

motivo de impugnación analizado, ya que la Administración no acredita la concurrencia de los requisitos que justifican la exigencia de responsabilidad, limitándose a expresar que la conducta del sujeto pasivo no está amparada por una interpretación razonable de la norma y que no concurren causas de exclusión de su culpabilidad, sin aportar argumentos que apoyen esas conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia, sino a la Administración demostrar su culpabilidad» (TSJ Madrid 18-4-01, dos).

En el caso de que aquí se trata no parece forzado considerar que el contribuyente merecía la presunción legal de buena fe: 1) cuando cometió un error en el tipo impositivo del IVA que debía aplicar; 2) cuando sin requerimiento previo rectificó la repercusión, cuando alegó que incluiría la regularización en la declaración-liquidación del trimestre en el que se produjo la rectificación y así lo hizo antes de que se produjera la liquidación administrativa; 3) y cuando ésta se hizo con los datos declarados sin que existiera ocultación. Y, sin necesidad de trasladar esa cuestión al recurso contencioso, parece adecuado a Derecho que se exigiera la prueba en contra de la presunción legal de buena fe en el expediente sancionador.

Así acaba nuestra «tarea de vacaciones». El repaso ha sido fructífero y la doctrina de los Tribunales ha cumplido, como siempre, su función formativa para los que hacemos profesión del Derecho. En todo caso, al agradecimiento a la jurisprudencia se debe añadir la advertencia a los lectores para que recuerden que los extractos, las reseñas de sentencias, sólo son base de partida para la búsqueda y lectura del texto completo donde está toda la belleza de la doctrina construida con fundamento.

El alumno que dedicó un ratito cada día de agosto, aprovechando quizá la paz de la hora de la siesta, acababa el mes pudiendo disfrutar aún de algunos días sin la disciplina del curso escolar. Casi tres meses eran tiempo más que suficiente para descansar, divertirse y para soñar despierto. Soñar a cualquier edad, a los siete años o a los diecisiete. Algún joven habría dedicado horas a escribir su propia filosofía: «Lo eterno no tiene principio ni tiene fin. Es lo ilimitado, lo absoluto. El tiempo es lo creado, lo que tiene principio y fin, lo limitado. El tiempo, el espacio, lo limitado creados están en lo eterno, pero no están aquí ni allí, ni son antes ni después. Lo absoluto, lo eterno, está antes, durante y después... siempre, desde siempre y para siempre. Lo limitado, las horas, los espacios, son como un paréntesis metido en la eternidad que no se ve afectada ni limitada. Es como cuando una ola grande y ancha, mansa, poderosa, envuelve el cuerpo y lo lleva dentro, como si sólo hubiera mar. Y cuando se elimine el paréntesis, lo creado, un cielo nuevo y una tierra nueva, sin noches, sin muerte, ni llanto, ni dolor, participarán de la eternidad. «Para siempre, para siempre», repetían Teresa y su hermano en su escapada de niños, caminando por tierras de Castilla, llanas, sin horizonte hasta el cielo...». Los mejores deseos para estos días vacacionales.

El Director

La cláusula de intercambio de información tributaria según el Convenio bilateral Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

Eva Andrés Aucejo

Doctora en Derecho y Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesora titular de la Universidad de Barcelona

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Breve apunte sobre la instrumentalización jurídica del intercambio de información tributaria y la asistencia mutua entre Estados
- III. La interpretación de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de intercambio de información fiscal a la luz de las nuevas versiones del MC OCDE
- IV. Régimen jurídico del intercambio de información tributaria en el Convenio bilateral Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición
- V. Bibliografía

RESUMEN:

El presente artículo tiene por objeto analizar el contenido, alcance, evolución y límites de la cláusula de intercambio de información incorporada en el Convenio Hispano-Brasileño para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta (1974), fin a cuyo logro se toma como punto de partida el marco jurídico instrumentalizador del intercambio de información tributaria y asistencia mutua entre Estados. Tendrá cabida en estas páginas un análisis en detalle de aspectos tan importantes —y poco manidos— como los problemas de interpretación de los convenios de doble imposición en materia de intercambio de información tributaria consecuencia de las modificaciones sustanciales tras la aprobación de las sucesivas versiones del Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios, interpretación que afecta de manera directa a cuestiones de primer orden como el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, límites y restricciones de la cláusula de intercambio de información sellada y ratificada por el Estado Español y la República Federativa del Brasil en 1974. Igualmente se da noticia de otros significados extremos tales

como el destino del intercambio de información tributaria y el deber de confidencialidad de los Estados, con especial alusión al alcance de las restricciones específicas previstas para el intercambio de información tributaria no sólo desde la óptica de la legislación española sino también desde la visión de la normativa reguladora de la materia en Brasil.

INTRODUCCIÓN

El 14 de noviembre de 1974 el Estado Español y la República Federativa de Brasil firman el *Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre renta*, Convenio en cuyo articulado se incluyó la denominada «cláusula de intercambio de información tributaria.»

