

CONFERÊNCIAS NA FDUP

Seminário de Practicum em Ciências Jurídico-Económicas

12 de Junho de
2010

10h30 e 12h30

Anf. 128

“AS TROCAS DE INFORMAÇÕES FISCAIS”

Prof^ª. Doutora Esther Sanchez

ENTRADA LIVRE

A oradora será apresentada pela Directora do CIJE,

Prof^ª. Doutora Glória Teixeira

EL INTERCAMBIO DE INFORMACION Y LA ASISTENCIA MUTUA ENTRE ESTADOS MIEMBROS DE LA UE

M^a Esther Sánchez López
Prfra. Titular de Derecho Financiero y
Tributario. UCLM. CIEF
OPORTO. JUNIO 2010

INDICE

1.- INTRODUCCION

- **INTRODUCCION (EL FOMENTO DE LA COOPERACION A TRAVES DE LOS FOROS INTERNACIONALES)**

2.- CAUCES JURIDICOS DEL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACION

3.- FUNCIONALIDAD

4.- AMBITO OBJETIVO

5.- MECANISMOS

6.- OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

7.- PROPUESTAS

8.- INTERCAMBIO DE INFORMACION Y PARAISOS FISCALES

1. INTRODUCCION

- **Globalización** ➔ *ha dado lugar a una nueva realidad jurídica supra-nacional en que se abren camino **nuevas vías de elusión fiscal.***

- Ello **EXIGE:**
 - **reforzar la cooperación tributaria inter-administrativa internacional** ➤ *expansión*

 - así como **replantear el ejercicio del poder tributario** por parte de los Estados (afectando también al desarrollo del enfoque metodológico explicativo y constructivo del Derecho financiero).

- ✍ **CAAMAÑO ANIDO y CALDERON CARRERO:** “podría decirse que los principios que han venido inspirando la construcción de la «fiscalidad internacional» han comenzado a incidir de forma relevante en la configuración de aspectos sustantivos del sistema tributario y del «núcleo duro» del Derecho Tributario”.

1. INTRODUCCION

- **Cooperación** entre Estados que encuentra una de sus **manifestaciones fundamentales** en el **intercambio de información tributaria y, específicamente, el intercambio de información interadministrativa**, que constituye el **paradigma** de la cooperación administrativa, en la medida en que la mayoría de los *instrumentos normativos internacionales* suelen incluir previsiones específicas al respecto (CDI, Directivas, etc.).

1. INTRODUCCION



- **Comunicación de la Comisión** [COM (94) 471 final, de 3 de noviembre de 1994:

“Todo lo realizado en materia de lucha contra el fraude sería **en vano si no desembocara en un cobro efectivo del impuesto debido**: la detección y la lucha contra el fraude sólo tienen sentido si llevan a la justa percepción del impuesto”.

Los intercambios de información que se produzcan en aplicación de las disposiciones convencionales de asistencia en la recaudación (**art. 27 MC OCDE**) se ordenan y deben realizarse **según lo previsto en el art. 26 MC OCDE. Por ello, puede afirmarse que ambas cláusulas funcionan, en ocasiones, de MANERA COMPLEMENTARIA.**

1. INTRODUCCION

⇒ **Propuesta de Directiva Consejo relativa a la Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad (COM (2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009:** ha puesto de manifiesto la necesidad de **revisar los planteamientos e instrumentos normativos** que posibilitan el intercambio de información tributaria.

✍ **Martínez GINER:** ante la existencia de un nuevo marco jurídico de cooperación administrativa es necesario "adoptar un enfoque totalmente innovador...".

□ **CONTRADICCION:**

- **DESFASE** entre **el Estado "nacional" y sus poderes y las "demandas" de la realidad socio-económica**. "Crisis de la fragmentación internacional" que afecta a "un Derecho internacional basado en el concepto clásico de soberanía". "El concepto tradicional de soberanía sufre una autorruptura en su rigidez" (**GARCIA NOVOA**)
- El TRIBUTOS se configura como poder estatal por excelencia: **AUTARQUIA FISCAL**. ¿POR QUÉ?. ¿QUEDAN PODERES "NACIONALES"?. ¿POR QUÉ RESTA EL "TRIBUTARIO"?

I. INTRODUCCION

 **LOPEZ ESPADAFOR:** “Por mucho que se intente presentar la idea de soberanía de los Estados como una idea que se debilita o se fragmenta ante la atribución de competencias originariamente estatales a las instituciones de la UE, en **el ámbito fiscal permanece la rigidez de ese concepto de soberanía**”.

 **GARCIA PRATS:** El proceso de globalización económica “exige la **superación** de planteamientos tradicionales en torno a una **concepción soberana del ejercicio de poderes y potestades tributarias**”.

I. INTRODUCCION

- **CONTRADICCION** que intenta **SOLVENTAR** el INTERCAMBIO de información entre Estados.
 - Uno de los “**atractivos**” de dicho mecanismo de cooperación consiste en garantizar “la **pervivencia** del modelo impositivo tradicional” (CALDERON CARRERO).
 - Función de “**soft law**” del intercambio internacional de información (una manera de influencia del Derecho comunitario en la normativa interna).
 - ✍ **SACHETTO**: como efecto derivado de la actividad de asistencia entre Administraciones, aparecería una progresiva, aunque lenta **armonización**, de las diversas leyes tributarias de los Estados relacionados.
 - ✍ **CALDERON CARRERO**: “parece difícil negar que las disposiciones comunitarias reguladoras de la asistencia mutua e intercambio de información no constituyan normas de armonización fiscal, por más que no sean normas de armonización *material* de los impuestos sobre los que se proyectan”.
 - ¿**REDIMENSIONAMIENTO** de los mecanismos de intercambio de información?

1.1. INTRODUCCION (EL FOMENTO DE LA COOPERACION A TRAVES DE LOS FOROS INTERNACIONALES)

- ❑ **Intensificación** de los **contactos entre Estados** a partir de la época de los 90.
- ❑ Contactos que se han **plasmado** en la creación de **nuevos foros** o instituciones de carácter internacional para la discusión sobre la materia tributaria, o en el desarrollo de los ya existentes.

☞ **CARACTERISTICA:** ausencia de objetivos normadores vinculantes para las partes desde el punto de vista jurídico (pero sí desde una perspectiva material –*soft law*-), persiguiendo únicamente el acercamiento de posiciones y el establecimiento de posibles soluciones a los distintos problemas.

1.1. INTRODUCCION (EL FOMENTO DE LA COOPERACION A TRAVES DE LOS FOROS INTERNACIONALES)

FOROS:

- **OCDE:** la organización más activa en el planteamiento de debates sobre la adecuación del ejercicio del poder tributario a la nueva realidad actual y en la formulación de propuestas de actuación. (www.oecd.org)
 - Como resultado: **MC OCDE** (que ha pasado de un formato fijo a otro actualizable).
 - El consenso alcanzado en la organización se traslada en forma de **propuestas**.
 - Se comprendió que era necesario incluir el instrumento del intercambio de información para la correcta aplicación de los **CDI**.
 - Nuevo Modelo sobre Intercambio de Información en materia fiscal (2002): *OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matter*.

1.1. INTRODUCCION (EL FOMENTO DE LA COOPERACION A TRAVES DE LOS FOROS INTERNACIONALES)

→ **MC OCDE** se ha convertido en *referente* en la elaboracion de la reciente **Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad (COM (2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009.**

✍ **CRUZ AMOROS:** la OCDE ha jugado un “**papel sustancial** tomando **iniciativas para facilitar el intercambio de información, posibilitando contactos** entre Estados miembros y terceros países y territorios y ofreciendo instrumentos para conseguir intercambios efectivos de información”.

