

Grado en Finanzas y Contabilidad



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LOS PROCEDIMIENTOS DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Dolores Gómez Rusillo

Junio, 2015

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado analizamos el procedimiento de cooperación internacional en la aplicación de los tributos como una serie de trámites para recaudar una deuda de un Estado generada en otro Estado, con el fin de combatir el fraude y la evasión fiscal internacional.

En la actualidad con las medidas de la UE y la OCDE se está luchando contra el fraude y la evasión fiscal internacional reforzando a las Administraciones tributarias. Unas de las medidas más importantes son el intercambio de información y un sistema de asistencia mutua en materia de recaudación.

Este tema parecía lejano pero ya ha llegado a nuestros días aunque todavía el tratamiento del mismo está siendo innovado en el ámbito de la fiscalidad internacional y debe seguir avanzando su estudio ya que se trata de un fenómeno de gran relevancia.

PALABRAS CLAVE

Cooperación internacional, Intercambio de información, Recaudación, Impuestos, Administraciones tributarias.

ABSTRACT

In this Final Degree Project, it has been analyzed the process of international cooperation in the application of taxes as a series of steps to collect a debt from a country generated in another country, in order to combat fraud and international tax evasion.

Today with the measures applied by UE and OCDE, fraud and international tax evasion is fought by strengthening tax administrations. One of the most important measures is the exchange of information and a system of mutual assistance in tax collection.

This subject seemed to be distant in time, but it has already reached our days, therefore, it must be treated innovating the field of international taxation and its study must continue to be advanced because as it is regarded as a phenomenon of great importance.

KEYWORDS

International cooperation, Information exchange, Taxation, Tax administration.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO 1. DESCRIPCIÓN GENERAL DEL FENÓMENO	7
1.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN	9
1.2. ORGANIZACIÓN	9
1.3. TIPOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	10
1.3.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD.	10
1.3.2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN AUTOMÁTICO.	10
1.3.3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO.....	11
1.4. OTRAS MODALIDADES DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA.....	12
CAPITULO 2. MEDIDAS UNIÓN EUROPEA.....	14
2.1. MEDIDAS FISCALES INTERNACIONALES EN ESPAÑA.....	15
2.2. INICIATIVAS CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN ESPAÑA.....	16
CAPITULO 3. MEDIDAS OCDE. MODELO DE CONVENIO BILATERAL	18
3.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	19
3.2. COOPERACIÓN DE RECAUDACIÓN.....	21
CAPITULO 4. CONVENIO MULTILATERAL DE ASISTENCIA MUTUA	23
4.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	24
4.2. COOPERACIÓN DE RECAUDACIÓN.....	26
CONCLUSIÓN	29
BIBLIOGRAFÍA.....	31

INTRODUCCIÓN

El aumento de la movilidad de los contribuyentes con sus diferentes sistemas tributarios, el incremento del número de transacciones transfronterizas y la incorporación de instrumentos financieros de comercialización entre países; ha llevado a la necesidad de crear una colaboración entre los Estados para respaldar el cumplimiento de sus normas fiscales con el fin de combatir el fraude y la evasión fiscal.¹

Todo ello con el principio de asistencia mutua entre Administraciones tributarias de Estados encargadas de los trámites de los sistemas tributarios para garantizar su efectividad.

El cumplimiento de este objetivo exige la existencia de los ordenamientos jurídicos de sistemas, recursos o vías de cooperación entre las Administraciones tributarias y en los órganos internos de los Estados miembros de la Unión Europea. Los instrumentos jurídicos de asistencia mutua son el intercambio de información, la presencia de agentes de un Estado en las oficinas de administración de otro Estado, la elaboración de controles simultáneos, la elaboración de notificaciones administrativas de una Administración estatal en otro Estado; y por último la recaudación de créditos tributarios.²

En el marco de la globalización económica existe una gran necesidad de intercambio de información fiscal interestatal a consecuencia del incumplimiento de las leyes tributarias de los Estados.

Esta situación tiene su origen en los años 70 con la globalización y la digitalización de las actividades financieras y económicas y llega hasta nuestros días. A la vez se ha ido produciendo en los países de la OCDE y la UE el desmantelamiento de controles que obstaculizaban la libre circulación de capitales, de personas y de la inversión exterior, lo que ha conllevado: la limitación de la política fiscal de los Estados en la tributación de algunos hechos imponible; también ha incrementado las probabilidades de fraude y evasión fiscal tanto de particulares como de empresas, quienes desarrollan inversiones en países diferentes de su país de residencia fiscal y por último el aumento de operaciones económicas internacionales a través de empresas multinacionales que implican problemas de tributación internacional.

⁽¹⁾ López Espadafor, Carlos María. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. McGraw-Hill. Madrid. (pp. 200-201)

⁽²⁾ Tovillas Morán, José María. (2013). *La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria*. Revista Quincena Fiscal num.10/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. (pp. 1-2)

En el período actual se viene observando un incremento del fraude y la evasión fiscal internacional, lo que se conoce con el nombre de “dumping fiscal” esto consiste en una desenfrenada competencia fiscal nociva entre los países miembros con la intención de acercar capitales extranjeros e inversiones. Para combatir sobre este fenómeno la mayoría de los países han llegado al acuerdo de implantar la cooperación mutua internacional. La asistencia administrativa entre las autoridades de los distintos países se fundamenta en dotar a las Administraciones tributarias de medios que faciliten el control fiscal. Las medidas de la asistencia mutua administrativa han estado marcadas por avances y retrocesos por la complejidad de su instrumentación y de las ramificaciones políticas y diplomáticas que implican.

El intercambio de información fiscal entre todos los Estados miembros es uno de los mecanismos de mayor divulgación y efectividad para prevenir el fraude fiscal y la evasión fiscal internacional, de la asistencia administrativa mutua. El origen de esta cláusula de intercambio de información interestatal fue a mediados del siglo XIX durante el cual Bélgica firmó diversos tratados fiscales con Francia, los Países Bajos y Luxemburgo, donde ya se empezaron a incluir ordenes de intercambio de información con respecto a los impuestos de registro. Aunque no es hasta la década de los 70 cuando se ha provocado su verdadera expansión y utilización de este mecanismo de asistencia mutua, a pesar de que diferentes foros internacionales de la Sociedad de Naciones, la ONU, la OCDE y la UE han insistido a los Estados que fomenten el intercambio de información entre todos los Estados, esta tardanza en su aplicación se debe a la complejidad técnica de los mecanismos, los problemas de independencia política, la falta entre las Administraciones de los países de confianza y la percepción de unos bajos niveles de fraude y evasión fiscal en relación con el naciente nivel de internacionalización económica.