Quedaban así sellados los lazos 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 2.500)⁽¹⁾, 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 desde antaño 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 hacia un giro de timón en dos sentidos: 1. 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., 2002, pág. 270). Fíjese 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». 2. Se apunta por la misma fuente pero en otra dirección, novedosa tanto por su proveniencia como por su contenido, que el TJCE concibe el intercambio de información tributaria como un ins-

(1) Fuente: *Organisation for Economic Co-operation and Development*, OECD.

trumento 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 éstos, 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.

II. 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 OCDE⁽²⁾ y CIAT⁽³⁾, adoptados en materia de intercambio de información tributaria, o, 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 1979⁽⁴⁾, MC EEUU (U.S. Model 1981⁽⁵⁾), o Convenio Multilateral del Pacto Andino 1971, Convenios y Acuerdos Bi/Multilaterales, Directivas y Reglamentos Comunitarios...].

En la versión definitiva del MC OCDE para 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 de dicha cláusula en las sucesivas versiones del MC OCDE (1977, 2000, 2005...).

(2) MC OCDE en materia de intercambio de información de 18 de abril de 2002.

(3) Modelo de Acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

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

(5) Actualmente *United States Model Income Tax Convention* of september 20, 1996.

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, nunca fueron unánimemente aceptados]⁽⁶⁾.

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 (art. 26).

Nota: Para conocer la redacción exacta de este artículo 26 tal y como se ha incluido en los siguientes instrumentos jurídicos: MC OCDE 1963, MC OCDE 1977-2000, US MODEL (MC EEUU, según versión 1996: *United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996*) y UN Model (MC ONU: *United Nations Model Double Taxation Convention between the developed and developing Countries, 2001*), consúltese: KEES VAN RAAD (2001, págs. 117-118).

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 (PITA, Claudino. 2003), 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 tributaria*.

Son motivos agregables, según la fuente citada, la circunstancia de que con el 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 ejemplo Alemania incorporase una cláusula de intercambio de información «limitada», por entender forzado dar determinadas informaciones fiscales amparándose en que la finalidad de la CIT prevista en el MC OCDE es evitar la doble imposición y no prevenir la elusión y el fraude fiscal.

(6) LEAGUE OF NATIONS, «London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and text», Doc. C.88.M.1946, ILA (1946), *cf.* en SERRANO ANTÓN, F. (2002, pág. 6). Sobre las competencias para la adopción de Convenios internacionales *vid.* HERRERA MOLINA (2009, págs. 37 y ss.).

Posiblemente también el hecho de que el intercambio de información 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 Europa*⁽⁷⁾, que curiosamente no entraría en vigor hasta el año 1995 y del que en la actualidad forman parte los siguientes países: Suecia, Noruega, 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» (GRAU, A., 1997, págs. 101-102) —sin perjuicio del margen de discrecionalidad de los Estados firmantes (FLETCHER, A., vol. 30, 2, pág. 517)— 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 y 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 penal ante el órgano judicial» (ROSEMBUJ, T. 2004, págs. 38-39).

(7) Publicado en *Internacional Legal Materials*, núm. 27, 1988, pág. 1169.

El esfuerzo y las preocupaciones de España y Brasil para la cooperación y el intercambio de informaciones con trascendencia tributaria tiene su plasmación definitiva en la redacción del artículo 26 CDI Hispano-Brasileño

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.

Nota: La Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, otorga reconocimiento expreso al Modelo de Convenio de la OCDE de 18 de abril de 2002 sobre intercambio de información a efectos de alcanzar sus objetivos, adoptando el procedimiento de *información automática* entre los Estados miembros referentes a los pagos de intereses para permitir la imposición efectiva de los mismos en el Estado de residencia del beneficiario, persona física.

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. En Sentencia de 13 de abril de 2000, As. C-420/98, el TJCE analiza el alcance del intercambio de información espontánea entre las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos [comentada en HERRERA MOLINA, P. (Director), 2002, págs. 83 y ss., por la autora GRAU, A.].

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 información (V. DELMAS GONZÁLEZ, 2004, 84).

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 *Primera Directiva 77/799/CEE* sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos⁽⁸⁾, reiteradamente modificada⁽⁹⁾, transpuesta en España por el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, modificado parcialmente por el Real Decreto 1408/2004, de 11 de junio y por el Real Decre-

(8) Puede consultarse en HERRERA MOLINA, P. (Dir.) (2008) el comentario de la TJCE S 26 de enero de 2006, As. C-533/03, «Asistencia mutua e intercambio de información fiscal internacional entre autoridades administrativas de distintos Estados miembros a los efectos de IVA, impuestos directos y sobre primas de seguro. Base jurídica para adoptar normas de cooperación fiscal internacional que afecten al "Derecho tributario formal"», comentada por CALDERÓN, J. (2008, pág. 106 y ss.).

(9) 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 (DO L 336 de 27 de diciembre de 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.

to 161/2005, de 11 de febrero, así como el Reglamento n.º 1798/2003 del Consejo de Europa, de 7 de octubre de 2003, sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA, derogado por Reglamento n.º 218/1992/CEE.

III. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS BILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL A LA LUZ DE LAS NUEVAS VERSIONES DEL MC OCDE

Sobradamente conocida es la importancia del MC OCDE y sus Comentarios, instrumento que aún no siendo un tratado internacional se toma como punto de partida por los Estados cuando firman o revisan convenios bilaterales en línea con las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Así pues, los Estados siguen en gran medida las pautas del MC y sus comentarios (VAN RAAD, K., 1996, pág. 4).