☞ Previsiones que debemos tener en cuenta dado que el **régimen de intercambio de información en la UE tiene sus antecedentes** en la práctica asociada a la aplicación del art. 26 del MC OCDE.

1.1. INTRODUCCION (EL FOMENTO DE LA COOPERACION A TRAVES DE LOS FOROS INTERNACIONALES)

-DIALOGO INTERNACIONAL TRIBUTARIO: se pretende establecer un diálogo entre Administraciones tributarias (y no sólo entre representantes gubernamentales de los Estados miembros).

(dweb.org/documents/BG3.htm)

FINALIDAD: compartir prácticas administrativas para el logro de los objetivos tributarios comunes y la mejora del funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales (no constituye un nuevo organismo internacional).

1.1. INTRODUCCION (EL FOMENTO DE LA COOPERACION A TRAVES DE LOS FOROS INTERNACIONALES)

-ONU: desde 1992 se ha creado un Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación.

-En el seno de la UE: han existido varios puntos de encuentro inter-administrativos como consecuencia de los debates derivados del Paquete Fiscal y del Código de Conducta.

Se ha creado el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE.

2. CAUCES JURIDICOS

□ **DOS GRANDES CATEGORIAS:**

- **1.-** Acuerdos formalizados en base al **MC OCDE**, los cuales contienen un precepto específico (art. 26) que constituye la *base jurídica* de la transmisión internacional de datos.

CDI cuya firma, en el ámbito comunitario, es competencia exclusiva de los Estados miembros.
- **2.-** Instrumentos jurídicos que integran o resultan de la *normativa general de la UE sobre asistencia mutua* y cooperación internacional. Básicamente:

2. CAUCES JURIDICOS

- **Directiva 77/799/CEE**, sobre asistencia mutua en materia de impuestos directos
- **Reglamento 1798/2003**, relativo a la cooperación administrativa en materia de IVA
- Directiva 55/2008/CE, sobre asistencia mutua en materia de cobros correspondientes a determinadas exacciones...
- **Propuesta de Directiva**, del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad COM (2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009
 - ▶ **DERECHO SUPRANACIONAL**: Cuerpo jurídico con primacía respecto al ordenamiento interno
 - ▶ **DERECHO COMUNITARIO**: **autonomía** frente al Derecho interno de los Estados miembros y también frente al Derecho Internacional (*autonomía* que comenzó a ser recalcada por el TJCE en la Sentencia de 5 de febrero de 1963, asunto *Van Gend & Loos*, 26/62 afirmando asimismo el carácter **específico** del Derecho Comunitario Europeo respecto del Derecho Internacional en la Sentencia de 15 julio de 1964, asunto *Flaminio Costa c. Enel*, 6/64).

2. CAUCES JURIDICOS

□ ¿RAZON DE SU ANALISIS?

- Sirven para guiar el examen de la “**justificación**” de cada intercambio específico de información, tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo, en orden a poder considerarlos “**amparados**” **en el instrumento jurídico concreto que les sirve de cobertura.**
- El estudio de dichos cauces es preciso de cara a solucionar los posibles “**conflictos**” a que puede dar lugar la aplicación de las diversas normas sobre intercambio internacional de información: vr. Gr.➤
 - posibilidad de aplicación de varias normas al intercambio – *wider-ranging provisions of assistance*-
 - o los intercambios retroactivos.
 - Intercambios no autorizados o discrecionales

3. FUNCIONALIDAD

- Una localización correcta del **FUNDAMENTO** del intercambio de información puede aportar las **claves** para un correcto entendimiento de los *presupuestos y límites* de este deber.
- Es **diversa** la **funcionalidad** de este instrumento o los **intereses** a que puede servir ➡ La **D. 77/799/CEE** pone el acento en las *múltiples utilidades* del intercambio de información.
 - **DE OTRO MODO:** la **FUNCION** que se atribuya al intercambio de información es distinta dependiendo de los **intereses** que se tomen en consideración sirviendo, asimismo, la realización de alguno de los mismos de **justificación** al intercambio concreto de información.

3. FUNCIONALIDAD

**FUNCIONALIDAD
DEL
INTERCAMBIO
DE INFORMACION**

CONTROL
(EN UN ORDENAMIENTO
GLOBALIZADO)

**REALIZACION DEL
DEBER DE
CONTRIBUIR**
(RECIPROCIDAD)

**PRINCIPIO
DE IGUALDAD
ENTRE
RESIDENTES
Y NO RESIDENTES**



NOVEDOSA
Procede de la
jurisprudencia del TJCE

3. FUNCIONALIDAD

□ DIVERSAS POSICIONES:

1.-Entendimiento del intercambio de información tributaria en el **seno de un ordenamiento globalizado** (principal función).

Mundialización que conlleva la necesidad de articular instrumentos de **control** de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes que realizan operaciones en el extranjero.

Globalización que transforma muchas cuestiones y, entre ellas, las tributarias, en cuestiones internacionales.

3. FUNCIONALIDAD

✎ **CALDERON CARRERO:** el **control** de las obligaciones tributarias, a la postre, “no representa otra cosa que «**administrar información**»”.

✎ **SOLER ROCH:** “el intercambio de información se ha convertido en la piedra angular del proceso dirigido al objetivo de conseguir una **tributación efectiva** o, si se prefiere utilizar un concepto más amplio y comunmente utilizado, al objetivo de la **lucha contra el fraude fiscal**”.

☞ **ESTO ES,** se trata de **controlar** el cumplimiento de las obligaciones tributarias que conllevan algún elemento de extranjería con el objetivo de evitar la **injusticia fiscal** que ello genera.

☞ **La capacidad de control de un sistema tributario es uno de los elementos que confiere al mismo la suficiente credibilidad frente a los obligados** convirtiéndose en pieza esencial en orden a contribuir al deseable **cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.**

3. FUNCIONALIDAD

□ FRAUDE FISCAL Y LIBERTADES COMUNITARIAS

- La persecución **inadecuada del fraude** fiscal FRENA el **desarrollo de las libertades comunitarias**.
- Siendo el **criterio de sujeción** de las rentas en la Europa comunitaria el de la **imposición en el Estado de la residencia**, dicho país tiene **garantizado** el control del cumplimiento por la **competencia de la A.T.** en dicho territorio.
- Cuando se trata de **sujetar hechos imponible realizados en otros Estados** el **alcance extraterritorial de la norma de sujeción no está cubierto o protegido por un alcance similar de las competencias administrativas**.
 - ☞ Situación que ha motivado “un **déficit de control motivado por la limitación territorial de la competencia administrativa**” (SOLER ROCH).

3. FUNCIONALIDAD

- **El avance en la construcción del mercado interior, con el desarrollo de las libertades comunitarias**, se ha realizado “**sin haberse adoptado de forma simultánea medidas de cooperación administrativa que aseguren el gravamen conforme a las normas del Estado de residencia**” (**CORDERO GONZÁLEZ**)
- **PROPUESTA DE REGLAMENTO relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA:**

La práctica del **FRAUDE FISCAL** “a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona **pérdidas presupuestarias**, sino que además **es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones de competencia**. Dicha práctica afecta, pues, al **funcionamiento del mercado interior**”.

PROPUESTA que añade la necesidad de realizar un esfuerzo “para convertir la asistencia mutua en

 - ▶ **HERRAMIENTA COTIDIANA DE CONTROL FISCAL**. Para ello debe insuflarse en las administraciones fiscales una **VERDADERA**
 - ▶ **CULTURA COMUNITARIA** en todos los niveles”.

3. FUNCIONALIDAD

2.- Articulación del intercambio de información como **instrumento al servicio de la realización del deber de contribuir.**

✍ “Cuando un país asiste a otro obteniendo los datos solicitados no hace otra cosa que proteger su propio deber de contribuir, aunque de manera indirecta” (**CALDERON CARRERO**), esto es, está protegiendo su propia lucha frente al fraude por el mero hecho de que está poniendo las **bases que permiten asegurar**, en cierta manera, la **futura colaboración del Estado solicitante (BUSTAMANTE ESQUIVIAS)**.

