

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Facultad
de Derecho de A Coruña*

Extracto:

ESTE trabajo constituye un examen, desde el Derecho español y Comparado, de las garantías que ostentan los obligados tributarios en el marco del mecanismo más importante empleado por los Estados para combatir y prevenir la evasión y el fraude fiscal internacional, a saber, el procedimiento de intercambio de información entre Administraciones tributarias estatales. El autor llega a la conclusión de que, en la hora actual, existe, con carácter general, un importante déficit de garantías de los contribuyentes en el referido procedimiento y que tal déficit no resulta en modo alguno justificado en un Estado de Derecho. En este sentido, defiende la tesis de que la actual configuración del procedimiento de intercambio de información como procedimiento realizado «a espaldas» de los obligados tributarios contribuye a restarle eficacia al mismo y, además, resulta incompatible con las garantías y principios jurídicos imperantes en la mayoría de los Estados de Derecho occidentales. Al objeto de equilibrar esta situación, el autor propone la introducción de una serie de garantías configuradas de tal forma que lejos de afectar negativamente al procedimiento de intercambio de información reforzaría su eficacia; en la misma línea, se apunta que tal reforma podría aumentar el grado de confianza de los obligados tributarios en el funcionamiento de la Administración tributaria, lo cual redundaría en beneficio de todos los sistemas de gestión tributaria que pivotan sobre la colaboración «voluntaria» de los obligados tributarios.

Sumario:

- I. Introducción: la funcionalidad y contexto en el que opera el intercambio de información entre Administraciones tributarias.
- II. La actual configuración de los derechos de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información.
- III. En torno a la necesidad de reconfigurar los derechos de los obligados tributarios en el seno del procedimiento de intercambio de información: argumentos a favor y en contra.
- IV. Una propuesta para reequilibrar la posición de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información.

NOTA: El presente trabajo está basado en la obra del mismo autor, *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid. Esperamos que el lector sepa disculpar las remisiones realizadas a dicha obra en relación con determinadas cuestiones no abordadas en este artículo.

I. INTRODUCCIÓN: LA FUNCIONALIDAD Y CONTEXTO EN EL QUE OPERA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

En la hora actual, resulta un lugar común afirmar que no es posible garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias de un Estado sin contar con información fiscal de carácter «interestatal»¹. La insuficiencia de las autoridades fiscales nacionales para controlar, de forma autónoma, el cumplimiento de la normativa tributaria resulta imputable a un conjunto de factores.

En efecto, esta situación se explica, básicamente, partiendo del intenso proceso de globalización y digitalización (Internet)² de la actividad económica y financiera operado, fundamentalmente, a partir de los años 70 hasta el momento presente. Al mismo tiempo, en el marco de los países miembros de la OCDE y la UE ha tenido lugar un paulatino desmantelamiento de los controles de diversa índole que venían obstaculizando o restringiendo de algún modo la libre circulación de personas y capitales, así como la inversión exterior³. La liberalización del control de cambios y las inversiones extranjeras en un contexto de mundialización económica y financiera trae consigo importantes consecuencias en el ámbito tributario; por un lado, esta situación ha limitado de forma significativa la política fiscal de los Estados en relación con la tributación de determinados hechos imponibles, especialmente sobre aquellas manifestaciones de riqueza que son especialmente «volátiles» o susceptibles de ser «deslocalizadas»; por otro lado, este contexto ha ampliado las posibilidades de

¹ SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 3, UCM, Madrid, 1975, pp. 413-415; RUIZ GARCÍA, *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 1988, p. 177; RUIZ GARCÍA, «Asistencia mutua», en *Relaciones fiscales internacionales*, IEF, Madrid, 1987, p. 387; y OWENS, «Emerging issues in tax reform: the perspective of an international bureaucrat», *Tax Notes International*, vol. 15, núm. 25, 1997, pp. 2.042 y ss.

² KNOBBOUT/REITH, «Legal basis for the exchange of information on indirect taxation», *Intertax*, núms. 8-9, 1998, pp. 244-247; y MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *Tax Notes International*, vol.18, núm. 17, 1999, p. 1.713.

³ VEERMEND, «Tax policy in Europe», *EC Tax Review*, núm. 3, 1998, p. 158; y Gomez-Pomar, «Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales», *Crónica Tributaria*, núm. 71, 1994, p. 60.

fraude y evasión fiscal por parte tanto de los inversores particulares (personas físicas) como de todo tipo de empresas -no sólo grandes multinacionales- que realizan inversiones directas o de cartera en países diferentes al de su residencia fiscal⁴. Se ha observado, a su vez, un incremento importante del volumen de operaciones económicas internacionales; buena parte del comercio mundial -alrededor del 60%- está, además, en manos de empresas multinacionales, lo cual no deja de plantear serios problemas de tributación internacional, entre los que se cuenta el control fiscal de tales operaciones⁵. En los últimos tiempos se ha detectado un incremento notable del volumen de inversiones financieras transnacionales (*portfolio investment*) realizadas por particulares⁶. Asimismo, la apertura de las economías de los países del Este ha intensificado los problemas antes expuestos o, cuando menos, contribuido a ellos.

También viene observándose un aumento del fraude y evasión fiscal internacional como resultado de la escalada en lo que se ha dado en llamar el «*dumping* fiscal» (*fiscal degradation/harmful tax competition*); este fenómeno ha terminado «degenerando» de tal modo que tanto el Comité Fiscal OCDE⁷, como el ECOFIN de la UE⁸ han alertado sobre la necesidad de poner coto a la escalada que viene experimentando.

En la práctica, los principales efectos que se han dejado sentir en el ámbito tributario como consecuencia de este nuevo contexto mundial, probablemente, no sorprendan a nadie; ciertamente, el incremento notable de los niveles de fraude y evasión fiscal internacional parece intrínseco a un contexto económico mundializado y liberalizado donde el control fiscal de los flujos internacionales de personas y capitales se encuentra muy diluido ante la falta de medios para llevarlo a cabo; el aumento del fraude y evasión fiscal trae consigo otras consecuencias de diversa índole como ingen-

⁴ OWENS, «Curbing Harmful Tax Competition», *Intertax*, núms. 8-9, 1998, pp. 230-231; «Emerging issues in tax reform: the perspective of an international bureaucrat», *op. cit.* pp. 2038 y ss.; MINTZ, «Is National tax policy viable in the face of global competition?», *Tax Notes International*, vol. 19, núm. 1, 1999, pp. 100 y ss.; DOLAN, «La cooperación internacional en el combate de la elusión y de la evasión tributarias», en *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994, p. 267; TANZI/ZEE, «Taxation in a borderless world: the role of information exchange», *Intertax*, vol. 28, núm. 2, 2000, pp. 58 y ss.; y FERNÁNDEZ PÉREZ, «Las directrices para una cooperación internacional contra la evasión y el fraude internacional», en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1989, p. 527.

⁵ OECD, *Tax Information Exchange between OECD countries (a survey of current practices)*, OECD, París, 1994, paras. 4-6.

⁶ TANZI/ZEE, «Taxation in a borderless world: the role of information exchange», *op. cit.* pp. 58-63.

⁷ OECD, *Harmful Tax Competition*, OECD, París, 1998; sobre este informe *vid.*: OWENS, «Curbing Harmful tax competition», *op. cit.*

⁸ Conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997, sobre Política Fiscal (98/C 2/01, DOCE de 6-1-98). Como se expresa en su propia exposición de motivos, el debate se centró en la necesidad de una actuación coordinada en la UE para combatir la competencia fiscal perniciosa a fin de lograr objetivos como la reducción de las distorsiones que todavía existen en el mercado único, evitar pérdidas demasiado importantes de ingresos fiscales y orientar las estructuras fiscales de modo que favorezcan el empleo. *Vid.*: MONTI, «The climate is changing», *EC Tax Review*, núm. 1, 1998, pp. 2-3; y VALENDUC, «Tax havens and fiscal degradation», *EC Tax Review*, núm. 1, 1994, pp. 20 y ss.

tes pérdidas presupuestarias ⁹, infracciones del principio de justicia fiscal ¹⁰, así como distorsiones en los movimientos de capitales y condiciones de competencia contrarias al buen funcionamiento del mercado interior y, a la postre, de la economía mundial ¹¹. Este fenómeno también ha dejado sentir sus efectos en la estructura de los sistemas tributarios nacionales; en concreto, se viene apreciando una desfiscalización competitiva de los Estados que afecta, especialmente, a la tributación empresarial y del ahorro; ésta ha causado, entre otras consecuencias, una alteración en la distribución en la carga fiscal sobre los contribuyentes, aumentando la que recae sobre el trabajo personal y el consumo y disminuyendo la correspondiente al ahorro privado y las empresas ¹².

La reacción adoptada inicialmente por la mayoría de los países frente a la internacionalización de la vida económica ha sido proyectar el radio de sus principales impuestos sobre todo hecho imponible que posea la mínima conexión (real o personal) con su territorio, ya se realice dentro como fuera de sus fronteras; asimismo, en las dos últimas décadas se observa una tendencia generalizada a introducir un elenco de medidas estandarizadas contra el fraude y evasión fiscal internacional (por

⁹ Resulta destacable cómo el Comité Fiscal de la ONU ha llamado la atención sobre la necesidad de intensificar los intercambios de información entre Estados al objeto de instrumentar la lucha contra el fraude y evasión fiscal internacional (UN Department of Economic and Social Affairs, *Tax Treaties between Developed and Developing Countries: Third Report*, UN. Doc. St/EC/166 (1972), para. 151). Tal medida fue propuesta sobre la base de los negativos efectos que dichos fenómenos causan en las economías de los diferentes países; así, el citado Comité puso de relieve cómo algunos países en vías de desarrollo tienen unas pérdidas de ingresos tributarios anuales -originadas en relación con operaciones internacionales- superiores a la ayuda internacional recibida en el mismo período. Tales posibilidades de fraude y evasión -sigue diciendo el Comité Fiscal ONU- no sólo afectan a los países en vías de desarrollo, sino también a los desarrollados, en tanto que estos fenómenos distorsionan los flujos de inversión y de capital hacia otros países.

¹⁰ Como puso de relieve el Tribunal Constitucional español en la sentencia núm. 76/90, la lucha contra todo género de fraude fiscal debe tener lugar para evitar graves erosiones del principio de igualdad motivadas por las diferentes posibilidades de defraudación que poseen contribuyentes en diferentes circunstancias; en este sentido, consideramos que la circunstancia de que un contribuyente por el mero hecho de realizar inversiones o transacciones de carácter internacional no debería tener más posibilidades de escapar a su deber de contribuir. En el mismo sentido, OWENS («Curbing Harmful tax competition», *op. cit.* p. 231) ha afirmado «*There is no reason why taxpayers that do not or cannot take advantage of harmful tax practices should have to pay the taxes avoided by those who have easy access to tax havens and harmful preferential tax regimes*».

¹¹ Resolución del Consejo CEE de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales (DOCE núm. 35, de 14-2-1975); Exposición de Motivos de la Directiva 77/799/CEE 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 e indirectos (DOCE núm. L 336, de 27-12-1977). *Vid.* también: LYONS, «La lucha contra el fraude tributario internacional», en *El Control Fiscal*, CIAT, IEF, Madrid, 1996, p. 119; y VAN HOORN, «Problems, possibilities, and limitations with respect to measures against international tax avoidance and evasion», *Georgia Journal of International and Comparative Law*, vol.8, núm. 4, 1978, p. 773.

¹² OWENS, «Emerging issues in tax reform: the perspective of an International Bureaucrat», *op. cit.* pp. 2.038 y ss.; y DE KAM/CLARK, «A World of Taxes: the OECD report on tax trends», *Tax Notes International*, vol. 16, núm. 12, 1998, pp. 936 y ss. Véanse también los datos que aporta en este sentido RODRÍGUEZ-MORENO, «La asistencia mutua en la Unión Europea: cooperación entre autoridades tributarias en el ámbito de los impuestos directos y del IVA», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 6, 1997, pp. 716-717. McLURE («Tax Systems in the XXIst. century», en *Visions of the Tax systems of the XXIst. century*, Kluwer, Boston, 1997, p. 29) y KING («Tax Systems in the XXIst. century», en *Visions of the Tax systems of the XXIst. century*, *op. cit.* pp. 55 y ss.) han llegado a vaticinar el tránsito de los impuestos sobre la renta a los impuestos sobre el consumo como consecuencia de la globalización económica y de la crisis de los principios de «observabilidad y verificabilidad» impositiva que ésta trae consigo.

ejemplo, la transparencia fiscal internacional, legislación antisubcapitalización y antiparaísos fiscales) ¹³. Sin embargo, tanto el principio de renta mundial como todas estas medidas fiscales resultan prácticamente inoperativas si las Administraciones fiscales carecen de la información fiscal necesaria para exigir o garantizar su cumplimiento ¹⁴.