Sin embargo, en la actualidad todos los países ya han tomado conciencia de lo importante que es la asistencia mutua para combatir el fraude fiscal y garantizar el control efectivo del sistema tributario de cada Estado enmarcado en un sistema económico internacional.³

⁽³⁾ Calderón Carrero, José Manuel. (2000). *Intercambio fiscal de información y fraude fiscal internacional*. Edita: Centro de Estudios Financieros. (pp. 25-33).

CAPITULO 1. DESCRIPCIÓN GENERAL DEL FENÓMENO

La necesidad de asistencia mutua entre los Estados miembros es cada vez más imprescindible, debido al aumento de la movilidad de sujetos pasivos, el desarrollo de transacciones fronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros que hacen una inadecuada estimación de los impuestos. Todo esto afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales y conlleva la doble imposición, induciendo a la evasión y el fraude fiscal; viéndose amenazado el funcionamiento del mercado interior.

Sin la información de otros Estados miembros, un Estado miembro por sí mismo es muy difícil de gestionar su sistema tributario nacional. Por ello se ha activado una cooperación administrativa entre todos los Estados miembros con el fin de conseguir la confianza entre los Estados miembros a través de unas mismas normas, obligaciones y derechos para todos.

Es imprescindible crear un texto para dar capacidad a los Estados miembros para cooperar a escala internacional de forma eficiente con el fin de eliminar los efectos nocivos de la mundialización sobre el mercado interior.

Para ello ha sido necesario eliminar la Directiva 77/799/CEE creando un nuevo instrumento legal aplicable a los impuestos directos e indirectos que todavía no eran cubiertos por la legislación de la Unión. La nueva Directiva 2011/16/UE se centra en una serie de medidas más ilustres y específicas para lograr una cooperación administrativa más amplia entre los Estados miembros. Esta nueva normativa que debería cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión incluyendo no solo los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades, sino también nuevos instrumentos creados por contribuyentes en los Estados miembros.

Los Estados miembros por tanto deben intercambiarse toda la información referida a casos particulares cuando el otro Estado miembro lo solicite y puede hacer las investigaciones que crea necesarias para obtener dicha información. El método más eficaz es la obligación de intercambio de información automático en situaciones transfronterizas de la correcta evaluación de los impuestos y contra el fraude fiscal. Pero también es importante potenciar el intercambio de información espontáneo entre Estados miembros.

Se deben de prefijar unos plazos para el correcto intercambio de información para que se haga en su debido tiempo y así conseguir la eficacia.

Es imprescindible autorizar a funcionarios de la administración tributaria de cada Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

A menudo, hay sujeto pasivos instaurados en varios Estados miembros que dan lugar a un interés común o complementario en ambos Estados miembros, lo que sería preciso llevar a cabo controles simultáneos por parte de esos Estados miembros en relación con dicho sujeto pasivo, con carácter voluntario y de mutuo acuerdo.

Resulta oportuno por la obligación legal en algunos Estados miembros de notificar al contribuyente las decisiones y actos referidos a su deuda tributaria, y los problemas que ha podido acarrear para las autoridades tributarias, un ejemplo es cuando un sujeto pasivo trasladado su residencia a otro Estado miembro por lo que sería aconsejable que las autoridades pudieran solicitar la cooperación con el Estado miembro donde se haya instaurado la persona física o jurídica.

Para conseguir una mayor eficiencia administrativa, es conveniente que la información y la documentación que se obtenga de un Estado miembro pueda ser utilizada para otra finalidad por el Estado receptor y puedan estos transmitirla a otro tercer país bajo unas restricciones y unas determinadas condiciones.

Un Estado miembro no puede negarse a facilitar información porque carezca de interés desde el punto de vista nacional, porque la información esté en manos de un banco o una institución financiera o porque dañe los intereses de propiedad de un sujeto pasivo; ya que la nueva Directiva solo contiene normas mínimas y no debe perjudicar al derecho de los Estados miembros para llegar a una mayor cooperación con otros Estados miembros. De modo que si un Estado transfiere información más ampliada a un tercer país, no puede negarse a ofrecérsela a otros Estados miembros que quieran formar parte en esa cooperación mutua ampliada.

Dichos intercambios de información son llevados a cabo a través de formularios normalizados, formatos electrónicos y canales de comunicación; llevándose a cabo una evaluación de la efectividad de la cooperación administrativa, basándose en las estadísticas.

Por lo cual el objetivo de dicha Directiva es la cooperación administrativa con el fin de evitar las pérdidas de ingresos de los Estados miembros y la lucha contra el fraude fiscal debido a la creciente mundialización; no puede lograrse de manera individual por los Estados miembros pero si a nivel de la Unión que es quien puede adoptar medidas y acuerdos con el principio de subsidiariedad del Tratado de la Unión Europea.⁴

⁽⁴⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la directiva 77/799/CEE. (pp. 1-3)

1.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Según la Directiva 2011/16/UE se aplicará a todos los impuestos percibidos por un Estado miembro de la Unión Europea o sus subdivisiones territoriales y administrativas para lograr la correcta determinación sobre los impuesto de la renta, el patrimonio y las primas de seguros; excluyendo el impuesto sobre el valor añadido, los aranceles y los impuestos especiales. También será excluida las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social abonadas al Estado miembro.⁵

1.2. ORGANIZACIÓN

Todos los Estados miembros tuvieron que comunicar a la Comisión el nombre de su autoridad competente elegida en el plazo de un mes a partir del 11 de marzo de 2011, y deben informar a la Comisión de cualquier cambio sobre la autoridad competente.

La Comisión debe hacer una lista con todos los nombres de las autoridades competentes de cada Estado miembro y hacerla pública en el Diario Oficial de la Unión Europea.

Cada autoridad competente destinara una oficina de enlace central y será responsabilidad de cada autoridad competente comunicar sobre algún tema relacionado al respecto a la Comisión y al resto de Estados miembros.

Será deber de la autoridad competente de cada Estado miembro designar servicios de enlace con las competencias que les sean atribuidas en virtud del Derecho nacional o de la política nacional y también designar funcionarios competentes. Y deberá mantener actualizadas las lista de servicios de enlace, de los funcionarios competentes y de cada oficina central de enlace y ponerlas en conocimiento de la Comisión y a las oficinas de enlaces centrales de los demás Estados miembros.

Cuando un funcionario competente o un servicio de enlace envíen una solicitud de cooperación administrativa o reciban una respuesta a una solicitud de cooperación administrativa, deberán informar sobre ello a la oficina de enlace central de su Estado miembro.⁶

⁽⁵⁾ Tovillas Morán, José María. (2013). *La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio...*, op. cit., (pp. 2-3)

⁽⁶⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..., op. cit., (pp. 4-5, Capítulo I, Artículo 4).

1.3. TIPOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Se han dispuesto tres tipos de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea para ayudar al desarrollo de los instrumentos de cooperación.

