

M. AMPARO GRAU RUIZ

*Departamento Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Complutense.*

Extracto:

EL Convenio de 25 de enero de 1988, celebrado bajo los auspicios de la OCDE y el Consejo de Europa, ha pasado prácticamente desapercibido para la doctrina y hasta el momento no ha sido firmado por España. El citado Convenio, en vigor desde 1995, es uno de los instrumentos más avanzados para la lucha contra el fraude fiscal internacional. Este artículo pretende sacar a la luz sus aspectos positivos y apuntar posibles soluciones para reforzar sus puntos más débiles, a partir de la experiencia de otros países, en particular, la estadounidense.

Sumario:

- I. Introducción: el origen de la asistencia mutua, sus antecedentes históricos y su evolución.
- II. El rechazo general al proyecto de Convenio y sus causas.
 1. El secreto.
 2. La ausencia de garantías legales.
 3. La excesiva preponderancia del Estado.
 4. La inviable multilateralidad.
- III. El Convenio adoptado.
 1. Su ámbito de aplicación.
 2. Las modalidades de asistencia mutua: el intercambio de información, la asistencia en el procedimiento recaudatorio y las notificaciones.
 3. Los derechos y las obligaciones del contribuyente.
 4. Ventajas e inconvenientes para la Administración Tributaria.
- IV. La vigencia del Convenio y su influencia en otros Convenios Internacionales.
- V. La experiencia de algunos Estados con respecto a la ratificación del Convenio.
- VI. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN: EL ORIGEN DE LA ASISTENCIA MUTUA, SUS ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y SU EVOLUCIÓN

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990 manifestó que «la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias».

La necesidad de cooperar en los asuntos fiscales surge entre los distintos Estados en el momento en que se manifiesta su incapacidad para resolver los problemas planteados por las operaciones internacionales. Éstas a menudo sobrepasan las medidas internas de control fiscal y la riqueza que generan escapa de la tributación. El origen de esta cuestión es claro: la norma estatal tributaria tiene una eficacia limitada por el territorio de dicho Estado, su alcance nunca podrá ser mayor que las fronteras del mismo (1). Así pues, la única manera -conforme a Derecho- de superar esta limitación inicial y básica, en tanto en cuanto condiciona el punto de partida, es acudir al Derecho Internacional convencional (2). Sin embargo, dado lo delicado de la materia que nos ocupa, no es de extrañar que

(1) MANN (en «The Doctrine of Jurisdiction in International Law», *Studies in International Law*, Oxford, 1973, pág. 111) ya señaló que «the jurisdiction of a State to enforce its tax laws is limited to its own territory». AA.VV. (en *Curso de Derecho Financiero*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 229) recuerdan que «ni el poder financiero puede ejercitarse sobre cualquier realidad social contenida en una época lejana, ni el poder financiero puede proyectarse sobre una realidad social acontecida en territorio de otro Estado, salvo que exista algún vínculo con alguno de los sujetos intervinientes en dicha relación social».

(2) SAINZ DE BUJANDA, F. (en *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, volumen 2, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1976, pág. 30) ya apuntaba que «están viendo la luz fórmulas distintas, mucho más avanzadas que las meras limitaciones del poder tributario de cada Estado y que pueden ser reconducidas a un molde nuevo: el ejercicio en común del poder tributario por varios Estados. No se trata ya de evitar interferencias absteniéndose de actuar, sino de actuar conjuntamente, de modo tal que se llegue a una armonización de los distintos sistemas tributarios o, al menos, a una asistencia en materia de tributación».

la evolución sea lenta. En definitiva, se trata de una elección política entre dos modos de operar, a saber: intensivo o extensivo. En el primero se dedican todos los recursos humanos y materiales a gravar la riqueza, que va a engrosar las arcas de determinado Erario Público, dentro de un territorio concreto y prescindiendo de lo que acontece fuera de él, se centralizan esfuerzos. En el segundo caso, tales recursos se destinan a hacer efectivo el gravamen independientemente de que procuren un aumento en la recaudación de un Estado u otro, ahora bien, se tiene la certeza de que fuera del territorio otro Estado, en la medida en que le sea requerido, desarrollará igualmente las actuaciones oportunas para sujetar a tributación ciertas rentas en beneficio del requirente. La clave de este fenómeno estriba en el consabido principio de reciprocidad del Derecho Internacional.

La creciente internacionalización de la economía, junto con el incremento de las necesidades presupuestarias de los países desarrollados han sido los factores determinantes que han contribuido al desarrollo de esta cooperación. Hoy en día, la interdependencia entre las Administraciones Tributarias de diferentes Estados es palpable, únicamente cabe discutir el alcance de la misma: regional, mundial, etc. Con el propósito de ordenar jurídicamente este tipo de relaciones, aparece en el panorama de la fiscalidad internacional el Convenio sobre Asistencia Mutua en asuntos fiscales de 25 de enero de 1988, bajo los auspicios de la OCDE y del Consejo de Europa. Su nacimiento llegó acompañado de una gran polémica, pese a no ser el primero que trataba este tema tan conflictivo. Su futuro no parecía halagüeño en absoluto, pudo haber sido una tentativa frustrada más -como la del Convenio de Asistencia Mutua en materia de Recaudación de 1981-. Sin embargo, siete años después de abrirse a la firma, entró en vigor el 1 de abril de 1995. Este hecho ha pasado desapercibido para la doctrina y, no está de más recordar ahora, que se trata de una de las cuestiones pendientes de nuestro Derecho Fiscal Internacional, merecedora de nuestra atención.

De entre los antecedentes históricos, son dignos de ser mencionados los trabajos de la Sociedad de Naciones que, ya en 1927, recogían los principios básicos que inspiran la normativa actual en un proyecto de Convenio de asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales (3), que acabó convirtiéndose en el Modelo de Londres de 1947 (4).