Entrada la década de los 90 del siglo XX y a consecuencia de los sucesivos cambios acontecidos en el MC OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE —por recomendación de 23 de octubre de 1997— decidió adoptar un Convenio dinámico que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas sin necesidad de llevar a cabo revisiones completas y que se denominaría como Convenio Modelo «dinámico» (VOGEL, K., 1997, págs. 532 y ss.).

Pese a ello no es difícil pensar en los posibles problemas de interpretación que pueden surgir debido a la aparición de las nuevas versiones del MC OCDE.

Cuestión que, en nuestro caso, tiene especial relevancia habida cuenta los Estados de España y Brasil firmarían en 1974 el CDI incluyendo una cláusula de intercambio de información redactada bajo los auspicios del MC OCDE 1963. A posteriori la reforma acontecida en el MC OCDE de 1977 conlleva sustanciales modificaciones en materia de criterios de intercambio de información, y también las modificaciones posteriores de 2000, 2005 y 2008 han incidido de manera significativa en el tema que nos ocupa.

Sobre este particular podría plantearse la siguiente cuestión: ¿habiéndose incluido una cláusula de intercambio de información en un CDI, las modificaciones posteriores que se llevan a cabo en esta cláusula en las redacciones posteriores del MC OCDE y sus Comentarios, podrían ser de aplicación? Para su respuesta, sería aconsejable consultar:

A) En primer lugar la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales* (CVDI) de 27 de enero de 1980 (art. 31.3), pues tal y como argumenta la mayor parte de la doctrina las reglas contenidas en dicha Convención sobre el Derecho de los Tratados son de aplicación para la interpretación de Convenios para evitar la doble imposición⁽¹⁰⁾.

(10) De ello se deja también constancia en la Introducción a los Comentarios del MCOCE (vigentes), apartado 3.1.2. Entre la doctrina puede consultarse: CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005, pág. 254); CALDERÓN CARRERO, J. (2010, págs. 74 y ss.); SERRANO ANTÓN, F. (2002, pág. 11), entre otros; sin perjuicio de que también ha habido autoras que destacan una aplicación limitada en ocasiones como por ejemplo en relación a los comentarios al MC OCDE los cuales no hayan en la Convención de Viena «una caracterización adecuada entre sus instrumentos hermenéuticos» (RIBES RIBES, A., 2003, pág. 80).

Dichas reglas de interpretación se contienen en los artículos 31 a 33 de la CVDT, teniendo especial incidencia en el caso que nos ocupa el artículo 31, a cuyo tenor:

«1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación del tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

— Todo acuerdo que se refiera al tratado y que hay sido concertado por todas las partes con motivo de la celebración del tratado.

— Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto habrá que tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.»

La cuestión que estamos considerando como objeto de análisis es si las versiones posteriores del MC OCDE y sus Comentarios tienen aplicación retroactiva o dinámica. De acuerdo a las reglas citadas coincidimos con la doctrina científica (CALDERÓN, J., 2010, pág. 75) en que difícilmente esta cuestión encuentra encaje en el contexto (art. 31.1), ni tampoco se trata de acuerdos o instrumentos concertados por las partes con motivo de la celebración del tratado (art. 31.2). Y respecto al apartado 31.3 resulta de difícil aceptación que dichos Comentarios posteriores sean una norma de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes, ni tampoco «acuerdos» o «prácticas» ulteriores a los efectos del artículo 31.3 a) y b), pues, efectivamente, los Comentarios no «son una práctica que permita constatar el acuerdo entre las partes.»

En esta línea, desde hace años se ha venido interpretando que los Comentarios no son de aplicación obligatoria a los CDIs firmados con anterioridad (VOGEL, K, 1997, pág. 46), habiendo un consenso unánime respecto a su aplicación a los Convenios firmados con posterioridad.

B) En segundo lugar, habría que estar al criterio del *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, quien tuvo en cuenta este aspecto al redactar precisamente el MC OCDE de 1977, el cual incluyó importantes modificaciones respecto al MC de 1963 también en materia de intercambio de información, como veremos.

Este Comité apuesta por una tesis dinámica de interpretación de los CDI de manera que los Convenios existentes deberían interpretarse al alud de los nuevos Comentarios, teniendo,

pues, dichos cambios efectos retroactivos en su aplicación⁽¹¹⁾. El Comité justifica este criterio aduciendo que los nuevos Comentarios «simplemente clarifican, no cambian el significado de los artículos o de los Comentarios» (p. 36 de la introducción de los Comentarios). Se refiere por tanto a modificaciones no sustanciales o de menor trascendencia.

Sin embargo, tratándose de «modificaciones sustanciales» llevadas a cabo en los artículos de nueva redacción, los Comentarios de la nueva versión no serán *per se* de aplicación a los Convenios concluidos con anterioridad, sino únicamente cuando los artículos de los MC OCDE permanezcan inalterados (p. 35 de la introducción de los Comentarios).