1.3.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD.

El procedimiento de intercambio de información a través de la previa solicitud consiste en que a petición del Estado requirente, el Estado requerido le comunicará toda información relativa a un caso concreto que obre en su poder o que obtenga a través de investigaciones administrativas. El plazo para comunicar la información por parte del Estado requerido será lo antes posible, o en el plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha de recepción de la solicitud. Y si el Estado requerido ya dispusiera de la información el límite de plazo serían dos meses. ⁽⁷⁾

1.3.2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN AUTOMÁTICO.

La autoridad competente de cada Estado miembro debe comunicar desde el pasado día 1 de enero de 2014, a las autoridades competentes de otros Estados miembros, sin solicitud previa y en intervalos de tiempos de forma automática, toda la información referida a los periodos impositivos de las personas con domicilio en ese otro Estado. ⁸

Las categorías específicas relacionadas con la renta y el patrimonio son las siguientes:

- Rendimientos del trabajo dependientes
- Honorarios de director
- Productos de seguro de vida
- Pensiones
- Propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios

⁽⁷⁾ Sánchez Pino, Antonio José. (2010). *El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la unión europea y su propuesta de reforma*. Revista Quincena Fiscal num.19/2010 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. (pp. 5-8)

⁽⁸⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..., op. cit., (pp. 6-7, Capítulo II, Sección II, Artículo 8)

1.3.3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ESPONTÁNEO.

El intercambio espontáneo consiste en la comunicación de forma no sistemática de información a un Estado en cualquier momento sin solicitud previa ni de manera regular, estableciéndose esta obligación de intercambio de información a las Administraciones tributarias en los siguientes casos cuando:

La autoridad competente de un Estado miembro sostenga razones para suponer que existe una reducción o una exención defectuosa de impuestos en otro Estado miembro. Un contribuyente adquiera en un Estado miembro una reducción o una exención fiscal que produzca un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro.

Las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro realicen a través de uno o más países de tal modo que conlleve una minoración del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos.

La autoridad competente de un Estado miembro sostenga razones para suponer que existe una minoración del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas.

En un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones transmitidas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recauden informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en ese otro Estado miembro.

Además, las autoridades competentes de cada Estado miembro pueden comunicar información de la que tengan constancia y crean que puede ser de utilidad para otro Estado miembro de forma espontánea.⁹

La autoridad competente dispondrá de un plazo de un mes a partir de la fecha en que dispone de la información para transmitírsela al Estado miembro afectado. El Estado miembro receptor tiene un plazo de diez días hábiles a partir del momento de la recepción para acusar el recibo de la información por medios electrónicos.¹⁰

⁽⁹⁾ Tovillas Morán, José María. (2013). *La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio...*, op. cit., (pp. 9)

⁽¹⁰⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..., op. cit., (pp. 7, Capítulo II, Sección III, Artículo 10)

1.4. OTRAS MODALIDADES DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

Presencia en las oficinas de la administración y participación en las investigaciones administrativas

La autoridad requirente y la autoridad requerida por acuerdo entre ambas; podrán dar el derecho a los funcionarios de la autoridad requirente de intercambiar información cuando estén presentes en las oficinas de enlace central de las autoridades administrativas del Estado miembro requerido y cuando estén presentes en las investigaciones administrativas realizando entrevistas a personas y examinando fichas en el territorio del Estado miembro requerido.

Controles simultáneos

Se producen en el momento que dos o más Estados miembros pacten efectuar controles simultáneos cada uno en su propio territorio, de dos o más personas que sea de su interés o complementario para ambos, con la intención de intercambio de información.

La autoridad competente de un Estado miembro decidirá de forma independiente las personas que serán objeto de control simultáneo y notificará al resto de Estado miembros afectados los motivos de su propuesta de control simultáneo y especificando el período en el cual debe efectuarse dicho control.

La autoridad competente afectada podrá decidir su participación en el control simultáneo y deberá confirmar su aceptación o negación explicada a la autoridad que le haya sugerido el control. Y podrá designar un representante para supervisar y coordinar el control simultáneo.

Notificaciones administrativas

Un Estado competente debe notificar todos los actos y decisiones derivadas de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente, según la normativa vigente para la notificación de actos similares.

Las solicitudes de notificación deben mencionar el objeto del acto o decisión, el nombre, la dirección y toda información para facilitar su identificación.¹¹

⁽¹¹⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..., op. cit., (pp. 7-8, Capítulo III, Sección I, II y III, Artículo 11, 12 y 13)

Información de retorno

Se trata de que la autoridad competente que transmita información de manera espontánea o previa solicitud, podrá requerir a la autoridad competente que ha recibido la información, que le envíe información de retorno sobre la misma. El plazo para enviar la información de retorno es de tres meses a contar a partir del momento de conocer el resultado de la utilización de la información solicitada.

La autoridad competente del Estado miembro también enviará a los demás Estados miembros perjudicados con una periodicidad anual la información de retorno sobre los intercambios de información automáticos.¹²

Intercambio de buenas prácticas y de experiencia

Todos los estados miembros con la colaboración de la Comisión deberán examinar y evaluar la cooperación administrativa y compartir su experiencia con el objetivo de progresar en la cooperación, y podrán elaborar normas en los ámbitos perjudicados siempre y cuando lo crean oportuno. También podrán elaborar directrices relativas a cuestiones que se consideren imprescindibles para el intercambio de información a través de la experiencia y de las buenas prácticas.¹³

⁽¹²⁾ Tovillas Morán, José María. (2013). *La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio...*, op. cit., (pp. 9-10)

⁽¹³⁾ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..., op. cit., (pp. 8, Capítulo III, Sección V, Artículo 15)

CAPITULO 2. MEDIDAS UNIÓN EUROPEA

En el ámbito de la Unión Europea se viene labrando desde hace algunas décadas, el aumento de la cooperación internacional entre todos los Estados miembros, y de los Estados miembros con terceros países, todo ello vigilado por unas normas comunes para la Unión Europea.

Para terminar con la evasión y el fraude fiscal la Unión Europea ha creado unas Directivas que coordina a los Estados miembros para el buen funcionamiento del intercambio de información, para la recaudación de impuestos y para la cooperación internacional. Para los rendimientos del ahorro está la Directiva 2003/48/CE y para los rendimientos encomendados a tributación directa está la Directiva 2011/16/UE.¹⁴

Nos vamos a centrar en la Directiva 2003/48/CE, puesto que la Directiva 2011/16/UE ya la hemos mencionado y desglosado en el capítulo anterior.

El objetivo de esta Directiva 2003/48/CE es conseguir que los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses en un Estado miembro a las personas físicas residentes fiscalmente en otro Estado miembro que son los beneficiarios efectivos, consigan de conformidad con la legislación estar sujetos a imposición efectiva en el Estado miembro de residencia fiscal.