☞ Función detrás de la cual se encuentra la realización del **PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD** (*mutuality clause*) así como la ausencia de un auténtico INTERES FISCAL SUPRANACIONAL.

3. FUNCIONALIDAD

- **ART. 8.3 Directiva 77/799/CEE:** La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a la transmisión de informaciones cuando el Estado interesado *no esté en condiciones de suministrar una información equivalente* por razones de hecho o de derecho.
- **ART. 26.2.b) MC OCDE:** en ningún caso cabe obligar al Estado contratante a “suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o las del otro Estado contratante”.

3. FUNCIONALIDAD

3.- ¿**Agota** el planteamiento anterior la función asignada al intercambio internacional de información?.

Es decir, **¿se ciñe su función únicamente a la correcta aplicación de la normativa tributaria del Estado que solicita la información?**.

☞ Entendimiento del intercambio de información, **no solamente** como un instrumento que articula la Asistencia Mutua entre los Estados en orden al control del fraude fiscal sino, **además**, como medio de realizar **la efectividad del principio de igualdad (en cuanto manifestación del principio de no discriminación) en la tributación entre residentes y no residentes.**

3. FUNCIONALIDAD

• Caso *HALLIBURTON SERVICES (C-1/93)*:

La Administración tributaria holandesa **únicamente concedía la exención** del IS en las reorganizaciones societarias a las sociedades constituidas conforme a su legislación, dado que **no podía controlar la equivalencia jurídica** de las entidades nacionales de otros Estados miembros.

- Los Estados miembros **no pueden discriminar** a un contribuyente (residente o no) ni restringir el ejercicio de las libertades fundamentales que le otorga el Tratado de la Comunidad Europea **denegándole la aplicación de una "ventaja fiscal" o un "determinado régimen jurídico" sobre la base de la falta de información** sobre su situación personal o sus actividades en otro Estado miembro (TJCEE).
 - **Doctrina que NO significa "paridad de régimen fiscal"** para **residentes y no residentes** sino que la "imposición de unos y otros no sea empeorada por su estatuto de 'extranjero'" (**CARMONA FERNANDEZ**).
- ☞ **El TJCE también sigue esta doctrina las Sentencias Shumacker, Wielockx..**

3. FUNCIONALIDAD

→ MATIZACIONES:

- **Caso SKATEVERKET v. A. (C-101/05)**

-El TJCE declaró que los Estados miembros pueden **denegar la aplicación de una ventaja fiscal** a un no residente, *sin que ello resulte contrario a la libre circulación de capitales*, allí donde las autoridades de dicho EM **no pueden obtener información del país tercero** a efectos de poder aplicar y supervisar la aplicación de dicha ventaja fiscal por parte del contribuyente.

-Ello debido a que, al tratarse de un Estado que se encuentra **fuera** del “**marco jurídico común**” que establece la normativa comunitaria sobre intercambio de información, la cual instaure obligaciones de asistencia mutua, **no existe** entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las correspondientes a países terceros **ningún compromiso de mutua cooperación**.

- **Caso ELISA (C-451/05)**. Nada impide a las autoridades fiscales afectadas exigir al contribuyente las pruebas que estimen pertinentes

- **Caso COMISION/DINAMARCA C-150/04. ¿Una nueva “vuelta de tuerca”?**.

3. FUNCIONALIDAD

- **Cambio de enfoque (o ampliación, más bien, de los contornos del mismo)** que permite entender el intercambio de información tributaria, **no solamente** como un instrumento al servicio del interés de los Estados, sino como un **mecanismo de garantía de la posición jurídica de los obligados tributarios.**

✍ **MARTINEZ GINER:** pone de relieve la “incoherencia que supone el interés existente por profundizar en la colaboración administrativa entre Estados y la **indiferencia** en la **tutela de los derechos de los contribuyentes en el plano internacional**”.

✍ **CORDERO GONZÁLEZ:** “el perfeccionamiento de los mecanismos de asistencia mutua en la Comunidad debería conducir, en un futuro próximo, al **mayor aprovechamiento de la otra faceta del intercambio de información, a favor del obligado tributario**”.

4. AMBITO OBJETIVO

- ¿CUAL ES EL **ALCANCE/AMBITO OBJETIVO** DE LAS ACTUACIONES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION?. ESTO ES, ¿QUE **CLASE DE DATOS** ES POSIBLE INTERCAMBIAR EN ORDEN A FACILITAR LA APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO DEL ESTADO QUE SOLICITA LA INFORMACION?. **¿ES POSIBLE OBTENER CUALQUIER CLASE DE INFORMACION?**

 **BUSTAMANTE ESQUIVIAS:** la cuestión relativa al ámbito material “tiene normalmente una gran trascendencia práctica, ya que permitirá *decidir y precisar* cuáles de los intercambios concretos que van a tener o han tenido lugar, pueden considerarse **basados y amparados** en el **instrumento jurídico** que les da cobertura”.

4. AMBITO OBJETIVO

► UE:

- **Art. 1, Directiva 77/799/CEE**, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos:

*“Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán (...) las informaciones **necesarias** para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.*

4. AMBITO OBJETIVO

▶ OCDE:

■ Art. 26 MC OCDE:

*“Las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán las informaciones **necesarias** para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no sea contraria al convenio”.*

→ Precepto fundamental dada la **amplia base jurídica** que proporciona en orden a la firma de CDI con cláusula de intercambio de información, siendo así que más de 3.000 tratados bilaterales se basan en dicho MC.

4. AMBITO OBJETIVO

■ **Art. 26.1 OCDE (redacc. 2005-2008):**

*“Se intercambiará la información que sea «**previsiblemente relevante**» («**pertinente**») para la aplicación del Convenio y de las normas internas referidas a tributos de cualquier clase, tanto directos como indirectos, de los Estados contratantes o sus subdivisiones políticas o autoridades locales...”.*

● El **cambio** persigue uniformar la terminología del art. 26 Modelo CDI con la del Modelo OCDE 2002. Los términos “necesario” y “relevante” están destinados a **transmitir el mismo significado** intentando **clarificar** que el **standard** de intercambio de información debe ser lo más **amplio** posible.

● **CALDERON CARRERO**: el cambio ha introducido una **rebaja** en el umbral de “trascendencia tributaria” exigido en otras versiones del MC.

4. AMBITO OBJETIVO

- **Art. 1, Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de Información, de 2002.**

*“Las autoridades competentes de las Partes contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de información que **previsiblemente pueda resultar de interés** para la Administración y la aplicación de su Derecho interno relativa a los impuestos a que se refiere el presente Acuerdo. Dicha información comprenderá aquella que **previsiblemente pueda resultar de interés** para la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias o la investigación y enjuiciamiento de casos en materia tributaria...”*.

4. AMBITO OBJETIVO

→ ¿Qué se considera “**INTERÉS PREVISIBLE**”, según dicho Acuerdo?

-Criterio que debe ser interpretado con **flexibilidad**

-Necesidad de poner como **límite la prohibición** de las llamadas “expediciones de pesca” (*fishing expeditions*). **STJCE de 11 de junio de 2009, Casos X y E.H.A. Passemheim-vam Schoot &, C-155/08 y C-157/08:**

→ **En concreto**, en los **Comentarios al Acuerdo** se señala lo siguiente:

*“El criterio de interés previsible tiene como **finalidad** establecer un intercambio de información **tan amplio como sea posible** y, al mismo tiempo, aclarar que las Partes contratantes no tienen libertad para realizar entrevistas preliminares en busca de pruebas comprometedoras ni para solicitar información que **tenga pocas probabilidades de resultar significativa con respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente**”.*

4. AMBITO OBJETIVO

- Los criterios de la “**NECESIDAD**” o del “**INTERES PREVISIBLE**” de la información deben **interpretarse** desde la óptica de la **trascendencia tributaria** de los datos solicitados (CALDERON CARRERO), esto es, de su “**utilidad**” en orden a la aplicación de los tributos o de control de un contribuyente concreto.
- ¿**QUE ES LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA?**. **CONCEPTO JURIDICO INDETERMINADO** que será preciso concretar en cada caso.

