



REGULACIÓN JURÍDICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN CONVENIO BILATERAL HISPANO-BRASILEÑO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

Eva Andrés Aucejo¹

RESUMEN

El intercambio de información entre administraciones tributarias de distintos países constituye un mecanismo básico de cooperación y asistencia mutua entre los Estados, intercambio de información que ha ido viendo ensanchar su ámbito objetivo de aplicación acorde a las necesidades crecientes del nuevo contexto fiscal internacional. Teniendo eso en cuenta, el presente trabajo analiza el Régimen Jurídico del Intercambio de Información Tributaria en el Convenio Bilateral Hispano-Brasileño para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta.

Palabras clave

Intercambio de Información. Asistencia Mutua entre Estados.

RESUMO

O intercâmbio de informação entre administrações tributárias de distintos países constitui um mecanismo básico de cooperação e assistência mútua entre os Estados, intercâmbio esse que tem procurado alargar o seu âmbito objetivo de aplicação de acordo com as necessidades crescentes do novo contexto fiscal internacional. Levando isso em conta, o presente trabalho analisa o regime jurídico do intercâmbio de informação tributária no convênio bilateral hispano-brasileiro para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda.

Palavras-chave

Intercâmbio de Informação. Assistência Mútua entre Estados.

¹ Licenciada y Doctora en Derecho. Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Titular de la Universidad de Barcelona. E-mail: eandres@ub.edu

1. INTRODUCCIÓN

El 14 de noviembre de 1974 el Estado Español y la República federativa de Brasil firmarían el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, Convenio a cuyo comentario se han dedicado las páginas que preceden a éstas y que - a los efectos que aquí interesa destacar - incluyó la denominada “Cláusula de Intercambio de Información Tributaria”.

Quedaban así sellados los lazos de de cooperación y colaboración recíproca en materia de intercambio bilateral de información con trascendencia tributaria entre los Estados firmantes, esto es: entre la República Federativa de Brasil y el Estado Español. El citado Convenio pasaba pues a engrosar el elenco de instrumentos bilaterales firmados en el mundo (que en la actualidad supera la cifra de 2000)², en el que se deja patente, como sucede - por otra parte - en la mayoría de aquéllos, el propósito de conciliar un auxilio recíproco en materia de cooperación e intercambio recíproco.

Aunque lo bien cierto es que el intercambio de información tributaria y la Asistencia Mutua junto con cuestiones como por ejemplo la competencia fiscal perniciosa, u otras; en la actualidad ocupan un lugar prioritario en el ranking de aspectos de fiscalidad internacional, no es por ello de olvidar el profundo arraigo histórico concitado “da antico” por el referido tema.

En efecto, nadie duda hoy sobre la importancia que en el ámbito de las relaciones internacionales de corte tributario tiene el intercambio de información entre las administraciones tributarias. Y lo que es más, el efecto arrastre que la globalización económica tiene sobre aspectos como: la intensificación de la competencia fiscal, a veces también perniciosa; la proliferación de regímenes tributarios preferenciales; la deslocalización de las rentas del capital, etc.; sin duda han llevado a preponderar el papel que juega en el escenario internacional el intercambio de información tributaria.

Tanto es así que de aquellos fines convencionales atribuibles al mismo, en tanto que mecanismo clásico en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, se apunta con rabiosa actualidad hacia un giro de timón en dos sentidos. A saber: el intercambio de información tributaria y la Asistencia Mutua entre Estados se conciben hoy, a raíz de las nuevas realidades emergentes en la realidad económica-fiscal internacional, como el “principal modo para garantizar la pervivencia del modelo impositivo tradicional de los Estados Miembros de la OCDE en un contexto de globalización económica y competencia fiscal” (CALDERÓN CARRERO, J. M.). Fijese que cada vez más vamos hacia un modelo donde las inversiones, actividades económicas y operaciones fiscales realizadas “extra muros” han pasado de “excepción” a “norma”.

Y se apunta por la misma fuente pero en otra dirección, novedosa tanto por su

2 Fuente: *Organisation for Economic Cooperation and Development*, www.oecd.org/document; “Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital”.

proveniencia como por su contenido, que el TJCE concibe el intercambio de información tributaria como un instrumento al servicio y protección de los obligados tributarios [casos *Halliburton Services* (1994); *Schumacker* (1995); *Wielockx* (1995), *Futura Participations* (1996), *ICI* (1997), ...].

Retomamos el discurso volviendo a la cláusula que en materia de Intercambio de Información se incorporó finalmente en el Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante CDI) Hispano-Brasileño; cabiendo apuntar como premisa de partida que la misma trae causa de la redacción original del Modelo de Convenio (MC) de la OCDE de 1963.

En efecto, el esfuerzo y las preocupaciones de los Estados de España y Brasil para la cooperación y el intercambio de informaciones con trascendencia tributaria que ya desde antaño estaba latente, tiene su plasmación definitiva en la redacción del artículo 26 del CDI Hispano-Brasileño, a cuyo tenor las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarían las informaciones necesarias para la aplicación del propio Convenio y de las leyes internas de estos, en el bien entendido del secreto que rodea a las informaciones intercambiadas únicamente susceptibles de ser reveladas a persona o autoridad encargada de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del relativo Convenio.

2. BREVE APUNTE SOBRE LA INSTRUMENTALIZACIÓN JURÍDICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y LA ASISTENCIA MUTUA ENTRE ESTADOS

Sabido es que el Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias de distintos países constituye un mecanismo básico de cooperación y asistencia mutua entre los Estados, intercambio de información que ha ido viendo ensanchar su ámbito objetivo de aplicación acorde a las necesidades crecientes del nuevo contexto fiscal internacional (basta ver al respecto los últimos Acuerdos y Modelos de Convenio OCDE³, CIAT⁴, ..., adoptados en materia de Intercambio de Información tributaria, ó, en el ámbito Comunitario la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, vulgarmente denominada “del ahorro”).

Así, el intercambio de información y con carácter de género “La Asistencia Mutua entre Estados”, han gozado –desde antaño– de cobertura jurídica en los instrumentos al uso adoptados de carácter internacional (MC OCDE 1963, MC ONU 1979⁵, MC EEUU (U.S. Model 1981⁶), ó Convenio Multilateral del Pacto Andino 1971; Convenios y Acuerdos Bi/Multilaterales; Directivas y Reglamentos Comunitarios, ...).

Sobradamente conocido es que en la redacción definitiva del MC OCDE para

³ MC OCDE en materia de Intercambio de información, de 18 de abril de 2002.