Como han puesto de relieve EICHEL ¹⁵ y MULLIGAN ¹⁶, una de las piedras angulares de un efectivo sistema de control fiscal es la información (*intelligence*) ¹⁷; el control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa que administrar información; la función de la obtención de información es determinar hasta qué punto el obligado tributario está cumpliendo con sus deberes fiscales. A través de una eficiente red de información, los agentes tributarios pueden verificar qué obligados tributarios realizan hechos con trascendencia fiscal y el alcance de la misma. La relevancia del mantenimiento de un flujo sistemático de información tributaria radica en que posibilita el control fiscal por la Administración y, además, ejerce un efecto disuasor frente a los obligados tributarios. Ciertamente, el Fisco puede llevar a cabo un control fiscal efectivo de las operaciones que tienen lugar dentro de las fronteras de un mismo país, pues, generalmente, tiene o puede obtener los medios y, en especial, la información que le permite garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias. Sin embargo, cuando se trata del control de las operaciones internacionales surgen multitud de obstáculos para que pueda llevarse a cabo un efectivo control fiscal; uno de tales impedimentos -probablemente uno de los mayores- es la falta de información fiscal transnacional ¹⁸.

¹³ TANZI/ZEE, «Taxation in a borderless world: the role of information exchange», *op. cit.* p. 62.

¹⁴ En este orden de cosas, varios autores han puesto de relieve cómo la globalización económica operada a partir de la década de los ochenta ha terminado afectando de forma notable a la configuración de los sistemas tributarios hasta el punto de que los Estados se encuentran limitados por este fenómeno a la hora de establecer su propia política fiscal. Buena muestra de ello la encontramos en la desfiscalización del ahorro o en la «carrera de incentivos fiscales» en la que, de un modo u otro, la mayoría de los Estados han tomado parte. Sobre esta cuestión, *vid.*: OWENS «Emerging issues in tax reform: the perspective of an International bureaucrat», *op. cit.* pp. 2.035 y ss.; MINTZ, «Is National tax policy viable in the face of global competition?», *op. cit.* pp. 100 y ss.; y TANZI/ZEE, «Taxation in a borderless world: the role of information exchange», *op. cit.* pp. 58 y ss.

¹⁵ EICHEL, «Administrative aspects of the prevention and control of international tax evasion», *op. cit.* pp. 26-29.

¹⁶ MULLIGAN, «Exchange of information under the OECD and US Model tax treaties», *Loyola.L.A.Int'l & Comp. L.J.*, vol. 5, 1982, p. 132.

¹⁷ Ver también JENKINS, *Tecnología de la información e innovación en la Administración tributaria*, IEF, Madrid, 1996, p. 13.

¹⁸ SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 72-73; PIRES «Portugal National Report» en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, IFA, CDFI, LXXVb, Kluwer, The Netherlands, 1990, pp. 444-445; y PAGAN, «UK National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* p. 455. El propio informe de la OCDE, *Harmful Tax Competition*, *op. cit.* (recomendaciones I.4, II.8 y 13) recomienda el establecimiento, intensificación y ampliación de medidas sobre intercambio de información fiscal internacional como una de las vías para luchar contra tal fenómeno (*vid.*: OWENS, «Curbing Harmful tax competition», *op. cit.* pp. 230-234).

La carencia de información sobre las actividades económicas foráneas de los obligados tributarios a la que venimos refiriéndonos acaba afectando a la gestión tributaria de los Estados, de tal forma que las Administraciones encargadas de tal labor pueden terminar aplicando «incorrectamente» su legislación tributaria, ocasionando nada desdeñables «conflictos de imposición» entre los Estados y los obligados tributarios implicados ¹⁹.

Por todo lo dicho, resulta patente que unos impuestos que se proyectan sobre la renta y el patrimonio mundiales de los obligados tributarios requieren ineludiblemente de un sistema de obtención de información que trascienda de sus fronteras ²⁰.

La magnitud de los negativos efectos antes expuestos ha motivado una reacción de carácter mundial; la mayoría de los países ha tomado conciencia de que la única vía -o por lo menos la más eficaz, entre las posibles- para poner coto a la problemática originada en el nuevo contexto es a través de la cooperación mutua internacional ²¹. La asistencia administrativa entre autoridades de paí-

¹⁹ Vid.: DE JUAN PEÑALOSA, «Métodos para evitar la doble imposición internacional», en *Conflictos de Imposición*, AEDAF, Monografía, núm. 6, 1995, pp. 9 y ss. Junto a los conflictos de imposición también pueden plantearse problemas de gestión tributaria. En este sentido, la Audiencia Nacional española, analizando un caso donde se examinaba la legalidad de la actuación de la Administración cuando verificaba el cumplimiento de las condiciones legales para que una determinada entidad residente en un paraíso fiscal se beneficiara de la exención del IBINR, justificó el mayor nivel de exigencias y pruebas solicitadas por la Administración española atendiendo a la circunstancia de que el contribuyente que invocaba la exención residía en un paraíso fiscal, «lo cual dificultaba mucho la transmisión de información» (SAN de 29 de enero de 1998, JT98, Ar.273).

²⁰ ALI (American Law Institute), *International Aspects of the US Income Taxation (II)*, ALI, Philadelphia, 1992, p. 114; TANZI/ZEE, «Taxation in a borderless world», *op. cit.* p. 58; MARKLOUF, «Transparency in tax systems: keeping pace with the information age», *Intertax*, núm. 2, 2000, pp. 65-66; y DEL GIUDICE, «Las necesidades de asistencia mutua internacional entre las Administraciones tributarias», en *Impacto del proceso de modernización en la Administración tributaria*, CIAT, IEF, Madrid, 1997, p. 280. A su vez, PITA («Intercambio de información entre Administraciones tributarias», en *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994, pp. 301-302) pone de relieve cómo, en ocasiones, el gravamen de hechos imposables que poseen un elemento de internacionalidad no sólo precisa tener información sobre datos fácticos realizados en otro Estado, sino también sobre cuestiones jurídicas. Ciertamente, existen algunos casos donde la afirmación de este autor responde a la realidad y la correcta aplicación de la legislación interna requiere conocer ciertos detalles de la normativa fiscal foránea; ello puede acontecer, por ejemplo, a la hora de aplicar el método de exención para eliminar la doble imposición internacional, cuando se haya establecido la cláusula de sujeción impositiva; otro tanto ocurre con el método de imputación en orden a determinar si el impuesto extranjero a deducir resulta comparable al impuesto nacional del que se deduce; la tributación de las «sociedades de personas» (*partnerships*) o las fiducias (*estates, trusts*) extranjeras en España podría también integrar otro supuesto; y, finalmente, la adecuada aplicación de la normativa española compensación de bases imposables obtenidas por un establecimiento permanente de una empresa española en el extranjero también podría requerir del conocimiento de la legislación fiscal foránea. El Tribunal de Justicia de las CEE recoge varios ejemplos de este tipo en algunas de sus sentencias: SSTJCE de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1/93, Rec.p. I-1137 y ss.; de 14 de febrero de 1995, *Roland Schumacker*, Asunto 279/93, Rec.p. I-225 y ss.; de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Asunto 90/94, Rec.p. I-2508 y ss.; y de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, Asunto 250/95, Rec.p. I-2492 y ss.

²¹ SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 3, *op. cit.* pp. 413-415.

ses distintos se erige como el mecanismo para dotar a las Administraciones tributarias de los medios que posibiliten un control fiscal más efectivo de los hechos imposables que presentan una conexión internacional ²².

No obstante, la adopción de medidas de asistencia administrativa mutua ha estado jalonada de avances y retrocesos, debido a la complejidad técnica de su instrumentación unida a las ramificaciones políticas y diplomáticas que entrañan ²³; ello no debe extrañar, en la medida que esta nueva orientación supone una ruptura con principios jurídicos de gran tradición en la mayoría de los países, como el establecido por la jurisprudencia anglosajona en el *land mark* *Holman v. Johnson*: «no country ever takes notice of the revenue laws of another» ²⁴.

El intercambio de información fiscal entre Estados, probablemente, constituye uno de los mecanismos de asistencia administrativa mutua que goza de mayor difusión y eficacia al objeto de prevenir el fraude y evasión fiscal internacional; de hecho, esta subespecie de asistencia administrativa ²⁵ viene siendo considerada la *cornerstone* o piedra angular de la cooperación fiscal internacional ²⁶.

El origen de la cláusula de intercambio de información (interestatal) parece remontarse a mediados del siglo XIX, fecha en la que Bélgica firmó varios tratados fiscales con Francia (1843), los Países Bajos (1845) y Luxemburgo (1845), donde se incluía una disposición de este tipo en relación con los impuestos de registro ²⁷.

²² Siguiendo a UDINA (*Diritto Internazionale Tributario*, Cedam, Padova, 1949, p. 429), puede decirse que la asistencia internacional «comprende cualquier forma de ayuda prestada por un Estado a otro para la actuación de los fines propios de éste y, consiguientemente, tanto en el campo político como en el administrativo en general o en el jurisdiccional. Sin embargo, sobre todo por obra de la doctrina alemana, por asistencia jurídica (*Rechtshilfe*) se entiende mutua colaboración de autoridades judiciales de Estados diversos en materia judicial. Recientemente, y también siguiendo la doctrina alemana, se distingue la asistencia judicial en sentido estricto de la asistencia administrativa (*Amsthilfe* o *Verwaltungshilfe*), aunque la distinción sea a veces muy difícil en la práctica».

²³ PIRES, «Portugal National Report», *op. cit.* pp. 444-445; MULLIGAN, «Exchange of Information under the OECD and US Model tax treaties», *op. cit.* pp. 131 y ss; y TRELLES, «Double taxation/fiscal evasion in international tax treaties», *Indiana Law Review*, núm. 12, 1979, p. 34.

²⁴ 1 Cowp. 341, 343, 98 Eng. Rep. 1121 (1775); la misma jurisprudencia fue adoptada por los tribunales norteamericanos (*Banco Nacional de Cuba v. Sablatino*, 376 US 398 (1964)). Ambos casos recogidos y comentados por CURTIN, «Exchange of Information under the US income tax treaties», *Brooklyn Journal of International Law*, vol. XII, 1986, núm. 1, p. 35.

²⁵ WISSELINK, «International Exchange of tax information between European and other countries», *EC Tax Review*, núm. 2, 1997, p. 108.

²⁶ GORDON/VENUTI, «Exchange of Information under tax treaties -an update», *Tax Managment International Journal*, vol. 15, núm. 8, 1986, p. 272; y OWENS, «Emerging issues in tax reform», *op. cit.* p. 2.044 y 2.067.

²⁷ GANGEMI, «General Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* p. 143.

Sin embargo, la verdadera expansión y uso de este tipo de mecanismos de asistencia administrativa no se ha producido hasta fechas relativamente recientes (década de los 70), y ello pese a que desde diversos foros internacionales, como la Sociedad de Naciones²⁸, la OCDE²⁹, la ONU³⁰ y la propia UE³¹, se ha venido insistiendo y recomendando a los Estados que intensifiquen el intercambio de información entre ellos; tal demora, probablemente, obedezca a un conjunto de factores, entre los que se cuentan, la complejidad técnica que conlleva la articulación de estos mecanismos, los problemas de soberanía política implicados, la falta de confianza entre las Administraciones de los distintos países, así como la conciencia de unos reducidos niveles de fraude y evasión en consonancia con el todavía incipiente nivel de internacionalización económica.