No obstante, después de la Segunda Guerra Mundial, decae el protagonismo de esta materia, eclipsado por los problemas de doble imposición internacional; así, la OCDE en sus Modelos de Convenio de 1963 y de 1977 le dedica un solo artículo. En 1977, durante la preparación del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, se decidió que el artículo referido a asistencia mutua se limitaría al intercambio de información, siendo o no la relevante para la aplicación del Tratado (5).

(3) *Double Taxation and Tax Evasion*, Comité de expertos técnicos en Doble imposición y Evasión fiscal, Documento de la Sociedad de Naciones, C.216M.85.1927.II.

(4) «Model Bilateral Conventions for the Avoidance of Double Taxation of 1928, 1943 -Mexico draft- and 1946 -London draft-».

(5) «Reciprocal supply of information on the basis of which domestic taxation laws have to be administered, even if there is no question of the application of any particular article of the treaty», *Commentary on Article 26 Concerning the Exchange of Information*, párrafo 1, pág. 184.

De igual forma procede la ONU en su Modelo de Convenio de Doble Imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo de 1980, aunque posteriormente, en 1984 ofrece unas «líneas maestras» para la cooperación internacional en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (6).

En menor escala, en la Comunidad Europea en 1975 el Consejo de Ministros aprobó una Resolución acerca de la necesaria cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Desde entonces comienza un proceso lento de expansión de la asistencia mutua a través de directivas, tanto en la imposición directa como en la indirecta para la liquidación o la recaudación.

A todos estos pequeños pasos previos ha seguido un gran salto, cualitativo y cuantitativo, que tal vez cuando se planteó sorprendió por su atrevimiento, especialmente a quienes no estaban preparados para darlo (7). Sin lugar a dudas, este Convenio establece las fórmulas de cooperación más avanzadas, pero ello no obsta a que sea perfectible, sobre todo, en algunos aspectos concretos que, por su complejidad, son ciertamente espinosos. Pues, al configurarse un procedimiento administrativo internacional en materia fiscal, en aras de la eficacia, la eficiencia y la economía puede llegar a menoscabarse el interés del contribuyente, lo cual es del todo punto inaceptable (8).

Una consideración añadida debe tenerse en cuenta: el Estado parte del Convenio tiene la oportunidad de ampliar el territorio en el que su poder financiero interno puede hacerse efectivo. Nunca esto implicará aumentar su poder, ni dentro ni fuera de sus fronteras. Ahora bien, el efecto psicológico frente a posibles incumplidores tampoco es desdeñable. El sistema de reservas permite en la práctica la adopción de un Convenio «a medida», sin que deba asustar en principio la gran variedad de medios disponibles. Los beneficios a obtener serán los que el propio Estado determine al fijar el nivel de asistencia que está dispuesto a prestar y a recibir.

II. EL RECHAZO GENERAL AL PROYECTO DE CONVENIO (9) Y SUS CAUSAS

La Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa, en su Recomendación 833, acordó en abril de 1978 invitar a los Estados miembros a concluir un acuerdo multilateral sobre la cooperación entre las Administraciones Tributarias nacionales para combatir el fraude y la evasión fiscal. En marzo de 1980 tuvo lugar un coloquio en Estrasburgo donde se discutieron las ventajas e inconvenientes

-
- (6) International Cooperation in Tax Matters, Guidelines for International Cooperation Against the Evasion and Avoidance of Taxes, United Nations, New York, 1984.
- (7) BROWN, K. B. (en «Allowing Tax Laws To Cross Borders to Defeat International Tax Avoidance: The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», *Brooklyn Journal of International Law*, Vol.XV, N.º 1, 1989, pág.59) afirma que «the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters augurs a new era in cooperation among tax authorities. However, by refusing to accept the most beneficial provisions of the Multilateral, the United States may fail to enter that era».
- (8) Si en un primer momento el mecanismo de asistencia se crea con la intención de «atrapar» a los defraudadores, nada impide que una vez establecidas las conexiones oportunas, éstas se aprovechen en favor de los contribuyentes no residentes para facilitar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias y sus relaciones con la Hacienda acreedora a través de un intermediario, aunque este último fin sea aún una propuesta de futuro, dado el estadio actual de desarrollo de estos temas.
- (9) El texto del proyecto de Convenio se encuentra publicado en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Vol.XLVI, N.º 1, 1987, pág. 168.

de un acuerdo de este tipo con los representantes de la OCDE, hasta llegar a posiciones encontradas con miras a no duplicar los trabajos. La actuación conjunta del Comité de Expertos en Derecho Fiscal del Consejo de Europa y del Comité para asuntos fiscales de la OCDE se estimaba imprescindible para aprovechar los conocimientos del grupo de trabajo número 8, sobre evasión y fraude fiscal de la OCDE y llevar a cabo la tarea política de persuasión por parte del Consejo de Europa -con gran experiencia en la elaboración de proyectos multilaterales- que, al contar con parlamentarios podía conseguir la confianza del público mejor que una organización intergubernamental como la OCDE.

La Comisión Europea fue invitada a participar (10) como observadora en las reuniones de expertos, que tuvieron lugar en Estrasburgo en 1982 y 1983; lo cual es coherente con la postura que la Comisión siempre ha mantenido: las medidas para evitar el fraude y la evasión fiscal internacional aumentarán su efectividad en la medida en que se extienda su ámbito territorial de aplicación (11).

Es criticable la elaboración del Convenio en cuanto a la forma, mediante reuniones estrictamente secretas (12); y en cuanto al contenido, hubo quien lo tachó de «ataque intolerable a los derechos de los contribuyentes», indicando que permitiría el establecimiento de una «Interpol fiscal» y daría paso a *fishing expeditions* y a *fisgoneos tributarios* (13).

Las primeras reacciones con respecto al proyecto de Convenio fueron de total desacuerdo; así la Confederación Fiscal Europea solicitó a los Estados miembros de la Comunidad Europea que no firmaran el Convenio propuesto (14).

También manifestaron su negativa los siguientes organismos: Bundessteuerberaterkammer (Bonn), Kammer der Wirtschaftstrehänder (Viena) y Schweizerischen Treuhand und Revisionskammer (Zurich) (15).