⁴ Modelo de Acuerdo de Intercambio de informaciones tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)”.

⁵ En la actualidad *United Nations Model Double Taxation Convention between the developed and developing Countries*, 2001.

⁶ Actualmente *United States Model Income Tax Convention* of september 20, 1996

evitar la doble imposición fechada en 1963, se recoge la prístina redacción de la Cláusula de Intercambio de Información (CII en lo sucesivo), sin perjuicio de las modificaciones posteriores del MC OCDE 1977 y 2000. No cabe empero desconocer, que ya del primer cuarto del siglo XX datan los pioneros conatos para alcanzar una normativa en materia de asistencia mutua en asuntos fiscales de corte internacional. De hecho, en 1928 la Liga de Naciones aprobó -entre otros- Modelos relativos a Asistencia Mutua y Asistencia Judicial en la recaudación de tributos.

Sin embargo, los esfuerzos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en orden a alcanzar un Modelo genérico con que evitar la doble imposición no verían la luz definitivamente hasta 1963 con la aprobación del MC OCDE [como precedentes son de citar los Modelos de 1928 para evitar la doble imposición internacional e Impuesto sobre la Renta, Modelo de México 1943 y Modelo de Londres (1946), los cuales, como se ha dicho (SERRANO ANTÓN, F.), nunca fueron unánimemente aceptados]⁷.

De manera análoga a lo acaecido en el MC OCDE, los modelos de Convenio ONU, EEUU y también el Convenio Multilateral del Pacto Andino previeron entre su articulado un artículo dedicado al intercambio de información tributaria (n. 26).

Ahora bien, posiblemente el hecho de que en tales Modelos de Convenio - y sobre todo en el MC OCDE mayoritariamente seguido en el mundo - únicamente se destinase un precepto a regular el intercambio de información tributaria, habida cuenta las necesidades crecientes de obtención de información fiscal internacional en un contexto de globalización económica, aunado a otra serie de motivos de las que a continuación damos cuenta, han condicionado y forzado la redacción de Modelos de Convenio destinados exclusivamente a regular las relaciones en materia de cooperación recíproca entre Estados e intercambio de información tributaria⁸.

Son motivos agregables, en la línea expuesta, la circunstancia de que con dicho artículo 26 o Cláusula de Intercambio de Información (CIT) se pretendió hacer frente a dos fines no siempre o más bien, no por qué convergentes, como son, de un lado, evitar la doble imposición y, de otro, combatir el fraude fiscal y la elusión impositiva, pues fíjese que con el mismo artículo se ha pretendido una dualidad de fines, factor que ha llevado a que países como por ej. Alemania incorporase una cláusula de intercambio de información "limitada", por entender forzado dar determinadas informaciones fiscales amparándose en que la finalidad de la CII prevista en el MC OCDE es evitar la doble imposición y no prevenir la elusión y el fraude fiscal.

Posiblemente también el hecho de que el intercambio de información

⁷ LEAGUE OF NATIONS, "London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and text", Doc. C. 88.M.1946, ILA(1946), Cfr. en SERRANO ANTÓN, F., "La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal...", p. 6.

⁸ "Intercambio de información y Administración tributaria", en Seminario internacional sobre Aspectos de la Tributación Internacional en el Contexto Actual y Doble Tributación.

tributaria previsto en el MC OCDE opta por un “sistema de mínimos” en el que el país firmante únicamente estará obligado a aportar al otro Estado requirente la información que no se pueda obtener bajo la legislación de cualquiera de los estados firmantes; hace que -como se dispone en los Comentarios al MC OCDE- cuando las legislaciones y prácticas administrativas de los Estados sean muy diversas, el intercambio se vea muy reducido o incluso imposibilitado. Tales diferencias entre las legislaciones y prácticas administrativas de los Estados, han llevado, por otra parte, a que países como Japón considere difícil realizar la transmisión de información amparándose, precisamente, en que le resulta insuficiente la mera rúbrica de que “la información transmitida se tratará como secreta en el Estado receptor de la misma manera que la conseguida bajo su ley interna” dada - precisamente - la diversidad de la que hablábamos entre sus leyes y prácticas administrativas.

Y seguramente, en fin, también otros factores como la necesidad de que tengan participación en la negociación y formulación de los CDI funcionarios de la administración tributaria y no sólo funcionarios ajenos al mundo de la fiscalidad, han, como decíamos, contribuido a la adopción de Modelos de Convenio específicos en materia de intercambio de información tributaria.

De esta suerte, hubo que esperar hasta el último cuarto del siglo XX para que se aprobase un instrumento de amplio alcance en materia de asistencia mutua y cooperación recíproca entre los Estados: A saber: el Convenio de 25 de enero de 1988 sobre Asistencia Mutua adoptado por la OCDE y el Consejo de Europa⁹, que curiosamente no entraría en vigor hasta el año 1995 y del que en la actualidad forman parte los siguientes países: Suecia, Noruega, los EEUU, Finlandia, Dinamarca, Islandia, Polonia, Bélgica y Holanda. Del mismo, interesa destacar aquí el hecho de que incorpora un concepto “integral” del término “Asistencia Mutua”¹⁰ - sin perjuicio del margen de discrecionalidad de los estados firmantes¹¹- que abarcaría los siguientes tipos o modalidades: -El intercambio de información para la liquidación y el cobro de los tributos; -La asistencia en la recaudación; -Notificaciones.

Se trata, como ha señalado la doctrina, de un Convenio con alcance “global”, pues la “relación comunicacional”, se dice, “no se detiene en la determinación de la deuda, sino que comprende la recaudación ejecutiva y si cabe los procedimientos sancionatorios administrativos y penales”, habida cuenta el contenido de dicha “relación comunicacional” abarca “El procedimiento de liquidación y cobro de impuestos; - El procedimiento de recaudación ejecutiva y las medidas cautelares relativas; - El ejercicio de las reclamaciones o recursos ante la administración o la denuncia y persecución

⁹ Publicado en *Internacional Legal Materials*, n. 27, 1988, p. 1.169.

¹⁰ GRAU RUIZ, A. El convenio sobre Asistencia Mutua en asuntos fiscales: su trascendencia para el derecho fiscal internacional español. *CEF*, n. 34/1997, p. 101-102

¹¹ FLETCHER, A. The Convention on Mutual Administrative Assistance on tax Matters. *Harvard International Law Journal*, v. 30, n. 2, p. 517, Cf. GRAU, A., “El convenio ...”, *ob cit.*, p. 101.

penal ante el órgano judicial”¹².

