-1794-PHX-JAT, 99 AFTR 2d 2007-895, Aloe Vera of America Inc. Et Al. V, U.S.

⁹⁶ Ejemplo, Artículo 25.2 del CDI entre Reino Unido y Bangladesh (1979).

significa que las autoridades de muchos estados contratantes no tienen permitido desvelar información a otros organismos o autoridades judiciales para la persecución de fines prioritarios de interés nacional. Por ejemplo, los tratados que se encuentren todavía de acuerdo a la versión del MC OCDE de 1963, exigen un acuerdo adicional entre los estados Contratantes para usar la información transferida para procedimiento judiciales públicos; si estos acuerdos no se llevan a cabo, la información solo podrá ser utilizada en sesiones judiciales si se garantiza el secreto de los datos concretos proporcionados. Estas situaciones vuelven a mostrar la necesidad de que los estados actualicen sus tratados para la correcta aplicación del MC.

2.3. Artículo 26, párrafo tercero⁹⁷

Este tercer párrafo nos desvelará límites a la obligación de intercambio de información. Se estudiarán la regla establecida, el alcance de las limitaciones, y los derechos y garantías procesales en relación al sistema de intercambio.

“3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.”

2.3.1. Regla Básica

El párrafo tercero del artículo 26 MC OCDE establece límites al intercambio de información. Estos límites son tres: la adopción de medidas contrarias a la práctica administrativa o legislación de cualquiera de los dos Estado contratantes, utilizar medios para poder suministrar la información que no se basen en la legislación o práctica normal de ninguno de los estados contratantes, y la revelación a través del suministro de información de secretos de interés empresarial o contra el orden público.

⁹⁷ DOURADO, A.P., y BECKER, J., *oc.cit.* Pag 1918-1925.

2.3.2. Alcance de estos límites

El derecho a rechazar solicitudes recogido en el párrafo tercero del Artículo 26 MC OCDE, a través de los límites que se establecen, proviene de los principios generales del Derecho Internacional Público. De los tres límites recogidos, el tercero puede incluirse propiamente en esta rama del Derecho, mientras los dos primeros se refieren a conflictos con las legislaciones internas. Si se da alguna de las situaciones previstas en este párrafo, no habrá obligación de suministrar información ni de investigar al respecto. Sin embargo, existen diferencias según se trate de uno u otro límite. Si nos encontráramos ante una situación del límite c), al tratarse un principio de Derecho Internacional Público, no existe una prohibición directa de suministrar la información. Sin embargo, si se tratara de los límites a) o b), el conflicto ya es interno, y las consecuencias de suministrar la información también serán internas.

De acuerdo con el subpárrafo a), el Estado requerido no tendrá la obligación de llevar a cabo medidas administrativas distintas de las que le son permitidas por su legislación interna, o por su práctica administrativa habitual. Por tanto, un Estado contratante no estará obligado a llevar a cabo acciones que sean incompatible con su sistema legal⁹⁸. Además, el límite tiene otro sentido, que es la no obligación que tiene un Estado requerido de llevar a cabo medidas que el Estado requirente no llevaría a cabo de acuerdo a su práctica normal y a sus leyes: principio de reciprocidad. Este principio de reciprocidad tiene que ser entendido no como una equivalencia de leyes o de medidas administrativas, sino como una igualdad en cuanto a la eficacia. Debe tenerse en cuenta que muchas veces se crean tensiones entre los estados contratantes, ya que no existe, en muchas ocasiones, igualdad en cuanto al suministro de información, debido a la diferencia de recursos humanos y técnicos, y al diferente desarrollo de las diferentes administraciones, dando lugar a un aprovechamiento de unos sobre otros. El conflicto puede llegar a ser tal, que los Comentarios al Artículo 26 justifican un rechazo de suministro de información cuando quede patente que un Estado contratante pretende aprovecharse del amplio sistema de información que posee otro Estado contratante. Además, El coste de llevar a cabo la investigación y el suministro de la información es muchas veces motivo del aumento de la tensión entre estados.