-
- (10) El Tribunal de Justicia de Luxemburgo tiene establecido que en los campos en que «la Comunidad adopta preceptos fijando reglas comunes, los Estados miembros ya no tienen el derecho de contraer obligaciones con terceros países que afecten a esas reglas o alteren su alcance». Como el Convenio multilateral iba a hacerlo, era lógico que la Comisión participara en las negociaciones de la parte del Convenio cuyos poderes corresponden a la Comunidad, ahora bien, consultando a los Estados miembros si fuese necesario.
- (11) COM (83) 685 final, Bruselas, 22 de noviembre de 1983, *Intertax*, N.º 3, 1984, pág.91.
- (12) ZAGARIS, B.; KOCHINKE C.J.M. : «Decision on Multilateral Assistance Convention Postponed», *International Enforcement Law Report*, 1986, pág. 358. BROWN, K. B. (en «Allowing Tax Laws To Cross Borders to Defeat International Tax Avoidance...», *op.cit.*, pág. 61) recuerda que «the drafting procedure has been criticized strongly because it took place in secret and, consequently, without the benefit of public comment».
- (13) BARTSCH, H-J. (en «Council of Europe-Legal Co-operation in 1988: Mutual assistance in tax matters», *Yearbook of European Law*, Vol. 8, 1988, pág. 279.) recoge estas expresiones de los siguientes periódicos respectivamente: *Le Figaro* (París) de 9 de diciembre de 1987, *Handelsblatt* (Düsseldorf) de 23 de septiembre de 1987, *Die Welt* (Hamburgo) de 14 de julio de 1987 y *Finanz-Woche* (Zürich) de 10 de julio de 1987.
- (14) CFE: «Opinion Statement on the Draft Convention of the Member States of the Council of Europe and the Member Countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», *Intertax*, Vol. 86, N.º 8/9, pág. 207 : «the CFE is strongly opposed to the adoption of the draft convention».
- (15) «Professional Bodies on Council of Europe/OECD draft», *Intertax*, 1986, N.º 10/11, pág. 250 y «Opinion Statement of Bundessteuerberaterkammer (Bonn), Kammer der Wirtschaftstrehänder (Viena) y Schweizerischen Treuhand und Revisionskammer (Zurich) on Draft Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, May 5th, 1986», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Vol.XLVI, N.º 2, 1987, pág. 397.

Igualmente, la Cámara de Comercio Internacional lamentó el secretismo y consideró que el Convenio era totalmente superfluo, porque ya había la suficiente legislación en vigor contra la evasión fiscal y añadió que únicamente iba a generar inseguridad jurídica por desconocerse con certeza cuál sería la norma aplicable (16).

Uno de los principales argumentos del debate fue que debería distinguirse entre *tax avoidance* (reconociendo el derecho del contribuyente a minimizar su carga tributaria por todos los medios legítimos) y *tax evasion*, puesto que ignorando esta distinción, simplemente se consigue hacer patente la naturaleza contradictoria de la relación entre los administradores tributarios y los contribuyentes (17), aunque el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE hace ya bastante tiempo que señaló que es imposible hacer esta distinción de modo consistente entre Estados, porque en algunos países, frustrar las intenciones de la ley ya supone infringirla, no existiendo una clara línea divisoria. Ante la confusión reinante, para identificar los tipos de evasión que deberían perseguirse, al intentar reducir la responsabilidad fiscal a un nivel menor que el correspondiente, se atiende a las siguientes características: artificiosidad, aprovechamiento de lagunas normativas y secreto en la conducta del contribuyente (18). Todo ello en función de los peligros que supone la falta de diferenciación, especialmente que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar», tal como se pronunció nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencias 110/1984 y 76/1990 al indicar la importancia del artículo 31.1 de la Constitución del que se desprende la justa distribución de la carga fiscal.

Otras de las cuestiones en las que también coincidieron los sectores más críticos a la hora de resaltar su importancia son las que a continuación se sistematizan:

1. El secreto.

El secreto fiscal y el derecho a la protección de los datos desempeñan un papel crucial como requisitos previos para que el sistema fiscal funcione, ya que hoy en día éste se basa en la cooperación de los obligados tributarios. Ante la eliminación de las fronteras fiscales entre las Administraciones

(16) «Opinion Statement of International Chamber of Commerce on Draft Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, November 29th, 1985», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Vol. XLVI, N.º 2, 1987, pág. 394 y HELFRICH-LAUBROCK, J.: «Critical review of the OECD/Council of Europe Multilateral (Draft) Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», *BIFD*, Vol.41, N.º 8/9, 1987, pág. 410 : «the ICC has followed with increasing indignation the drafting...since no consultation of the taxpayers concerned took place, nor was any information on the ongoing project given». «The neglect in consulting business on the envisaged scheme for a closer coordination of international tax authorities resulted in much broader criticism». «In its opposition to the Draft Convention, the ICC, among others, joined forces with the Business and Industry Advisory Committee to the OECD». «Confusion is bound to be increased when different sets of laws are applied to the same basic sets of transactions».

(17) MORGAN, V.: «Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», *Asian Pacific Tax and Investment Bulletin*, Vol.7, 1989, pág. 200.

(18) Secretariat of the OECD, «OECD Work on Tax Avoidance and Evasion», *European Taxation*, N.º 20, 1980, pág. 140. «The revenue loss from the proliferation of tax avoidance devices is assuming serious proportions and it is the taxpayer who refrains from tax avoidance or who is not in a position to undertake it, who has to foot the bill in terms of higher taxation».

para compartir la información (19) relevante a efectos tributarios, es comprensible que aparezcan conflictos con la comunidad dedicada a los negocios internacionales, preocupada por la seguridad en los mismos.

Sus representantes sostienen que no se protege ni se mantiene suficientemente el secreto de los asuntos del contribuyente, incluido el secreto comercial. Además mantienen que debe rechazarse la comunicación de hechos, ya sean relativos a las personas físicas o a las jurídicas, más allá de las fronteras a otras autoridades nacionales, cuando no se tiene garantía alguna de que sus principios aseguran la adecuada protección de los secretos fiscales.