Es decir, siempre que las futuras redacciones del MC OCDE respecto de la redacción original del citado Modelo en materia de intercambio de información conlleven modificaciones sustanciales, la nueva redacción no tiene por qué resultar de aplicación al CDI concluido con anterioridad.

C) Cabría concluir este apartado con la *interpretación jurisprudencial de los Tribunales españoles, europeos e internacionales*. En ambos ámbitos no ha habido una línea unívoca sino que existen pronunciamientos a favor y en contra de la tesis dinámica o retroactiva.

En España la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002 concluye la no aplicación de la cláusula antiabuso si la misma se aplica por vía interpretativa, mientras que la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2008 (viajes Halcón) realiza una interpretación dinámica del MC OCDE⁽¹²⁾. En el orden internacional existe un elenco de Sentencias que no consideran de aplicación la tesis retroactiva (Resolución de la Corte Administrativa de Austria de 31 de julio de 1996, Sentencia del Tribunal Supremo de Canadá *The Queen v. Crown Forest Industries Ltd. Et al.* Y Sentencia del Tribunal Supremo de Holanda de 9 de diciembre de 1998); mientras que otros casos sí admiten la tesis dinámica o retroactiva (Sentencia *US Court Appels* de 22 de octubre de 1974, *U.S. Burbank & Co. et al.*, y Sentencias del Tribunal Supremo de Noruega de 20 de abril de 1997 y 10 de junio de 1994). Ver SERRANO, F. (2002, págs. 11-12).

IV. 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.

(11) En realidad la posición de la OCDE y del Comité de Asuntos Fiscales a favor de la interpretación ambulatoria o dinámica de los CDIs en relación con los nuevos Comentarios pretende dar respuesta a un problema práctico importante: si se modificaran los propios artículos del Modelo CDI, este cambio tardaría años, incluso décadas, en generalizarse en la red mundial de CDIs, puesto que habría que esperar a la renegociación de los CDIs existentes para que pudieran seguir los nuevos cambios. CALDERÓN, J. (2010, pág. 75).

(12) Un comentario más extenso puede verse en CALDERÓN, J. M. (2010, págs. 75-76).

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> <p>Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;</p> <p>Transmitir informaciones que no se pueden obtener sobre la base de su legislación o práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;</p> <p>Transmitir informaciones que revelen secretos comerciales, industriales, profesionales o de procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p>	<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> <p>Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;</p> <p>Transmitir informaciones que no se pueden obtener sobre la base de su legislación o práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante;</p> <p>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. 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. A saber:

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

Para determinar el ámbito objetivo del intercambio de información previsto en el CDI firmado por los Estados de España y Brasil debiera partirse de las siguientes consideraciones:

— En virtud de las reglas de interpretación expuestas en el apartado anterior podría concluirse que a las cláusulas de intercambio de información firmadas bajo el paraguas del MC OCDE 1963-77, no le sería de aplicación la ampliación del ámbito objetivo de intercambio de información que se produce con las modificaciones posteriores llevadas a cabo en las versiones del MC OCDE (1977, 2000, 2005), siempre que se trate de modificaciones sustanciales.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del propio Convenio y de las leyes internas de éstos, en el bien entendido del secreto que rodea a las informaciones intercambiadas

— Dado que la firma del CDI de España y Brasil data de 1974, se redacta de conformidad con la versión original del MC OCDE 1963 en virtud de la cual sólo se permite el intercambio de información a los efectos de la aplicación del propio Convenio. Lo que significa que deberá circunscribirse a los impuestos cubiertos por el mismo. E igualmente de la dicción literal del artículo 26 del CDI España-Brasil queda explícito que el intercambio de información debe circunscribirse a los impuestos comprendidos en el presente Convenio.

— En el CDI firmado entre las autoridades de España y Brasil (art. 26 *ab initio*) se prevé que se intercambiarán las informaciones «necesarias» «para la aplicación del presente Convenio».

Nota: en el MC OCDE 2005 se sustituye la expresión «información necesaria» por «información que pueda resultar relevante», expresión mucho más laxa (y que puede llevar a diferencias de interpretación dependiendo del supuesto concreto) y en segundo lugar se sustituye «para la aplicación de» por la expresión «para la administración o cumplimiento efectivo.»

— Los impuestos que pueden ser objeto de intercambio de información se especifican en el artículo 2 del citado CDI (en línea con lo establecido en el MC OCDE 1963-1977). Dichos impuestos son con carácter general los impuestos sobre la renta exigidos por cada uno de los Estados contratantes estando incluidos los impuestos sobre 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⁽¹³⁾.

— En particular dichos impuestos son:

Para España: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas; otros impuestos que cita el CDI España-Brasil actualmente derogados; Impuestos locales sobre la Renta.

Para Brasil: es muy importante destacar que en virtud de la dicción literal del propio CDI se amplía el ámbito de aplicación del intercambio de información a los impuestos de natura-

(13) En este sentido puede leerse: «la mayoría de los Convenios españoles no recogen la ampliación del ámbito del artículo de la redacción del 2005, por lo que limitan su ámbito objetivo a los impuestos objeto del Convenio» (HORTOLÁ I VALLVÉ J., 2007, pág. 799).

leza idéntica o análoga «que se añadan a los actuales o que los sustituyan»⁽¹⁴⁾. Se trata de una cláusula de carácter abierto que da pie a que pueda producirse el intercambio de información respecto a las futuras reformas de los impuestos sobre la Renta que se aprueben en Brasil.