En el año 2002 tendría lugar la adopción del Modelo de Convenio de la OCDE fechado el 18 de abril 2002, en materia de intercambio de información tributaria entre Estados. Modelo éste, caracterizado por la vasta extensión de su ámbito objetivo de obtención de información que se extiende al intercambio de información a efectos de la liquidación y cobro de la deuda, la recaudación forzosa y la denuncia y persecución administrativa y penal tributaria. Merece destacar que al Estado al que se le requiera la información no podrá declinar esta petición amparándose en el secreto bancario, pues se prevé el intercambio también de la información que detentan las entidades bancarias y financieras.

En virtud de la Directiva Comunitaria 77/799/CEE el intercambio de información automática consiste en que las autoridades competentes intercambiarán las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 sin solicitud previa y de manera regular.

Por su parte la Directiva 2003/48/CEE considera de aplicación las disposiciones previstas en la Directiva citada sobre Asistencia Mutua (77/799/CEE), salvo el artículo 8 relativo a los límites del intercambio de información¹³.

Valga, para finalizar y en línea con la nota previa, siquiera sea un pequeño apunte al estado de la cuestión en el Ordenamiento Comunitario. Son de mentar en este sentido, la 1ª Directiva: 77/799/CEE, sobre Asistencia Mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos reiteradamente modificada¹⁴, transpuesta en España por RD. 1326/1987, de 11 de septiembre, modificado parcialmente por el R.D. 1408/2004 de 11 de junio y por R.D. 161/2005, de 11 de febrero, así como el Reglamento N° 1798/2003 del Consejo de Europa, de 7 de octubre de 2003, sobre Cooperación Administrativa en el ámbito del IVA, derogado por Reglamento n. 218/1992/CEE.

¹² ROSEMBUJ, T. *Intercambio internacional de información tributaria*, edicions Universitat de Barcelona. 2004, p. 38-39.

¹³ Véase, DELMAS GONZÁLEZ, F. Directiva del ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio: ¿Un proceso finalizado? *Tribuna Fiscal*, n. 170, dic. 2004, p. 84.

¹⁴ La Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos [Diario Oficial L 336 de 27.12.1977], se modifica por Directiva 79/1070/CEE la cual amplía su alcance a los impuestos indirectos (IVA). Posteriormente, la Directiva 92/12/CEE de nuevo modifica la Directiva 77/799/CEE con objeto de extender sus disposiciones a los impuestos especiales. Finalmente, la Directiva 2003/93/CEE amplía el alcance de la asistencia mutua establecida en la Directiva 77/799/CEE a la imposición sobre las primas de seguros contempladas en la Directiva 76/308/CEE con objeto de proteger más satisfactoriamente los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior.

3. RÉGIMEN JURÍDICO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL CONVENIO BILATERAL HISPANO-BRASILEÑO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como primer aspecto destacable es de indicar la extraordinaria similitud entre la redacción de la cláusula de intercambio de información prevista en el CDI Hispano-Brasileño, respecto a la CII contenida en el artículo 26 del MC OCDE 1963, por lo que avanzamos, las imperfecciones, objeciones u observaciones predicables de este último serán en muchos casos extrapolables al supuesto que nos ocupa.

CDI HISPANO-BRASILEÑO - art. 26	MC OCDE 1963 - art. 26
<p>1. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio y de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el presente Convenio que se exijan de acuerdo con él. Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas secretas y no se podrán revelar a ninguna persona o autoridad que no esté encargada de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio.</p> <p>2. Las disposiciones del párrafo 1 no pueden, en ningún caso, interpretarse como imponiendo a uno de los Estados contratantes la obligación de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;b) Transmitir informaciones que no se pueden obtener sobre la base de su legislación o práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;c) Transmitir informaciones que revelen secretos comerciales, industriales, profesionales o de procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	<p>1. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el presente Convenio, en tanto que la imposición de que se trate esté de acuerdo con este Convenio. Cualquier información así intercambiada será tratada como secreta y no será revelada a ninguna persona o autoridad diferente de aquellas encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos que son materia del Convenio.</p> <p>2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados contratantes la obligación de:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;b) Transmitir informaciones que no se pueden obtener sobre la base de su legislación o práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;c) Transmitir informaciones que revelen secretos comerciales, industriales, profesionales o de procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

3.1. Ámbito objetivo de aplicación

“Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio y de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el presente Convenio que se exijan de acuerdo con él”.

Varias son las cuestiones que pueden ser destacadas transcrito. A saber:

a) Impuestos a los que afecta el intercambio de información tributaria ente las autoridades de España y Brasil.

En primer lugar, queda explícito que el intercambio de información debe circunscribirse a los impuestos comprendidos en el presente Convenio. De acuerdo con el artículo 2 del mismo, éste se aplica a los Impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los salarios pagados por las empresas (no se incluyen las cuotas de seguridad social), así como los impuestos sobre las plusvalías (vid. Comentario art. 2 de esta obra).

De donde cabe colegir que las autoridades competentes de España y Brasil, en virtud del Convenio Bilateral firmado por ambas en 1974, no estarán obligadas a transmitirse información tributaria relativa al Impuesto sobre el Patrimonio, a diferencia de lo previsto en el MC OCDE en todas sus versiones, ni tampoco otro tipo información relativa a otro tipo de impuestos, como sucede, por ejemplo, en el MC OCDE -versión 2000- que amplía la obligación de intercambiar información tributaria en relación a toda clase de impuestos percibidos tanto por los Estados contratantes, como por sus subdivisiones políticas o sus entidades locales.

b) Tipos o modalidades del Intercambio de información.