2. La ausencia de garantías legales.

En el procedimiento administrativo internacional a que da lugar este tipo de asistencia no se prevén expresamente algunas de las garantías legales más elementales como la notificación, la audiencia al interesado o la prohibición de la entrada domiciliaria, lo cual llama especialmente la atención.

Siendo esencial que el contribuyente sea notificado de cualquier petición de información, es una lástima que se omita este punto, pues en el Comentario, al menos, debería incluirse una referencia a dicha notificación. Aunque, es obvio que en algunos supuestos de fraude flagrante la notificación sería contraproducente; en otros, se evitarían con ella procedimientos largos y costosos para el contribuyente.

Del mismo modo, debería procurarse la protección oportuna a los individuos involucrados, ya que a menudo las Administraciones intervinientes no están en posición de precisar detalladamente las condiciones necesarias para prestar la asistencia sin haber escuchado las alegaciones del interesado.

Por último, deberían añadirse garantías contra la doble imposición y no debería admitirse discriminación alguna en contra de las empresas multinacionales, presumiendo que las mismas son proclives al fraude.

3. La excesiva preponderancia del Estado.

En primer lugar, debería acentuarse el principio de *self-help*, para que antes de acudir al mecanismo de la asistencia, se agoten todos los recursos internos. Pero, una vez solicitada la asistencia, debería equilibrarse el fiel de la balanza entre las autoridades fiscales y los obligados tributarios en

(19) PENNEY, M.: «Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», *Tax Planning International Review*, N.º 6, 1988, pág. 3 «Anyone with practical experience of negotiating tax liabilities with a fiscal authority will be aware of the paramount importance of presenting facts in a full and open manner, but in a way which prevents misinterpretation and distortion by revenue officials. Unfortunately, this level of protection will not be available to a taxpayer when sensitive information can be passed informally from one fisc to another».

lo que respecta a los derechos a la información que las primeras obtienen, de modo que las relaciones comerciales quedasen intactas. Se considera que el intercambio de información espontáneo conduce a un intercambio de datos de tal magnitud que da lugar a un exceso de medidas estatales, y el automático puede producir una filtración de información, contraria al derecho fundamental en Alemania de negarse a proporcionar la información. Además, se corre el riesgo de *fishing expeditions*, intercambios de grandes cantidades de información irrelevante a escala internacional, ya que no hay estándares claros de intercambios de información, sin que tampoco pueda asegurarse el buen uso de la información transmitida.

Los representantes de los sectores empresariales insisten en que si se frena el desarrollo de los negocios internacionales, en última instancia las Haciendas de los diferentes Estados serán quienes sufran las consecuencias, al disminuir la riqueza gravable.

Con respecto a la situación del Estado, no conviene que se extiendan las obligaciones y los derechos por debajo del nivel del Gobierno central o federal como hace el proyecto, desoyendo los estándares más elementales de la fiscalidad internacional (*mandatory or unitary taxation with worldwide reporting*). Y por encima de los Estados, no estaría de más articular un procedimiento arbitral para resolver posibles disputas.

4. La inviable multilateralidad.

Uno de los aspectos más denostados a la par que defendido fue el carácter multilateral del Convenio, para ello se emplearon los siguientes argumentos:

Sus detractores pusieron de manifiesto que debido a la gran disparidad (20) existente entre los Estados miembros no era oportuna la opción por la multilateralidad, porque llevaría a un acuerdo sobre mínimos y al intentar ampliarlo, acabaría lleno de reservas. La multilateralidad sólo se estimaba posible a nivel regional, donde los sistemas fiscales y administrativos fueran semejantes y hubiese lazos políticos o económicos como, por ejemplo, el Convenio de Asistencia entre los países nórdicos.

Por otra parte, un Convenio multilateral presupone una armonización legal extensa, y en ese momento parecía prematuro (21), porque previamente a la puesta en práctica de procedimientos legales, se consideraba necesario un Convenio para evitar la doble imposición y un procedimiento arbitral.

(20) Los estándares legales en relación con la protección de datos, el secreto fiscal y la protección a los nacionales son muy diferentes en los Estados miembros.

(21) Según L. PETTERSSON (en «Opportunities for multilateral cooperation between the Member States of the Council of Europe in the field of Administrative Assistance in Tax Matters», (*Working Paper*, Council of Europe, International Tax Avoidance and Evasion, Colloquy of 5-7 March, 1980, Estrasburgo), N.º 31, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, pág. 95) el principal problema vendría dado por los preceptos «institucionales» sobre la interpretación y aplicación del Convenio.

La manera tradicional de establecer los términos de la cooperación en asuntos fiscales se ha basado en los Convenios bilaterales, lo cual es fácilmente comprensible, por la repercusión que tiene en el poder financiero del Estado. Como mucho, las organizaciones internacionales OCDE y ONU, han provisto a los Estados de Modelos, que han permitido avanzar en las negociaciones, sin interferir en las esferas competenciales que les son propias, puesto que este tipo de injerencias estarían vedadas.

En relación con los Tratados bilaterales se esgrimió contra el Convenio multilateral que, de aprobarse, se perderían los existentes cuando, con frecuencia, había sido necesario un largo período de tiempo y serias negociaciones para concluirlos. Además se arguyó que los acuerdos bilaterales tampoco se usaban en la práctica, para demostrar que era innecesaria una nueva convención multilateral. A nuestro juicio este enfoque debe ser criticado por inmovilista.

Quienes eran partidarios del Convenio, aducían que éste conllevaría la ventaja de la uniformidad en la interpretación y la aplicación de sus preceptos. En el caso de que reemplazara a muchos otros bilaterales, contribuiría a simplificar el sistema y de coexistir con ellos podría enriquecerlos y fortalecerlos.