Como puso de relieve el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el radical cambio en el contexto económico operado a partir de la década de los 70 -y las consecuencias que ello produjo en el ámbito fiscal- fue lo que motivó la reacción internacional dirigida a establecer, desarrollar e intensificar la asistencia administrativa mutua a través del intercambio de información fiscal interestatal³². Buena muestra de esta reacción son los diferentes instrumentos jurídicos elaborados al efecto a partir de la citada fecha; entre éstos puede destacarse la nueva cláusula de intercambio de información incluida en los Modelos de Convenio de la OCDE (versión de 1977), de la ONU (1980) y del Departamento del Tesoro de EE.UU. (1977, 1981, 1996), la Directiva comunitaria 77/799/CEE, así como el Convenio Multilateral elaborado conjuntamente por el Consejo de Europa y la OCDE en 1988.

La experiencia de estas dos últimas décadas también avala la conclusión antes apuntada; la inmensa mayoría de los convenios de doble imposición actualmente vigentes recogen disposiciones de intercambio de información fiscal y, además, cada vez se introducen cláusulas más evolucionadas en el sentido de maximizar las posibilidades de intercambio; también se ha observado una intensificación en el empleo de estos instrumentos, otrora casi olvidados, por parte de las Administraciones tributarias³³; de hecho, en los últimos tiempos se viene apelando a la necesidad de maximizar el uso

²⁸ Report and Resolutions submitted by the Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion to the Financial Committee of the League of Nations, Doc.C.115 M.55 1925 II (1925).

²⁹ Véanse los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al artículo 26 de los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición de 1963, 1977, 1992, 1995 y 1997. *Vid.* también el informe: OECD (1994).

³⁰ UN, *International Co-operation in Tax Matters (Guidelines for International Co-operation against the Evasion and Avoidance of Taxes)*, ST/ESA/142, UN, N.Y., 1984.

³¹ Recientemente, en las Conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997, sobre política fiscal se vuelve a insistir sobre la necesidad de intensificar los intercambios de información: «K. El Consejo insta a los Estados miembros a cooperar plenamente en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en particular en lo que atañe al intercambio de información entre los Estados miembros, de conformidad con lo previsto en sus respectivas legislaciones nacionales» (DOCE 98/C 2/05).

³² OECD, *Tax Information Exchange between OECD countries*, *op. cit.* paras.4-6.

³³ PALAO, «Spain National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* p. 298; y PAGAN, «UK National Report», *op. cit.* p. 455.

de los mecanismos de intercambio de información como fórmula para contrarrestar la competencia fiscal desleal entre Estados; alcanzar tal resultado requiere una reconfiguración de este mecanismo, dado que la experiencia resultante de la aplicación de esta modalidad de asistencia administrativa durante las tres últimas décadas revela que no ha servido a sus finalidades con la eficacia que sería deseable por motivos de diversa índole entre los que destaca su configuración jurídica tradicional³⁴.

Ciertamente, la situación actual requiere que se intensifique el empleo de la asistencia administrativa entre Estados a través del intercambio de información, y ello depende, en buena medida, de que se mejore de forma sustantiva la configuración jurídica de la misma al objeto de hacerla más eficaz. No es este el lugar que hemos elegido para referirnos a los diversos aspectos en que podría mejorarse este mecanismo al objeto de maximizar el flujo de información fiscal entre Estados³⁵. A través de este trabajo únicamente tratamos de llamar la atención en torno a varias cuestiones que se vienen olvidando de forma sistemática siempre que se aborda la reforma de los mecanismos de asistencia administrativa mutua entre Estados y que, a nuestro juicio, resultan de la máxima importancia para el adecuado funcionamiento de este mecanismo.

Por un lado, consideramos que no debe perderse de vista que, junto a la tutela del deber de contribuir al que responde de un modo u otro el intercambio de información entre Administraciones tributarias, existen otros bienes jurídicos susceptibles de protección como es el derecho de los obligados tributarios a controlar el flujo de información que les concierna (art. 18.4 de la Constitución española) y su derecho a participar en los procedimientos administrativos (art. 105 CE).

Por otro lado, tampoco puede perderse de vista que no puede maximizarse la operatividad del intercambio de información «a espaldas» de los derechos de los obligados tributarios, dado que tal falta de garantías, de una forma u otra, también puede afectar negativamente a los niveles de intercambio de información; los Estados que otorguen un alto nivel de garantías jurídicas a sus obligados tributarios serán menos proclives a emplear este tipo de mecanismos de asistencia mutua allí donde la información intercambiada no pueda usarse ante sus tribunales por haber sido obtenida y

³⁴ OWENS («Emerging issues in tax reform», *op. cit.* p. 2.044 y 2.067) ha llamado la atención sobre la necesidad de incrementar la eficacia de los mecanismos de intercambio de información para que los Estados puedan gestionar sus sistemas tributarios en un contexto de globalización económica; en concreto, ha señalado la conveniencia de que el ámbito operativo de estos mecanismos de asistencia administrativa se amplíe comprendiendo tanto a los impuestos directos como a los indirectos; también se ha referido a la necesidad de que estos intercambios operen de forma efectiva, lo cual no sólo entraña modificación en la configuración jurídica de estos instrumentos, sino también un cambio de actitud en las Administraciones tributarias de los distintos Estados (mayor conciencia de la necesidad de la cooperación fiscal internacional). Sobre la diferente eficacia del intercambio de información en relación con el «control fiscal» de la «inversión directa» en el extranjero y de las «inversiones financieras» (*portfolio investment*), *vid.*: TANZI/ZEE, «Taxation in a borderless world», *op. cit.* pp. 62 y ss. *Vid.* también RODRÍGUEZ-MORENO, «La asistencia mutua en la UE», *op. cit.* pp. 716-717, y GARCÍA PRATS, «Exchange of Information under article 26 of the UN Model Convention», *Ad hoc group of experts International Cooperation in Tax matters*, UN, New York, May 1999, ST/SG/AC.8/1999/CRP.5, p. 3.

³⁵ Sobre esta cuestión véase nuestro trabajo *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.

remitida sin que se hayan otorgado (por el Estado remitente) las garantías jurídicas que considera básicas; del mismo modo, este tipo de Estados será poco proclive a suministrar información a países donde no hay seguridad de que tales datos vayan a ser usados de forma adecuada.

En tercer lugar, el déficit de garantías que soportan los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información puede terminar afectando negativamente al nivel de colaboración de éstos con la Administración tributaria. No sería raro -y ya hemos encontrado indicios de ello- que los obligados tributarios reaccionaran frente a esta situación obstaculizando la operatividad de este mecanismo de asistencia administrativa, ya negándose a aportar información, ya interponiendo recursos que paralicen el ejercicio de potestades administrativas.

En las páginas siguientes analizamos la situación actual de los derechos de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información, así como los cambios que entendemos deberían introducirse para que este mecanismo resulte adecuado y compatible con las garantías y principios jurídicos imperantes en la mayoría de los Estados de Derecho occidentales. Consideramos que la introducción de estas garantías lejos de afectar negativamente al procedimiento de intercambio de información reforzaría su eficacia por las razones que acabamos de indicar; del mismo modo, tal reforma podría aumentar el grado de confianza de los obligados tributarios en el funcionamiento de la Administración tributaria, lo cual redundaría en beneficio de todos los sistemas de gestión tributaria que pivotan sobre la colaboración «voluntaria» de los obligados tributarios.

II. LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En el momento presente, lo cierto es que ni los MCs OCDE, ONU y EE.UU., ni la Directiva 77/799/CEE regulan, siquiera mínimamente, la posición de los obligados tributarios que resultan afectados por un procedimiento de intercambio de información en curso entre dos Estados. Únicamente el Convenio Multilateral del Consejo de Europa/OCDE (1988), sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, ha incluido una previsión a este respecto; dicho convenio prevé la posibilidad de que cualquier Estado contratante, con arreglo a su legislación interna, informe a sus residentes o nacionales antes de transmitir la información relacionada con los mismos ³⁶. Una disposición similar ha sido introducida también en la normativa comunitaria reguladora del sistema de cooperación administrativa en materia de IVA ³⁷. En todo caso, por tanto -y pese a las citadas previsiones-, lo cierto es que los eventuales derechos y obligaciones de los obligados tributarios en el marco del procedimiento de intercambio de información vendrán dados por el Derecho interno de cada uno de los Estados implicados en tal procedimiento.

³⁶ Apartado 3.º del artículo 4 del Convenio Multilateral Consejo de Europa/OCDE (1988), sobre asistencia administrativa en materia fiscal.

³⁷ Véase el artículo 8 del Reglamento CEE 218/1992 del Consejo, de 27 de enero de 1992 (DOCE núm. L 24/1, de 1 de febrero de 1992).

Es, pues, la legislación interna de los Estados la que disciplina en un sentido u otro la eventual participación de los obligados tributarios afectados por un intercambio de información en el seno de este procedimiento. El examen del Derecho Comparado revela una vez más cómo cada Estado ha regulado esta materia de una forma distinta; a la postre, la posición adoptada en este ámbito no es sino un reflejo de la propia concepción que se tenga de la asistencia mutua a través del intercambio de información; aquellos países que contemplan este mecanismo como un instrumento anti-fraude fiscal internacional que hay que potenciar, generalmente, limitan de forma notable la intervención del obligado tributario en el procedimiento de intercambio de información; mientras que aquellos que miran con mayores recelos este tipo de cláusulas suelen maximizar los derechos de participación del obligado tributario afectado por un intercambio internacional de datos.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha sistematizado el conjunto de disposiciones que permiten algún tipo de participación al obligado tributario afectado por un intercambio de información en tres categorías, a saber:

- a) Las que conceden «derechos de notificación» (*notification rights*),
- b) Las que otorgan un «derecho de consulta o audiencia» (*consultation rights*), y c) las que permiten la «intervención» en el procedimiento (*intervention rights*)³⁸.

De acuerdo con la exposición realizada por el citado Comité, los «derechos de notificación» están concebidos con carácter general para que el obligado tributario afectado por un intercambio de información en curso tenga conocimiento de los datos que están siendo o van a ser transmitidos; el contenido de tal notificación suele referirse al país que solicitó la información, los impuestos afectados por la misma, la base legal del intercambio y los eventuales procedimientos que existen para oponerse al suministro de los datos. Por otro lado, los «derechos de consulta» no sólo imponen deberes de notificación, sino que las autoridades del Estado que tiene intención de transmitir datos respecto de un determinado obligado tributario deben darle audiencia antes de suministrar los datos; no obstante, la decisión final de intercambiar los datos de que se trate la toma la Administración fiscal de tal Estado, aunque a la luz de las circunstancias expuestas por el obligado tributario. En tercer lugar, los «derechos de intervención» permiten al obligado tributario afectado por un intercambio de información conocer los detalles del mismo y someter a control administrativo y jurisdiccional la legalidad de los mismos antes de que se ejecuten. En la mayoría de las ocasiones estas tres categorías de derechos se conceden únicamente por el Estado que tiene intención de transmitir la información; lo normal, por tanto, es que el Estado que solicita datos de otro Estado no comunique esta cuestión al obligado tributario afectado, salvo en casos excepcionales como las «inspecciones fiscales simultáneas»³⁹.

³⁸ Parágrafo 66 del informe OECD, *Tax Information Exchange between OECD countries*, *op. cit.*

³⁹ Parágrafo 65 del informe OECD, *Tax Information Exchange between OECD countries*, *op. cit.*; y para.193 del Informe OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part II. Applications*, OECD, París, 1995.

Ciertamente, cada una de estas tres categorías de «derechos de participación» otorga un grado de protección diferente, de suerte que son las normas que conceden «derechos de intervención» las que instrumentan las mayores posibilidades de control de este mecanismo a favor de los obligados tributarios afectados por un intercambio de información. Los «derechos de intervención», sin embargo, únicamente se recogen en la legislación interna de un reducido número de Estados; en la mayoría de los países no se ha regulado de forma específica la participación de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información que les afecta; por tanto, la regla es la inexistencia de mecanismos específicos que permitan a las personas afectadas por una transmisión de datos en curso entre Administraciones tributarias de diferentes países controlar la legalidad del intercambio y, en su caso, la discrecionalidad ejercida por la Administración ⁴⁰.

A falta de disposiciones específicas que posibiliten este control, los obligados tributarios vienen acudiendo al sistema general de recursos previsto en cada Estado para articular sus derechos de defensa en el marco del procedimiento de intercambio de información. Lo normal es que tales mecanismos sean puestos en marcha tanto en el Estado que transmite la información como en aquel que recibe y usa los datos intercambiados.