4. AMBITO OBJETIVO

- **SAN de 16 de mayo de 1990:**

“...la trascendencia tributaria debe ser interpretada como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser **útiles** a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia”.

4. AMBITO OBJETIVO

- **TEAC, Resolución de 23 de febrero de 1994:**

Ajustado a derecho requerimiento dirigido a Telefónica para que facilite la facturación anual y relación de abonados al servicio de telefonía móvil que puede ser "*un indicio claro de presuntas ocultaciones de rendimientos*".

- **SAN de 2 de noviembre de 1994:**

"...en el presente caso no aparece acreditada en modo alguno la trascendencia tributaria de los datos solicitados" que no permite presuponer "**una especial capacidad económica en los numerosísimos usuarios de tal servicio telefónico, ni tampoco cabe deducir de ello, en razón de dicha cifra media, una actividad económica encubierta**" (**Mismo sentido en que se pronunció el TS en Sentencia de 12 de noviembre de 2003**).

4. AMBITO OBJETIVO

- ▶ En nuestra opinión, cabe afirmar la **inexistencia**, tanto a nivel internacional como comunitario, de **definiciones** que nos permitan **delimitar con cierta claridad los CONTORNOS** de la información susceptible de intercambio entre Estados.
- ▶ Cuestión fundamental en orden a **garantizar la legitimidad** de dicho instrumento y, en consecuencia, la **protección de la posición jurídica** de los sujetos afectados por dichas actuaciones.
- ➔ Necesidad de un **esfuerzo** por parte de los Estados así como de las instituciones internacionales en orden a que las peticiones de intercambio de información guarden **la relación más directa posible** con el impuesto o la situación tributaria **concreta objeto de comprobación o recaudación.**

4. AMBITO OBJETIVO

□ **PARAMETROS del intercambio internacional de información tributaria.**

■ **PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD**

- La reciprocidad en Derecho tributario no es utilizada como medio de aplicación del derecho extranjero, sino como una condición para aplicar el Derecho interno cuando se haga lo mismo en el ordenamiento extranjero (**LOPEZ ESPADAFOR**)

■ **PRINCIPIO DEL INTERES DOMESTICO**

4. AMBITO OBJETIVO

□ PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD:

UE:

● **ART 8.3, Directiva 77/799/CEE:**

«La autoridad competente de un Estado miembro podrá negarse a la transmisión de informaciones cuando el Estado interesado **no esté en condiciones** de suministrar una transmisión de informaciones **equivalentes** por razones de hecho o de derecho».

● **ART. 2.2, Directiva 77/799/CEE, modificado por la Directiva 2004/56/CE.** En el apartado 2 del artículo 2, se añade el párrafo siguiente:

«A fin de obtener la información deseada, la autoridad requerida o la autoridad administrativa a la que aquélla recurra procederán **como si actuasen por cuenta propia o a petición de otra autoridad de su mismo Estado miembro**».

● **Directiva 2008/55/CE, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. ART. 6:**

“...todo crédito que sea objeto de una petición de cobro **será considerado como un crédito del Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede (...)**”.

4. AMBITO OBJETIVO

□ OCDE:

ART. 26.2 MC:

En ningún caso, las disposiciones de este artículo deberán interpretarse en el sentido de **obligar** a un Estado contratante a:

«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*».

ART. 26.4 (adición en 2005. Revisión 2005-2008).

“El Estado requerido utilizará sus medios de recogida de información para obtenerla, ***aunque él mismo no la necesite para sus propios propósitos fiscales***. Esta obligación se sujeta a los límites del apartado anterior, pero ***en ningún caso podrá declinarse la prestación de asistencia únicamente porque la información carece de interés interno para el Estado requerido***”.

 **CALDERON CARRERO:** se obliga a utilizar todos los medios al alcance del Estado requerido para obtener/suministrar la información.

4. AMBITO OBJETIVO

→ **¿POR QUÉ ESTE “CAMBIO” EN LAS POSICIONES DE LA UE Y OCDE?**

▶ PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD

- **Propuesta de la Comisión de la Comunidad Europea**, contenida en el nuevo Reglamento de Cooperación en materia de IVA, en virtud de la cual se recomienda el *reconocimiento de igual condición a las cesiones de datos a otros países que a otras Administraciones del mismo Estado.*

- **Comité Fiscal de la OCDE:**
ha observado que, en la práctica, hay Estados que exigen un alto nivel de reciprocidad, lo que **obstaculiza** los intercambios de información recomendando, por ello, a los Estados miembros que “no exijan tal condicionante o que tan sólo requiera **una reciprocidad de mínimos**”.

4. AMBITO OBJETIVO

- **CMC, art. 26, 2005-2008, parfs. 15 y 15.1:**

...cuando el Estado requirente no pueda, por razones de hecho o de derecho, suministrar la información solicitada al Estado requerido el Comité Fiscal de la OCDE recomienda que la cláusula de reciprocidad se interprete de manera "flexible" de modo que no se frustre la finalidad del art. 26.

- **STJCE de 13 de noviembre de 1964, Commision de la Communauté économique europeene contre Grand Duché de Luxemburgo et Royaume de belgique, as. 90 y 91 de 1963:**

...el TJCE "**no reconoce la aplicación del principio de reciprocidad en el ámbito comunitario** y señala que ningún Estado miembro puede hacer uso de la reciprocidad como medida correctiva unilateral frente al incumplimiento del otro Estado miembro".

4. AMBITO OBJETIVO

✎ **GOMEZ-POMAR RODRIGUEZ:** el principio de reciprocidad “opera como una especie de **techo** que **limita el intercambio a las posibilidades que ofrece el Estado con menor capacidad** de obtener información, en cada relación bilateral”.

✎ **PITA:** “la información que por aplicación del art. 26 del MC OCDE un Estado está obligado a otorgar al otro Estado contratante será la coincidente con las **menores posibilidades**, desde el punto de vista normativo y material, de los Estados involucrados en el intercambio de información”.

✎ **ADONNINO:** el límite del principio de reciprocidad debería **interpretarse en sentido amplio** a fin de **favorecer** la colaboración entre Administraciones fiscales de países diversos.

4. AMBITO OBJETIVO

→ **AVANCES (ORDENAMIENTO ESPAÑOL): RD 161/2005, de 11 de febrero, por el que se modifica el RD 1326/1987**, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria.

Norma que destaca en su Preámbulo la incorporación en su art. 2 de lo que esta disposición denomina "*el principio de actuación por cuenta propia*", según el cual:

"la Administración tributaria **no debe dar un tratamiento distinto**, por razones de derecho o de práctica administrativa, a las peticiones de información de otros Estados miembros que a las **propias actuaciones** de captación de información con propósitos internos".

☞ Precisión que aplaudimos dado que, en el proceso de globalización en que nos encontramos inmersos, una A.T. moderna "**no puede cerrarse en sí misma** sino que **debe buscar la cooperación internacional**, en especial, en la lucha contra el fraude fiscal" (**RUIBAL PEREIRA**).