En definitiva, sostenían que más vale un mínimo común denominador que una red de Convenios bilaterales incompleta, que no resuelve los problemas planteados por la aparición de un residente en un tercer Estado, además de que el Convenio multilateral ofrecía la posibilidad de actuación simultánea en varios países.

Incluso recordaban que tampoco sería la primera vez en que los Estados miembros del Consejo de Europa se ponían de acuerdo en un Convenio multilateral, previamente había sucedido en otros campos también conflictivos, especialmente en asuntos penales. La adopción de medidas coherentes por varios países a la vez y las consultas pertinentes entre las Administraciones fiscales a la hora de planearlas y llevarlas a cabo era mucho más que un golpe de imagen, desde el momento en que condicionaba la actividad administrativa.

Por último, añadían que los trabajos de la OCDE habían demostrado que las diferencias existentes entre los Estados miembros con respecto a los procedimientos para la asistencia administrativa no eran tan profundos como las diferencias en las leyes tributarias nacionales, de ahí que se considerase oportuna esta vía indirecta de aproximación.

III. EL CONVENIO ADOPTADO (22)

Pese a la polémica suscitada en torno al proyecto de Convenio, el Consejo de Europa y la OCDE siguieron trabajando en el Convenio. Acto seguido, destacamos brevemente los principales rasgos de su contenido.

(22) El Convenio adoptado se publicó en *International Legal Materials*, N.º 27, 1988, pág. 1.169.

1. Su ámbito de aplicación.

El 25 de junio de 1987 el Comité de Ministros del Consejo de Europa decidió abrir el Convenio a la firma el 25 de enero de 1988, a condición de que el Consejo de la OCDE adoptara la misma decisión en otoño, lo que ocurrió el 8 de octubre. Con lo que el Convenio tiene un amplio alcance en lo que a número de destinatarios se refiere, puesto que abarca no sólo a los Estados miembros en común de ambas organizaciones, sino a todos ellos (23).

Objetivamente, la asistencia administrativa consiste en «todas las actividades de asistencia mutua en asuntos fiscales, que puedan llevar a cabo las autoridades públicas, incluidas las judiciales» según el Comentario del Convenio y subjetivamente alcanza tanto a nacionales como a residentes, sean sujetos pasivos o terceros que tengan o no relaciones con los primeros.

El Convenio cubre una amplia gama de tributos, básicamente los que graven la renta, los beneficios y el patrimonio a nivel del Gobierno central o federal. Los pertenecientes a entes territoriales menores son opcionales -pudiendo decidir el Estado en el momento de la ratificación si el Convenio les será de aplicación o no-. Igualmente, podrán incluirse las contribuciones obligatorias al sistema de Seguridad Social.

2. Las modalidades de asistencia mutua: el intercambio de información, la asistencia en el procedimiento recaudatorio y las notificaciones.

Podría calificarse la prevista en el Convenio como «asistencia mutua integral» (24), ya que comprende todas las variedades imaginables. Abarca un procedimiento eficiente y amplio de intercambio de información (25) en sus primeros nueve artículos -en realidad existe un cierto temor por su uso masivo- y su verdadera innovación con respecto a los Convenios bilaterales es la regulación de la asistencia en materia de recaudación.

(23) Eran miembros del Consejo de Europa y de la OCDE en 1988: Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, República Federal Alemana, Grecia, Holanda, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía. Son miembros del Consejo de Europa: Chipre, Liechtenstein y Malta; y son miembros de la OCDE: Australia, Canadá, Finlandia, Japón, Nueva Zelanda y los Estados Unidos. *Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD in figures*, OCDE, 1988.

(24) FLETCHER, A. «The Convention on Mutual Administrative Assistance on Tax Matters», *Harvard International Law Journal*, Vol. 30, N.º 2, 1989, pág. 517 indica que «the administrative assistance provisions in the Convention are suggestive rather than explicit, leaving a wide margin of discretion to the signatories»

(25) Según J.R. MENTZ (en «Mentz says Draft Treaty on Mutual Assistance Will Help Tax Enforcement», *Tax Notes*, 18 de mayo de 1987) «From the US perspective, information exchange is an important weapon against international tax noncompliance that erodes our tax base, increases our deficit, and unfairly discriminates against taxpayers that pay their fair share of taxes under our laws».

Los Estados, una vez han elegido un instrumento o modalidad, no pueden aplicar otro simultáneamente puesto que cada uno de ellos tiene sus propias características y objetivos (26).

El intercambio de información «relevante para la liquidación y recaudación de los créditos tributarios» puede realizarse siguiendo cinco métodos: a petición, automático, espontáneo, examen simultáneo y examen en el extranjero, siendo estas dos últimas formas también optativas.

La asistencia en la recaudación requiere que se hayan agotado todos los cauces internos y que el crédito tributario sea firme. El Estado requerido deberá recaudar los tributos como si fueran propios -lo único que se rige por la normativa del Estado requirente son los límites temporales-, e incluso está prevista la adopción de medidas cautelares.

En cuanto a las notificaciones, el Estado requerido deberá efectuarlas en el modo que prescriba su Derecho interno para documentos de la misma o similar naturaleza. Ahora bien, de ser posible el método solicitado por el Estado requirente deberá utilizarse, incluso se prevé la posibilidad de notificaciones directas por correo, siempre que las leyes internas del Estado lo permitan.

En todo caso, podrán jugar como excepciones a la asistencia los intereses esenciales del Estado requerido, su orden público, el secreto comercial, industrial o profesional, etc., además se tendrá en cuenta para negar la asistencia que el sistema fiscal del Estado requirente sea contrario a los principios generalmente aceptados o a los preceptos del Convenio o si causa discriminación.

3. Los derechos y las obligaciones del contribuyente.

Aunque su principal objetivo sea luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional, el Convenio busca facilitar la correcta determinación de las responsabilidades tributarias y, a la vez, asegurar una adecuada protección de los derechos del contribuyente. El artículo 23 no los garantiza suficientemente, pese a la buena intención expresada en el Preámbulo.