Es destacable sobre este particular que el CDI hispano-brasileño, de manera análoga al MC OCDE y a sensu contrario de lo dispuesto en la Directiva Comunitaria 77/799/CEE y en otros textos jurídicos, omite especificar cuáles son las distintas modalidades de intercambio de información tributaria que pueden darse. No obstante ello y de conformidad con lo prevenido en los Comentarios MC OCDE, el intercambio de información tributaria podrá realizarse ajustándose a cualquiera de las modalidades que siguen. A saber¹⁵:

1) Intercambio previa petición: se realiza para obtener datos sobre un asunto concreto, siempre y cuando el Estado requerido no pueda obtener tal información atendiendo a sus fuentes internas de información. Ésta ha sido,

¹⁵ Estas tres modalidades de información sí se prevén expresamente tanto en la 1ª Directiva como en otros instrumentos internacionales multilaterales como: el Convenio de 25 de enero de 1988 sobre Asistencia Mutua adoptado por la OCDE y el Consejo de Europa; el R.D. 1326/1987, de 11 de septiembre de transposición en España de la 1ª Directiva; Modelo de Convenio de la OCDE fechado el 18 de abril 2002, en materia de intercambio de información tributaria entre Estados; el MC CIAT sobre intercambio de información, (...).

históricamente, una modalidad de total interés para los Estados y en todos los instrumentos jurídicos internacionales en que se ha tipificado, la doctrina ha hecho especial hincapié en reiterar que el límite a estos requerimientos son las llamadas “expediciones de pesca” (fishing expeditions) o requerimientos genéricos e indiscriminados de información destinadas a descubrir bolsas de fraude fiscal internacional.

2) Intercambio automático, que, como su propio nombre indica se utiliza para transmitir información de forma mecánica al otro Estado contratante.

3) Intercambio espontáneo, consistente en la comunicación libre, no coactiva y espontánea de comunicación de información tributaria de un Estado a otro.

c) Motivos que justifican la posibilidad de realizar el intercambio de información.

Respecto a la finalidad que hace posible el intercambio de información entre las autoridades competentes de España y Brasil, el artículo 26 del CDI hispano-brasileño cita literalmente que el intercambio de información entre los Estados contratantes tendrá como finalidad la aplicación del presente Convenio y las leyes internas de los Estados contratantes.

Por tanto y de la dicción literal del precepto, teleológicamente el intercambio de información tributaria se realizará a los efectos de: a) evitar la doble imposición entre los Estados de España y Brasil; b) aplicar las leyes internas de ambos Estados contratantes.

Repárese que en este párrafo no se hace mención expresa a la necesidad de realizar el intercambio de información para evitar el fraude fiscal y la elusión impositiva. Precisamente ésta es una de las diferencias que se suele significar entre el modelo de Convenio ONU y el MC OCDE, pues el artículo 26 del MODELO ONU, sí hace alusión expresa a que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones (...). en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos.

Ahora bien, quiere ello decir que si las autoridades de España o Brasil piden información recíproca con el objetivo “anti-defraudación”, ¿el país requerido puede sentirse no obligado a suministrarla? Entendemos que ésta es una interpretación incorrecta y que también la finalidad de prevenir el fraude o la evasión de tales impuestos es un fin fundamental del intercambio de información entre las autoridades de España y Brasil que apoyará tal reciprocidad. Justificamos nuestra posición en dos argumentaciones. A saber:

- En primer lugar, porque ya sea de forma expresa, ya sea de forma tácita, cabe concluir afirmando que la prevención del fraude fiscal ha sido –de suyo– un objetivo tradicionalmente asociado al intercambio de información tributaria. De hecho, en cualquier libro, artículo o manual al uso que contemple la materia objeto de estudio se puede observar tal conexión.

- En segundo lugar, entendemos que también amparándonos en el

propio CDI hispano-brasileño dicha conexión es implícita por dos motivos: uno, porque el propio artículo 26 dice que el intercambio de información tiene como fin la “aplicación del presente Convenio”, y el CDI hispano-brasileño se titula literalmente “Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta”, y dos, porque también se dice en el CDI hispano-brasileño que el mismo tiene como fin la aplicación de las normas internas de los Estados contratantes y obvio es que entre las normas internas de los Estados Contratantes está el propósito de prevenir el fraude fiscal y la evasión de impuestos.

d) Finalmente, cabe hacer alusión a que en el CDI hispano-brasileño se contempla una de las vías para hacer efectiva la Asistencia Mutua entre los Estados, en el bien entendido de que el ámbito de la Asistencia Mutua tiene un radio de actuación mayor al propio del intercambio de información.

En este sentido es de reseñar que a tenor de lo establecido en el CDI hispano-brasileño, la cooperación y colaboración en materia de intercambio de información entre España y Brasil (análogamente a lo que sucede en el MC OCDE 1963, del que trae causa), no podrá incluir dentro de su ámbito otras técnicas de colaboración y asistencia mutua, como por ejemplo la asistencia en los procedimientos de recaudación forzosa y en los procedimientos de revisión administrativa y penal tributaria, o también en materia de práctica de notificaciones. Actuaciones de cooperación mutua, que, sin embargo, sí están contempladas en instrumentos multilaterales como el Convenio de Asistencia Mutua OCDE - Consejo de Europa de 1988, o también en el MC OCDE de intercambio de información 2002 etc.

3.2. Ámbito subjetivo de aplicación

Bajo esta rúbrica se analiza el círculo de sujetos sobre los que los Estados deben ofrecer información tributaria. Esto es, se analiza, básicamente, sobre qué sujetos están obligados los Estados de España y Brasil a aportar información: ¿sobre los residentes en ambos países?; ¿sobre los residentes en alguno de los países?, o ¿cabe también la demanda de información sobre sujetos no residentes en ninguno de los países firmantes?

Como premisa de partida, reiteraremos una vez más que el artículo 26 del CDI hispano-brasileño sigue el MC OCDE 1963, y ello es importante también a estos efectos, puesto que según la versión inicial de 1963 el Estado requirente únicamente puede pedir información al Estado requerido sobre las personas residentes en uno o ambos Estados contratantes, pero no puede solicitar información sobre sujetos residentes en un tercer Estado.

Idéntica interpretación ha de hacerse a nuestro juicio¹⁶- en el intercambio

¹⁶ En línea con las consideraciones de quienes piensan que los CDI con CII según MC OCDE 1963, deben aportar información tributaria sobre los residentes de uno o ambos Estados residentes, pero

de información tributaria entre los Estados de Brasil y España, pues a tenor de su CDI, las autoridades contratantes intercambiarán la información necesaria para la correcta aplicación del presente Convenio. Y dicho Convenio hispano-brasileño prevé en su artículo 1 que el mismo será de aplicación a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes¹⁷. En consecuencia, según esta redacción los Estados de España y Brasil no están obligados a aportar información sobre no residentes de alguno de los dos Estados.