4. AMBITO OBJETIVO

▶ PRINCIPIO DE INTERES DOMESTICO

- **Art. 26.4 MC OCDE (revisión 2005-2008):**

*“El Estado requerido utilizará sus medios de recogida de información para obtenerla, **aunque él mismo no la necesite para sus propios propósitos fiscales**. Esta obligación se sujeta a los límites del apartado anterior, pero en ningún caso podrá declinarse la prestación de asistencia únicamente porque la información carece de interés interno para el Estado requerido”.*

- **Algunos Estados** (Reino Unido, Brasil o Japón) introdujeron en su día una “reserva interpretativa” a los Comentarios al art. 26 MCDI, con la finalidad de afirmar que sólo obtendrán la información requerida por otro Estado cuando posean “interés fiscal” en la misma.

- **Art. 17 de la Propuesta de Directiva:** las autoridades fiscales del Estado requerido no pueden oponerse al intercambio de datos con el único pretexto de que los mismos **carecen de interés** para el Estado requerido.

5. OBSTACULOS



-*Acuerdo sobre intercambio de información de la OCDE, de 2002*: absoluto respeto a la libre decisión de cada Estado **para establecer y configurar su sistema tributario**.

-Los **contribuyentes conocen el cauce** a través del que se presta la asistencia.

✍️ **SACCHETTO**: “con toda probabilidad, la protección del contribuyente constituye el **aspecto más débil** del intercambio de información”.

5. OSTACULOS



-Ausencia de competencias de la Comisión en materia de ARMONIZACION PROCEDIMENTAL

► ES **FUNDAMENTAL** tener en cuenta que es la **NORMATIVA INTERNA** la aplicable en orden a la **EFFECTIVIDAD** de los intercambios de información.

5. OBSTACULOS

✍ **CAAMAÑO ANIDO y CALDERON CARRERO:** “al objeto de reducir tales **asimetrías** se pretende que las diferentes administraciones fiscales de los referidos países **tengan acceso a las principales fuentes de información con trascendencia tributaria**, lo cual requiere la **uniformación del Derecho tributario formal**”.

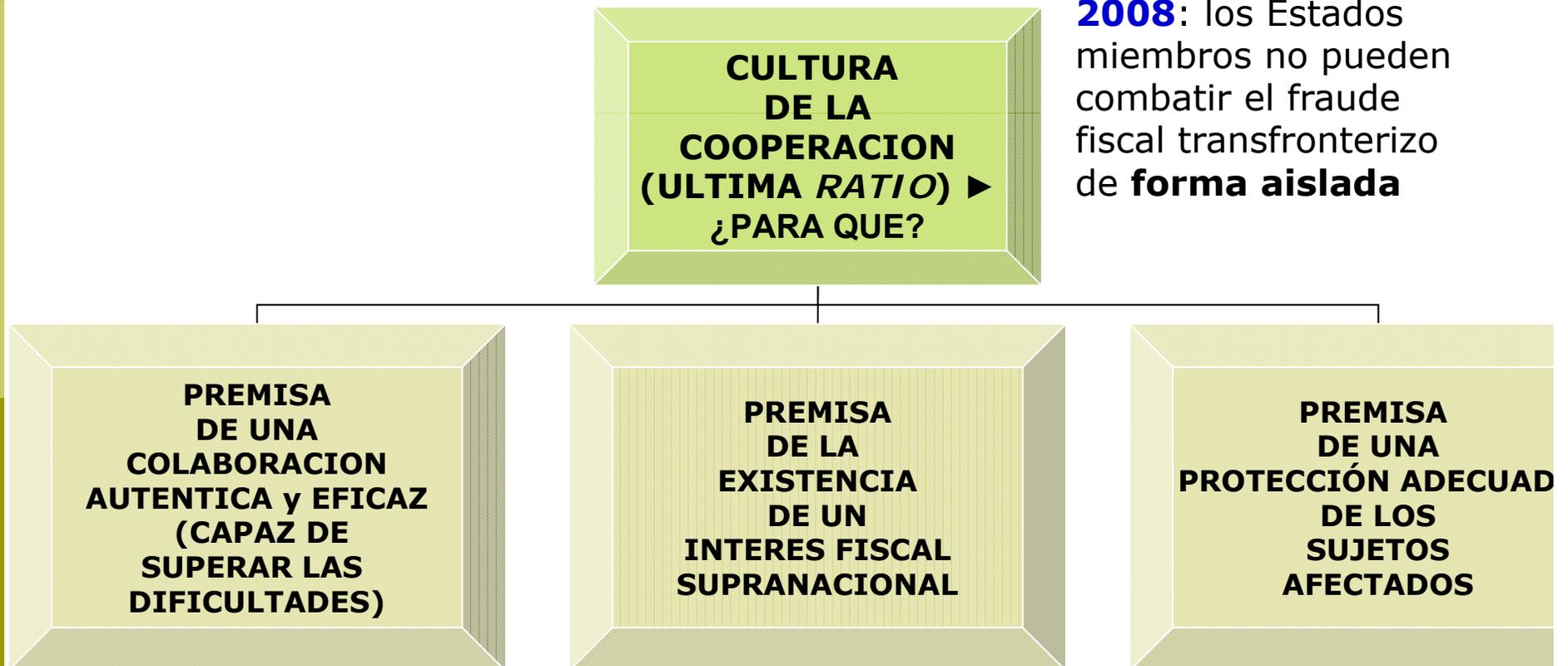
● **D. 77/799/CEE:** “Es conveniente *intensificar la colaboración* entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad sobre la base de *normas y principios comunes*”.

● **Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo:**
se pone de relieve la necesidad de establecer una *verdadera coordinación de las políticas de control*, siendo necesario “**adaptar la organización de la propia administración fiscal para permitirle detectar y combatir rápida y eficientemente estos tipos de fraude internacional**”, a lo que **AÑADE** la urgencia de que “los diez nuevos Estados miembros adopten a la mayor brevedad las **mismas normas en materia de control y asistencia mutua**”.

5. OBSTACULOS

Supone la **IMPLICACION** de la **TOTALIDAD** de los Estados.

Resolución del Parlamento Europeo 2 de septiembre de 2008: los Estados miembros no pueden combatir el fraude fiscal transfronterizo de **forma aislada**



5. OBSTACULOS

☞ **Informe Especial del Tribunal de Cuentas núm. 9/1998**, sobre Protección de los intereses financieros de la UE en materia de IVA aplicable a los intereses intracomunitarios acompañado de las respuestas de la Comisión:

“la lucha contra el fraude denota por lo general una *ausencia de estrategia integrada*, a riesgo de ofrecer una *visión limitada al marco nacional*, que puede traducirse en una dispersión de esfuerzos y en el empleo ineficaz de los recursos disponibles...”

☞ **Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas:**

alude al **OBSTACULO** que representa “la actitud de los Estados miembros que se dedican por entero a buscar sus propias soluciones a sus propios problemas”.

→ **SECRETO BANCARIO: símbolo de la ausencia de auténtica colaboración**

5.1. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

 **TELLO BELLOSILLO:** entidades bancarias ► “depósitos de información excepcionales”.

► MARCO DE FONDO:

Importante **transformación** que, gracias a la globalización y la expansión de las nuevas tecnologías, han experimentado las **transacciones bancarias** en el sentido de que, si bien hasta hace no mucho tiempo, el acceso al sistema financiero internacional era algo reservado a las grandes multinacionales o individuos aislados, ahora es posible hablar de la “**era de la «banca sin fronteras»**”.

Ello ha **PROPICIADO** que “el número de contribuyentes con acceso a medios para escapar de las obligaciones fiscales aprovechando las facilidades de los países más restrictivos en cuanto al secreto bancario” sea “**más alto que nunca**” ([Informe para Mejorar el Acceso a la información bancaria por motivos fiscales, elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de 24 de marzo de 2000](#)).