Por otro lado, el subpárrafo b) no obliga al Estado requerido a suministrar información que no pueda ser obtenida bajo sus leyes internas, o cabo el normal

⁹⁸ Véase, para US, *US v. Stuart*, 109 S.Ct. 1183 (1989).

funcionamiento de su Administración. El término “leyes” empelado debe ser interpretado de manera amplia, entendiendo como tales las normas que provengan de las autoridades estatales, tanto legislativas como ejecutivas, y las reglas emanadas de la Administración, incluidos los reglamentos.

Uno de los puntos débiles del intercambio de información en virtud de tratados fiscales bilaterales negociados sobre la base del Artículo 26 MC OCDE es la falta de plazos para el suministro de información. La actualización de 2012 a los Comentarios ha intentado dar un poco de luz a la situación en su párrafo 10.4, previendo la posibilidad de acordar plazos por las autoridades competentes, y fijando sus incumplimientos y estableciendo un estándar para el caso de que no haya acuerdos.

2.3.3. Derechos y garantías procesales.

Algunas leyes internas están provistas de derechos y garantías procesales para los contribuyentes, incluyendo aquellos afectados por procedimientos de investigación tributaria, auditorias, u otros acopios y traspasos de información. Estos derechos y garantías incluyen reglas de notificación, consulta o intervención. Además incluyen el derecho a impugnar los intercambios de información que se lleven a cabo tras la correspondiente notificación.⁹⁹ En caso de que exista sospecha de fraude fiscal o riesgo serio de que la puesta en conocimiento del contribuyente afectado puede afectar a la investigación, deberá informarse correctamente al Estado requerido. El Manual de la OCDE recomienda que los estados parte se informen entre ellos de su práctica administrativa habitual sobre notificaciones y demás temas procesales para evitar controversias.

El punto c) del Artículo 26 del MC limita la obligación de suministrar información cuando se encuentren envueltos secretos profesionales o mercantiles. Este límite se encuentra justificado para evitar situaciones de espionaje industrial que puedan darse a través del intercambio de información entre autoridades tributarias. Se protege de esta manera los datos económicos de un Estado, y por tanto sus intereses. El término “secreto industrial”, “mercantil”, o “profesional”, no se encuentra definido en el Modelo de Convenio, y por tanto deberá ser interpretado de manera autónoma por las leyes

⁹⁹ En Luxemburgo, las autoridades fiscales notifican al titular de la información sobre su decisión de solicitar la información pertinente, y tanto el titular (por ejemplo, un banco), como el contribuyente directo, puede realizar objeciones al intercambio en el plazo de un mes. Si el titular es un banco, deberá él mismo decidir si informa y como a su cliente: STEICHEN, en: RUST, A., FORT, E., *Exchange of Information and Bank Secrecy (2012) op. cit.*

internas de los estados. El MC pretende proteger todo tipo de conocimiento en materia económica, sin embargo, con esta protección, puede llegarse a veces a una excesiva protección de los derechos de los contribuyentes, pudiendo estos incluso paralizar cualquier investigación que se tope con la necesidad de averiguar información sobre este tipo de secretos.¹⁰⁰

Como última regla del Artículo 26.3, se recoge la posibilidad que tiene el Estado requerido para rechazar solicitudes de información, basándose en un peligro para el orden público. Este es un límite que suele aparecer en todas las normas internacionales. Este argumento debe ser siempre interpretado de manera restrictiva, utilizándola para salvaguardar situaciones extremas o excepcionales. Un ejemplo de estas situaciones es el ataque a un derecho fundamental constitucional.

2.4. Artículo 26, párrafo cuarto¹⁰¹

El cuarto párrafo del Artículo 26 MC OCDE establece una regla que complementa la ya analizada obligación de suministrar información. Se analizará ésta, el alcance requerido en las investigaciones nacionales a fin de conseguir la información, y nuevamente la diferente aplicación que se observa en los diferentes estados.