De ahí 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 saber⁽¹⁵⁾:

— *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, 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.

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

— *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.*

(14) Un comentario del profesor H. TAVEIRA TORRES sobre el contenido de este art. 2 desde la óptica de Brasil puede verse en FERREIRO LAZPATZA, J. y ALONSO GONZÁLEZ, L. (Coord.) (2006, págs. 53-54).

(15) Estas tres modalidades de información sí se prevén expresamente tanto en la 1.ª 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 RD 1326/1987, de 11 de septiembre, de transposición en España de la 1.ª 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...

Por tanto, y de la dicción literal del precepto, teleológicamente el intercambio de información tributaria se realizará a los efectos de:

— Evitar la doble imposición entre los Estados de España y Brasil.

— 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.*

Los impuestos que pueden ser objeto de intercambio de información se especifican en el artículo 2 CDI

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 discutible 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.

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 juicio⁽¹⁶⁾— en el intercambio 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 contratantes». 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.

Nota: en las sucesivas versiones del MC OCDE 1977, 2000 se hizo constar expresamente que el intercambio de información ente autoridades contratantes «no estará restringida por el artículo 1», lo que significa que los CDI firmados según estas versiones sí podrán solicitar informaciones tributarias a los Estados contratantes tanto sobre los residentes como sobre los no residentes en ninguno de los Estados contratantes. Esta regla es también de aplicación en las CII previstas en el MC ONU, MC EEUU, así como, dentro del ámbito comunitario, en la Directiva 77/799/CEE, sobre asistencia mutua entre 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 Ley General Tributaria 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. 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

(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 no relativa a los no residentes en ninguno de los dos Estados, DE LA PEÑA y CASADO OLLERO, G. (1991, págs. 416-417); CALDERÓN CARRERO, J. M. (2002, pág. 305) y HORTOLÀ I VALLVÉ J. (2007, pág. 799): «Los convenios españoles suelen autorizar el intercambio de información de todas las personas ya sean o no residentes de uno o de ambos Estados. La excepción a este criterio general se halla en lo Convenios más antiguos.»

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.

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., 2001). 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 de noviembre de 1996 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 necesaria⁽¹⁷⁾.

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

(17) Application núm. 30128/96. Comentada por BAKER (2000, págs. 265-266). Véase también el caso Application núm. 12592/86 (CALDERÓN, J. M., 2002, pág. 282).

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 protegiera al menos con el mismo celo las informaciones recibidas⁽¹⁸⁾.

Se podrá pedir información por parte de las autoridades competentes de los Estados contratantes sobre contribuyentes que estén sujetos al deber de colaborar con la Hacienda Pública según las legislaciones internas

«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.»

En consecuencia, el CDI Hispano-Brasileño contempla una de las vías para hacer efectiva la asistencia mutua entre los Estados, si bien el ámbito de la «asistencia mutua» tiene un radio de actuación mayor al propio del intercambio de información.

En particular el citado CDI prevé que las informaciones así intercambiadas «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.»

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 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.

Nota: en los Comentarios al artículo 26 del MC OCDE se prevé la posibilidad de que en los específicos Convenios bilaterales se incluyan normas sobre asistencia para la recaudación de impuestos cuando los Estados contratantes lo consideren oportuno. No ha sido éste el caso del CDI Hispano-Brasileño.

(18) Entre las reservas formuladas por los países miembros de la OCDE respecto al art. 26 MC OCDE (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 (CLAUDINO PITA, «Intercambio de información y administración tributaria», en *Seminario internacional...*, cit.).

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

Repárese en que, también en este punto, las modificaciones posteriores del MC OCDE 1977, 2000, han supuesto una ampliación de los posibles receptores del intercambio de información, 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 transmisor, 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 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 transmitirla 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 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 carác-

ter 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 (art. 95.1 LGT) exceptiona un conjunto de supuestos en los cuales cabe que la Administración tributaria ceda dicha información. En esta materia es constatable cómo la vigente 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 prevenían sólo cinco supuestos de cesión. A saber:

- Investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.
- Colaboración con otras Administraciones públicas.
- Colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social.
- Colaboración con otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención de ayudas o subvenciones de la UE.
- 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 art. 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. Fijese 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— 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 exime 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 obtenido (VALERO, N., 2002).

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, ordenan-

En el CDI Hispano-Brasileño se contempla el deber de confidencialidad y uso restringido de los datos intercambiados entre las autoridades competentes de España y Brasil

do igualmente que, cuántas 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.

Amén de la Ley General Tributaria, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, contempla en su disposición adicional primera una alusión al intercambio de información, a cuyo tenor se considera que existe efectivo intercambio de información tributaria con los países en que resulta de aplicación un CDI con cláusula de intercambio de información (y en dicho convenio no se establezca que el nivel de intercambio de información es insuficiente a los efectos de esta disposición), o bien que exista un acuerdo de intercambio de información que alcance los niveles de este concepto a efectos de la Ley de prevención del fraude fiscal.