Además este procedimiento administrativo debería poder ser utilizado también en su favor por el obligado tributario. Ya en 1981 el Comité de Asuntos de la OCDE señaló que la cooperación internacional y la asistencia administrativa sería beneficiosa tanto para los Estados como para los contribuyentes de buena fe (27), ya que debería asegurarse por parte de los respectivos Gobiernos nacionales que los obligados tributarios internacionales no tuvieran ventajas comparativas sobre los internos.

(26) Como bien recuerda DANIELS (en «International cooperation between tax authorities- the multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters of the Council of Europe/OECD», *Legal Issues of European Integration*, Kluwer Law and Taxation Publishers, N.º 1, 1988, pág. 52) «States can not simultaneously apply more than one instrument since each instrument is self-contained».

(27) Como se indica en *Tax Notes International*, N.º 5, 1985, pág. 46, pueden identificarse por exclusión: «los contribuyentes de buena fe son aquellos que no practican el fraude».

4. Ventajas e inconvenientes para la Administración Tributaria.

El Convenio podría ser el catalizador que necesitan los Gobiernos nacionales para aumentar el dinamismo en la colaboración en esta materia, puesto que en sí mismo supone un arma poderosa que se pone a disposición de las agencias tributarias (28).

Pero hay una contrapartida desde el momento en que puede facilitarse la aparición de una agencia supranacional, consecuencia no deseada por los Estados y que disminuiría sus competencias (29).

IV. LA VIGENCIA DEL CONVENIO Y SU INFLUENCIA EN OTROS CONVENIOS INTERNACIONALES

Tanto para la OCDE como para el Consejo de Europa, el Convenio entró en vigor cuando lo ratificaron cinco Estados miembros *ex. artículo 28, 1, 2 y 3*, el primer día del mes siguiente a un período de tres meses, que empieza el día después de que cinco miembros expresen el consentimiento a quedar obligados por los términos del Tratado, depositando los instrumentos de ratificación al Secretario General de la organización correspondiente. En la práctica, el 1 de abril de 1995, siete años después de abrirse a la firma.

La razones que explican la tardanza en la firma son muy diversas. Algunos países argumentaban que los Estados con alta presión fiscal obtendrían mayor beneficio del Convenio que el resto. Los firmantes «primerizos» además corrían el riesgo de que disminuyesen sus ingresos tributarios con respecto a los no firmantes y por último, los grupos empresariales dejaron clara su oposición.

Estados Unidos, Noruega, Suecia, Finlandia, Dinamarca y España manifestaron su intención de firmar el Convenio. Por el contrario, hicieron patente su oposición a la firma Australia, Luxemburgo, Liechtenstein, Suiza y el Reino Unido (30).

El Gobierno británico justificó su negativa en razón de las disposiciones de asistencia mutua existentes en el ámbito fiscal, aseguradas por su red bien extendida de Tratados de doble imposición y sus obligaciones europeas, por lo que el Reino Unido no tenía necesidad alguna de ser miembro

(28) A. FLETCHER (en «Recent Developments: International Agreements-The Convention on Mutual Administrative ... *op. cit.* pág. 514) afirma, en este sentido: «The Convention, a potentially powerful new weapon for tax agencies, could be the catalyst for increased cooperation by national governments in dealing with an increasingly inter-dependent world economy».

(29) M. PENNEY (en «Implications of the Council of Europe...» *op.cit.* pág. 5) advierte del mismo riesgo: «It is difficult to avoid the thought that entering into the Convention in the current format may lead to an inadvertent loss of sovereignty on the part of the States concerned».

(30) «OECD Opens Information-Exchange Convention to Signature by US and Other Countries», *Daily Tax Report for Executives (BNA)*, N.º 195, 1987, G-2.

de dicha convención (31). La misma excusa utilizó la República Federal Alemana. Ahora bien, de ser meramente redundante no se entiende la razón de la negativa, de ahí que presionado Richard Pratt, *Economic Counselor* en la Embajada británica en Washington D.C. admitió que el «nuevo Tratado va más allá que los artículos de los Tratados fiscales del Reino Unido» y que no contaban con legislación interna para cumplir las obligaciones añadidas de la nueva convención (32).

El artículo 27 en su párrafo segundo prevé que los Estados miembros de la Comunidad Europea, que también sean parte del Convenio, deberán aplicar en sus relaciones mutuas las reglas comunes en vigor en la Comunidad. Sólo cuando no existan normas comunitarias sobre la materia se aplicarán los preceptos del Convenio (33).

En la actualidad la situación del Convenio puede observarse con claridad en el siguiente cuadro-resumen:

ESTADOS MIEMBROS	FECHA DE FIRMA	FECHA DE RATIFICACIÓN	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR
Bélgica	07-02-1992		
Dinamarca.....	16-07-1992	16-07-1992	01-04-1995
Estados Unidos	28-06-1989	13-02-1991	01-04-1995
Finlandia	11-12-1989	15-12-1994	01-05-1995
Holanda.....	25-09-1990	15-10-1996	01-02-1997
Islandia		22-07-1996	01-11-1996
Noruega	05-05-1989	13-06-1989	01-04-1995
Polonia.....	19-03-1996		
Suecia	20-04-1989	04-07-1990	01-04-1995

FUENTE: *Tratados Europeos*, N.º 127, Consejo de Europa, estado de las firmas y ratificaciones.

(31) «Assistance administrative mutuelle», *Bulletin de la Feb*, N.º 4, 1989, pág. 251. M. PENNEY (en «Implications of the Council of Europe ...» *op. cit.* pág. 8) reconoce que «it does not appear possible for the United Kingdom to sign and to abide by existing domestic law without entering substantial reservations. These would need to be so extensive as to make the Convention largely inoperative».

(32) TURRO, J. : «US joins Sweden and Norway in signing OECD/Council of Europe Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», *Tax Notes International*, agosto de 1989, pág. 135.