Para llevar a cabo esta Directiva hay que fijarse en los pagos de intereses efectuados en los Estados miembros por los operadores económicos. En este caso los operarios económicos son los que pagan los intereses a los beneficiarios efectivos. Estos beneficiarios efectivos son las personas físicas que reciben un pago de intereses.

El ámbito de aplicación de esta Directiva se limita a la tributación de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses, excluyendo las pensiones y las prestaciones de seguros.

Cada Estado miembro tomará las normas que considere necesarias para la correcta ejecución de la presente Directiva, pero por ahora el método más eficaz es con el intercambio de información entre todos los Estados miembros con relación a los pagos de intereses.¹⁵

⁽¹⁴⁾ Lampreave Márquez, Patricia. (2013). *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información*. Revista Quincena Fiscal num.16/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. (pp. 7)

⁽¹⁵⁾ Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (pp. 38-39)

Hay que señalar que los países de Bélgica, Luxemburgo y Austria estuvieron por un período exentos de transferir información automáticamente, sin embargo si tenían la obligación de realizar una retención en concepto de rendimientos del ahorro a un tipo que ha ido aumentando hasta llegar al 35%. Estas retenciones eran deducidas en el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

Estos tres países se quedaban con el 25% de los ingresos y el resto el 75% era transferido al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo. Las retenciones podían ser eliminadas siempre y cuando el beneficiario efectivo autorizase al agente pagador para que transfiriera información a la Administración competente o si las Administración competente del Estado de residencia del beneficiario afectivo transmitiese un documento con la información requerida al agente pagador. Estos tres países no eran remitentes de información pero si eran receptores del resto de Administraciones competente de los Estados miembros.

Sin embargo, debido a su elevado coste de retención estos tres países empezaron a estudiar la posibilidad de acogerse como el resto de países a transmitir información, y el primero fue Bélgica en el año 2010, y posteriormente en 2014 lo hicieron Luxemburgo y Austria.¹⁶

2.1. MEDIDAS FISCALES INTERNACIONALES EN ESPAÑA

Al igual que en el resto de países de la Unión Europea, en España se lleva a cabo la Directiva 2011/16/UE y la Directiva 2003/48/CE como ya hemos explicado anteriormente. Pero hay que destacar algunos acuerdos y medidas más concretos que España ha tomado para controlar el fraude y la evasión fiscal, como son:

- En abril de 2012 España junto con Reino Unido, Francia, Italia y Alemania comunicaron un nuevo instrumento para el intercambio de información tributaria de manera multilateral, automática y estandarizada entre ellos, inspirado en el Modelo FATCA (Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras).
- En 2010 España aprueba el Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 2010, que entró en vigor en 2013 con el fin de colaborar en el intercambio de información con Estados miembros que no forman parte de la Unión Europea.

⁽¹⁶⁾ Lampreave Márquez, Patricia. (2013). *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información...*, op. cit., (pp. 9)

- En 2013 entró en vigor el Protocolo entre España y Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición y su anterior Protocolo, con el cual España obtiene información de Suiza sobre contribuyentes no identificados que tienen cuentas bancarias en dicho país y del que se sospechan ilegalidades.
- En 2013 también se firmó entre España y Estados Unidos el Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición de 1991 y su antiguo Protocolo, con el fin del pleno intercambio entre ambos países de información.
- No obstante, España intenta avanzar con el fraude y la evasión fiscal de manera que ha creado numerosos Acuerdos de Intercambio de Información con las Administraciones de países conocidos como paraísos fiscales como es el caso de Mónaco (en Marzo de 2013).

2.2. INICIATIVAS CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL EN ESPAÑA

La Comisión Europea valora en una cantidad muy elevada la que se deja de ingresar por las Administraciones de cada Estado miembro con efecto del fraude y evasión fiscal, por lo que ha aprobado el Plan de Acción para reforzar el fraude y la evasión fiscal, firmado en diciembre de 2012, junto con dos recomendaciones para los Estados miembros.

El Plan de Acción presentado por la Comisión Europea trata algunas de las siguientes iniciativas: creación de un portal web informático sobre fiscalidad, creación de formularios normalizados más eficaces para el intercambio de información, creación de un NIF (número de identificación fiscal de la Unión Europea) y creación de un sistema de ventanilla única en todos los Estados miembros.

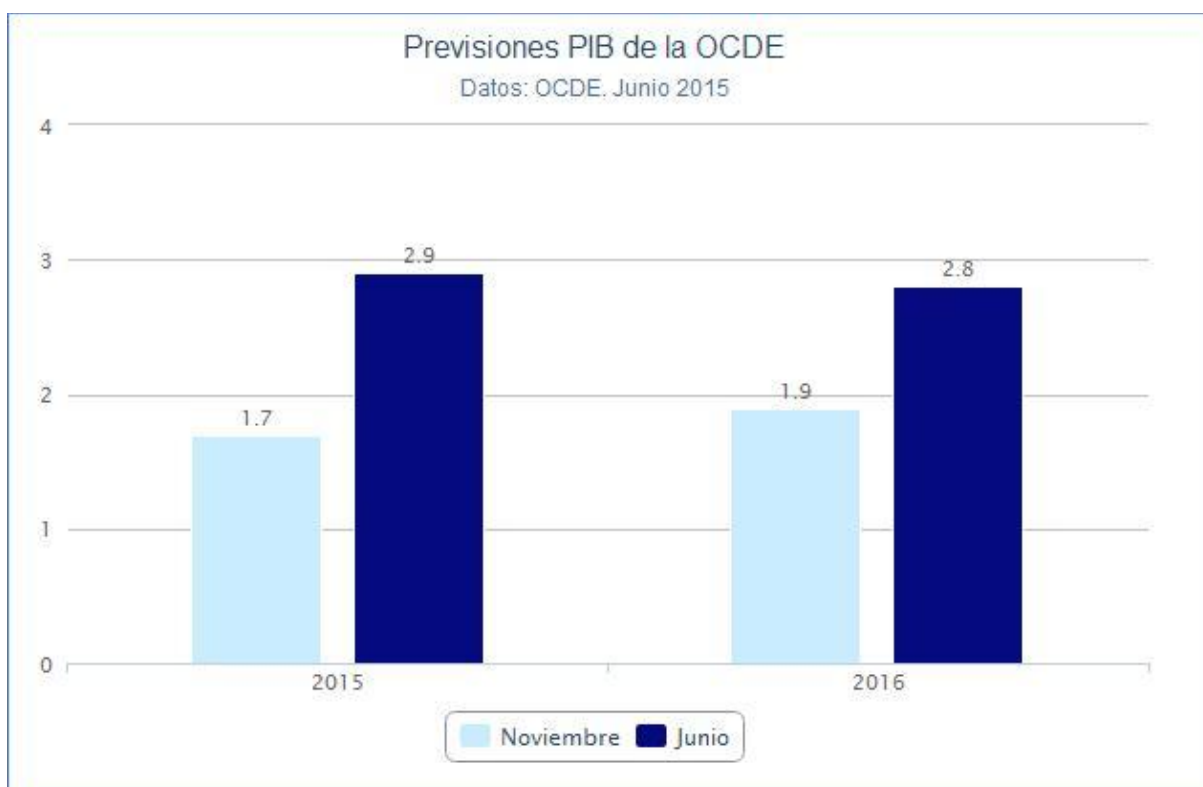
Las dos recomendaciones son: Recomendación sobre la Planificación fiscal agresiva y la Recomendación relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.