Respecto a la normativa en Brasil el intercambio de información está regulado en el artículo 199 del Código Tributario Nacional en cuya virtud «la Hacienda Pública de la Unión, en la forma establecida en los tratados, acuerdos o convenios, podrá intercambiar informaciones con Estados extranjeros en interés de la recaudación y de la fiscalización de tributos.»

Por su parte el artículo 198 del mismo texto legal establece la normativa sobre sigilo de la información obtenida por el Estado sobre la situación económica o financiera del sujeto pasivo o de terceros, información cuya divulgación está prohibida sin perjuicio de lo establecido en la legislación penal.

Amén de ello son de citar las siguientes Leyes: a) Ley n.º 9613, de 3 de marzo de 1998, en cuyo artículo 14 se crea el Consejo de Control de las Actividades Financieras responsable de recibir y distribuir las denuncias sobre la información financiera que se presume delictiva según la legislación o normas nacionales para impedir el blanqueo de capitales y b) Ley complementaria n.º 105, de 10/01/2001, donde se regula el tratamiento jurídico del secreto bancario en el caso de operaciones patrocinadas por instituciones financieras⁽¹⁹⁾.

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:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a la 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.

(19) Vid. un comentario más extenso realizado por TAVEIRA TÓRRES, H. (2006, págs. 210 y ss.).

Nota: El Convenio Hispano-Brasileño sigue fielmente las limitaciones que ya previere el artículo 26.2 del MC OCDE 1963 y que permanecieron incólumes en las versiones posteriores.

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.

Nota: a partir del MC OCDE 2005 el Comité Fiscal OCDE recomienda que dicha «cláusula de reciprocidad» se interprete de manera que no se pongan obstáculos a la finalidad del artículo 26 (intercambio de información): pp. 15 y 15.1 de los Comentarios al MC OCDE 2005.

Respecto a la restricción prevista en el artículo 26.2 b) del CDI Hispano-Brasileño, 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»⁽²⁰⁾.

(20) 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,

En los Comentarios a la redacción del MC OCDE 1977 se amplía el criterio, pasando a considerarse «normal» también las investigaciones especiales o aquéllas que requieran un examen particular de la contabilidad de los obligados tributarios.

Legislación y práctica administrativa española. En el caso de España, el volumen de información tributaria del cual puede disponer la Administración financiera y las potestades o poderes para obtener la información e investigación de nuevos datos es más amplia que en la de otros países (PALAO, C.).

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 94⁽²¹⁾.

El primero de ellos (art. 93) prevé 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 pago⁽²²⁾.

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: a) 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...; b) los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales; c) los juzgados y tribunales también deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de 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; d) 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 se-

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». Cfr. en DE LA PEÑA y CASADO OLLERO (1991, pág. 423).

(21) Vid. sobre estos aspectos HERRERA MOLINA, P. (1993); LÓPEZ MARTÍNEZ, (1992); ALONSO GONZÁLEZ, L. (1992); PITA GRANDAL, A. (1977); y CAZORLA PRIETO, *El secreto Bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, 1978.

(22) Amén de las obras generales citadas *supra* puede verse: CAYÓN GALIARDO, A. (1997), PALAO TABOADA, (1983); PITA GRANDAL y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2003); PERULLES MORENO, J. (1986) y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1998).

cretos 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 siguientes cuestiones:

a) En primer término parece conveniente señalar que en los Comentarios al MC OCDE se prevé que el Estado requerido no debe dar un significado excesivamente extenso al secreto, so pena de imposibilitar el intercambio de información tributaria.

b) Cuando el intercambio tiene por objeto «Secretos comerciales, empresariales o industriales», puede plantearse un conflicto de intereses entre la normativa especial interna de un país (por ejemplo el secreto comercial) y la obligación de aportar los datos por parte del Estado requerido. *De facto* este tema ha suscitado una 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 ejemplo para la búsqueda de los precios comparables en precios de transferencia), el Comité de Asuntos Fiscales OCDE (p. 8 c Comentarios 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, J., 2002-1). 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 secretos (VAN RAAD, K., 2001, pág. 367).

Precisamente para garantizar y reforzar la confidencialidad en estos casos algunos países han realizado acuerdos no formales (*confidentiality agreements*) en la realización de los APAs (CARMONA N., Coordinador, 2010, pág. 680).

En todo caso, puede afirmarse que de conformidad con este límite previsto para el intercambio de información entre Estados, será el Estado requerido el que deberá decidir discrecionalmente si existe o no existe secreto comercial, empresarial, industrial o profesional⁽²³⁾.

c) 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.»

(23) «El Comité Fiscal OCDE ha incluido en el año 2005 nuevos comentarios (p. 19.3 y 19.4) en relación con la incidencia de la normativa interna que protege la confidencialidad de las comunicaciones entre los representantes legales y abogados y sus clientes en relación con la cláusula del ap. 3.º del art. 26 Mod. CDE 2005-2008», cfr. CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.) (2010, pág. 680).

d) Finalmente es muy importante hace alusión a las *dos nuevas cláusulas introducidas por el MC OCDE de 2005* en materia de límites al intercambio de información. En este sentido se incorporan dos nuevos apartados 4 y 5 en dicho Modelo de Convenio. El apartado número 4 versa sobre la noción de interés de la información para el Estado requerido, de manera que éste no pueda escudarse en ausencia de interés nacional para no dar información.