Otro aspecto clásico tratado por la doctrina española respecto al ámbito subjetivo del modelo de Convenio de la OCDE, es conocer si las autoridades contratantes pueden solicitar información al Estado requerido sólo de los contribuyentes o también de otros obligados tributarios. Siguiendo el criterio de la doctrina tributaria (De la Peña/ Casado Ollero, Palao Taboada...) y extrapolándolo a la CII del CDI hispano-brasileño, consideramos que se podrá pedir información por parte de las autoridades competentes de los Estados contratantes (España-Brasil) sobre contribuyentes que estén sujetos al deber de colaborar con la Hacienda Pública según las legislaciones internas.

En el caso de España, la nueva LGT aprobada por Ley 58/2003, en su artículo 93 prevé el régimen jurídico de las obligaciones de información o deber de colaboración de los obligados tributarios con la Administración tributaria.

3.3. El destino del Intercambio de Información tributaria y el deber de confidencialidad

En virtud del artículo 26.1 in fine del CDI hispano-brasileño: "Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas secretas y no se podrán revelar a ninguna persona o autoridad que no esté encargada de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio".

El hecho de que en los CDI exista una cláusula que garantice que el intercambio de información será secreto, al tiempo que se restringe el destino de los datos intercambiados, es motivo de inusitada relevancia para que los Estados contratantes opten por incluir cláusulas de intercambio de información en sus convenios bilaterales. En este sentido puede leerse en textos escritos por la doctrina científica, que la mayoría de los países suelen supeditar el intercambio internacional de información fiscal a la existencia de un convenio internacional que contemple la asistencia recíproca; de manera que pueda así garantizarse que la información intercambiada no será difundida ni usada para fines distintos de los que motivaron dicho intercambio de información. Y añade en este sentido CALDERÓN CARRERO, que ello tiene una especial trascendencia en países como Gran Bretaña o Alemania con tradición de protección del "secreto

no relativa a los no residentes en ninguno de los dos Estados (DE LA PEÑA/CASADO OLLERO, G., p. 416-417 y ss; CALDERÓN CARRERO, J.M., "El intercambio de información...", en la obra colectiva *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española...* p. 305). Vid. bibliografía.

¹⁷ Véase los comentarios de este artículo 1 realizados por TAVEIRA TORRES, Heleno. al inicio de esta obra.

bancario”.

Por regla general, el intercambio de información tributaria será viable únicamente si media convenio internacional que lo contemple, de manera que los Estados contratantes puedan confiar en la confidencialidad de la información suministrada y en el uso correcto de la misma conforme lo prevenido en el contrato (GUTIERREZ LOUSA, M., Manual de Fiscalidad Internacional). Sin embargo, a veces dicho intercambio se realiza unilateralmente sin que medie un convenio que regule esta modalidad de asistencia mutua. Ello no obstante, es excepcional (caso de Alemania) y sólo debe realizarse en supuestos específicos donde lo autorice expresamente una ley y en la medida en que se haya asegurado la protección de los datos en el Estado receptor. Así, se suele citar como ejemplo la decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos de 27-11-96 a cuyo tenor no se infringían los derechos del Convenio Europeo de Derechos Humanos cuando las autoridades de un país (Alemania) transmitieron espontáneamente información fiscal de un contribuyente a las autoridades de otro Estado miembro (Países Bajos), ya que el intercambio se hizo siguiendo el marco de la Directiva 77/799/CEE persiguiendo un fin legítimo (la prevención de la evasión fiscal) y de forma proporcionada y necesaria¹⁸.

En el CDI hispano-brasileño, el artículo 26.1 in fine contempla el “deber de confidencialidad” y “uso restringido” de los datos intercambiados entre las autoridades competentes de España y Brasil. Dice así el precepto mentado: “Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas secretas y no se podrán revelar a ninguna persona o autoridad que no esté encargada de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio”.

Se sigue en esta redacción la versión inicial del artículo 26 del MC OCDE 1963 donde se limita a declarar que los datos así obtenidos serán considerados como “secretos”, versus las versiones posteriores 1977 y 2000 MC OCDE que añaden nuevas restricciones respecto al alcance del “deber de confidencialidad” y “destino del uso de los datos intercambiados”, en los dos sentidos siguientes:

En primer lugar, por lo que respecta al “deber de confidencialidad” las versiones posteriores añaden el siguiente párrafo: “Cualquier información recibida por el Estado contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado”.

Esta aclaración, también prevista en la Directiva 77/799/CEE, llevó a que los Estados que poseen una legislación muy celosa en cuanto a la protección del “secreto bancario” no intercambiaran información tributaria a menos que estuvieran seguros de que la legislación del país receptor de los datos protege al menos con el mismo celo las informaciones recibidas¹⁹.

¹⁸ Application Num. 30128/96. Comentada por BAKER en la *British Tax Review*, n. 4/2000, p. 265-266. Véase también el caso Application Núm. 12592/86 (CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información ...”, *ob. cit.*, p. 282).

¹⁹ Entre las reservas formuladas por los Países miembros de la OCDE respecto al art. 26 MC OCDE

En segundo lugar, respecto al “uso o destino de la información intercambiada”, el artículo 26. 1 in fine del CDI hispano-brasileño (análogamente al MC OCDE 1963), restringe el círculo de los destinatarios de dicha información al afirmar que “no se podrá revelar a ninguna persona o autoridad que no esté encargada de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio”.

De la redacción transcrita queda constancia que los únicos receptores de dicha información son las autoridades competentes de la liquidación o recaudación de los impuestos referidos.

De ahí que, también en este punto, las modificaciones posteriores del MC OCDE 1977, 2000, afectaron a este apartado, pues a tenor de las mismas el artículo 26 quedó redactado como sigue:

“... Cualquier información recibida por un Estado contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información conseguida bajo la ley interna de ese Estado y será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en (expresión sustituida en 1995 por “concernientes con”) la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos cubiertos por el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información sólo para estos propósitos”. (Redacción que se incluyó no sólo en las sucesivas versiones del MC OCDE, sino también en el MC ONU 1979).

Por su parte la Directiva 77/799/CEE permite la revelación de la información intercambiada en audiencias públicas y sentencias, siempre que exista autorización previa del Estado transmitente, siendo esta autorización discrecional (art. 7.1).

En el Modelo de Convenio de EEUU el ámbito de los destinatarios de la información incluye a las autoridades de gestión y también a los órganos de supervisión de la Administración tributaria, así como a organismos vinculados al poder legislativo y la Oficina de Contabilidad General del Estado.