La primera de ellas tiene como objetivo la ausencia de un ingreso vigilando, es decir, que si un Estado miembro se compromete a no gravar una renta es porque dicho elemento está sujeto a imposición en la otra parte del convenio. Y la segunda hace mención a unas medidas para la relación con terceros países que no cumplen con las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.¹⁷

⁽¹⁷⁾ Fuster Gómez, Mercedes. (2014). *Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público*. Revista Quincena Fiscal num.4/2014 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. (pp. 3-19)

A pesar de estas iniciativas, la OCDE también está mejorando las previsiones para el crecimiento de España, pero todavía hay que seguir reformandolas para enriquecer el ambiente empresarial y el mercado laboral.

La siguiente ilustración (Grafica 1) muestra el aumento de las perspectivas del Producto Interior Bruto en España para este año y el próximo, que pasa del 1,7% al 2,9% para el año 2015 y del 1,9% al 2,8% para el año 2016. Esto supone que se prevé un aumento para España a día de hoy (junio 2015) comparado con el mes de noviembre de 2014 desde el punto de vista de la OCDE. Aun así todavía España necesita seguir renovando su sistema de actuación frente a los demás países de la OCDE para igualarse a ellos.



Grafica 1. Previsiones PIB para España por la OCDE.¹⁸

⁽¹⁸⁾ OCDE. (Junio 2015). Perspectivas de la Economía y el interino Evaluación Económica Global. Consultada el 3 de junio de 2015, en <http://www.oecd.org/economy/economicoutlook.htm>

CAPITULO 3. MEDIDAS OCDE. MODELO DE CONVENIO BILATERAL

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un conjunto de 34 países miembros cuyo objetivo es fomentar las políticas para mejorar el bienestar económico y social de todas las personas. Los Países miembros de esta organización son:

España	Eslovenia	Nueva Zelanda
Australia	Islandia	Luxemburgo
Canadá	Alemania	Portugal
Austria	Israel	República Checa
Chile	Grecia	Suecia
Bélgica	Italia	Turquía
Estados Unidos	Hungría	Países Bajos
Corea	Irlanda	República Eslovaca
Estonia	México	Suiza
Dinamarca	Japón	Reino Unido
Finlandia	Noruega	
Francia	Polonia	

En proceso de adhesión están Rusia, Colombia y Letonia. Y colaboran con países claves como Brasil, China, Indonesia y Sudáfrica, además de otras 60 naciones.

Hay que destacar los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (TIEA) como el Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia fiscal, desarrollado por el Grupo de Trabajo Global de la OCDE sobre el intercambio efectivo de información, con el fin de promover la cooperación internacional tributaria en abril de 2002.¹⁹

Pero la clave la tiene la OCDE por medio de su Modelo de convenio, ha destacado un transparente asesoramiento referido con el intercambio de información tributaria entre los Estados miembros (en su artículo 26) y acerca de los acuerdos de asistencia mutua para la recaudación (en su artículo 25), ambos aspectos son muy importantes para detener el fraude y la evasión fiscal.

⁽¹⁹⁾ OCDE. Mejores Políticas para una vida mejor. Consultada el 25 de mayo de 2015, en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

3.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Basándonos en el MCOCDE en el artículo 26 el cual regula el intercambio de información desde una perspectiva extensa con el objetivo de asegurar la aplicación de la legislación interna de los Estados miembros.

En este MCOCDE existen varias formas para el intercambio de información, tales como:

- Por requerimiento rogado: cuando a un Estado miembro se le requiere información sobre un obligado tributario el cual está siendo investigado por otro Estado miembro. Este mecanismo está acompañado de un procedimiento de inspección y es por ahora el mecanismo más utilizado.
- Por intercambio automático de información: este mecanismo previo aviso, es utilizado por las Autoridades competentes de los Estados miembros para recabar información acerca de las rentas pasivas cuando el beneficiario y el pagador se encuentren en Estados diferentes.
- Por intercambio espontáneo de información: cuando un Estado miembro conoce una información tributaria de interés y este la transmite sin ser requerida a otro Estado miembro.²⁰

Con el objetivo de poder emitir una petición de asistencia en materia de recaudación a un Estado, el Estado del crédito pendiente debe tener información sobre el otro Estado y para ello puede mandar una petición de información. La información de interés puede ser tanto del contribuyente como de otras personas relacionadas con el crédito pendiente. A continuación de pedir dicha información y ser recibida el Estado requirente puede ponerse en contacto con el contribuyente a través de su domicilio para procurar la liquidación voluntaria del impuesto impagado. Además se puede también obtener información acerca de activos o de rentas en el otro Estado del contribuyente.

Cualquier Estado puede solicitar información independientemente de que se encuentre en situación de pedir o no asistencia en materia de recaudación, pero si siempre que haya razones evidentes de que el contribuyente reside en el otro Estado o que el crédito impagado pueda cobrarse en el otro Estado. Para obtener la información el Estado empleara los reglamentos, leyes y prácticas administrativas necesarias de recaudación de créditos similares originados en su territorio.

⁽²⁰⁾ Lampreave Márquez, Patricia. (2013). *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información...*, op. cit., (pp. 3-4)

El Estado requirente solamente podrá solicitar al otro Estado la información referente para la demanda de los créditos tributarios nacionales y el Estado requerido tiene la obligación de hacer llegar la información haciendo uso de las medidas disponibles para conseguir dicha información solicitada.²¹

Para efectuar el intercambio de información las autoridades competentes de cada Estado pueden decidir de qué forma hacer dicho intercambio, tal como, utilizando tecnologías electrónicas u informáticas y de telecomunicaciones, también sistemas de seguridad a fin de perfeccionar la calidad y la puntualidad de los intercambios de información. Pero deberán de incorporar normas de protección de datos de los derechos y libertades de las personas de carácter personal y de privacidad. En algunos Estados se solicita la información en un formato determinado para cumplir con sus requisitos legales, y el Estado requerido debe atender esta necesidad siempre que este a su alcance aunque puede negarse si ese formato no es conocido o está prohibido por las leyes del propio Estado.