Por su parte el apartado 5 del nuevo artículo 26 MC OCDE 1995 introduce importantes y significativas alteraciones en los límites alegables a efectos del intercambio de información (desarrollado en los Comentarios a dicho MC) y que afectan al secreto bancario. Reza así:

«En ningún caso las disposiciones del apartado 3.º serán interpretadas en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a intercambiar información únicamente porque tal información esté en poder de un banco, otra institución financiera, mandatario o persona que actúa en capacidad de agente o fiduciario o porque afecta a la titularidad de derechos o intereses en una persona.»

Nada nuevo descubrimos al poner de manifiesto la cantidad de problemas planteados a lo largo de los años 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 bancario⁽²⁴⁾, lo que ha dificultado en gran medida el control sobre las rentas pasivas o inversiones transfronterizas.

Sin embargo en virtud del nuevo apartado 5 MC OCDE 2005 un Estado no podrá negarse a intercambios de información alegando sus normas internas sobre secreto bancario.

Se trata, en consecuencia, de una modificación sustantiva o material de importantísimas consecuencias. En la medida en que no estamos ante una mera aclaración, explicitación o detalle sino ante una modificación sustancial parece muy improbable pensar que quepa su aplicación retroactiva a CDI firmados con antelación a esta fecha. Sí, por supuesto, a los que se firmen y ratifiquen con posterioridad. En este sentido cabe observar cómo en los convenios de doble imposición concluidos *a posteriori* sí se incluye dicho apartado 5. Por ejemplo, el Convenio entre el Reino de España y la República de El Salvador para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 7 de julio de 2008:

«Artículo 27. Intercambio de información.

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información concreta previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones

(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...).

políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de los procesos o procedimientos legales para la aplicación efectiva de estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la persecución de delitos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para dichos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá ser comunicada a las autoridades encargadas de combatir el blanqueo de capitales, cuando dicha utilización esté permitida por las leyes del Estado que recibe la información.

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

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

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

c) suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o un proceso industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público (*ordre public*).

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

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

V. BIBLIOGRAFÍA

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

— ANDRÉS AUCEJO, E. y MARCILLA IBAÑEZ, S. (1997): «About the new Spanish Special Tax on Real Property Belonging to Non-Resident Entities», *IBFD Publications, European Taxation*, núm. 5, vol. 37.

— ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1998): «Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente», *RTT*, núm. 43/1998, págs. 35-60.

— BAKER (2000): «Comentario de la Application núm. 30128/96», *British Tax Review*, núm. 4/2000. (1982): «Limits on Exchange of Information in connection with tax audit practice», *Intertax*, núm. 2.

— BENASCONI, M. (1984): «Lo scambio d'informazioni nell'ambito della convenzione italo-svizzera e l'assistenza guidiziaria in caso di frode fiscale», *Diritto e pratica tributaria*, págs. 515-526.

— BENNET, M. C., MORRISON, P. D., DANIELS T. y HOSSON, F. C. (1995): «Article 30: Exchange of information and administrative assistance», *Commentary to the US-Netherlands Income Tax convention*, Kluwer Law International. The Hague.

— BONHERT, D. (1990): «International mutual assistance through exchange of information in Germany», *Intertax*, núm. 6-7, págs. 303-311.

— CALDERÓN CARRERO, J. M. (2000): *Intercambio de información y Fraude Fiscal Internacional*, Madrid, Estudios Financieros. (2001): «Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 99. (2002): «El intercambio de información entre administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa» en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. (2002-I): «Spanish Transfer Pricing in the light of the Tax Courts Jurisprudence», *Tax Notes International*, April. (2008): «Comentario de la STJCE 26.1.2006, As. C-533/03. Asistencia mutua e intercambio de información fiscal internacional entre autoridades administrativas de distintos Estados miembros a los efectos de IVA, impuestos directos y sobre primas de seguro. Base jurídica para adoptar normas de cooperación fiscal internacional que afecten al "Derecho tributario formal"» en HERRERA MOLINA (2008), Director, *Comentario de la Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2006-2007*, IEF, Madrid, págs. 106 y ss. (2010): «Los tratados internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el Ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Kluwer.

— CARBAJO VASCO, D. (1985): *El intercambio de información en los Convenios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid.

— CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coordinador) (2010): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Kluwer.

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

— CAYÓN GALLARDO, A. (1997): «Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria» en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid.

— CAZORLA PRIETO, L. (1978): *El secreto Bancario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

— CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005): «Interpretación y calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional», en *Fiscalidad Internacional*, CEF.

— COATES, P. (1984): «Simultaneous examinations and spontaneous exchanges of information», *Taxes International*, núm. 56, junio, págs. 1209-1244.

— DE LA PEÑA VELASCO y CASADO OLLERO (1991): «Régimen jurídico del intercambio de información tributaria» en *Estudios sobre el Convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU*, Gaceta Fiscal.

— DELGADO PACHECO, A. (1991): «El intercambio de información en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977» en *Estudios sobre el Convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU*, Gaceta Fiscal.