Por lo que respecta a otros instrumentos multilaterales en materia específica de intercambio de información tributaria, cabe hacer sucinta referencia de un lado, al Convenio de Asistencia Mutua “Consejo de Europa-OCDE” de 1988, donde se posibilita el acceso y la revelación de la información obtenida a las personas y autoridades implicadas en la liquidación, cobro, recaudación ejecutiva, denuncia o procedimientos penales, toda vez que la información podrá ser desvelada si existe autorización previa del suministrador en juicios

(1977) y a sus Comentarios, Japón destacó la insuficiencia de la cláusula referente a “que la información transmitida se tratará como secreto en el Estado receptor de la misma manera que la conseguida bajo su ley interna” a efectos de suministrar información tributaria, de manera que sólo procedería a tal suministro cuando el Estado destinatario de la información tuviera leyes y prácticas administrativas comparables con las de Japón (“Intercambio de información y administración tributaria”, en *Seminario internacional...*, citado).

orales o vistas públicas y en sentencias judiciales. La novedad respecto a la Directiva comunitaria es que la información recibida podrá emplearse para otros propósitos e incluso transmitirse a terceros siempre que se realice conforme a la legislación nacional del Estado proveedor y éste lo consienta.

Finalmente el Acuerdo de Modelo OCDE sobre intercambio de información 2002, prevé que cualquier información que se reciba debe preservarse bajo confidencialidad. Estando su acceso y revelación limitado a personas o autoridades relacionadas con la liquidación o cobro de la deuda tributaria, la ejecución forzosa o la persecución o la resolución de los recursos de apelación de los impuestos cubiertos por el Acuerdo. La finalidad de la información es exclusivamente fiscal, únicamente revelable en vistas orales y sentencias judiciales. Cabiendo, por último, la posibilidad de trasmitirla a otra persona, autoridad o jurisdicción, siempre que exista consentimiento expreso y escrito.

En el caso de la legislación Española, el “deber de confidencialidad” y el “destinto restringido de la información intercambiada” se prevé en el artículo 95.1 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003), precepto donde se establece expresamente el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria; de manera que los informes, antecedentes o datos obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones están clasificados como de carácter reservado o secreto y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros.

No obstante ello, es importante destacar que la normativa española (artículo 95.1 LGT) excepciona un conjunto de supuestos en los cuales cabe que la Administración tributaria ceda dicha información. En esta materia es constatable cómo la nueva LGT (58/2003), amplía considerablemente el elenco de casos en los cuales puede transmitirse la información tributaria, pues en la anterior LGT (modificada por Ley 25/1995, de 20 julio) se preveían sólo cinco supuestos de cesión. A saber:

1. Investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.
2. Colaboración con otras Administraciones públicas.
3. Colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social.
4. Colaboración con otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención de ayudas o subvenciones de la UE.
5. Colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación según lo previsto en las leyes.

Como decimos, la nueva LGT, amplía considerablemente el elenco de supuestos de cesión de la información con trascendencia tributaria, incorporando

así en el texto tributario, diversas modificaciones que, no obstante, se habían operado antes pero en las legislaciones específicas. A saber: colaboración con la seguridad Social (Ley 42/1997, de 14 de noviembre); colaboración con el Tribunal de Cuentas (Ley 66/1977, de 30 de diciembre); colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes (Ley 40/1008, del IRPF, en virtud de la cual se modifica el antiguo artículo 113 de la LGT, introduciéndose la letra h) etc.

Así pues, actualmente la administración tributaria cederá la información obtenida cuando tenga por objeto (art. 95.1 LGT):

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas Comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o Entidades de Derecho público

encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

De estos supuestos, es importante destacar la colaboración con jueces y tribunales. Fíjese que en virtud de la letra h) transcrita, la cesión sólo deberá producirse en los términos que siguen:

Para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.

Además, la solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

Para poder llevar a cabo tal requerimiento de información es necesario que se hayan agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes.

Fuera de estos casos - entiende la doctrina científica- que la Administración tributaria no está obligada a aportar datos a los Juzgados y Tribunales. Así pues, por ejemplo en el procedimiento probatorio del juicio, dado que el artículo 332 de la Ley de Enjuiciamiento Civil exige de aportar la documentación clasificada legalmente como de carácter reservado, no procederá dicha cesión por parte de la Administración tributaria, criterio igualmente aplicable cuando la información se solicita indirectamente a través de la prueba testifical, mediante declaración, como testigo, del funcionario que la ha obtenido²⁰.

En virtud del apartado 3 del mismo artículo 95, la Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado. Ordenando igualmente que, cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

3.4. Restricciones al intercambio de información tributaria

El apartado segundo del artículo 26 del CDI hispano-brasileño prevé las restricciones o límites que no podrán rebasar las autoridades competentes en España y Brasil al realizar el intercambio de información tributaria. En concreto:

- Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

²⁰ Cf. VALERO LOZANO, N. La cesión de información tributaria por la administración a Juzgados y Tribunales. *Quincena Fiscal*, n. 21, 2002.

- Transmitir informaciones que no se pueden obtener sobre la base de su legislación o práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;
- Transmitir informaciones que revelen secretos comerciales, industriales, profesionales o de procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

El primer límite consiste, por tanto, en que los Estados de España y Brasil no estarán obligados a suministrar información cuando para ello deban adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o práctica administrativa de cualquiera de ellos. Lo que significa que ni España ni Brasil estarán obligadas a suministrar los datos solicitados cuando para su obtención deban utilizar mecanismos, prácticas o realizar actuaciones no permitidas en alguno de ambos países.

Se trata de una “cláusula de mínimos” -como ha sido puesto de manifiesto por los autores que han tratado de la materia- que puede tener importantes consecuencias, pues si la estructura de los medios de información entre los dos Estados contratantes es muy diferente, las disposiciones de los apartados a) y b) del CDI España-Brasil sólo permitirán un intercambio de información muy limitado o tal vez nulo, como puede leerse en los comentarios al MC OCDE, lógicamente referido al artículo 26.2 de dicho MC.

El segundo límite previsto en el apartado segundo del artículo 26.2 del CDI hispano-brasileño igualmente participa de la cláusula de mínimos o como se le ha denominado (principio de reciprocidad: POVEDA, Victoriano; GUTIERREZ LOUSA, ...), en tanto que el Estado requerido no estará obligado a facilitar la información, bien si la legislación o práctica de su Estado o, bien del Estado peticionario no lo permiten.

Por ejemplo, España no estará obligada a transmitir información tributaria a Brasil que según su legislación o su práctica administrativa normal no pueda obtener, y lo que es más, aunque su legislación o práctica administrativa lo permita si la del Estado requirente (España) no lo autoriza, tampoco estará obligada a suministrar dicha información.