“4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.”

2.4.1. Regla básica

Los estados requeridos tendrán obligación de atender las solicitudes de suministro de información, haciendo uso de todos los medios que estén a su alcance, aunque no tenga interés tributario interno en ella. Son aplicables los límites del Artículo 26.3, excepto si pretenden ser utilizados para evitar la obligación de búsqueda de información cuando no sea de interés interno del Estado requerido.

¹⁰⁰ Véase caso Aloe Vera of America, op cit. En este caso no fue respetada la confidencialidad de datos industriales.

¹⁰¹ DOURADO, A.P., y BECKER, J., *oc.cit.* Pag 1925-1926.

2.4.2. Alcance requerido en las investigaciones nacionales a fin de proporcionar la información solicitada

El Artículo 26.4 MC OCDE complementa el alcance del párrafo primero del mismo artículo, y traza límites al párrafo tercero. Siempre que se cumplan las condiciones del Artículo 26, deberá suministrar el Estado requerido la información que esté disponible en ese momento, y utilizará sus medidas de búsqueda para recabar la información que no esté directamente disponible.

Algunos comentarios de la OCDE al Artículo consideran, que el Estado requerido no está obligado a llevar a cabo investigaciones especiales, más allá del curso normal de sus administraciones, a no ser que él mismo necesite tal información para sus intereses¹⁰². Otros opinan, que el Estado requerido deberá actuar de la misma forma en que lo haría si fuera una información necesaria para sus propios intereses tributarios¹⁰³. Sin embargo, suelen surgir a veces problemas cuando un Estado se ve obligado a llevar a cabo medidas entorno a una investigación especial, sabiendo que el Estado que le requiere la información no está preparado para poder actuar de modo recíproco si fuera necesario.

Otro punto necesitado de aclaración, es la imposibilidad que existe para un Estado Contratante de la OCDE, de llegar a cabo investigaciones en nombre de otro Estado Contratante cuando tienen intereses nacionales simultáneos. Es necesaria esta apreciación ya que encontramos ejemplos, como el de Japón y Reino Unido, que actuaron de esta manera, y que está recogido en los Comentarios de la OCDE al MC¹⁰⁴.

Las investigaciones serán llevadas a cabo por las autoridades competentes, y deberán respetar las leyes y prácticas administrativas internas, respetando los límites del párrafo tercero del Artículo. Podrán aceptarse a miembros de autoridades competentes de los estados requirentes, siempre que respeten la práctica nacional del Estado al que acuden.¹⁰⁵

2.4.3. Interpretación por los diferentes estados: problema de tratados obsoletos

¹⁰² Véase no. MC OCDE Com. 63.

¹⁰³ Véase MC OCDE Com. 77.

¹⁰⁴ Comentarios de 2005 y 2010.

¹⁰⁵ OCDE, *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes* (2006) *op.cit.*

El párrafo cuarto fue añadido al Artículo 26 en la modificación de 2005. Esto significa que los tratados anteriores a esta fecha no lo contemplaron, y por tanto no apreciaron las normas que de él se derivan. Sin embargo, cabe decir que aunque no se recogiera este párrafo concreto, lo que éste dice era fácilmente interpretable de los anteriores párrafos, y normalmente los estados daban por hecho, por regla general, que tenían la obligación de suministrar la información requerida, de investigar, en mayor o menor medida, para obtenerla en caso de no hallarse directamente en sus manos.

2.5 Artículo 26, párrafo quinto¹⁰⁶

Por último, en este subapartado se va a analizar la regla que recoge el quinto y último párrafo del Artículo 16, que pretende luchar contra el secreto bancario. Se estudiará la regla establecida, a través de un análisis sobre el alcance, diversas aclaraciones y la diferente aplicación de por lo diferentes estados.

“5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona”.