En relación con las garantías que posee un obligado tributario frente a un uso indebido o no autorizado de la información intercambiada hay que decir que éste puede accionar todo el sistema de recursos establecidos por el Estado cuya Administración fiscal esté empleando tales datos invocando la vulneración del CDI aplicable o, en su caso, de la Directiva 77/799/CEE, en la medida en que los datos intercambiados se hayan revelado a personas o empleado para fines no autorizados por tal normativa (la «cláusula de secreto tributario internacional»). Es decir, como regla los obligados tributarios pueden defenderse frente al uso indebido de la información intercambiada invocando *a posteriori* el conjunto de recursos previstos en el ordenamiento del Estado de que se trate («principio de autonomía procedimental nacional») para garantizar la aplicación de los límites materiales establecidos en la cláusula de intercambio de información prevista en la normativa convencional o comunitaria ⁴¹.

⁴⁰ Parágrafo 65 del informe OECD, *Tax Information Exchange between OECD countries*, *op. cit.*; y GANGEMI, «General Report», *op. cit.* p. 161. Así acontece, por ejemplo, en España (PALAO, «Spain: National Report», *op. cit.* pp. 301-302; y GÓMEZ-POMAR, «Presente y futuro del intercambio de información», *op. cit.* p. 68), Portugal (PIRES, «Portugal National Report», *op. cit.* p. 451), el Reino Unido (PAGAN, «UK National Report», *op. cit.* p. 455), EE.UU. (COLE/GORDON/VENUTI, «Exchange of Information and assistance in collection», (part II), *Tax Mgmt. Int'l J.*, vol. 24, 1995, p. 29), Canadá (HELLER/STEIN, «Canada National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* pp. 269 y ss.), Francia (HELMEL/MICHAUD, «France National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* p. 351), Luxemburgo (KAUFMAN/SCHMIDT, «Luxembourg National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, pp. 383-384), Noruega (GJESTI, «Norway National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, p. 398), México (NIETO, «Exchange of Information under the US-Mexico tax agreements», *Tax Notes International*, vol.18, núm. 16, 1999, pp. 1606-1607) e Italia (SACCHETTO, «La colaboración internacional en materia tributaria», *Boletín del IFI*, núm. 15, 1998, pp. 7-8).

⁴¹ La cuestión de las garantías y medios de defensa de los obligados tributarios en relación con el uso de la información intercambiada, véase nuestro trabajo *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.

Mayores problemas suscita la defensa del obligado tributario afectado por un intercambio de información en el Estado que tiene intención de transmitir los datos de que se trate (intercambio rogado y espontáneo).

Cuando un Estado recibe una solicitud de datos cursada por otro Estado (intercambio rogado) pueden plantearse, básicamente, dos hipótesis; por un lado, puede ocurrir que el Estado requerido posea ya en sus archivos la información solicitada y, por otro, puede acontecer que tales datos no se hallen en poder de la Administración del Estado que recibió la solicitud de asistencia administrativa. Las posibilidades de defensa e intervención que tiene el obligado tributario afectado por este intercambio de datos en uno y otro caso varían, cuando la legislación interna del Estado requerido no ha previsto la «participación» del mismo en este tipo de procedimientos.

En los casos en que la Administración tributaria del Estado requerido no posea los datos que le ha solicitado el otro Estado, las autoridades competentes de la citada Administración deben recabarlos, si consideran que el requerimiento reúne las condiciones necesarias para ser atendido (intercambio obligatorio/intercambio discrecional). En muchas ocasiones la información intercambiada únicamente puede obtenerse del obligado tributario afectado por el intercambio de información; en estos casos, las autoridades del Estado requerido le solicitarán que aporte los datos de que se trate, empleando los mecanismos que le otorga la legislación nacional para obtener información de los obligados tributarios; se viene entendiendo que tal requerimiento de datos debe hacer referencia expresa no sólo a la información que debe aportarse por el obligado tributario (alcance de la investigación), sino también a la finalidad subyacente en el mismo; es decir, debe indicarse que el requerimiento tiene como objetivo atender una solicitud de información cursada por las autoridades competentes de un determinado Estado con arreglo a una cláusula de intercambio de información ⁴².

En este tipo de casos, el obligado tributario puede valerse del sistema de recursos establecido en el Estado requerido para oponerse al requerimiento de datos cursado por las autoridades del mismo; a través de estos recursos lo normal es que el obligado tributario requerido pueda controlar la actua-

⁴² PALAO, «Spain: National Report», *op. cit.* p. 302; CAYON, «Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 776; y COLE/GORDON/VENUTI, «Exchange of information and assistance in collection» (part. II), *op. cit.* p. 29. A los efectos del ordenamiento español, pensamos que tal pretensión podría basarse en el artículo 27 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, cuando establece que «los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la *naturaleza* y alcance de las mismas (...)» (la cursiva es nuestra). Las autoridades neerlandesas han adoptado un planteamiento distinto; la Administración fiscal de los Países Bajos no comunica al obligado tributario que la investigación de la que está siendo objeto responde a un requerimiento de información incoado por otro Estado; sólo cuando las autoridades competentes deciden comunicar la información al otro Estado es cuando se pone de manifiesto o notifica al obligado tributario (fuente) la finalidad de tal investigación (PIL, «Exchange of information in the Netherlands», *EEC Tax Project*, Stockholm Seminar, May 1998, p. 15). A nuestro juicio, tal forma de actuar únicamente tiene justificación allí donde se concedan «derechos de participación» al obligado tributario en el marco del procedimiento de intercambio de información.

ción de su Administración tributaria y también, aunque indirectamente, cuestionar la propia legalidad del intercambio de información ⁴³; es decir, puede terminar planteando un recurso que cuestione la decisión de su Administración tributaria de obtener e intercambiar la información requerida por otro Estado; cuando las autoridades del Estado requerido alegaran que se trata de un intercambio obligatorio, la persona afectada por el mismo podría fundar su recurso en la falta de pruebas que acrediten la concurrencia de los requisitos previstos en el CDI (o la Directiva 77/799/CEE) para que el intercambio tenga tal carácter (intercambio unilateral o no autorizado); cuando se tratara de un intercambio discrecional, el obligado tributario podría argumentar que la Administración tributaria no tuvo en cuenta los intereses privados concurrentes a la hora de tomar su decisión; de esta forma podría conseguir que el tribunal ponderase los intereses en conflicto haciendo prevalecer los argumentos esgrimidos por el obligado tributario. En todos estos casos, se está paralizando temporalmente el intercambio de información, a través del sistema de recursos que la legislación interna prevé para controlar la obtención de datos por parte de la Administración tributaria.

El mismo tipo de cuestiones puede suscitarse en todas aquellas hipótesis donde la Administración tributaria del Estado requerido no posee la información que le han solicitado las autoridades del otro Estado, de manera que se ve obligada a obtenerla de terceros (*recordkeepers*). En estos casos, la Administración tributaria del Estado que recibió la solicitud debe cursar un requerimiento de información a aquellas personas, diferentes del obligado tributario afectado por el intercambio, que considere están en poder de los datos que tiene intención de transmitir al otro Estado. Se viene entendiendo que en el requerimiento que se gire al tercero debe constar igualmente el alcance, motivación y la finalidad subyacente en el mismo; en concreto, debe constar la trascendencia tributaria de los datos requeridos para las autoridades fiscales del otro Estado, así como la base jurídica sobre la que se sustenta la transmisión de información a la que responde el requerimiento de datos cursado al tercero. La persona que haya recibido esta solicitud de datos puede valerse del sistema de recursos nacional para oponerse a la misma; de esta forma, también puede someter a control administrativo y jurisdiccional la decisión de las autoridades fiscales del Estado requerido de obtener y transmitir los datos solicitados por otro Estado; el tercero que ha sido requerido podría, por tanto, cuestionar el carácter obligatorio del intercambio de información, o bien atacar la decisión discrecional de la Administración tributaria de transmitir los datos solicitados argumentando que no pondera adecuadamente los intereses privados presentes en el caso (secreto profesional, «secretos empresariales»). Algunos países, como EE.UU. ⁴⁴ y Bélgica ⁴⁵, otorgan al obligado tributario afectado por el inter-

⁴³ VOGEL, *Double Tax Conventions*, Kluwer, The Hague, 1997, artículo 26, para.122; GANGEMI, «General Report», *op. cit.* pp. 162-163; GJESTI, «Norway National Report», *op. cit.* p. 398; y HELMEL/MICHAUD, «France National Report», *op. cit.* p. 351.

⁴⁴ COLE/GORDON/VENUTI, «Exchange of information and assistance in collection» (part. II), *op. cit.* p. 29; y ALL, *International Aspects of the US Tax System*, *op. cit.* pp. 119 y 120.

⁴⁵ DOCCLO, «Exchange of Information: Belgian Report», *EEC Tax Project*, Stockhol, May 1998, pp. 29 y 35.

cambio de información legitimación activa para interponer recursos frente a los requerimientos de información cursados a terceros (*recordkeepers*/entidades financieras) por la Administración tributaria en este tipo de supuestos, mientras que otros niegan tal posibilidad ⁴⁶.

Se aprecia, pues, cómo cuando el Estado requerido no posee la información solicitada las personas afectadas por el intercambio de información pueden, generalmente, valerse del sistema de recursos nacional para someter a control administrativo y jurisdiccional la procedencia del intercambio de información.

Mayores problemas para ejercitar los derechos de defensa del obligado tributario afectado por este tipo de transmisiones se plantean, sin embargo, cuando la Administración fiscal del Estado requerido está en poder de los datos que le ha solicitado el otro Estado. En este tipo de casos, lo normal es que la autoridad competente del Estado requerido tome la decisión de intercambiar los datos de que se trate sin que el obligado tributario afectado por el intercambio o la persona que originalmente comunicó esta información a la Administración tributaria tengan siquiera conocimiento de que se ha tomado esta decisión. Como quiera que se desconoce tanto la existencia del requerimiento de información, como la decisión de transmitir los datos solicitados, los obligados tributarios afectados, directa e indirectamente, por el intercambio de información no pueden oponerse al mismo ni ejercitar ningún tipo de recurso que controle su legalidad antes de que éste tenga lugar. La misma problemática es trasladable a los intercambios espontáneos que la Administración tributaria de un Estado considere oportuno llevar a cabo.

En ausencia de disposiciones específicas que establezcan «derechos de participación» a favor del obligado tributario afectado por un intercambio de información, lo cierto es que éste posee escasas posibilidades de controlar *a priori* todas aquellas transmisiones relativas a datos que ya estuvieran en poder de la Administración tributaria requerida.

Como fórmula para resolver este tipo de situaciones, se viene considerando que los obligados tributarios que tuvieran conocimiento de que las autoridades fiscales de un Estado han recibido un requerimiento de información que les afecta podrían interponer una acción preventiva basándose en principios de Derecho Administrativo y Constitucional ⁴⁷; se argumenta que dado que, el intercam-

⁴⁶ La cuestión no es pacífica en el ordenamiento español; el TEAC viene manteniendo que la impugnación del acto administrativo de obtención de información sólo puede ser realizada por la persona a quien se requiere los datos (RTEAC de 25 de septiembre de 1998, JT99, Ar.1754; en el mismo sentido GÓMEZ-POMAR, «Presente y futuro del intercambio de información en España», *op. cit.* p. 69); no obstante, no faltan autores que consideran que el artículo 30 b) del RPEA (RD 391/1996) permite la impugnación del requerimiento de información a los obligados tributarios sobre los que se proyecta la trascendencia tributaria de los datos solicitados (LÓPEZ MARTÍNEZ, *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 261).

⁴⁷ En este sentido se han pronunciado VOGEL, *Double Taxation Conventions*, *op. cit.* artículo 26, para. 122; DOCCLO, «Exchange of Information: Belgian report», *op. cit.* p. 35; MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* p. 1.720; y MALHERBE, «General Report», en *Protection of Confidential Information in tax matters*, IFA, CDFI, vol.LXXVib, Kluwer, The Netherlands, 1991, p. 117. En concreto, el autor citado en primer lugar considera que una acción de esta naturaleza puede sustentarse en el artículo 19.4 de la Constitución alemana, el

bio de información al otro Estado puede generar situaciones no reversibles susceptibles de perjudicar al obligado tributario por el mismo, debe permitirse la revisión jurisdiccional de este tipo de actuaciones administrativas, así como su paralización hasta el momento en que tal revisión ha tenido lugar⁴⁸. Sin embargo, no se debe desconocer que la posibilidad de interponer este tipo de acciones, en el caso de que se admitieran, es más teórica que real, dado que rara vez llegará a conocimiento del obligado tributario la existencia de un requerimiento de información que le afecte⁴⁹.