— DELMAS GONZÁLEZ, F. (2004): «Directiva del ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio: Un proceso finalizado?», *Tribuna Fiscal*, núm. 170, diciembre.

— FALCÓN Y TELLA, R.: «El levantamiento del Secreto bancario frente a la Administración tributaria», *Diario La Ley*, núm. 824.

— FERNÁNDEZ MARÍN, F. (2006): *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Ed. Tirant Lo Blanc. (2007): *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier.

— FERREIRO LAZPATZA, J. y ALONSO GONZÁLEZ, L. (Coordinadores) (2006): *La fiscalidad de las inversiones españolas en Brasil*, Ed. Marcial Pons, Barcelona.

— FLETCHER, A.: «The Convention on Mutual Administrative Assistance on tax Matters», *Harvard International Law Journal*, vol. 30, núm. 2.

— FURIA, F. (1984): «Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale», *Boll. Trib.*

— GANGEMI B. (1990): *L'echange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale* (Cahiers de Droit Fiscal International), vol. LXXV, IFA, Ed. Kluwer, Rotterdam, ponencia general.

— GARCÍA PRATS, A. (2001): «La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», *CT*, núm. 101.

— GRAU RUIZ, A. (1997): «El convenio sobre Asistencia Mutua en asuntos fiscales: su trascendencia para el derecho fiscal internacional español», *CEF*, núm. 34, págs. 101-102. (2002): «Comentario de la STJCE de 13-4-2000 As. C-420/98» en HERRERA MOLINA (Director), *Comentarios a la Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades*

Europeas, IEF, Madrid, págs. 83 y ss. (2000): «Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudación», *Crónica Tributaria*, núm. 94.

— GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coord.) (2001): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid.

— GUTTENTAG, J. H. (1980): «Exchange of Information under Tax Treaties», *BIFD*, núm. 2-3, pág. 72 y ss.

— HERRERA MOLINA, P. (1993): *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Ed. La Ley. (2002) (Director): *Comentario de la Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2000-2001*, IEF, Madrid, págs. 83 y ss. (2008) (Director): *Comentario de la Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Años 2006-2007*, IEF, Madrid. (2009): *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*, Madrid, IEF, 2009.

— HORTOLÀ I VALLVÉ J. (2007): *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Ed. Thomson, Aranzadi.

— INTERNACIONAL LEGAL MATERIALS (1998), núm. 27, pág. 1.169.

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

— LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1992): *Los deberes de información tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

— LUCAS DURÁN (1998): «Datos tributarios: acceso y confidencialidad», en *Derechos y Garantías del contribuyente*, Ed. Lex Nova, Valladolid.

— MANTERO SÁENZ, A. (1990): *El procedimiento en la inspección tributaria*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid.

— OCDE (1994): *Tax Information Exchange Between OECD Countries. A survey of current practices*, Paris. (1997): «Exchange of information and counteracting international tax avoidance and evasion» en *Tax Treaties*. (1999): *Transfer Pricing Guidelines*, OECD, Paris. (2000): *Access to bank information for tax purposes*, OECD, Paris.

— PALAO TABOADA, C. (1983): «La potestad de obtención de información tributaria y sus límites», *CT*, núm. 45. (1990): «L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale» (*Cahiers de Droit Fiscal International*), vol. LXXV, IFA, Ed. Kluwer, Rotterdam, informe nacional.

— PERULLES MORENO, J. (1986): «El secreto bancario en el ámbito tributario», *Impuestos*, tomo II/86.

— PITA, C. (2003): «Intercambio de información y Administración tributaria», en Seminario internacional sobre Aspectos de la Tributación Internacional en el Contexto Actual y Doble Tributación, *Boletín AFIP*, núm. 68, 1 de marzo de 2003.

— PITA GRANDAL, A. (1997): «La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid.

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

— PULIDO GUERRA, E. (2010): *Derecho fiscal internacional*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

— RIBES RIBES, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, Editorial Edersa, Madrid.

— ROSEMBUJ, T. (2004): *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona.

— SACCHETTO, C. (1998): «La colaboración internacional en material tributaria», *Boletín del IFI*, núm. 15. (1990): «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.

— SEEMAN, E. A. (1983): «Exchange of Information under International Tax Conventions», *International Lawyer*, núm. 2, págs. 333 y ss.

— SERRANO ANTÓN, F. (2002): «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*, núm. 5/02. (2005) (Director): *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros.

— SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F. (Coord.) (2002): *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.

— TAVEIRA TORRES, H. (2003): *Direito tributário internacional aplicado* (Coordinador), Sao Paulo, Quartier Latin.

— VALERO LOZANO, N. (2002): «La cesión de información tributaria por la administración a Juzgados y Tribunales», *Quincena Fiscal*, núm. 21.

— VAN RAAD, K. (1996): «Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts», *European Taxation*, núm. 1. (2001): *Materials on International & EC Tax*, International Tax Center Leiden.

— VOGEL, K. (1997): *Double Taxation Conventions*, 3.ª ed., Kluwer Law International, The Netherlands. (1997-I): «Changes to the OCDE Model Treaty and Commentary since 1992», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 12.