2.5.1. Regla básica

Los estados están obligados a suministrar información que obre en manos de bancos, instituciones financieras, de personas que actúen en calidad representativa o fiduciaria o que haga referencia a la titularidad de una persona. Esta obligación no quedará anulada en base a los límites del párrafo tercero del Artículo 26.

2.5.2. Aclaraciones y alcance

El párrafo quinto fue añadido al Artículo 26 en el año 2005, con vista a limitar el alcance del párrafo 3. Este párrafo responde a la política que guía el trabajo de la OCDE en busca de un estándar de transparencia y una mejora en el acceso a la información bancaria para fines fiscales.

La protección nacional que intenta quebrantar este párrafo es el secreto bancario, esto es, el derecho de un banquero de guardar secreto sobre la información que obtiene

¹⁰⁶ DOURADO, A.P., y BECKER, J., *oc.cit.* Pág 1927-1930.

en el transcurso de su actividad profesional.¹⁰⁷ El secreto bancario engloba la situación financiera del cliente, el activo y pasivo de sus cuentas, las operaciones bancarias llevadas a cabo por este, beneficios, acciones, etc. La información negativa, por ejemplo, la certificación de la no existencia de relación entre un banco y un contribuyente también está protegida por el secreto bancario.¹⁰⁸

Cuando se introdujo este párrafo, los principales perjudicados fueron países como Luxemburgo, Suiza o Austria, ya que sus legislaciones protegen en mayor o medida el secreto bancario. Solo los tribunales pueden imponer el desvelo de información de este tipo, y únicamente en casos agravados de fraude fiscal, y no meras evasiones fiscales, como pueden ser el no suministrar información sobre la renta de ahorro disponible en una cuenta bancaria. Cuando se produjo la modificación del Artículo 26 en el año 2005, Luxemburgo, Suiza, Austria y Bélgica introdujeron reservas al Artículo, indicando que no aplicarían el párrafo quinto en sus negociaciones sobre tratados fiscales. Esto ha sido permitido hasta el año 2008, ya que en 2009 cambió el estándar de la OCDE a favor de una mayor transparencia de los estados, y difícilmente podrán invocar estos países el secreto bancario para negarse a suministrar información, incluso si así se hubiera pactado en los tratados fiscales.

Un tema muy controvertido es la legitimidad del uso de datos robados. Tanto la compra de un tercero de información confidencial relativa a cuentas que un contribuyente tiene en otro Estado, como el robo de datos, puede constituir un delito, como por ejemplo en la legislación Suiza. Un Estado requerido no está obligado a suministrar información que proviene de un robo, ya que constituye una infracción contra el orden público, y no es conforme al principio de interpretación de buena fe de los tratados. No hay, sin embargo, unanimidad en torno a esta interpretación: algunos tribunales han considerado legítimo que un Estado contratante utilice datos robados¹⁰⁹, y

¹⁰⁷ STEICHEN, 24 *Droit et Banque* 37 (1995): La violación del secreto bancario legalmente establecido es punible penalmente en algunos países como Luxemburgo.

¹⁰⁸ BRAUM, COVOLO, en: RUST,A., FORT,E., *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012) *op.cit.*

¹⁰⁹ Considera legítimo el Tribunal Constitucional Alemán que la sospecha de un comportamiento de evasión de impuestos pueda basarse en datos vendidos por un proveedor de información de Liechtenstein a una base de datos alemana. No hay prohibición de valorar una prueba aunque los datos hayan sido obtenidos de manera ilegal: Ver *BverfG* de 9 Septiembre 2010.

otros no¹¹⁰. Esto ha planteado conflictos diplomáticos entre los estados contratantes involucrados.

2.5.3. Diferente aplicación por los estados: problema de la no aplicación.

Por el momento, pocos estados se han puesto al día introduciendo este párrafo quinto en sus tratados tributarios. Esto contrasta con el enorme esfuerzo realizado por la OCDE para que el intercambio de información sea cada vez más efectivo, ya que, sin la colaboración particular de cada Estado Contratante en la aplicación real de las normas que establezca la OCDE es muy complicada^{111 112}.