Una segunda posibilidad para controlar este tipo de intercambios de información la otorgan las disposiciones que reconocen el derecho de acceso de los administrados a los archivos de datos gestionados por la Administración. No obstante, depárese en el hecho de que estas disposiciones, cuando existieran, normalmente únicamente valdrán para que el obligado tributario tenga conocimiento y controle *a posteriori* los intercambios de información ejecutados que le pudieran afectar; en la mayoría de las ocasiones este tipo de disposiciones no permite que los obligados tributarios accedan a los requerimientos de información cursados por las autoridades de otros Estados, al considerarse que ello puede afectar al buen funcionamiento del intercambio de información; de hecho, el examen del Derecho comparado revela cómo la mayoría de los países que han establecido normas que permiten el acceso de los administrados a los registros y documentos en poder de la Administración restringe de forma notable este tipo de derechos en relación con los archivos propios de la Hacienda Pública; la Administración tributaria goza de amplias facultades discrecionales para rechazar tal acceso invocando que éste puede perjudicar el buen funcionamiento de la Administración tributaria o frustrar investigaciones en curso⁵⁰.

cual garantiza la tutela judicial de toda actuación pública que afecte a los derechos de un administrado. SCHWENKE («Exchange of information in Germany», *EEC Tax Project*, Stockholm Seminar, May 1998, p. 11), por su parte, considera que tal recurso puede fundamentarse en el parágrafo 40 de la *FGO* alemana.

⁴⁸ En nuestro ordenamiento, este tipo de acciones tienen, a nuestro juicio, un difícil encaje en la LJCA; la acción que más se ajusta a las situaciones a las que nos hemos referido es aquella que otorga protección frente a la llamada «vía de hecho» de la Administración; no obstante, este recurso se viene configurando de tal forma que únicamente se admite frente actuaciones donde la Administración hubiera actuado manifiestamente desprovista de competencias o infringiendo gravemente el procedimiento establecido para un determinado acto (art. 30 LJCA; *vid.*: LÓPEZ MENUDO, *Vía de hecho administrativa y justicia civil*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 111-219; y SEVILLA MERINO, *La protección de las libertades públicas en la vía de hecho administrativa*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 154 y ss.). Parece difícil, por tanto, articular a través de este recurso una reclamación tendente a paralizar y someter a control los intercambios de información siempre que fueran realizados por las «autoridades competentes» y con arreglo al procedimiento administrativo establecido. La única infracción grave que, en su caso, podría invocarse en estas situaciones sería la ausencia de la notificación a los interesados que prescribe el artículo 58 de la Ley 30/1992; no obstante, no se olvide que la LORTAD -norma más específica que la antes citada- permite los intercambios de información entre Administraciones tributarias sin que medie obligación de notificar tal circunstancia al afectado (art. 21 LO 15/1999).

⁴⁹ MALHERBE, «General Report»; *op. cit.* p. 117.

⁵⁰ *Vid.*: KANAKIS/OSTERBERG, «USA National Report», en *International Mutual Assistance through exchange of information*, *op. cit.* pp. 287-288; WILLIAMS, «UK National Report», en *Protection of Confidential Information in tax matters*, *op. cit.* pp. 533 y 534; HELLER/STEIN, «Canada National Report», *op. cit.* pp. 274-275; GANGEMI, «General Report», *op. cit.* p. 112; SEEMANN, «Exchange of information under international tax conventions», *The International Lawyer*, vol. 17, núm. 2, 1983, p. 341; y ARRIETA, «Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, pp. 49-51. En relación con el ordenamiento español, lo cierto es que la vigente LORTAD (LO 15/1999, de 13 de diciembre) ha restringido de forma notable los derechos de las personas afectadas por intercambios de datos entre Administraciones públicas. Así, en estos casos no se requiere el con-

Estas disposiciones, en el mejor de los casos, únicamente permiten un control *a posteriori* de los intercambios de información que ha llevado a cabo una Administración tributaria; tal control resulta ineficaz para impedir que se lleven a cabo transmisiones donde no se cumplen las condiciones preestablecidas para ello, ni tampoco sirve para permitir que la decisión adoptada por la Administración sea revisada por un tribunal al efecto de ponderar los intereses privados en conflicto.

Ahora bien, cuando se hubiera llevado a cabo un suministro de datos de forma ilegal o irregularmente, la persona afectada podría incoar un procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, siempre que se hubieran causado daños antijurídicos⁵¹; también podrían exigirse las responsabilidades administrativas o penales derivadas de tales actuaciones.

En definitiva, a falta de disposiciones específicas que reconozcan «derechos de participación» de los obligados tributarios afectados por un intercambio de información, lo cierto es que las posibilidades que estas personas tienen de controlar la legalidad de los mismos son escasas y dependen en todo caso de la legislación interna del Estado transmitente, variando, además, a tenor de las propias circunstancias del caso. A nuestro juicio, esta situación no resulta compatible con aquellos ordenamientos, como el español, en los que se haya consagrado «un *derecho fundamental a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona*, pertenezcan o no al ámbito de su intimidad, para así preservar el pleno ejercicio de sus derechos»⁵².

sentimiento del afectado para que tenga lugar la cesión (art. 11 y 21.4); por otro lado, tampoco hay derecho de comunicación de la cesión realizada al afectado por la misma (arts. 23.2 y 24); y, en tercer lugar, el derecho de acceso a los datos contenidos en ficheros de la Hacienda Pública también ha sido restringido de forma notable; en concreto, el artículo 23.2 permite la denegación de tal derecho «cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras»; también se permite denegar el ejercicio del derecho de acceso por «razones de interés público o ante intereses de terceros más dignos de protección» (art. 24.2); no obstante, la persona que vio rechazada su pretensión de acceso tiene derecho a que se verifique la procedencia o improcedencia de tal denegación (art. 23.3); la legislación general de procedimiento administrativo también otorga a la Administración amplias facultades discrecionales para denegar el acceso a archivos y registros (art. 37.4 Ley 30/1992, de 26 de noviembre); la legislación fiscal también prevé normas que restrinjan el acceso a la información en poder de la Administración tributaria (véase el art. 18 LDGC y el art. 113 LGT). Buena parte de todas estas limitaciones se hayan igualmente presentes en la normativa comunitaria (art. 13.1 e) Directiva 95/46/CEE), así como en los tratados internacionales sobre tratamiento automatizado de datos de carácter personal (art. 9.º del Convenio del Consejo de Europa, de 28 de enero de 1981). Existen, no obstante, mecanismos que permiten controlar *a posteriori* la legalidad de estas cesiones de datos entre Administraciones Públicas; en concreto, es la Agencia de Protección de datos la encargada de controlar, de oficio o a instancia de parte, tales intercambios, así como imponer las sanciones de que se trate cuando se hubieran cometido infracciones (art. 35 LO 15/1999, LORTAD).

⁵¹ En el mismo sentido, GANGEMI, «General Report», *op. cit.* pp. 161 y 163; y DOCCLLO, «Exchange of information: Belgian report»; *op. cit.* p. 35. Véanse los artículos 139 a 146 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, así como el artículo 19 de la LORTAD. El Convenio Europeo, de asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras, de 18 de diciembre de 1997 (98/C24/01), prevé expresamente la exigencia de este tipo de responsabilidad cuando establece en su artículo 25 f) que: «Con arreglo a sus propias disposiciones legales y reglamentarias y a sus procedimientos propios, los Estados miembros responderán de los daños que para una persona se deriven del tratamiento de datos transmitidos en el Estado miembro de que se trate. Del mismo modo responderán de los daños causados por la transmisión de datos inexactos o por el hecho de que la autoridad emisora hubiera actuado infringiendo el Convenio».

⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 198/1998, de 13 de octubre, fundamento jurídico único (BJC núm. 211, 1998, pp. 27-31).

Conscientes de esta problemática, un reducido grupo de países, entre los que destacan Alemania⁵³, Países Bajos⁵⁴, Portugal⁵⁵ y Suiza⁵⁶, ha introducido en su ordenamiento jurídico un conjunto de normas tendentes a garantizar «derechos de participación» a los obligados tributarios afectados por los intercambios de información. En concreto, estos países han establecido disposiciones específicas que establecen derechos de notificación, consulta e intervención de los obligados tributarios afectados por un intercambio de información. En todos estos países se contempla el derecho de notificación al obligado tributario al que se refiere una solicitud de datos cursada por otro Estado; por tanto, lo normal es que tales obligados tributarios sean informados por la Administración tributaria del Estado requerido de la existencia del requerimiento, su origen y alcance, así como una descripción de los datos que se tiene intención de suministrar⁵⁷. Junto a tal derecho de notificación va unido, a su vez, un derecho de audiencia o consulta, de manera que el obligado tributario afectado por el intercambio tiene derecho a presentar alegaciones respecto a la procedencia del mismo; tal derecho puede ser especialmente útil en el marco de suministros que afecten a «secretos empresariales» del obligado tributario, toda vez que éste puede advertir de su presencia y de los daños que podría acarrear su revelación.

Algunos Estados, como Países Bajos y Suiza, han ido más lejos, de suerte que el obligado tributario afectado por un intercambio de información tiene derecho a presentar un recurso ante los tribunales a los efectos de controlar su legalidad; en los Países Bajos⁵⁸ tal recurso suspende, cuan-

⁵³ Los párrafos 91 (2) y (3) *AO* garantizan los derechos de audiencia; Alemania sólo otorga derecho a presentar recurso frente al intercambio allí donde se requiere la colaboración del obligado tributario a los efectos de obtener la información solicitada; se considera que en el resto de los casos no hay posibilidad de interponer recurso por cuanto la transmisión de la información en poder de la Administración fiscal no constituye un acto administrativo; la doctrina, sin embargo, ha apuntado la posibilidad de presentar una acción preventiva ante el tribunal local con arreglo al para.40 *FGO*. Vid.: SCHIEBL, «Exchange of information under the Germany-US tax treaty», *Tax Notes International*, vol.18, núm. 16, 1999, p. 1.601; SCHWENKE, «Exchange of information in Germany», *op. cit.* pp. 10 y 11; y VOGEL, *Double Taxation Conventions*, *op. cit.* artículo 26, para. 122.

⁵⁴ Vid.: WISSELINK, «International Exchange of tax information between European and other countries», *op. cit.* pp. 110, 114 y 115; SCHMITZ, «Netherlands National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* p. 120; MULDER, «Netherlands National Report», en *Protection of Confidential Information in tax matters*, *op. cit.* p. 488; MOLENAARS, «Exchange of Information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* pp. 1.720 y 1.721; y PIJL, «Exchange of Information in the Netherlands», *op. cit.* pp. 13 y 14.

⁵⁵ La legislación portuguesa prevé el derecho de notificación al obligado tributario afectado por el intercambio de información; sólo se excluye esta obligación de la Administración tributaria, allí donde la notificación pudiera perjudicar gravemente las investigaciones efectuadas por el Estado requirente (TELES, «The exchange of information: Portuguese report», *EEC Tax Project*, Stockholm Seminar, May 1998, p. 14).

⁵⁶ GRÜNINGER/KELLER, «Switzerland National Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, *op. cit.* p. 512.

⁵⁷ WISSELINK, «Exchange of tax information between European and other countries», *op. cit.* p. 115.