5.2. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

□ **REFLEXIONES:**

- 1.- **RELEVANCIA** DE LA INFORMACION BANCARIA EN ORDEN A LA **JUSTA APLICACIÓN** DE LOS TRIBUTOS
- 2.- “**FLEXIBILIZACION**” DEL SECRETO BANCARIO POR PARTE DE **ALGUNOS PAISES**

□ **CONSECUENCIAS** de la restricción del acceso a la información bancaria

□ **EL SECRETO BANCARIO** en el seno del **ORDENAMIENTO ESPAÑOL**

5.3. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

1.- RELEVANCIA

- La **importancia** de las entidades financieras en la captación de información con trascendencia tributaria el **correlativa:**
 - al **alto nivel y frecuencia en la utilización de los servicios bancarios**
 - así como con los **altos niveles de fraude** a que puede dar lugar la reticencia de algunos Estados en orden al suministro de dicha clase de datos

- **PROPUESTAS**
 - Necesidad de **OPTIMIZAR la explotación** de la abundante información que vienen obteniendo dichas entidades
 - Importancia, en orden a un intercambio seguro y eficaz, de un **SISTEMA COMUN INTERNACIONAL de obtención de información con trascendencia tributaria cerca de entidades financieras**

5.4. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

→ UNA **APROXIMACIÓN A ELLO:**

la encontramos en el marco existente en la Europa comunitaria nacido de la llamada **Directiva del Ahorro** que cuenta entre sus méritos “el haber roto la imposibilidad histórica de alcanzar un acuerdo multinacional sobre la tributación en destino de estas rentas” (**TELLO BELLOSILLO**).

► Se trataría de establecer un **PROCEDIMIENTO GENERAL DE INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACION BANCARIA con TRASCENDENCIA FISCAL** que estableciera las **GARANTIAS** adecuadas en relación, entre otros aspectos:

- con la **clase de datos** susceptible de intercambio
- con la **salvaguarda de la confidencialidad** de los mismos y, por ende, de la **posición jurídica** de los titulares de la información intercambiada (garantía del “derecho de participación” o de defensa: notificación).

► Posibilidad de establecer una **base de datos que, a nivel comunitario o internacional**, procesara la información bancaria que fuera objeto de suministro periódico por parte de los diversos Estados (bases que existen **a nivel interno** en algunos Estados, España, Francia, Noruega o Corea).

5.5. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

2.- "FLEXIBILIZACION":

-Importante labor de la **UE** y de la **OCDE**.

-Labor que se ha manifestado en la **modificación**, por parte de algunos países, de sus **normativas o prácticas administrativas**, en cuanto a la **ampliación** del acceso a la información bancaria.

-**MUESTRA:1.-** respuesta de AUSTRIA, SUIZA y LUXEMBURGO.

-¿OBEDECE A UNA **AUTENTICA APTITUD DE COLABORACION** (analizar las "condiciones" establecidas en orden al suministro de información que, en ocasiones, se refieren al examen "caso por caso" de la petición de la misma así como de su "justificación")? o, más bien, ¿AL **INTERES DE SALIR DE LA LISTA DE PARAISOS FISCALES** (*black list*)?. ¿SE TRATA, ENTONCES, DE UNA FLEXIBILIZACION MAS FORMAL QUE MATERIAL?

2.- POSIBLE PROHIBICION a EEUU del acceso a los **datos bancarios de los europeos**

5.6. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

- **CONSECUENCIAS** de la **restricción** del acceso a la información bancaria: **Informe para Mejorar el Acceso a la Información bancaria por motivos fiscales de la OCDE, 2000.**
 - **1.-** arriesgar la capacidad de **determinar y cobrar el importe de los impuestos** entre los contribuyentes nacionales y extranjeros.
 - **2.-** agravar la situación **desigual** de los contribuyentes que tienen acceso a las tecnologías que facilitan el incumplimiento de la normativa fiscal frente a los que no tienen acceso a la misma.
 - **3.-** favorecer un **tratamiento desigual entre el capital móvil y los ingresos procedentes del trabajo** y la propiedad inmobiliaria.
 - **4.-** producir **desánimo** en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias
 - **5.-** **aumentar los costes** de la A.T. relativos a la gestión y cobro de los impuestos.
 - **6.-** **falseamiento** de los flujos nacionales de capitales.
 - **7.-** **obstáculo a la cooperación** entre las autoridades fiscales de los diferentes países

5.7. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

□ **ORDENAMIENTO ESPAÑOL y SECRETO BANCARIO**

- **ART. 93.3 LGT:** *"el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario"*.

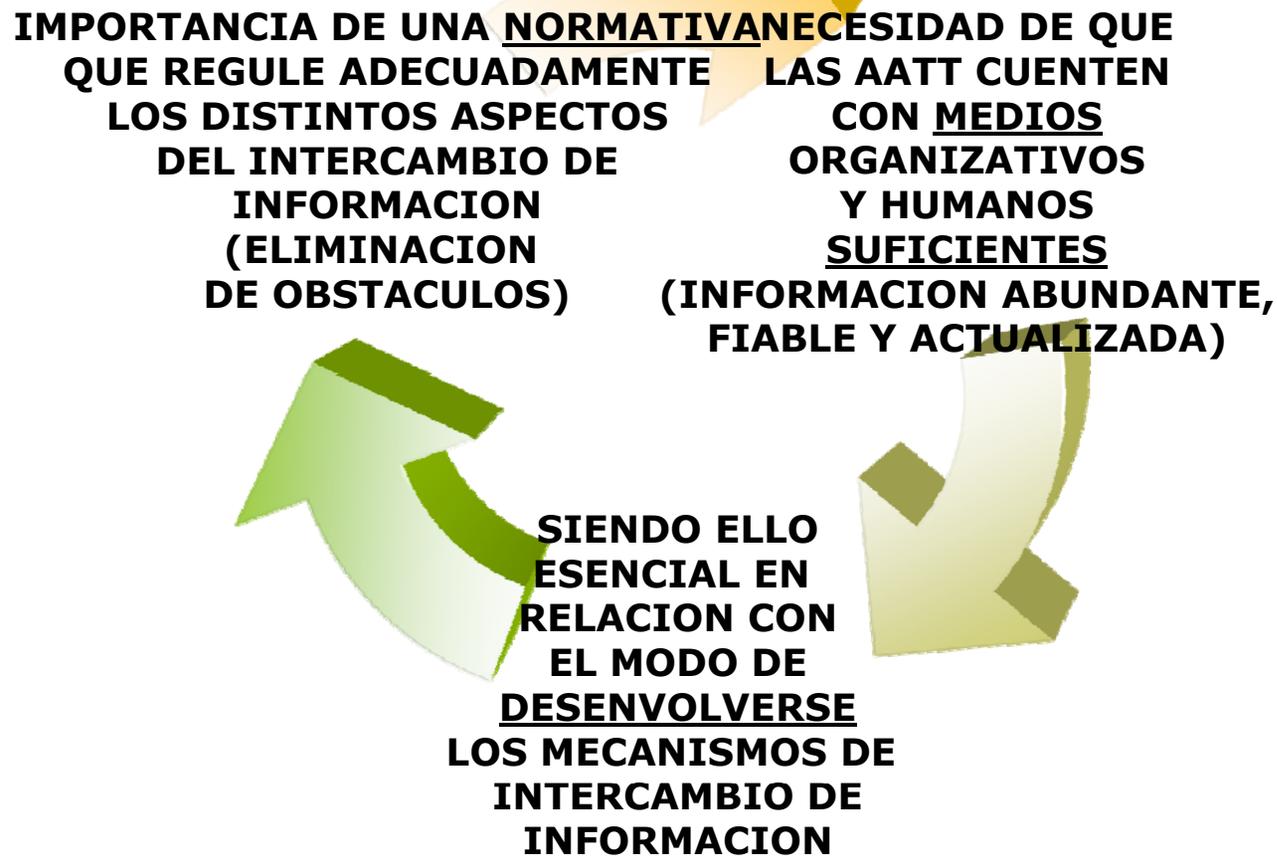
▶ Afirmación que CORROBORA sobradamente la amplia regulación del deber de aportación de información por parte de las entidades bancarias dedicadas al tráfico bancario y crediticio llevada a cabo por el **RD 1065/2007, de 27 de julio**, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y, específicamente, los **arts. 37 y ss.**