La presión que ofrecen instrumentos como FATCA o normas semejantes de la Unión Europea, están presionando, junto a la labor de la OCDE, a estos países para que revisen sus tratados tributarios para obligarse a intercambiar todo tipo de información.

IV. CONCLUSIONES

Los últimos años han mostrado la evolución extremadamente rápida que ha sufrido la materia del intercambio de información. Se ha producido un movimiento global hacia el intercambio automático de información y de transparencia fiscal mundial.

Los diferentes instrumentos internacionales reman en la misma dirección: lograr que la información fiscal fluya entre las autoridades estatales, y lugar con el fraude fiscal y la evasión de impuestos.

En esta tarea, EEUU ha decidido, además de colaborar en acuerdos internacionales sobre la materia, llevar a cabo una política propia, a través de los acuerdos FATCA, que son muestra de la política agresiva que este Estado puede permitirse el lujo de practicar.

Mención especial debe hacerse de los acuerdos *Rubik*, aprobados por el Parlamento Federal Suizo con Alemania, Austria y Reino Unido. Estos suponen la juridificación de instrumentos normativos que pueden convertir a Suiza en autoridad recaudadora de tributos de otros estados, protegiendo además su derecho al secreto bancario. Esta estrategia auspiciada por Suiza, pero con la colaboración de distintos

¹¹⁰ Considera ilegítimo, la Corte de Casación francesa, cámara comercial, Audiencia pública de 31 de enero de 2012, nº de poder 11-13097.

¹¹¹ Especialmente los CDI de Suiza, Luxemburgo, Países Bajos y Austria contienen todavía privilegios para las entidades bancarias.

¹¹² Véase el trabajo de la OCDE “*Mejorando el acceso a la información bancaria para fines fiscales*”, de 24 de marzo de 2000.

países de la Unión Europea, supone un gran ataque a las bases de la estrategia comunitaria en la lucha contra los delitos fiscales, la buena gobernanza y fiscal y la cooperación administrativa.

La Unión Europea realiza un gran esfuerzo por mejorar sus directivas, y crear las necesarias, para que esta corriente de transparencia pueda ser de aplicación en todos los países de su territorio.

La OCDE lidera de algún modo, sobre todo por el número amplio de sus miembros, la lucha por establecer un estándar mínimo general para todos los estados miembros, que este sea interpretado correctamente, y que se aplique realmente en las legislaciones estatales y sus acuerdos bilaterales.

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos realizados tanto por la UE como por la OCDE para conseguir una aceptación y aplicación generalizada de los estándares mínimos, en muchas ocasiones su efectividad es limitada, debido en muchos casos al enfoque formalista que se aplica, dando más valor al número de acuerdos y convenios que se firman, en vez de al verdadero contenido de estos. Esto ha llevado a que muchos estados hayan suscrito acuerdos en estas materias, con el único fin de salir de las listas negras y recibir la bendición de la comunidad internacional, sin que el fondo de tales tratados sirva para mucho. El Foro Global de la OCDE, desde 2010, tiene encomendada la tarea de revisar estos acuerdos o convenios bilaterales, para vigilar su contenido y encomendar a los estados tareas de revisión, de actualización o de modificación.

El nuevo clima de cooperación internacional en la materia apunta a una colaboración cada vez más estrecha entre los estados. Sin embargo, no debe olvidarse que no será tarea fácil avanzar, ya que surgen y surgirán trabas de todo tipo, desde políticas, a técnicas o de organización, como el secreto bancario nacional, ella falta de interés interno, o la falta de esfuerzo de investigación recíproca.