⁵⁸ Según WISSELINK («Exchange of tax information between European and other countries», *op. cit.* p. 115), la cuestión de la suspensión de la transmisión de la información en vía jurisdiccional está muy abierta en el Derecho neerlandés. Sin embargo, MOLENAARS («Exchange of Information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* pp. 1.720 y 1721) mantiene la posición contraria. En todo caso, parece que en los últimos tiempos las autoridades fiscales neerlandesas, tras la resolución administrativa, conceden un plazo de tres semanas para que el obligado tributario afectado presente un recurso ante un tribunal al objeto de obtener una «resolución provisional» en relación con la procedencia de la transmisión de la información; si el obligado tributario no presentara un recurso de esta naturaleza, sino un recurso ordinario, éste no suspende el suministro de la información (PIJL, «Exchange of Information in the Netherlands», *op. cit.* p. 14).

do menos en vía administrativa, la transmisión de la información requerida, mientras que en Suiza ⁵⁹ ésta queda paralizada hasta que exista una decisión jurisdiccional firme y vinculante. Estas garantías rigen igualmente en el ámbito de los intercambios espontáneos, así como en todos aquellos casos donde el Estado que transmitió unos determinados datos tiene intención de autorizar, con arreglo a la petición cursada por otro Estado, un uso de los mismos distinto del previsto en la cláusula de intercambio de información, o bien el suministro de los datos transmitidos a un tercer Estado (intercambio triangular) ⁶⁰.

Ahora bien, lo normal es que se excluya todo derecho de participación del obligado tributario afectado por un intercambio allí donde existieran sospechas o indicios de fraude fiscal ⁶¹. En supuestos de intercambios rogados, lo normal será que las autoridades del Estado requirente soliciten al Estado requerido que no comunique la existencia del requerimiento al obligado tributario investigado, en la medida en que ello podría poner en peligro o frustrar la investigación fiscal llevada a cabo en su territorio; no obstante, nada obliga al Estado requerido a aceptar tal motivación y excluir la aplicación de los «derechos de participación» que asisten a los obligados tributarios conforme a su legislación interna ⁶²; de hecho, la falta de uniformidad que existe a nivel internacional en lo referente al concepto de fraude fiscal permite pensar que en muchas ocasiones la solicitud de no revelación cursada por el Estado requirente no será atendida por las autoridades del Estado requerido. En los casos de intercambio espontáneo, sin embargo, el propio Estado transmitente es el que decide de oficio si existe o no fraude y, en consecuencia, si resulta procedente poner en marcha los «derechos de participación» del obligado tributario. Ya se trate de un intercambio rogado o espontáneo la existencia de indicios de fraude fiscal no excluye totalmente las obligaciones de notificación al obligado tributario afectado por un intercambio de información, sino que únicamente se suspenden durante un tiempo para evitar perjudicar las investigaciones fiscales llevadas a cabo en el otro Estado ⁶³; en concreto, la legislación neerlandesa concede a la Administración fiscal un plazo máximo de ciento veinte días para comunicar al obligado tributario que se ha transmitido a otro Estado datos que le conciernen ⁶⁴.

⁵⁹ GRÜNINGER/KELLER, «Switzerland National Report», *op. cit.* p. 512.

⁶⁰ SCHMITZ, «Netherlands National Report», *op. cit.* p. 420.

⁶¹ Así se ha establecido en la legislación neerlandesa (WISSELINK, «Exchange of tax information between European and other countries», *op. cit.* p. 115; SCHMITZ, «Netherlands National Report», *op. cit.* p. 120). El artículo 8 del Reglamento CEE 218/1992 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre asistencia administrativa en materia de IVA ha recogido el mismo principio. También la legislación alemana permite excluir los «derechos de participación» del obligado tributario cuando concurriera un «interés público imperioso» [para. 91 (4) AO].

⁶² En el marco de la asistencia administrativa en materia de IVA la petición expresa de la autoridad requirente excluye la notificación al obligado tributario afectado por las autoridades del Estado requerido (véase el art. 8 del Reglamento CEE 218/1992 del Consejo, de 27 de enero de 1992).

⁶³ Parágrafo 65 del informe OECD, *Tax Information Exchange between OECD Countries*, *op. cit.*

⁶⁴ SCHMITZ, «Netherlands National Report», *op. cit.* p. 420; y MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* p. 1.720.

Algunos países, pese a rechazar el establecimiento de un conjunto de mecanismos que garanticen los derechos de participación del obligado tributario afectado por el intercambio de información, sí han introducido alguna disposición puntual que articula derechos de audiencia o consulta. Así, por ejemplo, la Administración fiscal norteamericana concede audiencia al obligado tributario afectado por un requerimiento de información cursado por otro Estado siempre que considere que tal solicitud de datos concierne a sus «secretos empresariales»⁶⁵. Otros países, como España, han adoptado una posición más ambigua e imprecisa, en la medida en que limitan los «derechos de participación» (notificación y consulta) del obligado tributario afectado por un requerimiento de información cursado por otro Estado a aquellos casos donde la Administración fiscal lo considerase oportuno; en la mayoría de las ocasiones se tratará de supuestos relativos a «secretos empresariales» o intercambios que tengan carácter discrecional⁶⁶.

III. EN TORNO A LA NECESIDAD DE RECONFIGURAR LOS DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL SENO DEL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN: ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA

La doctrina internacional viene valorando negativamente el panorama que acabamos de exponer, al entender que de la situación resultante del mismo se deriva, con carácter general, un inaceptable déficit de garantías para las personas afectadas por intercambios de datos con trascendencia tributaria⁶⁷. En particular, se viene argumentando que, en ausencia de mecanismos que articulen «derechos de participación» a favor del obligado tributario afectado por el intercambio de información, no existe ninguna forma de controlar de manera efectiva la legalidad del mismo; como quiera que las transmisiones de datos tienen lugar de forma «opaca» para los administrados -ya que puede no dictarse ningún acto administrativo en el marco de este procedimiento- los administrados no tienen constancia de que se han cumplido u observado el conjunto de condicionantes que las cláusulas de intercambio de información establecen a estos efectos; es decir, las autoridades competentes de los Estados podrían estar intercambiando información sin que se cumpliesen los requisitos previstos a tal efecto en los CDIs o en la Directiva 77/799/CEE; nótese que, de esta forma, pueden estar realizándose intercambios de información «no autorizados» -y, por tanto, no amparados por los CDIs o la normativa comunitaria- sin que los obligados tributarios afectados tengan conocimiento y posibilidades de defensa ante los mismos.

⁶⁵ COLE/GORDON/VENUTI, «Exchange of information and assistance in collection» (part. II), *op. cit.* p. 29.

⁶⁶ GÓMEZ-POMAR, «Presente y futuro del intercambio de información», *op. cit.* p. 69.

⁶⁷ *Vid.*: GANGEMI, «General Report», *op. cit.* pp. 161 y 168; PAGAN, «UK National Report», *op. cit.* p. 465; BISCHEL, «Protection of confidential information in tax matters», *The International Tax Journal*, vol. 19, núm. 2, 1993, pp. 62 y 63, 66 y 67; ALI, *International Aspects of the US Income tax system*, *op. cit.* pp. 119-121; PALAO, «Spain: National Report», *op. cit.*, p. 302; MOLENAARS, «Exchange of information under the Germany-US income tax treaty», *op. cit.* pp. 1.720 y 1.721; y SACCHETTO, «La colaboración internacional en materia tributaria», *op. cit.* pp. 7 y 8.

El mismo problema, aunque, probablemente, con mayor relevancia para los afectados, se plantea igualmente en relación con todos aquellos intercambios de información que afecten a «secretos empresariales» de los obligados tributarios; los Estados, en la mayoría de las ocasiones, no están obligados a suministrarse este tipo de información «especialmente confidencial»⁶⁸; de hecho, algunos Estados, como Austria y Suiza, excluyen con carácter general el intercambio de datos relativos a «secretos empresariales». Sin embargo, lo cierto es que, a falta de normas que establezcan «derechos de participación» a favor de los obligados tributarios afectados por este tipo de intercambios, no hay medio de controlar la discrecionalidad de la que goza la Administración tributaria en estos supuestos; en la práctica, tal forma de operar permite que las Administraciones fiscales intercambien datos que afectan a «secretos empresariales» de un obligado tributario sin tener siquiera conocimiento de ello, lo cual puede causar importantes daños a la persona afectada⁶⁹.

Otro de los argumentos que se ha empleado para criticar el estado actual de cosas reside en el hecho de que la ausencia de derechos de notificación y participación a favor del obligado tributario afectado por un intercambio posibilita que se suministren con frecuencia datos erróneos, lo cual también puede perjudicar gravemente a la persona a la que conciernen⁷⁰.

Finalmente, algún autor ha mantenido que la falta de participación de los obligados tributarios afectados por un intercambio de información resulta inaceptable, en la medida en que éstos son los legítimos titulares de los datos; se argumenta que la Administración fiscal únicamente posee tales datos a título de fiduciario, de manera que no puede revelarlos a terceros sin que esta circunstancia sea, cuando menos, comunicada a la persona a la que se refieren⁷¹.

Estos ataques a la actual configuración del procedimiento de intercambio de información se han tratado de justificar alegando que la concesión de «derechos de participación» del obligado tributario afectado pondría en peligro, en la mayoría de las ocasiones, el éxito de las investigaciones que se están llevando a cabo en el otro Estado, o el resultado de las mismas (recaudación de los cré-

⁶⁸ En torno a la cuestión de los «intercambios discrecionales» de secretos empresariales, véase nuestro trabajo *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, *op. cit.*

⁶⁹ Cuando una persona hubiera sufrido daños antijurídicos como consecuencia de un intercambio de información que luego se hubiera probado ilegal o improcedente, consideramos que existe responsabilidad patrimonial del Estado. En el mismo sentido, MOLENAARS («Exchange of information under the Germany-US tax treaty», *op. cit.* p. 1.721) y DOCCLO («Exchange of information: Belgian report», *op. cit.* p. 35).

⁷⁰ PAGAN, «UK National Report», *op. cit.* p. 465.

⁷¹ SPIERDIJK, «Aspectos tributarios internacionales», en *La tributación frente a las tendencias en la Economía mundial*, CIAT, IEF, Madrid, 1993, p. 305; y BISCHER, «Protection of confidential information in tax matters», *op. cit.* pp. 62 y ss. La tesis contraria ha sido mantenida por PALAO («Spain: National report», *op. cit.* p. 302). Pese a lo discutible que puede resultar la tesis argumentada por BISCHER y SPIERDIJK, no puede dejar de reconocerse que esta posición viene reforzada por los planteamientos subyacentes en el emergente principio constitucional de «autodeterminación informativa» (Alemania), o en la llamada «libertad informática» (España) (*vid. supra*). Con carácter general, otros autores, como CASADO OLLERO (Prólogo a la obra: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 8), se han mostrado partidarios de «la posición de "mandataria" que le corresponde a la Administración pública respecto de la comunidad y de simple "fiduciaria" de los intereses generales».

ditos tributarios) ⁷². También se ha indicado que el establecimiento de este tipo de garantías podría obstaculizar los intercambios de información reduciendo a niveles mínimos la funcionalidad de este mecanismo ⁷³.

Ciertamente, no puede dejar de reconocerse que las cláusulas de intercambio de información fueron concebidas como un instrumento antifraude, y que de su eficacia depende, cada día más, el que las Administraciones fiscales de los distintos Estados puedan aplicar efectivamente sus leyes tributarias y llevar a cabo un control fiscal efectivo de sus obligados tributarios. Ahora bien, tal premisa no requiere en todo caso que los procedimientos de intercambio de información se configuren totalmente «a espaldas» de los obligados tributarios afectados por los mismos. Como ya hemos indicado, consideramos que esta situación, cuando menos en lo que se refiere al ordenamiento español, podría contravenir lo establecido en el artículo 18.4 de la Constitución Española, en la medida en que este precepto «consagra un *derecho fundamental a controlar el flujo de informaciones que conciernen a cada persona*, pertenezcan o no al ámbito de su intimidad, para así preservar el pleno ejercicio de sus derechos» ⁷⁴.

La misma opinión ha sido mantenida, a su vez, por el *American Law Institute* llegando a afirmar que los procedimientos de intercambio de información deben introducir mecanismos que permitan controlar la legalidad de los suministros de datos que tienen lugar con arreglo a los mismos, así como el ejercicio de las amplias facultades de las que disponen las Administraciones fiscales en el seno de estos procedimientos ⁷⁵; la fórmula que mejor permite tal control, así como ponderar los intereses públicos y privados en conflicto pasa por articular en el seno del propio procedimiento de intercambio de información «derechos de participación» de los obligados tributarios afectados.