Algunos países tienen incluidos procedimientos de notificación según las leyes, que obliga a la persona que recibió la información notificar a la persona que la suministro para comunicarle la adecuada transmisión de la información. Esto puede evitar errores y la facilitación del intercambio, colaborando voluntariamente los contribuyentes notificados con las autoridades tributarias en el Estado que requiere la información.

La asistencia recíproca entre las Administraciones tributarias solamente será aceptable si ambas se fían de la confidencialidad de las informaciones recibidas como resultado de la cooperación. La conservación del secreto en el Estado requirente es cuestión del propio Estado y de su legislación interna y las sanciones por violación del secreto también dependerán de la legislación administrativa o penal del Estado referido.²²

⁽²¹⁾ Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria. Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE. Parte I-Aspectos Generales y Jurídicos de la Asistencia en la Recaudación Tributaria. Apart.14. Medidas para recabar información. (pp. 17-18)

⁽²²⁾ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. (Julio 2010). Artículo 26. Relativo al Intercambio de Información. Instituto de Estudios Fiscales OCDE. (pp. 415-432)

3.2. COOPERACIÓN DE RECAUDACIÓN

La OCDE ha creado un Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), cuyo fin es poner en marcha unas medidas que faciliten a los países unas herramientas para garantizar que se graven las ganancias en el país donde se realice la actividad económica y donde se produce el valor, y consolidar una seguridad a las empresas ayudándolas a resolver conflictos referentes a la aplicación de las normas fiscales internacionales y el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.²³

Pero nos vamos a centrar en la asistencia en la recaudación basándonos en el artículo 27 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (MC OCDE).

Los contribuyentes pueden tener activos por todo el mundo pero las autoridades fiscales tienen prohibido cruzar sus fronteras en sus actuaciones recaudatorias. Por lo que los países se encuentran cada vez más atraídos por la asistencia recaudatoria tributaria.

En general los contribuyentes pagan sus deudas tributarias de forma voluntaria en el ámbito nacional, pero cuando no son pagadas en el plazo exigido o por el importe total, las administraciones nacionales tienen unas facultades para reclamar el pago. El problema aparece cuando el contribuyente no tiene bienes para hacer frente a su deuda y las Administraciones tributarias no pueden obtener autoridad sobre las propiedades que posee el contribuyente en el extranjero. Por ello es necesario un patrón de acuerdo internacional para poder cobrar de otro país los impuestos debidos de los contribuyentes de un país.

El ámbito de aplicación de la recaudación tributaria comprende todos los impuestos, pero en los convenios bilaterales de asistencia mutua en recaudación entre países solo se recogen los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Sin embargo en los acuerdos multilaterales recientes si abarcan un ámbito más extenso de impuestos.

Las personas incluidas en esta asistencia de recaudación son tanto residentes como no residentes de los Estados miembros, no está limitada por la nacionalidad o residencia del contribuyente. Estas personas son el deudor y terceras partes que tenga o no obligación del pago del impuesto tributario.

⁽²³⁾ OCDE. (Noviembre 2014). *Proyecto BEPS*. Consultada el 26 de mayo de 2015, en <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

Los Estados están obligados a prestar asistencia a otro Estado en materia de recaudación de impuestos. Pero hay unas limitaciones en las que el Estado requerido no está obligado a prestarla, como por ejemplo, un Estado puede negar su asistencia siempre y cuando la petición se salga de la propia legislación nacional o de su práctica administrativa y se tengan que tomar medidas cautelares.²⁴

Los plazos de prescripción de un Estado requerido no se pueden aplicar a un crédito tributario del cual un Estado ha solicitado o del cual se pueden adoptar medidas cautelares, por lo cual solo se pueden aplicar los plazos de prescripción del Estado solicitante. No obstante, cuando un crédito pueda ser exigido o recaudado, o se pueda tomar medidas cautelares en el Estado solicitante, no pueden basarse en los plazos de prescripción. También cada Estado puede poner unos plazos para la prestación de asistencia y que pasado ese plazo el crédito tributario se debilite. Este plazo debe empezar desde la fecha del documento original que permite la exigencia del pago del crédito.

Existe una norma de prelación por la cual el Estado requerido no aplica un crédito tributario del otro Estado en relación con el que se ha formulado una solicitud de asistencia y tiene validez además si el Estado requerido tiene que tratar ese crédito como si fuera suyo.

Estos plazos de prescripción y la norma de prelación solo son de aplicación para los impuestos impagados, pero no impide la aplicación de las reglas generales.²⁵

⁽²⁴⁾ Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria. Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE. Parte I-Aspectos Generales y Jurídicos de la Asistencia en la..., op. cit., (pp. 6-17)

⁽²⁵⁾ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. (Julio 2010). Artículo 27. Relativo a la Asistencia en la Recaudación de Impuestos. Instituto de Estudios..., op. cit., (pp. 431-432)

CAPITULO 4. CONVENIO MULTILATERAL DE ASISTENCIA MUTUA

Para empezar a hablar de este capítulo, primero debemos ver el significado de asistencia mutua que es el conjunto de mecanismos que hacen que las Administraciones tributarias de los Estados miembros estén unidas para que en la liquidación o recaudación de los tributos, le beneficie a cualquier Estado miembro.

La asistencia mutua es uno de los puntos del ordenamiento comunitario que menos interés se le ha dado a pesar de su inmensa trascendencia tanto teórica como práctica, ya que los Estados no tienen la información necesaria para llevar a cabo sus sistemas tributarios. Y de igual manera esta falta de información también ha llevado al fraude y la evasión fiscal. La asistencia mutua ha ido tomando una mayor importancia gracias al aumento del desarrollo del comercio electrónico, el cual resalta nuevas demandas a los sistemas fiscales y tributarios.

Lógicamente este asunto no es solo culpa de la falta de intercambio de información, sino también afecta al ámbito de la recaudación, por lo que la Comunidad Europea disfruta ya de un sistema de asistencia mutua para poder garantizar la exigencia de apremio en cualquiera de los Estados miembros de un crédito creado en otro Estado miembro.

Por lo cual una vez examinadas las razones para poder llevar adelante una favorable colaboración fiscal internacional, estudiando este fenómeno desde sus orígenes y observando su evolución en los distintos sistemas, se puede apreciar su escaso nivel de desarrollo en la actualidad y procurar aumentar su eficacia en el futuro, entregando recursos suficientes a las personas afectadas por esta situación.