(33) El artículo 11 de la Directiva de 1977 señala que las obligaciones de intercambio de información con un mayor alcance derivadas de otras fuentes legales, (léase Convenios de doble imposición entre dos Estados miembros), prevalecerán sobre la directiva. Cuando su alcance sea menor, sin duda alguna, prevalecerán las disposiciones de la directiva. Según la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, de 26 de febrero de 1986, en el Caso MARSHALL, número 152/1984, los preceptos de la directiva comunitaria no pueden invocarse por las autoridades fiscales nacionales para eliminar las limitaciones derivadas de una disposición ejecutiva de un Tratado fiscal, *v.gr.* en lo que concierne a la práctica o no de una investigación especial, como comenta DANIELS en «International cooperation between tax authorities ...» *op. cit.* pág. 53.

V. LA EXPERIENCIA DE ALGUNOS ESTADOS CON RESPECTO A LA RATIFICACIÓN DEL CONVENIO

En este epígrafe vamos a revisar la postura final adoptada por Estados Unidos, ya que consideramos de especial interés las reflexiones hechas por el Gobierno americano de cara a la ratificación (34), de ahí que nos detengamos en alguna de ellas, puesto que demuestran cómo un Estado puede perfilar a su medida el Convenio y suplir los fallos que dieron pie a críticas tan feroces como las anteriormente expuestas.

«Estados progresivos» como EEUU según calificación de la OCDE desde el principio apoyaron el Convenio (35), pero negociando las reservas en la asistencia en materia de recaudación y notificaciones.

Literalmente (36) el texto de las reservas reza como sigue:

- «(1) Estados Unidos no prestará ningún tipo de asistencia en relación con los tributos de otras partes descritos en los subpárrafos (b)(i) o (b)(iv) del párrafo 1 del Artículo 2 del Convenio (tributos impuestos por o en nombre de posesiones, subdivisiones políticas, autoridades locales) (según lo permite el párrafo 1(a) del Artículo 30 del Convenio);
- (2) Estados Unidos no prestará asistencia en la recaudación de ningún crédito tributario ni en la recaudación de multas administrativas, para ningún tributo, siguiendo los Artículos 11 a 16 del Convenio (según lo permite el párrafo 1(b) del Artículo 30 del Convenio); y
- (3) Estados Unidos no prestará asistencia en la notificación de documentos para ningún tributo, siguiendo el Artículo 17 del Convenio (según lo permite el párrafo 1(d) del Artículo 30 del Convenio); esta reserva no se aplica a la notificación de documentos por correo, siguiendo el párrafo 3 del Artículo 17 del Convenio».

(34) También en *Bélgica* los esfuerzos ministeriales tendieron a reforzar los derechos del contribuyente y a insertar garantías para el mismo, como los artículos 4.3 (información prealable del contribuyente) y 21.1 (salvaguarda de las garantías reconocidas a las personas por las legislaciones y las prácticas administrativas nacionales), pero no se llegó a ratificar el Convenio, tal vez por la dureza de las críticas recibidas: «La convention comporte le risque que, en fin de compte, le droit fiscal international ne dégénere au point de ne plus être qu'un système international de contrôle et d'oppression fiscale», en «La convention OCDE/Conseil de l'Europe sur l'assistance mutuelle administrative», *Bulletin de la Feb*, N.º 16, 1987, pág. 1.282.

(35) «The United States government believes that the Convention is a significant international document that will both encourage and better enable countries to work together in the enforcement of their tax laws», State Department Telegram, *Tax Notes International*, 1986, pág. 51.

(36) «Texto del instrumento de ratificación de los Estados Unidos, con reservas al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Ficiales», *Tax Notes International*, Base de Datos, referencia 91 TNI 17-14.

La razón de ser de estas dos últimas reservas radica en que las autoridades competentes de Estados Unidos no hicieron uso de los amplios preceptos de asistencia en materia de recaudación existentes en sus cuatro Convenios donde estaba prevista, y en que los documentos pueden ser y son notificados por correo (37).

La protección de los derechos del contribuyente derivada del Convenio es por lo menos tan extensa como la del Tratado Modelo estadounidense y la información que Estados Unidos procure a otra parte no podrá ser transmitida a una tercera parte sin el consentimiento de Estados Unidos (38). Además, ni el Consejo de Europa ni la OCDE ni ninguna otra organización internacional tendrán acceso a la información del contribuyente.

Hay una especie de guía oficial del Convenio que recoge la comprensión por parte de Estados Unidos del significado y la aplicación concreta de algunos preceptos particulares aunque, por lo general, se siguen el Comentario y el Informe del Convenio. En esta explicación técnica se señala que el Derecho estadounidense requiere que el contribuyente sea notificado de las peticiones y que las autoridades competentes intentan adoptar un procedimiento administrativo para notificar normalmente al interesado de las peticiones específicas y de los intercambios de información espontáneos cuando se trate de ciudadanos americanos o residentes.

Con respecto a los «exámenes fiscales en el extranjero», al permitir el Convenio la presencia de un representante extranjero en una inspección interna, las comunicaciones sobre la declaración tributaria y sus circunstancias estarán autorizadas, sirviendo de control de la información obtenida el artículo 22 del Convenio, relativo al secreto. Con antelación se notificará al contribuyente sobre la petición de un Gobierno extranjero para estar presente en la inspección por los Estados Unidos de su declaración tributaria, y la presencia de representantes extranjeros se autorizará sólo si el contribuyente no se opone a ella.

Llama la atención que las autoridades competentes de los Estados Unidos requerirán por regla general y cuando lo estimen conveniente que las peticiones de asistencia realizadas por otros Estados parte estén completamente fundadas, debiendo recoger una enorme cantidad de datos (39). Todos

(37) «At the present time, four bilateral income tax conventions to which the United States is a party have collection assistance provisions obligating the United States to assist in collection of taxes from foreign citizens, corporations, and persons: Sweden (Article XVII), effective March 23, 1939; Netherlands (Article XXII), effective April 29, 1948; Denmark (Article XVIII), effective May 6, 1948; and France (Article 27), effective July 28, 1967. Certain other bilateral treaties to which the United States is a party, as well as the Model Treaty, have more limited, anti-abuse collection assistance provisions that are intended to prevent improper use of the treaties; the Treasury Department and the Internal Revenue Service have concluded that the United States would not make extensive use of such a provision, as the United States generally serves documents by mail, even to addressees in other countries, no assistance by another Party is needed with the exception of the use of the postal system of the other Party», como se dice en «El Tesoro ofrece una explicación técnica del Convenio», *Tax Notes International*, Base de Datos, referencia 90 TNI 25-75.