IV. UNA PROPUESTA PARA REEQUILIBRAR LA POSICIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En línea con las posiciones que reclaman la reconfiguración del mecanismo de intercambio de información haciéndolo más compatible con los derechos de los obligados tributarios afectados, entendemos que deben introducirse en el mismo determinadas garantías («derechos de participación») que permitan o articulen un cierto control de este sistema de asistencia mutua. No obstante, consideramos igualmente que estos «derechos de participación» deben ser estructurados de tal modo

⁷² PAGAN, «UK National Report», *op. cit.* p. 465.

⁷³ GÓMEZ-POMAR, «Presente y futuro del intercambio de información», *op. cit.* p. 68.

⁷⁴ STC 198/1998, de 13 de octubre, fundamento jurídico único (BJC núm. 211, 1998, pp. 27-31).

⁷⁵ ALI, *International Aspects of the US tax system*, *op. cit.* pp. 119 y 120.

que ni obstaculicen de forma relevante la fluidez de los intercambios de información entre Estados, ni pongan en peligro o perjudiquen gravemente las investigaciones fiscales realizadas en los otros Estados ⁷⁶.

Se considera que los «derechos de participación» no obstaculizan los intercambios de información cuando únicamente se conceden derechos de notificación y consulta; el derecho del obligado tributario a recurrir la decisión del Estado requerido de suministrar datos que le afecten tampoco se considera que obstaculiza el funcionamiento de esta cláusula cuando se estableciera un procedimiento expeditivo para resolver este tipo de recursos; ésta es, además, la fórmula que mejor tutela los derechos del obligado tributario; la regulación neerlandesa constituye un ejemplo a tener en cuenta a este respecto ⁷⁷. En la práctica, los países que han establecido mecanismos de este tipo no han advertido una disminución de la eficacia del intercambio de información ⁷⁸.

Del mismo modo, se viene entendiendo que una fórmula apta para impedir que los «derechos de participación» pongan en peligro las investigaciones fiscales llevadas a cabo por el otro Estado implicado en la transmisión de datos es permitiendo la suspensión de tales derechos allí donde existieran indicios de fraude fiscal ⁷⁹; tales indicios pueden ser detectados y apreciados de oficio por la Administración tributaria del Estado requerido o transmitente, o bien pueden ser advertidos o señalados por las autoridades del Estado requirente en la propia solicitud de datos ⁸⁰. En todo caso, parece razonable que transcurrido un tiempo prudencial desde que se produjo el suministro de los datos, el Estado transmitente comunique al obligado tributario afectado los pormenores del intercambio de información que llevó a cabo, así como las razones que excluyeron su participación con carácter previo al mismo; también aquí la legislación neerlandesa constituye un ejemplo a seguir ⁸¹.

No se puede dejar de reconocer, no obstante, que la suspensión de los derechos de participación, en virtud de una previsión como la expuesta, puede terminar generalizándose, dado que los intercambios de información en no pocas ocasiones responden a una finalidad antifraude; ello es especialmente cierto en relación con los intercambios espontáneos que, como vimos, son realizados por las autoridades de un Estado para alertar a la Administración fiscal de otro sobre la posible comi-

⁷⁶ ALI, *International Aspects of the US tax system*, *op. cit.* pp. 119 y 120.

⁷⁷ *Vid.*: SCHMITZ, «Netherlands National report», *op. cit.* p. 420; MULDER, «Netherlands national report», *op. cit.* p. 488; PIJL, «Exchange of information in the Netherlands», *op. cit.* pp. 13 y 14.

⁷⁸ BISCHSEL, «Protection of confidential information in tax matters», *op. cit.* p. 66.

⁷⁹ ALI, *International Aspects of the US tax system*, *op. cit.* pp. 120 y 121; y BISCHSEL, «Protection of confidential information in tax matters», *op. cit.* pp. 66 y 67.

⁸⁰ Esta segunda fórmula es la que se ha recogido en el Reglamento del Consejo CEE núm. 218/1992, de cooperación administrativa en materia de IVA; de hecho, del tenor del artículo 8 del citado Reglamento comunitario parece extraerse que cuando las autoridades del Estado miembro requirente solicitasen al Estado requerido que no se notificase al obligado tributario afectado por el intercambio, las autoridades de este último Estado, en principio, deberían observar tal comportamiento.

⁸¹ *Vid.*: SCHMITZ, «Netherlands national report», *op. cit.* p. 420; y PIJL, «Exchange of information in the Netherlands», *op. cit.* pp. 13 y 14.

sión de un fraude o evasión fiscal a sus arcas públicas. Por tanto, el peligro que alberga la introducción de una cláusula de cierre de estas características es que, pese a haber sido concebida como una excepción, termine siendo la regla; esta conclusión viene favorecida por el hecho de que las autoridades de cada Estado operan con un concepto distinto de lo que constituye fraude fiscal, de manera que el grado de permisibilidad y los condicionantes para apreciar este fenómeno varían de un país a otro; así, cada Estado aplicará de una forma distinta la previsión que permite la suspensión (por motivos de fraude) de los «derechos de participación» de los obligados tributarios afectados por los intercambios de información, lo cual introduce un elevado grado de inseguridad jurídica en este ámbito; los efectos derivados de esta falta de uniformidad sólo pueden solventarse a través de la introducción de cláusulas antifraude «objetivas y estandarizadas» que delimiten de manera objetiva situaciones donde se entiende que se cometen fraudes; pero este tipo de disposiciones únicamente tienen eficacia si se establecen a nivel bilateral o multilateral; además, resultará difícil delimitar un conjunto de disposiciones de esta naturaleza que comprendan las diferentes maniobras fraudulentas que pueden llevarse a cabo en la práctica ⁸².

Asimismo, existe otra serie de cuestiones relativas a la configuración de los «derechos de participación» cuyo análisis se hace necesario. Por un lado, debe delimitarse qué sujetos deben ostentar los «derechos de participación»; por otro, debe clarificarse sobre qué tipo de suministros de información deben proyectarse los «derechos de participación».

La respuesta al primer interrogante, esto es, el ámbito subjetivo de los «derechos de participación» no resulta en modo alguno exenta de complejidad. En principio, parece que no se plantean mayores problemas para admitir que deben beneficiarse de estos derechos las «personas afectadas» por el intercambio; tal expresión se viene entendiendo como comprensiva de todas aquellas personas a las que se refiere directamente la información intercambiada o que son la fuente de la misma; por tanto, todas estas personas se consideran «partes afectadas» que deben disfrutar de los «derechos de participación» ⁸³. En la práctica, no obstante, lo normal es que únicamente se notifique la intención de transmitir una determinada información a la persona u obligado tributario que la suministró a la Administración fiscal; ahora bien, el obligado tributario al que se refiere la información que se tiene la intención de intercambiar está legitimado para presentar un recurso frente a tal acto, siempre y cuando éste se hubiera «externalizado» ⁸⁴; como quiera que no puede hacerse depender la

⁸² Vid.: *Report Ruding*, pp. 121 y ss.; RÄDLER/LAUSTERER/BLUMENBERG, «Tax abuse and EC Law», *EC Tax Review*, núm. 2, 1997, pp. 86 y ss.; DE KLEER, «Towards and European antiabuse doctrine in direct taxation?», *Intertax*, núm. 4, 1996, pp. 137 y ss.; IFA, *How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions?*, Kluwer, The Hague, 1995; y CALDERÓN, «Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal», en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

⁸³ WISSELINK, «Exchange of information between European and other countries», *op. cit.* p. 115; y PALAO, «Spain: National Report», *op. cit.* p. 301. El Convenio Multilateral del Consejo de Europa/OCDE (1988), también se refiere a la posibilidad de informar a las personas con las que esté «relacionada» la información que se va a transmitir (art. 4.3). El Reglamento del Consejo CEE núm. 218/1992, sobre intercambio de información en materia de IVA, contempla la notificación de la transmisión «a la persona interesada» (art. 8).

⁸⁴ Así se establece en la legislación neerlandesa (PIJL, «Exchange of information in the Netherlands», *op. cit.* p. 13).

tutela que merece la persona directamente afectada por el intercambio a que la persona notificada (obligado tributario fuente de la información) le comunique el procedimiento en curso, entendemos que los «derechos de participación» deben predicarse tanto de los obligados tributarios «fuente» como de los sujetos directamente afectados por la transmisión (aquellos a los que se refiere la información que va a ser suministrada).

Cuando estas personas fueran residentes del Estado que tiene intención de transmitir la información que les afecta, no parece que existan graves dificultades para que pueda garantizarse el ejercicio de tales derechos; no ocurre lo mismo cuando las personas afectadas por un intercambio de información no residieran en el Estado que tiene intención de suministrar unos datos que les afectan; en este segundo tipo de supuestos, puede resultar muy complejo localizar la residencia y domicilio del obligado tributario afectado a los efectos de que pueda ejercitar los «derechos de participación» que le corresponden ⁸⁵; de hecho, algunos Estados, como Alemania ⁸⁶ y los Países Bajos ⁸⁷, limitan el beneficio de los «derechos de participación» a los obligados tributarios afectados que tuvieran su residencia en su territorio en el momento en que decide efectuar el intercambio; no obstante, otros países, como Suiza ⁸⁸, extienden tales beneficios a los obligados tributarios no residentes. Pensamos, sin embargo, que una disposición como la prevista en la legislación suiza tiene una virtualidad más teórica que práctica, dado que, en la mayoría de las ocasiones, el fisco suizo no sólo desconocerá la residencia fiscal y el domicilio de la persona afectada, sino también puede carecer de medios para garantizar de forma fehaciente el ejercicio de los derechos que le corresponden al obligado tributario ⁸⁹. Con todo, allí donde el Estado que tiene la intención de transmitir una información tuviera conocimiento del domicilio del obligado tributario (no residente) directamente afectado por el intercambio (o del de su representante) debería tratar de garantizarle los «derechos de participación» ⁹⁰; cuando ello no hubiera sido posible y sólo se informó al obligado tributario (resi-

⁸⁵ Tales dificultades, generalmente, no existirán en la medida en que un no residente opere en el territorio del Estado que tiene intención de transmitir la información a través de un establecimiento permanente. Tampoco habrá mayores problemas para garantizar la participación de un no residente cuando hubiera nombrado un representante residente en tal país y hubiera comunicado tal circunstancia al Fisco del Estado que va a realizar un intercambio de información que le afecta; sin embargo, nótese que en este último supuesto puede ocurrir que el representante inicialmente nombrado transcurrido un tiempo cese en tal función o bien se haya trasladado a otro Estado.

⁸⁶ SCHIEBL, «Exchange of information under the Germany-US tax treaty», *Tax Notes International*, vol. 18, núm. 16, 1999, p. 1.601.

⁸⁷ MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* pp. 1.720 y 1.721; y WISSELINK, «Exchange of information between European and other countries», *op. cit.* p. 115. El Convenio Multilateral del Consejo de Europa/OCDE (1988) se refiere únicamente a derechos de participación a favor de «residentes o nacionales» del Estado que transmite la información (art. 4.3).

⁸⁸ GRÜNINGER/KELLER, «Switzerland national report», *op. cit.* p. 512.

⁸⁹ El Convenio Multilateral del Consejo de Europa/OCDE (1988) es el único convenio fiscal que conocemos que articula un procedimiento de asistencia administrativa entre los Estados contratantes al objeto de notificación de documentos (art. 17).

⁹⁰ Así se ha pronunciado el *Ombudsman* neerlandés; el *Hoghe Raad* mantiene la posición contraria. *Vid.*: PJJL, «Exchange of information in the Netherlands», *op. cit.* p. 13.

dente) «fuente» de los datos que se pretenden intercambiar -por ejemplo, una entidad financiera-, comunicándole la posibilidad de presentar un recurso oponiéndose a la transmisión, consideramos razonable que tanto este sujeto como el no residente al que se refieran los datos puedan ejercitar tal acción ⁹¹.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión antes apuntada, esto es, el ámbito objetivo sobre el que deben proyectarse los «derechos de participación», existe un cierto grado de consenso en que éstos deben garantizarse, cuando menos, en el marco de los intercambios rogados. Mayores dudas se plantean en relación con los intercambios espontáneos, en la medida en que su eficacia como mecanismo antifraude requiere, precisamente, una especial discreción o sigilo a la hora de llevarlos a cabo; dicha discreción, ciertamente, puede resultar incompatible con el ejercicio de los «derechos de participación» a favor de los obligados tributarios afectados por el intercambio; ahora bien, nada parece impedir que los «derechos de participación» sean garantizados *a posteriori*, esto es, una vez que ha transcurrido un determinado período desde que se transmitió la información; ésta es la posición adoptada por el legislador neerlandés ⁹². Por lo que concierne a los intercambios automáticos, se considera que no resulta necesario ni recomendable proyectar los «derechos de participación» sobre los mismos; por un lado, el tipo de información a la que hacen referencia normalmente no afectará a bienes jurídicos especialmente sensibles o que requieren una especial protección (intimidad personal, «secretos empresariales») ⁹³; por otro lado, garantizar el ejercicio de los «derechos de participación» en este ámbito podría bloquear o, cuando menos, obstaculizar gravemente la operatividad de este tipo de intercambios y de la Administración que los efectúa ⁹⁴. Quizás sea más recomendable hacer públicos, en todo o parte, los acuerdos adoptados por las autoridades competentes a los efectos de intercambiarse información de forma automática ⁹⁵; a nuestro juicio, sería suficiente con que se revelaran los supuestos sobre los que se fueran a proyectar estos suministros, así como los datos que se intercambiarían y la frecuencia de las transmisiones.