Por último, no debe olvidarse que cuando hablamos de intercambio de información, hablamos de intercambio de datos pertenecientes a un contribuyente, a un sujeto que posee determinados derechos. Los avances que se produzcan deben mejorar la eficacia de los intercambios y cooperación administrativa, teniendo en cuenta tales derechos, y legislar de manera que estos se respeten. Se ha planteado la conveniencia de elaborar un marco coordinado y uniforme en relación con los derechos y garantías del contribuyente afectado por una situación de intercambio de información a nivel

internacional¹¹³. La Comisión Europea ya ha dado respuesta a esta cuestión, ha anunciado la elaboración de un “Código del contribuyente europeo” con la finalidad de reforzar la fiabilidad y confianza entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, garantizar una mayor transparencia en los procesos de intercambio de datos, y asegurar el respeto a los derechos de los sujetos implicados¹¹⁴.

¹¹³ COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.), PATÓN GARCÍA,G. y SÁNCHEZ LÓPEZ,M.E. (Coords.): *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Alcances y Proyección Futura*. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 133-174.

¹¹⁴ MORENO GONZALEZ, S.: “Nuevas tendencias en materia de intercambio de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, *Crónica Tributaria* Num. 146/2013. Pag 220.

V. BIBLIOGRAFÍA Y TEXTOS CONSULTADOS

1. Bibliografía

- ADONNINO, P., “Cooperación administrativa y modalidades de intercambio de información entre Administraciones Fiscales nacionales”, CIAT, 1995, pág. 26.
- ARNOLD, B. J., “The 2008 update of the OECD Model: An introduction”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, núm. 5/6, 2009.
- BAVILA, A., “Some issues on the Exchange of information between revenue authorities”, en *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2001.
- BORREGO SANTIAGO, M.: “Los Acuerdos de Intercambio de Información en España” *Cuadernos de Formación*. Colaboración 5/12. Volumen 15/2012 Dirección General de Tributos.
- BRAUM, COVOLO, en: RUST,A., FORT,E., *Exchange of Infromation and Bank Secrecy (2012) op.cit.*
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Fiscalidad internacional e intercambio de información”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO,J.M. ha dado su punto de vista a este respecto en “La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición”, en SERRANO ANTÓN, F. (dir), *Fiscalidad Internacional*, Madrid, CEF, 2005, pp. 989-1051.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “El Artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en RUÍZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (Coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, págs. 1274-1275.
- CALDERÓN CARRERO,J.M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros (2000) pág. 75.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada”, en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (Dirs.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 453.
- COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.), PATÓN GARCÍA.G. y SÁNCHEZ LÓPEZ.M.E. (Coords.): *Intercambio Internacional de Información Tributaria:Alcances y Proyección Futura*. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- DEL GIUDICE, M., “Las necesidades y experiencias de asistencia mutua internacional entre las Administraciones Tributarias”, en CIAT, *Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria*, (Asamblea General del CIAT, núm. 30, Santo Domingo, 1996), pág. 282.

- DOURADO,A.P., y BECKER,J., in Reimer & Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th edn (2015), Article 26.
- LÓPEZ FEITO, F., “Guía de la OCDE sobre el intercambio de información fiscal entre Estados”, *Cuadernos de Formación*, núm. 24, Inspección de Tributos, 1993
- MARTÍNEZ GINER, L.A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”. En *Quincena Fiscal*. 2012, 19: 37-79.
- MORENO GONZÁLEZ,S, “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información.” *Crónica Tributaria*, Nº 146, 2013, págs..193-220.
- OBERSON,X., DU PASQUIER, SHELBY R.,Y FISCHER,P., *Transmisión d'informations à l'étranger: Coopération ou soumission? Un état des lieux*. Bâle, 2014:
- OBERSON,X., especialista en derecho fiscal en Suiza, en su artículo “L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux: de l'arbalète au “big bang””, en *Revue de droit fiscal* 2013, no 24, p. 110-116
- ROSEMBUIJ, T., *Intercambio internacional de información tributaria*, Ediciones Universitat de Barcelona, Barcelona 2004, págs. 15-18 y 47-48
- RUST, A., FORT, E., *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012), Hardcover (Luxemburgo),180-181.
- SCHENK-GEERS,A.M.C., in: Seer & Gabert (eds), *Mutual Assistance and information Exchange* (2010) at 107-108; MALHERBE, BEYNSBERGER, en: RUST,A., FORT,E., (eds), *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012) *op.cit* at 132-133.
- SLEMROD, WILSON, 93, *Periódico de Economía Pública (Journal of Public Economics)* 1261 (2009).
- STEICHEN, en: RUST,A., FORT,E., *Exchange of Information and Bank Secrecy* (2012) *op. cit.*
- STEICHEN, 24 *Droit et Banque* 37 (1995).
- VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice.