(38) «Bush somete el Convenio de asistencia mutua en asuntos fiscales al Senado», *Tax Notes International*, Base de Datos, referencia 90 TNI 26-52.

(39) «1) taxpayer's name and address;
2) taxpayer identification number, citizenship, and residency of an individual concerning whom information is requested and the taxpayer identification number of any other person concerning whom information is requested;

estos datos son más específicos que los referidos en el artículo 18 del Convenio, pero estas exigencias son las que normalmente requieren las autoridades competentes de los Estados Unidos de un Estado que efectúa una petición bajo un Convenio bilateral.

Desde algunos sectores se tiene el convencimiento de que el Departamento del Tesoro intenta usar el Convenio como un vehículo para desarrollar reglas con respecto a los intercambios de información, incluyendo procedimientos internos más estructurados y se tiene la esperanza de que una vez pertrechados se hagan extensivos a los intercambios de información fruto de los Convenios bilaterales, lo cual verdaderamente es una tarea plausible.

El problema del estadio actual del Convenio es que, aunque algunos países lo hayan apoyado, la ausencia de Estados clave -en su mayoría paraísos fiscales- merma enormemente su operatividad (40). De ahí que fuera deseable en el futuro la incorporación de nuevos Estados, no sólo para que ganase en eficacia, sino también para que se mejorase el nivel de garantías. Las más recientes firmas -en el caso de Polonia- y ratificaciones -por parte de Islandia y Holanda- durante 1996, permiten apreciar cierta inversión en la tendencia inicial, mostrando ahora los Estados una actitud más favorable hacia este Convenio.

VI. CONCLUSIÓN

Debido al gran número y diversidad de Tratados, el área de la cooperación entre Administraciones fiscales se ha vuelto muy compleja y, como consecuencia, las normas procedimentales empiezan a jugar un papel especialmente importante en la determinación de los derechos y deberes de los obligados tributarios.

El Convenio de Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales es flexible, no limita ni queda limitado por otros acuerdos internacionales. Serán los Estados parte del mismo y de otro, quienes decidan cuál es el aplicable -por lo general, el más efectivo-.

-
- 3) tax years involved;
 - 4) tax issues pertinent to the request;
 - 5) information requested and explanation of need;
 - 6) applicant State's efforts to secure information;
 - 7) relevant data supplied by the taxpayer;
 - 8) name and address of any foreign affiliates of the taxpayer; and
 - 9) how the affiliate is related to the taxpayer, if the information sought may be obtained in the foreign affiliate's books and records» y, en su caso: (1) custodian's name and address; (2) taxpayer's written permission to examine books and records; (3) explanation, if permission is not included; and (4) if an interview is needed, the interviewee's name and address, nationality, relationship to taxpayer, professional status or other information helpful in identifying interviewee, and whether the interviewee has agreed, or was asked, to be interviewed *ex IRM* section 42(10)(10).6.

(40) Como señala V. MORGAN (en «Mutual Administrative Assistance...», *op.cit.*, pág. 214) «even if some countries support it, the absence of some key players like Switzerland could cripple its effectiveness».

Este Convenio prevé una amplia gama de posibilidades de asistencia, pero cuenta con el problema de «reconciliar» las necesidades de muchos Estados. Buscando el equilibrio entre el mínimo renunciado y el máximo aprobable, se articuló un sistema de reservas, incluyéndose en algunos supuestos como requisito la autorización de la autoridad competente.

El principal inconveniente es que de él deriva inseguridad jurídica para el contribuyente en cuanto a cuándo, cómo y a quién se presta asistencia (41). En el Convenio falta que se configure un derecho explícito del contribuyente a ser informado de la asistencia que se está llevando a cabo. Otro de los temas candentes es la asistencia cuando hay procesos criminales involucrados, porque no se deslinda claramente la asistencia administrativa de la judicial.

Otro de los riesgos que encierra es que para lograr un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales y maximizar los ingresos tributarios puede incurrirse en un alto coste administrativo que haga improbable su aplicación.

Llama la atención que la cooperación prevista entre los Estados miembros de la Comunidad Europea sea más limitada que la que se da entre Estados no miembros de la misma.

No obstante, pese a estos inconvenientes, no dudamos de la virtualidad práctica del Convenio, así como del interés teórico que despierta, pues, estudiando su contenido y el Derecho comparado, puede decirse que, si bien en su formulación por parte del Derecho Internacional Tributario hay vacíos -en su mayoría conscientes por la naturaleza propia del foro en que se debatió el Convenio-, queda en manos del Estado que entra a ser parte el completar la normativa, haciendo uso del Derecho Tributario Internacional (42).

(41) DANIELS ha llegado a opinar (en «International cooperation between tax authorities ...», *op. cit.*, pág. 53) «It is impossible to determine the impact of entering the Treaty on domestic taxpayers».

(42) Como bien dijo el profesor SAINZ DE BUJANDA (en *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, volumen 2, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1976, pág. 23) «los límites internacionales del poder financiero derivan, pues, del Derecho Internacional Tributario, entendiéndose por tal aquella rama del Derecho Internacional cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan. Junto a ellos, existen otros límites que son efecto de normas de Derecho interno y que, por tanto, habrán de ser consideradas como tales, aunque disciplinen relaciones jurídicas tributarias cuyos elementos -personales, reales o formales- queden insertos dentro del ámbito de eficacia de ordenamientos jurídicos de diversos Estados. Este segundo grupo de normas recibe el nombre de Derecho Tributario Internacional».