El cauce jurídico que puede resultar más idóneo a los efectos de garantizar los derechos de participación son los propios CDIs o, en su caso, la Directiva comunitaria sobre intercambio de información. Sin duda, el establecimiento de este tipo de derechos en instrumentos internacionales otorga un mayor nivel de garantías a los obligados tributarios afectados -dado que no están sujetos a los

⁹¹ Opinión compartida por MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* pp. 1.720-1.721.

⁹² SCHMITZ, «Netherlands national report», *op. cit.* p. 420; y MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* pp. 1.720-1.721.

⁹³ No obstante, esta circunstancia ha sido objeto de duras críticas por parte de la doctrina neerlandesa. *Vid.*: PILL, «Exchange of information in the Netherlands», *op. cit.* p. 14.

⁹⁴ *Vid.*: GANGEMI, «General Report», *op. cit.* p. 161; y SCHIEBL, «Exchange of information under the Germany-US tax treaty», *op. cit.* p. 1.601.

⁹⁵ Ésta es, según GÓMEZ-POMAR («Presente y futuro del intercambio de información», *op. cit.* p. 67), la práctica habitual en Alemania.

vaivenes de la legislación interna- y, además, constituyen una regulación única y obligatoria para los Estados vinculados jurídicamente por la misma. Algunos países, como Francia, se muestran partidarios de esta fórmula, habiendo incluido en varios de sus más recientes CDIs disposiciones que articulan «derechos de participación» a favor de los obligados tributarios afectados por los intercambios de información ⁹⁶.

Junto a las cuestiones relativas a los «derechos de participación» en el Estado que tiene intención de llevar a cabo un suministro de información pueden plantearse, a su vez, las concernientes al Estado que recibe los datos objeto de intercambio. El análisis de esta problemática excede de los límites de este trabajo, de modo que aquí únicamente haremos referencia a algunos de los derechos que asisten a una persona afectada por un intercambio de información en el Estado que recibe los datos ⁹⁷. Fundamentalmente, tal persona tiene derecho a la observancia de las disposiciones de «secreto fiscal» (*lato sensu*) previstas en la cláusula de intercambio de información; esto es, que los datos no sean revelados más que a las personas autorizadas y para los fines expresamente previstos; por tanto, estas normas protegen al obligado tributario afectado frente a revelaciones indebidas o usos no autorizados de las informaciones intercambiadas. En todo caso, depárese en el hecho de que tal protección deriva directamente de lo previsto en la cláusula de intercambio de información y no de lo establecido por el legislador nacional de cada uno de los Estados; de esta forma, existe una regulación única que puede ser invocada por el obligado tributario en cualquiera de los Estados implicados en un intercambio.

Una última cuestión relativa a la posición de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información radica en la imposibilidad de que éstos puedan servirse de estos mecanismos para resolver conflictos de imposición entre varios Estados. En la arena de la fiscalidad internacional resulta muy frecuente que un obligado tributario quede sujeto a gravamen por varios países en relación con los mismos hechos imponibles, fruto de lo cual pueden producirse problemas tales como la «doble residencia fiscal» o «sobreimposiciones» de diversa índole ⁹⁸. En algunos de estos supuestos, estos fenómenos podrían resolverse si las Administraciones fiscales de los Estados implicados tuvieran información fehaciente sobre la situación del obligado tributario en los demás países con los que tiene vínculos; por ejemplo, dos países pueden considerar simultáneamente que una misma entidad tiene residencia fiscal en su territorio, por cuanto, a la luz de los datos que cada uno tiene en su poder, la sede de dirección efectiva radica dentro de sus fronteras; en muchas ocasiones las pruebas aportadas por el obligado tributario al efecto de resolver el conflicto de imposición no serán aceptadas por las autoridades ficales de que se trate, en la medida en que carecen de fehaciencia; además, el obligado tributario puede ser reacio a comunicar directamente determinado tipo de información a las autoridades de los distintos Estados, en la medida en que de esta forma no viene amparado por las disposiciones de «secreto fiscal» previstas en los convenios de doble imposición.

⁹⁶ GANGEMI, «General Report», *op. cit.* pp. 162 y ss.; y HELMEL/MICHAUD, «France national report», *op. cit.* p. 351.

⁹⁷ Esta cuestión es examinada con detalle en nuestra obra *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.

⁹⁸ Vid.: CALDERÓN, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

Pensamos que cuando este tipo de información fuera verificada y comunicada a un Estado por las autoridades fiscales de otro Estado al que está unido a través de un compromiso internacional, el obligado tributario tendría más posibilidades de resolver sus problemas. Este tipo de cuestiones son, además, mucho más frecuentes de lo que pudieran parecer inicialmente; así, no es raro que una entidad constituida con arreglo al Derecho de su país de residencia, pero que actúa en otros Estados, pueda terminar soportando determinadas contingencias fiscales en estos últimos merced a su forma jurídica foránea ⁹⁹.

Algunos de estos problemas podrían solucionarse permitiendo que los obligados tributarios pudieran dirigirse a las autoridades competentes de los Estados con los que tuvieran determinados vínculos de cierta entidad, al objeto de propiciar el inicio de un procedimiento de intercambio de información que ayudara a resolver los problemas que les afectan ¹⁰⁰. En este sentido, entendemos que los obligados tributarios deberían tener derecho a un procedimiento ante las «autoridades competentes» de los Estados contratantes (o Estados miembros, en el caso de la Directiva 77/799/CEE) a través del cual pudieran exponer los problemas que les aquejan y solicitar que se iniciase un procedimiento amistoso y de intercambio de información entre las Administraciones fiscales implicadas en el mismo ¹⁰¹. Empleada de esta forma la cláusula de intercambio de información se estaría reforzando de manera significativa la efectiva, rápida y adecuada aplicación de las disposiciones de los convenios de doble imposición, lo cual redundaría seguramente en la eliminación de uno de los más importantes obstáculos a la expansión de las relaciones económicas internacionales. No se olvide que la mundialización económica ha traído consigo la multiplicación del conjunto de personas

⁹⁹ Esto fue, precisamente, lo que aconteció en el caso *Halliburton Services*; el Tribunal de Justicia de las CEE declaró que un Estado miembro no puede negarse a otorgar una ventaja fiscal a una entidad constituida conforme al ordenamiento de otro Estado miembro alegando la falta de información sobre su equivalencia con las formas societarias nacionales que sí disfrutaban de tal ventaja; el TJCE considera que la Directiva 77/799/CEE obliga a los Estados miembros implicados a iniciar un intercambio de información a los efectos de verificar si procede o no aplicar a la entidad foránea tal ventaja fiscal (STJCE de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1/93, Rec.p. I-1137 y ss.).

¹⁰⁰ Se viene entendiendo que las «autoridades competentes» del país de residencia fiscal del obligado tributario son las competentes para recibir e iniciar los procedimientos de asistencia administrativa que éste haya propiciado; no obstante, algunos países como Dinamarca, Suecia y EE.UU. permiten que obligados tributarios no residentes obtengan, en determinados casos, la asistencia de sus «autoridades competentes» (KOCH, «General Report», en *Mutual Agreement Procedure and Practice*, CDI, vol.LXVIa, 1981, Kluwer, Boston, pp. 113-114; y KINGSON, «Competent authority and matching expenses with income», en *1977 Tax treaties and competent authority*, Matthew Bender, New York, 1978, p. 198).

¹⁰¹ Nótese que el derecho de los obligados tributarios a acudir a las «autoridades competentes» de los Estados contratantes al objeto de resolver problemas de aplicación de los convenios existe, de alguna forma, en el seno del procedimiento amistoso previsto en los CDIs (art. 25 MCs OCDE, ONU y EE.UU.). De hecho, la decisión de las «autoridades competentes» de un Estado de rechazar la solicitud de inicio de un «procedimiento amistoso» cursada por un obligado tributario resulta sujeta a revisión administrativa y jurisdiccional en algunos países, como Alemania, Australia, Bélgica y Suiza (KOCH, «General Report», *op. cit.* p. 117). En la mayoría de las ocasiones, la puesta en marcha de un procedimiento amistoso conlleva inexorablemente la realización de intercambios de información entre las Administraciones fiscales implicadas; en este sentido, consideramos que deberían reforzarse las garantías de acceso de los obligados tributarios al procedimiento amistoso, toda vez que ésta es, en la hora actual, la única vía que permite resolver las contingencias fiscales entre Estados a las que resultan sujetos los obligados tributarios que operan transnacionalmente.

que tienen derecho a beneficiarse de los CDIs, aunque en la práctica los condicionantes formales o procedimentales establecidos por los distintos Estados para obtener la aplicación de los mismos constituye un importante límite para el cumplimiento de los objetivos que se persiguen a través de estos convenios. En la cláusula de intercambio de información puede encontrarse una de las claves o vías para superar esta situación ¹⁰².

En definitiva, la posición jurídica de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información requiere de una profunda revisión al objeto de hacerlos compatibles con las garantías procedimentales y materiales presentes en la mayoría de los sistemas tributarios modernos. La falta de experiencia y «rodaje» de este tipo de procedimientos, unida a su caracterización tradicional como un mecanismo antifraude son los factores que más vienen dificultando este «reajuste». Consideramos, sin embargo, que tal proceso de «reajuste» resulta inaplazable en todos aquellos países donde la actuación de la Administración está sometida al imperio de la ley y al control jurisdiccional (arts. 103 y 106 CE), toda vez que ésta es, precisamente, la idea subyacente en buena parte de los «derechos de participación» a los que hemos aludido ¹⁰³. Tampoco puede dejar de señalarse que, en el momento presente, los «derechos de participación» a los que hemos aludido vienen demandados, en determinados ordenamientos como el español y el alemán, por nuevas garantías constitucionales, como el denominado «derecho de autodeterminación informativa» o «libertad informática» ¹⁰⁴.

No hay duda de que el intercambio de información entre Administraciones tributarias constituye una necesidad incuestionable en la hora actual, pero ello no debe hacerse a toda costa en perjuicio de los derechos de los obligados tributarios; tal situación debe ser, a nuestro juicio, reequilibrada ¹⁰⁵. Y tal reequilibrio debería comprender también la introducción de medidas que permitieran la resolución eficaz de las frecuentes contingencias fiscales que, como consecuencia del intercambio de información, soportan los obligados tributarios (doble imposición internacional y económica); el control del deber de contribuir no debe hacerse efectivo en detrimento del derecho de los obligados tributarios a una tributación justa ¹⁰⁶.

¹⁰² GARCÍA PRATS, «Exchange of information under article 26 of the UN Model Convention», *op. cit.* p. 13.

¹⁰³ SPIERDIJK, «Aspectos tributarios internacionales», *op. cit.* pp. 303, 305 y 306.

¹⁰⁴ Véase la STC 198/1998, de 13 de octubre.

¹⁰⁵ MOLENAARS, «Exchange of information under the Netherlands-US income tax treaty», *op. cit.* p. 1.723; y SACCHETTO, «La colaboración internacional en materia tributaria», *op. cit.* pp. 7 y 8.

¹⁰⁶ VAN HOORN, «Problems, possibilities, and limitation with respect to measures against international tax avoidance and evasion», *op. cit.* pp. 775-777.