2. Textos OCDE consultados

- OCDE, “OCDE Estándar para el Intercambio Automático de Información Fiscal”, *Common Reporting Estándar* (13 de Febrero 2014).
- OCDE, “Competencia Fiscal Perniciosa, Un Problema Global Emergente”, informe OCDE (1998).
- OCDE, “OCDE Estándar para el Intercambio Automático de Información Fiscal”, Informe de 12 de Febrero 2014.
- OCDE, *Manual de Implementación del Intercambio de Información para Fines Fiscales* (2006),: “Request in conformity with the terms of the instrument pursuant to which is made” y “forms of exchange of information”.
- OCDE, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting at 24; <<http://www.ocde.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>
- OCDE “*Mejorando el acceso a la información bancaria para fines fiscales*”, de 24 de marzo de 2000.
- Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963.
- Informe “La Revisión del Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el 23 de julio de 1992; Introducción al MC OCDE 2010, párrs. 8-11, págs. I-2 y 3.)
- Informe “La actualización de 1995 al Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el 21 de septiembre de 1995.
- Informe: “La actualización de 2000 del Modelo de Convenio”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 29 de abril de 2000.
- Informe “La actualización de 2002 del Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE, el 28 de enero de 2003.
- Informe “La actualización de 2005 al Modelo de Convenio”, adoptado por el Consejo de la OCDE el día 15 de julio de 2005,
- La OCDE ha publicado el *Manual para la Implementación de las Disposiciones sobre el Intercambio de Información con Fines Tributarios* (2006), <www.oecd.org/ctp/eoi/manual> .
- Comentarios al art. 26 del MC OCDE 1963.
- Comentarios al art. 26 MC OCDE 1977.
- Comentarios al art. 26 MC OCDE 1995.
- Comentarios al art. 26 MC OCDE 2005.
- Comentarios al art. 26 MC OCDE 2000.
- Comentarios al art. 26 MC OCDE 2012.
- 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 de ICE* nº 3046 del 1 al 31 de diciembre de 2013.

VI. JURISPRUDENCIA

- Jurisprudencia Estadounidense: Aloe Vera of America : US District Court of Arizona of 2 February 2007, Case no. 99-1794-PHX-JAT, 99 AFTR 2d 2007-895, *Aloe Vera of America Inc. Et Al. V, U.S.*
- Jurisprudencia Estadounidense: US District Court for Southern District California, de 2 de Octubre 2007: *U.S. v. Paul N. Hiley, Pnh Financil, Inc.*
- Jurisprudencia Estadounidense: *US v. Stuart*, 109 S.Ct. 1183 (1989).
- Jurisprudencia Estadounidense: *United States v. Vetco Inc.*, 81-1 USTC 87,195,87.198 (9.428).
- Jurisprudencia Alemana: Corte Tributaria Federal Alemana (*Bundesfinanzhof*), de 29 de Abril 2008, *Empresa de nombre no desvelado (contribuyente) contra Oficina Federal Central de Tributación*. nº IR 79/07.
- Jurisprudencia Alemana: Tribunal Constitucional Alemán: *Ver BverfG* de 9 Septiembre 2010.
- Jurisprudencia Francesa: La Corte de Casación francesa, Cámara Comercial, Audiencia pública de 31 de enero de 2012, nº de poder 11-13097.