5.8. OBSTACULOS. REFERENCIA ESPECIFICA AL SECRETO BANCARIO

□ **COSA DISTINTA:**

- La normativa española **CONDICIONA** la obtención de información de entidades bancarias y, en concreto, la relativa a los *movimientos de cuentas y operaciones bancarias*, a la observancia de un **procedimiento concreto**.
- **CONSISTE:**
 - Bien, en la obtención de la oportuna **autorización** por parte del órgano competente (debidamente **motivada**, indicando las razones que aconsejan el requerimiento así como “la **procedencia, en su caso, de no notificar** dicho requerimiento al obligado tributario –art. 57.1 pfo. 2º RD-. **¿PASO ATRÁS?. ¿INDEFENSION?**)
 - Bien, en el **consentimiento** del obligado tributario (**NOVEDAD** respecto de la normativa anterior)

6. MECANISMOS



6. MECANISMOS

1.- Intercambio AUTOMÁTICO de información:

Se produce "en masa" con arreglo a un plan previo que han acordado las autoridades competentes de los Estados.

-La Directiva prevé un procedimiento de consulta, en su art. 9, en cuyo marco los Estados pueden, entre otros aspectos, abordar el **intercambio periódico** y sin solicitud previa, de las categorías de datos que estimen oportunas por su utilidad en relación con la circulación de categorías de rentas entre el Estado de origen y el de destino.

-Se erige en la **clave** del funcionamiento de la Directiva del Ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003.

6. MECANISMOS

2.- Intercambio de información PREVIA SOLICITUD o INTERCAMBIO ROGADO de la Administración tributaria de otro Estado.

-Instrumento que posee mayor incidencia en el normal funcionamiento de las relaciones de Asistencia Mutua.

-Necesidad de una **investigación *ad hoc*** por parte del Estado requerido, en relación con personas u operaciones específicas identificadas por el Estado que las demanda, habiéndose **agotado** las fuentes locales (Art. 8 de la Directiva).

-Arts. 75 y ss Reglamento IVA:

✓ Posibilidad de **solicitud motivada** de que se realice una investigación administrativa concreta (***novedad*** que incluye la Propuesta de Directiva, art. 5.2 junto a la previsión de un **plazo máximo** de respuesta).

✓ en estos casos la autoridad administrativa "***procederá como si actuase por cuenta propia o a instancia de otra autoridad de su propio Estado miembro***". (Intento de inaplicabilidad del PRINCIPIO DE INTERÉS DOMESTICO en el intercambio de esta clase de datos).

-Art. 1 Acuerdo OCDE sobre Intercambio de Información. Principio de subsidiariedad. ► Quizá sea el tipo de intercambio más relevante.

6. MECANISMOS

3.- Intercambio ESPONTÁNEO de información (art. 4 de la Directiva).

Tiene lugar cuando las autoridades de un Estado contratante consideran que un obligado tributario que ha sido investigado *podría estar defraudando* los impuestos de otro Estado contratante con el que media un CDI o de otro Estado miembro de la UE. **¿EN QUE SUPUESTOS ES POSIBLE DICHA "APRECIACION"?**

La Directiva enumera los casos concretos en que, como mínimo, deben enviarse al país los datos de que tengan conocimiento.

Además, se prevé que se envíen de forma espontánea los datos relativos a otros conceptos o supuestos expresamente acordados por los Estados miembros por considerarlas de particular interés para el otro Estado.

→ **ART. 4.3 Directiva 77/799/CEE:**

"Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán intercambiarse en cualquier caso y sin solicitud previa, las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, de las que tengan conocimiento".

¿Cuándo es posible "presumir" que existe una situación de evasión o fraude fiscal?. STJCE, de 13 de abril de 2000, Caso W.N., C-420/98

6. MECANISMOS

4.- OTRAS FORMAS de colaboración.

La directiva prevé otras “**fórmulas complementarias**” y directamente relacionadas con los intercambios “clásicos” de información. Entre ellas:

4.1.- La presencia de funcionarios del Estado requirente en el ámbito geográfico del Estado que debe suministrar los datos (el nuevo Reglamento del IVA distingue entre presencia en las oficinas y presencia en las investigaciones). La **Propuesta de Directiva** prevé la posibilidad de *intervención* de los funcionarios en las investigaciones concretas.

4.2.- La comunicación de experiencias con vistas a la mejora de las actuaciones individuales e incluso de la propia colaboración. Los Programas FISCALIS vienen financiando seminarios en relación, especialmente, con el IVA y los IIEE.

4.3.- Las comprobaciones simultáneas o coordinadas.

Recurso de utilización creciente, sobre todo, en el campo del IVA, indicando el Reglamento de dicho Impuesto que la misma se presenta adecuada en el caso de la existencia de uno o varios sujetos que presenten “un interés común o complementario”.

6. MECANISMOS

● REFLEXIONES:

- Dichos mecanismos, del mismo modo que sucede en el ámbito de nuestra normativa interna, deben tender a “**cubrir**” los **diversos frentes** de lucha frente a las distintas y nuevas formas de fraude fiscal a escala internacional. La cuestión es: **¿CABRIA ACUDIR INDISTINTAMENTE A CUALQUIERA DE DICHOS MECANISMOS?**

-Deben abarcar:

-desde la información “**más extensa**” (a través del intercambio automático), lo que requeriría el uso de **modelos de formularios** que permitan un intercambio lo más completo, rápido y eficaz posible;

-hasta la información de carácter “**más específico o selectivo**”, en el sentido de venir referida a “grupos de riesgo” que continuamente van surgiendo en el contexto de la economía globalizada en que nos movemos y a los que debe **responderse** de una manera lo más **ágil y rápida** posible (tal como sucede, por ejemplo, con el “fraude carrusel” en el IVA).

6. MECANISMOS

→ IDEAS QUE DEBEN SUSTENTARSE:

- En la existencia de una **estructura fiable y completa** de bases de datos que ostenten **trascendencia real y actual en relación con el control tributario**, a nivel comunitario e internacional, y no solamente a nivel interno: caso del **EUROFISC**, nueva estructura que pretende crear la UE consistente en una base de datos que permitirá a las autoridades nacionales el acceso a la información fiscal de los contribuyentes europeos (reto que, en el caso del IVA, parece haberse conseguido).
- En la necesidad de que los Estados se guíen en los intercambios de datos por un **auténtico espíritu de buena fe y cooperación** que permita hacer frente a las nuevas necesidades impuestas por la interrelación de las economías, a través de la **evolución y adaptación** de los mecanismos de intercambio de información.