Respecto a la restricción prevista en el art. 26.2. b del CDI hispano-brasileña, fíjese que el párrafo dice expresamente sobre la base de su legislación o práctica administrativa “normal”, pudiendo plantearse la duda de qué debe entenderse por “normal”. En virtud de lo previsto en los comentarios al MC OCDE 1963, este término hace referencia a “las informaciones de que dispongan las autoridades fiscales o las que pueden obtenerse por aplicación del procedimiento normal de exacción del impuesto”. Según esta fuente no se considera normal aquellas prácticas administrativas que “exijan investigaciones especiales o un examen particular de la contabilidad del contribuyente o de

otras personas”²¹.

Esta sería pues la interpretación que, a nuestro juicio, debe otorgarse a la restricción prevista en el párrafo b) de la CII del CDI hispano-brasileño, pues fíjese que en los comentarios a la redacción del MC OCDE 1977, varía el criterio, pasando a considerarse “normal”, también las investigaciones especiales o aquéllas que requieran un examen particular de la contabilidad de los obligados tributarios.

La nueva Ley General Tributaria española, Ley 58/2003, en su artículo 141. c atribuye a la inspección tributaria la función de realizar las actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94²².

El primero de ellos prevé –como es bien sabido– la obligación de los obligados tributarios de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria. La obtención de esta información por parte de la Administración tributaria podrá realizarse por captación o por suministro (MANTERO), toda vez que los obligados tributarios no podrán declinar la colaboración amparándose en el secreto bancario, en el bien entendido de que la investigación realizada podrá afectar al “origen y destino” de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago²³.

Por su parte el artículo 94 de la misma LGT de España relaciona el conjunto de autoridades y órganos sometidos al deber de informar y colaborar con la administración tributaria española en el ejercicio de sus funciones. A saber: - las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades pública...; -Los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales; - Los juzgados y tribunales también deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de

²¹ En definitiva, como pone de relieve DE LA VILLA, el término normal “debe estimarse como opuesto a “anormal o “excepcional”, pero falta un parámetro que determine hasta dónde llega lo normal y dónde empieza lo anormal, por ello, nuevamente debe darse entrada a criterios subjetivos de matiz personal y valorativo, contrario al establecimiento de una norma básica y objetiva que regulen tan importante materia. Citado por DE LA PEÑA /CASADO OLLERO, *ob. cit.*, p. 423.

²² Vid. sobre estos aspectos, GONZÁLEZ, L. Alonso. *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*. Madrid: Tecnos, 1992; GRANDAL, A. Pita. La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros. In: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1977; HERRERA MOLINA, P. *La potestad de información tributaria sobre terceros*. Madrid: ed. La Ley, 1993; MARTÍNEZ, L. *Los deberes de información tributaria*. Madrid: ed. Marcial Pons, 1992.

²³ Amén de las obras generales citadas *supra* puede verse: PITA GRANDAL y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J, La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)”, *Quincena Fiscal*, n. 1/2003; PERULLES MORENO, J. El secreto bancario en el ámbito tributario, *Impuestos*, n. 9, 1986; FALCÓN Y TELLA, R., El levantamiento del Secreto bancario frente a la Administración tributaria. *Revista La Ley*, n. 824.

la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales; - El Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas Comisiones.

El tercer y último límite pone en conexión la obligación de los Estados firmantes de intercambiar la información con las normas internas especiales de los Estados, haciendo prevalecer estas últimas, bien sabido la carencia de obligación de incorporar disposiciones a los Convenios que restrinjan el alcance de tales normas internas especiales. En particular, el último apartado del artículo 26 del CDI hispano-brasileño exonera de “Transmitir informaciones que revelen secretos comerciales, industriales, profesionales o de procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”.

Sobre este límite serían de poner de manifiesto, al menos las dos cuestiones siguientes. En primer lugar parece conveniente señalar que en los comentarios al MC OCDE se alude a que el Estado requerido no debe dar un significado excesivamente extenso al secreto so pena de imposibilitar el intercambio de información tributaria. Sin embargo y pese a ello, nada nuevo descubrimos al poner de manifiesto la cantidad de problemas planteados a causa del “secreto bancario” en aquellos países en que éste goza de protección constitucional en el Estado requerido.

De hecho, en la práctica uno de los principales obstáculos del intercambio de información, realizado al amparo de las cláusulas de intercambio de información según MC, ha sido la existencia de normas sobre secreto bancario²⁴, lo que ha dificultado en gran medida el control sobre las rentas pasivas o inversiones transfronterizas (Cfr. Bibliografía citada).

En segundo lugar, es también de señalar la referencia citada al “Orden Público”, expresión de difícil concreción, que además deberá valorar el propio Estado al que se le requiere la información y que en virtud de los Comentarios al MC OCDE debe entenderse referido a los “intereses vitales del Estado al que se le ha requerido la información”.

Este posible conflicto de intereses entre la normativa especial interna de un país (por ej. el secreto comercial) y la obligación de aportar los datos por parte del Estado requerido, es actualmente un tema de gran expectación sobre todo respecto al control de los precios de transferencia de empresas multinacionales (según precios comparables). Así, en relación a la cuestión de si un Estado está obligado a suministrar información a otro Estado contratante, no ya de la persona investigada por el Estado requirente sino de un tercero (por ej. para la búsqueda de los precios comparables en precios de transferencia), el Comité de Asuntos Fiscales OCDE (par. 8. c, Comentarios

²⁴ Hecho que se intenta evitar con otros instrumentos jurídicos multilaterales que tratan de librar la oposición del secreto bancario, superponiendo la obligación de suministrar información a dicha norma (MC OCDE sobre intercambio información 2002, Directiva 2003/48/CE de 3 de junio sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro, ...).

al art. 26 MC OCDE 2000), se pronuncia en sentido positivo, lo que, como pone de manifiesto la doctrina, plantea problemas de diversa índole (CALDERÓN, “Spanish Transfer Pricing in the light of the Tax Courts Jurisprudence”, *Tax Notes International*, April, 2002). De hecho, en los propios Comentarios al MC OCDE ya se anota que en tal caso el intercambio de información podría ser difícil y delicado, particularmente a causa de las disposiciones de la letra c) del apartado 2 relativa a secretos industriales, comerciales y otros secretos²⁵.

4. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. *Información tributaria versus intimidad personal y secreto profesional*. Madrid: Tecnos, 1992.

ANDRÉS AUCEJO, E. y MARCILLA IBAÑEZ, S. *About the new spanish special tax on real property belonging to non-resident entities*. IBFD Publications, *European Taxation*, n. 5, v. 37, 1997.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. *Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente*. RTT, n. 43/1998, p. 35-60.

BAKER. *Comentario de la Application Num. 30128/96*. *British Tax Review*, n. 4/2000.

BECKER. *Limits on Exchange of Information in connection with tax audit practice*. *Intertax*, n. 2, 1982.

BENASCONI, M. *Lo scambio d'informazioni nell'ambito della convenzione italo-swizzera e l'assistenza giudiziaria in caso di frode fiscale*. *Diritto e pratica tributaria*, 1984, p. 515-526.

BONHERT, D. *International mutual assistance through exchange of information in Germany*. *Intertax*, n. 6-7/1990, p. 303-311

CALDERÓN CARRERO, J. M. *Intercambio de información y Fraude Fiscal Internacional*. Madrid: Estudios Financieros, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *El intercambio de información entre administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa*. In: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*. Madrid: IEF, 2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias*. *Crónica Tributaria*, n. 99, 2001.

CALDERÓN CARRERO, J. M. *Spanish transfer pricing in the light of the tax courts jurisprudence*. *Tax Notes International*, april, 2002.

²⁵ KEES VAN RAAD, *Materials on International & EC Tax*, ob., cit., p. 367.

CARBAJO VASCO, D. *El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional*. Madrid: IEF, 1985.

CAYÓN GALIARDO, A. Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria. In: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Madrid: IEF, 1997, p. 769-787.

COATES, P. *Simultaneous examinations and spontaneous exchanges of information*. *Taxes International*, n.56, junio/1984, p. 1209-1244.

DE LA PEÑA V. y CASADO O. Régimen jurídico del intercambio de información tributaria. In: *Estudios sobre el convenio para evitar la doble imposición entre España y E.E.U.U.*, Gaceta Fiscal, 1991, p. 411 y ss.

DELGADO PACHECO, A. El intercambio de información en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977. In: *Estudios sobre el Convenio para evitar la doble imposición entre España y E.E.U.U.*, Gaceta Fiscal, 1991, p. 388 y ss.

DELMAS GONZÁLEZ, F. *Directiva del ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio: ¿Un proceso finalizado?* *Tribuna Fiscal*, n. 170, dic. 2004.

FLETCHER, A. *The Convention on Mutual Administrative Assistance on tax Matters*. *Harvard International Law Journal*, v. 30, n. 2.

FURIA, F. *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*. *Boll. Trib.* 1984, p. 1484 y ss.

GANGEMI B. *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale* (*Cahiers de Droit Fiscal International*) vol. LXXV, IFA, ED. Klumer, Rotterdam, 1990, ponencia general.

GARCÍA PRATS, A., *La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria*, C.T., n. 101, 2001.

GRAU RUIZ, A., *Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudación*, *Crónica Tributaria*, n. 94, 2000.

GRAU RUIZ, A., *El convenio sobre Asistencia Mutua en asuntos fiscales: su trascendencia para el derecho fiscal internacional español*, CEF, N. 34/1997.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coordinación). *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2001.

GUTTENTAG, J.H., *Exchange of Information under Tax Treaties*, BIFD num 2-3/1980, p. 72 y ss.

HERRERA MOLINA, P. *La potestad de información tributaria sobre terceros*, ed. La Ley, 1993.

LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1992.

K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, 3. ed. Kluwer Law International, The

Netherlands, 1997.

KEES VAN RAAD. *Materials on Internacional & EC Tax*. 2001, Interational Tax Center Leiden.

LEAGUE OF NATIONS. *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and text*. Doc. C. 88.M.1946, ILA(1946).

LUCAS DURÁN. *Datos tributarios: acceso y confidencialidad*. en *Derechos y Garantías del contribuyente*, ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

M. CARROLL. *US Tax Treaties with the European Community Member Countries: Corporate Aspects*. Tax Management Inc, Washington, 1975.

MANTERO SÁENZ, A. *El procedimiento en la inspección tributaria*, editoriales de derecho reunidos, Madrid, 1990.

OCDE. *Exchange of information and counteracting international tax avoidance and evasion*. In *Tax Treaties*, 1997.

OCDE. *Access to bank information for tax purposes*, OECD, París, 2000.

OCDE. *Tax Informaton Exchange Between OECD Countries*. A survey of current practices. Paris. 1994.

OCDE. *Transfer Pricing Guidelines*. OECD, Paris, 1999.

Organisation for Economic Co-operation and Development, www.oecd.org/document. Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital.

PALAO TABOADA, C. *La potestad de obtención de información tributaria y sus límites*. CT núm. 45.

PALAO TABOADA, C. *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*. (Cahiers de Droit Fiscal Internacional) vol. LXXV, IFA, ED. Klumer, Rotterdam, 1990, informe nacional.

PERULLES MORENO, J. *El secreto bancario en el ámbito tributario*, Impuestos, n. 9, 1986.

PITA GRANDAL, A. *La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros*, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, M. 1977.

PITA GRANDAL, A., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)*. Quincena Fiscal, n. 1/2003.

ROSEMBUJ, T. *Intercambio internacional de información tributaria*, edicions Universitat de Barcelona, 2004.

SACCHETTO, C. *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*. Boll. Trib. 6-7/1990, pp. 487 y ss, y 563 y ss.

SACCHETTO, C. *La colaboración internacional en material tributaria*, Boletín del IFI, n. 15, 1998.

SEEMAN, E.A. *Exchange of Information under International Tax Conventions*, International Lawyer, núm. 2/1983, pp. 333 y ss.

SERRANO ANTÓN, F. *La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*. Documentos del IEF, N. 5/02.

SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F. (Coordinación). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*. IEF, Madrid, 2002.

TAVEIRA TORRES, H. *Direito tributário internacional aplicado* (coordinador); São Paulo

UNITED NATIONS. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*. United Nations, New York.

VALERO LOZANO, N. *La cesión de información tributaria por la administración a Juzgados y Tribunales*. Quincena Fiscal, n. 21, 2002.

VAN RAAD. *Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts*. European Taxation, n. 1/1996.

VOGEL, K. *Double Taxation Conventions*. 3. Ed. Ed. Kluwer, 1997. Paulo, Quartier Latin, 2003.