En las últimas décadas, el aumento del comercio internacional y la gran movilidad de capitales han hecho obligatorio que los Estados apliquen sus sistemas tributarios a los inversores extranjeros, teniendo el deber de crear convenios multilaterales de asistencia mutua entre dos o más Estados para poder vigilar todo este acontecimiento y evitar así los paraísos fiscales y combatir con el fraude y la evasión fiscal.

Dentro del ámbito tributario se distinguen dos maneras de asistencia mutua administrativa, una es en la liquidación llevada a cabo a través del intercambio de información y la otra es en la recaudación, estos son los dos mecanismos claves que vamos a estudiar a continuación más detenidamente.²⁶

⁽²⁶⁾ Grau Ruiz, María Amparo. (2000). *La cooperación internacional para la recaudación de los tributos: el procedimiento de asistencia mutua*. LA LEY. (pp. 37 y 81)

4.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Los primeros convenios multilaterales en los que se daban la asistencia mutua fueron firmados en una época en la cual solo se preocupaban de evitar la evasión fiscal referida a los bienes inmuebles y se aludía al intercambio de información. Poco a poco los Gobiernos se han ido dando cuenta que la cooperación en materia fiscal era escasa y han ido creando unos cuadros institucionales para acoger todos los problemas. Los foros más importantes en este asunto son la ONU, la OCDE y la Comisión Europea.²⁷

La Comisión Europea que es el órgano ejecutivo y legislativo de la Unión Europea, ha creado un trabajo para fortalecer y prever el fraude fiscal y ha necesitado reforzar y renovar la cooperación internacional y el intercambio de información. El primordial objetivo es el intercambio de información para ayudar al acceso de la información tributaria y mejorar dicho intercambio para poner de relieve la transparencia de los sistemas fiscales y luchar contra las desigualdades empresariales.

La Comisión Europea ha recomendado que se eliminen todos los impedimentos de carácter legislativo existentes en cada uno de los países, dando lugar a una rápida y eficaz asistencia entre ellos. Y también reitera en el intercambio automático de información para que se aplique a otras secciones y la creación de impresos y de formularios electrónicos normalizados para agilizar la transmisión de la información. Además se prevé una mejora en las tecnologías para tener una mayor eficacia en el intercambio de información con procedimientos más rápidos y ampliados a terceros países.

El llevar todas estas modificaciones a la práctica ha conllevado a que en los últimos tiempos el intercambio de información será el instrumento más utilizado para garantizar el buen funcionamiento del sistema tributario de cada Estado miembro para alcanzar la globalización económica y la competencia fiscal de hoy en día.²⁸

⁽²⁷⁾ Grau Ruiz, María Amparo. (2000). *La cooperación internacional para la recaudación de los tributos: el procedimiento de asistencia...*, op. cit., (pp. 23)

⁽²⁸⁾ Martínez Giner, Luis Alfonso. (2009). *Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*. Revista Quincena Fiscal num.12/2009 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. (pp. 3 y 4)

Gran parte del trabajo se debe también a la OCDE con la creación de instrumentos normativos para la ayuda del correcto intercambio de información, no solo entre los Estados miembros, sino además, entre ellos y con otros Estados no miembros.

Las legislaciones nacionales de cada Estado miembro tienen una diversidad de derechos y garantías para personas que se encuentren afectadas por el intercambio de información.

Dichos derechos y garantías son la notificación, la audiencia y la impugnación pudiendo las personas afectadas recurrir ante los tribunales de su Estado, siempre y cuando aleguen que la información se está destinando a otros fines diferentes de los fiscales. Otro derecho del contribuyente es que debe ser informado de la transmisión de los datos que a él se refieren.

En definitiva la función principal del intercambio de información tributario en el ámbito internacional es mantener una correcta aplicación de los sistemas tributarios y la lucha contra el fraude fiscal.²⁹

En la actualidad se ha firmado un acuerdo multilateral para que 50 países puedan intercambiar información fiscal y financiera a partir de 2017, el cual supone un avance histórico y radical en materia de transparencia y control fiscal internacional. Este proyecto fue puesto en marcha en 2013 por el G-5 (España, Francia, Alemania, Reino Unido e Italia) y en enero de 2014 la OCDE aprobó un modelo sobre este acuerdo multilateral común de intercambio de información, pero la firma no se produjo hasta octubre de 2014.

Este acuerdo abarca todos los tipos de cuentas financieras, como valores negociables, depósitos bancarios, seguros o rentas, participaciones en fondos de inversión, y además datos referidos a saldos y a importes percibidos por rentas o transmisiones, y la identificación de personas o titulares de la cuenta. A partir de 2017 empezará el intercambio de información automático de las cuentas financieras, es decir, sin la necesidad de tener que requerir dicha información a las autoridades competentes extranjeras, y será de forma anual.

⁽²⁹⁾ IEF. Instituto de Estudios Fiscales. (2011). Merino Espinosa, María del Prado. *El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*. Crónica tributaria núm. 139/2011. Consultada el 2 de junio de 2015, en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/139_Merino.pdf (pp. 140-160)

Los países y jurisdicciones que se han comprometido al acuerdo de intercambiar información a partir de 2017 son Hungría, Mónaco, Suiza, Republica Checa, Reino Unido, Alemania, Ucrania, Portugal, España, Países Bajos, Italia, Noruega, Islandia, Francia, Grecia, Luxemburgo, Corea del Sur, Irlanda, Dinamarca, Chipre, Finlandia, Suecia, Colombia, Grecia, México, Bélgica, Islandia, Singapur, Liechtenstein, Argentina, Sudáfrica, Mauricio, Mauricio, Serbia, Noruega, Polonia, Finlandia, Argentina, Croacia, San Marino, Guernesey, Islas Feroe, Anguila, Isla de Man, Gibraltar, Jersey, Bermuda, Islas Turcas y Caicos, Islas Caimán, Montserrat, Islas Vírgenes Británicas; de los cuales muchos de ellos son hasta ahora paraísos fiscales. Otros 2 países lo harán a partir de 2018 que son Austria y Aruba.

Y estos 6 países todavía están pendientes de firmar el acuerdo: Barbados, India, Bulgaria, Seychelles, Trinidad y Tobago y Groenlandia.³⁰

4.2. COOPERACIÓN DE RECAUDACIÓN

Las Administraciones tributarias tiene la labor de gravar los impuestos de las transacciones internacionales de la misma forma que lo hacen con las transacciones internas, pero por ellas solas sería casi imposible por lo que tienen que juntarse todas las Administraciones tributarias de los Estados miembros para buscar alternativas y hacer uso de los instrumentos facilitados. Esta cooperación consiste en una sucesión de trámites para facilitar la recaudación de la deuda de un Estado generada en otro Estado.