6. MECANISMOS

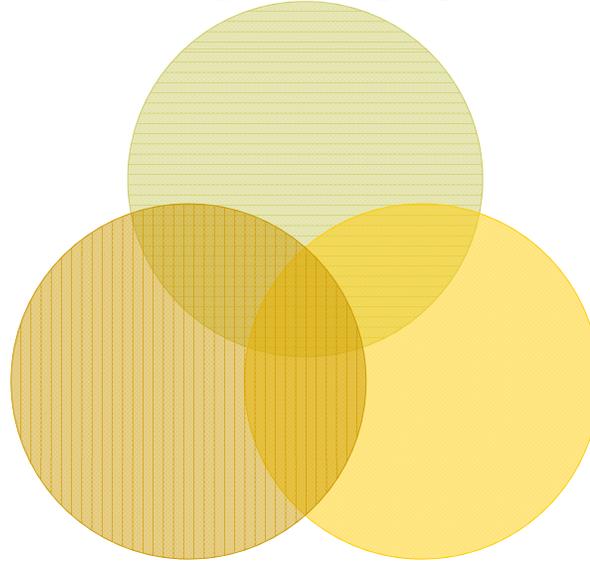
- ¿ES POSIBLE ASPIRAR, EN EL SENO DE LA UE, A LA CREACION DE UN “**MODELO COMUN**” DE INTERCAMBIO DE INFORMACION QUE OFREZCA LAS MAYORES GARANTIAS DE **EFICACIA**? **SISTEMA VIES**
- **Reglamento del Consejo relativo a la Cooperación Administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA:**

Conveniencia de “incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un *sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros*, en el marco del cual las autoridades administrativas de éstos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión”, con la finalidad de garantizar, en este caso concreto, la correcta aplicación del IVA.

8. PROPUESTAS

**SISTEMA/MODELO COMUN
INTERCAMBIO DE
INFORMACION**

**AGENCIA
TRIBUTARIA
EUROPEA**



**ADECUADA
PROTECCIÓN
DEL
CONTRIBUYENTE**

8. PROPUESTAS

A) NECESIDAD de un **MARCO JURIDICO REFORZADO y UNICO** (Recomendación del ECOFIN), en materia de intercambio internacional de información tributaria dotado de un **ENFOQUE COMUNITARIO**. Y ello, tanto a nivel LEGISLATIVO como OPERATIVO.

▶ “dado que las **divergencias de los métodos** de las diferentes administraciones han **animado a los defraudadores a trasladar sus actividades** a los Estados miembros en los que no se toman las medidas adecuadas” (Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE)

- Propuesta que debe **impulsarse desde la UE**, a través del establecimiento de una **normativa** que “imponga” a los Estados Miembros el cumplimiento de determinados *standares* que garanticen un **sistema común para el intercambio de información** (necesidad de procedimientos internos eficaces de obtención de información).

8. PROPUESTAS

 **BUSTAMANTE ESQUIVIAS:** en los últimos tiempos se ha desatando a nivel mundial un proceso cuya “**finalidad más inmediata**” sería probablemente la de **eliminación de aquellas trabas de orden jurídico-organizativo** que aún impiden o ralentizan los intercambios internacionales de información. Sin embargo, este proceso implica, igualmente, una **seria exigencia de mejoras en los sistemas (normativos y organizativos)** que, **a nivel interno** de cada Estado, van a condicionar las posibilidades reales y efectivas de participar en los intercambios”.

- **Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al IVA:**

“la introducción de procedimientos electrónicos constituye una condición indispensable para la lucha contra la evasión fiscal, aunque su **eficacia** depende de su adopción **uniforme** por los Estados miembros”, **objetivo** que “está **lejos de haberse alcanzado**”.

8. PROPUESTAS

B) CREACION DE UNA ADMINISTRACION TRIBUTARIA INTERNACIONAL o de una “**Agencia Tributaria Europea**” coordinada con las **Agencias Tributarias nacionales**.

✍ **DELGADO PACHECO**, “cuando el cumplimiento del Acta Unica y la creación del mercado europeo alcanzan cotas de abolición de las fronteras fiscales o la libertad absoluta de movimientos de capital, *la cooperación entre las Administraciones tributarias europeas se hace tan necesaria como si se tratase de Administraciones tributarias de un mismo Estado federal o descentralizado*”.

→ Propuestas **detrás** de las cuales late, en nuestra opinión, la idea de que **para crear un sistema tributario que se adapte a la realidad de la globalización** en que nos encontramos inmersos **es preciso configurar “instituciones” globales** a través de las cuales sea posible dar respuesta a los nuevos y cambiantes **desafíos** que, en el ámbito concreto de la fiscalidad internacional, se vienen suscitando.

8. PROPUESTAS

→ **¿AVANZAMOS HACIA ELLO?:** ✍ **CARBAJO VASCO:**

- **si bien no existe una tendencia objetiva**, identificable cuantitativamente, entre las jurisdicciones tributarias nacionales **para ir hacia un modelo tributario** debido a la barrera que, en este ámbito, continúa constituyendo la autarquía fiscal, no existiendo a día de hoy la **“madurez”** suficiente a nivel estatal (tal como se infiere de la experiencia de la armonización fiscal en el ámbito de la UE)

- sí parece cierto, no obstante, que **existen “preocupaciones comunes”** como es la propia incidencia de la globalización en el ámbito de la fiscalidad, la importancia que a nivel internacional poseen instituciones y Gobiernos, el peso de las Recomendaciones de la OCDE, cuyo Modelo de Convenio se incluye en la mayor parte de los CDI que se suscriben entre Estados, la expansión del sistema IVA.

→ **CONEXIÓN entre ambas propuestas**

👉 **Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE”:**

...la existencia de **ESTRUCTURAS EFICIENTES Y NORMAS EFICACES** contribuye en sí misma a la **creación de un sistema resistente al fraude** o, cuando menos, capaz de prevenirlo.

8. PROPUESTAS

C) “Déficit de garantías” en relación con los contribuyentes

✍ **ADONNINO:** siendo este un aspecto importante del intercambio de datos es, tal vez, el que **más perplejidad suscita** debido a que las distintas **regulaciones** del mencionado intercambio presentan **carencias** en este punto siendo a menudo inadecuada la tutela ofrecida por los ordenamientos nacionales.

✍ **MARTINEZ GINER:** **incoherencia** que supone el interés existente por profundizar en la colaboración administrativa entre Estados y la **indiferencia en la tutela de los derechos de los contribuyentes** en el plano internacional” refiriéndose, además, a “la necesidad de efectuar una ***adecuada ponderación de los intereses en conflicto*** que evite la indefensión del contribuyente y que no obstruya el intercambio de información y por extensión la investigación tributaria”.

8. PROPUESTAS

☞ **¿EN QUE RADICA EL INTERES DE DICHA PROTECCIÓN (ADEMAS DE EN EL DERECHO DE DEFENSA)?.**

 **CALDERON CARRERO:** la salvaguarda de los derechos y garantías del obligado tributario ayudaría a una *mayor eficacia del intercambio de información*, en base a que el nivel de protección **puede afectar al nivel de colaboración** con las Administraciones tributarias.

 **MARTÍNEZ GINER:** la protección jurídica del obligado tributario “**no como un obstáculo** al intercambio de información tributaria entre Estados, sino como un **aspecto beneficioso** y una oportunidad de mejorar la colaboración con las Administraciones tributarias”.

8. PROPUESTAS

☞ ¿EN QUE POSICION SE SITUAN LA UE y la OCDE?

● **PREAMBULO DE LA PROPUESTA DE REGLAMENTO DEL CONSEJO (IVA), 2001:**

...la **limitación de derechos y obligaciones** previstos en la Directiva 95/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo es **necesaria y proporcionada**, “teniendo en cuenta la **pérdida potencial de ingresos** de los Estados miembros y la gran importancia que esta información reviste para la **lucha eficaz contra el fraude**”.

● **LÍNEA QUE SUSCRIBE EL NUEVO REGLAMENTO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE IVA 1798/2003:**

...al entender como un **obstáculo la notificación previa** al sujeto pasivo en caso de intercambio de información debido a que dicho procedimiento “se había considerado especialmente nocivo en caso de fraude”.

8. PROPUESTAS

● ACUERDO DE LA OCDE SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, 2002:

Art. 1: "...los **derechos y garantías** reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables **siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información**".

➤ **Previsiones, en fin, de las que se desprende que la balanza, tanto a nivel comunitario como internacional, en materia de intercambio de información, se inclina, en los momentos actuales, hacia la *satisfacción del interés del Estado* que solicita los datos.**