La finalidad de la asistencia mutua internacional para la recaudación se basa en dos principios: el primero es superar las limitaciones relacionadas a la aplicación de las normas en el espacio, es decir, la asistencia mutua se debe dar en el territorio donde se encuentra la norma, en otras palabras, los Estado solo pueden emplear sus leyes en el territorio de ese Estado, mientras que los particulares pueden llevar sus actividades a nivel internacional; y el segundo es ejercer de manera eficaz la gestión recaudatoria para prevenir y combatir la evasión y el fraude fiscal internacional ya que a través de la recaudación de un país se hace frente a los gastos establecidos en los Presupuestos Generales.

⁽³⁰⁾ ABC.es Economía. (Octubre 2014). *España y otros 53 países intercambiarán información fiscal y financiera desde 2017*. Consultada el 4 de junio de 2014, en <http://www.abc.es/economia/20141029/abc-espana-otros-paises-intercambiaran-201410291714.html>

Las Administraciones tributarias son las encargadas de la gestión recaudatoria y tienen que cumplir con los principios de cooperación, colaboración, eficacia, descentralización, jerarquía, coordinación, buena fe y confianza legítima. Y en conclusión, tratar de crear una Justicia tributaria más real.

En la actualidad los Gobiernos de todos los Estados han tendido a resaltar el cumplimiento de los asuntos fiscales internacionales y a crear nuevas medidas para llevar a cabo ese cumplimiento de manera que se mejore la cooperación internacional entre las Administraciones tributarias. A pesar de que la necesidad de asistencia mutua para la recaudación es menor que la de intercambio de información pero es un sistema adicional en los casos de contribuyentes que poseen bienes e intereses en otro país distinto al de su residencia.

A pesar de la importancia de la cooperación internacional, esta parece conllevar un dilema, por su interés ascendente requiere de una regulación más minuciosa que resalte los derechos y responsabilidades de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias, pero la diversidad existente entre leyes y prácticas tributarias y los problemas a las hora de establecer acuerdos hace más complicado lograr el apoyo político para la aprobación de la regulación. Por ello los Gobiernos han optado por soluciones con procedimientos administrativos para prevenirse de problemas políticos.

En los últimos años la cooperación internacional está siendo poco estudiada, de manera que se encuentra en un estado lamentable puesto que se supone poco eficaz y porque hay una desconfianza de los Estados en relación con el sistema económico. Por esta razón, es un instrumento de escasa utilización y que debería de ser más divulgado en todos los Estados. Dentro de la recaudación se pueden observar cuatro modalidades de asistencia mutua en función del tipo de actuación solicitada:

- 1ª La transmisión de información, cuando se soliciten datos de utilidad para recaudar las deudas tributarias.
- 2ª La notificación, cuando se comuniquen los actos y resoluciones previa solicitud para la recaudación de sus destinatarios en otro Estado.

3ª La recaudación de créditos que figuren en títulos ejecutivos, que no hayan sido recurridos cuando se solicita la asistencia y teniendo agotadas todas las vías internas de recaudación.

4ª La aceptación de medidas preventivas siempre y cuando la legislación del Estado requerido las consienta.³¹

⁽³¹⁾ Grau Ruiz, María Amparo. (2000). *La cooperación internacional para la recaudación de los tributos: el procedimiento de asistencia ...*, op. cit., (pp. 37-82)

CONCLUSIÓN

A ninguna persona le cabe la duda de lo importante que es en la actualidad la cooperación internacional, tanto desde el punto de vista del intercambio de información como de la recaudación, para conseguir eliminar la evasión y el fraude fiscal.

Con el incremento de la movilidad de los contribuyentes y el aumento del número de transacciones transfronterizas nació la necesidad de colaboración entre todos los países con el fin de establecer las medidas oportunas para evitar la evasión y el fraude fiscal.

Todo esto se ha podido llevar a cabo a través de unas Directivas y unos Convenios multilaterales y bilaterales, creadas por un proyecto de dialogo entre todas las partes afectadas, es decir, con la colaboración de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Unión Europea. De la misma manera se ha demostrado que en materia de recaudación los Estados prefieren convenios bilaterales frente a convenios multilaterales, ya que los convenios bilaterales se ajustan de mejor manera a las necesidades y exigencias de los Estados contratantes y también permite una mejor conexión de los ordenamientos tributarios internos y una mejor delimitación de las exigencias de cada Estado. La unión nació de las diferencias de los distintos sistemas tributarios de cada Estado a nivel internacional, no obstante, necesitaban una reforma de la cooperación como una única vía para asegurarse la recaudación de los impuestos correctamente y comprometerse a luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

La definición de la palabra cooperación “la acción de obrar conjuntamente para un mismo fin” es a la conclusión a la cual yo llego; aunque cada organización elabore sus propias medidas y modelos para radicar el fraude y la evasión fiscal y para asegurarse la recaudación de impuestos, todas llegan a un mismo objetivo que al fin y al cabo se desarrollan de igual manera con el intercambio de información entre los países. Es excesiva la cantidad de medidas (Directivas, Convenios, Modelos...) que tienen que aprobar las organizaciones como la OCDE y la Unión Europea o cada país junto con otro u otros países, para conducir a este objetivo. Y las diferentes cláusulas que un mismo país debe tener para cada uno de los países con los que tienen Convenios para poder adaptarse a la legislación de ambos países.

A pesar de ello se ha llegado a una serie de ventajas y conclusiones gracias a su buen funcionamiento como son una armonización de las legislaciones nacionales de muchos países tanto miembros como no miembros de dichas organizaciones para conseguir una justicia de tributación transfronterizas aceptable a nivel mundial y la permanente actualización de convenios internacionales a través de revisiones para garantizar una favorable fiscalidad internacional.

BIBLIOGRAFÍA

Calderón Carrero, José Manuel. (2000). *Intercambio fiscal de información y fraude fiscal internacional*. Edita: Centro de Estudios Financieros.

Fuster Gómez, Mercedes. (2014). *Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público*. Revista Quincena Fiscal num.4/2014 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.

Grau Ruiz, María Amparo. (2000). *La cooperación internacional para la recaudación de los tributos: el procedimiento de asistencia mutua*. LA LEY

Lampreave Márquez, Patricia. (2013). *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información*. Revista Quincena Fiscal num.16/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.

López Espadafor, Carlos María. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. McGraw-Hill. Madrid.

Martínez Giner, Luis Alfonso. (2009). *Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*. Revista Quincena Fiscal num.12/2009 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.

Merino Espinosa, María del Prado. (2011). *El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*. Crónica tributaria núm. 139/2011. Consultada en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/139_Merino.pdf

OCDE. (2007). *Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria*. Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE.

Sánchez Pino, Antonio José. (2010). *El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la unión europea y su propuesta de reforma*. Revista Quincena Fiscal num.19/2010 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.

Tovillas Morán, José María. (2013). *La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria*. Revista Quincena Fiscal num.10/2013 parte Estudio. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.