



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

Intercambio Internacional de Información en Materia Tributaria

Alumno: JesúsMaría García Valverde

Tutor: Dr. Carlos María López Espadafor

Dpto. Derecho Financiero y Tributario

Enero. 2017

RESUMEN

La forma en la que se ha llevado a cabo el intercambio de información tributaria viene a determinar que es necesario identificar claramente el objeto de una determinada información, analizando las instituciones que son competentes para proceder a la recaudación así como la normativa aplicable de acuerdo a las obligaciones y derecho de los contribuyentes que están incluidas en un procedimiento de intercambio de información.

En este tema vamos a hablar de los obligados tributarios, los países que cooperan en ese intercambio de información así como los tipos de intercambio de información existentes. También ocuparemos parte de este trabajo de hablar de los paraísos fiscales, que en la actualidad están tanto de moda, debido a que numerosas personalidades se valen de ellos para ocultar de una forma u otra una determinada cantidad de dinero.

No podemos decir que todos los países están comprometidos a llevar efectivo ese intercambio de información, muchos de ellos ponen trabas a las instituciones tributarias de otros países para de alguna forma u otra no aporta toda la información reclamada. Muchas entidades financieras se amparaban en el derecho a la intimidad de sus clientes para no aportar una información reclamada con el fin de ver si una determinada persona física podría está cometiendo elusión fiscal, pero debido a la pronunciación de la jurisprudencia a tumbado esa forma en la que se amparaban dichas entidades.

La recopilación de información es uno de los primordiales caudales de los que disponen la institución tributaria, para hacer firmes las cargas tributarias, lo que nos demuestra, el uso descomunal o ilícito que del similar puede hacerse, inclusive algunas veces se alcanza hacer, en este trabajo analizamos en diversos aspectos, los distintos medios tributarios, aspectos tan distinguidos como la incitación, prescripción, exploración o cesación de las amonestaciones, así como la autoridad sancionadora de esta esfera.

Palabras claves

Intercambio, tributos, secreto tributario, fraude fiscal, evasión, competencias, instituciones.

ABSTRACT

The way in which the exchange of tax information has taken place determines that it is necessary to clearly identify the purpose of a particular information, analyzing the institutions that are competent to proceed with the collection as well as the applicable legislation according to the Obligations and the right of taxpayers who are included in an information exchange procedure.

In this topic we will talk about the tax obligors, the countries that cooperate in that exchange of information as well as the types of exchange of information existing. We will also take part in this work of speaking about tax havens, which are now so fashionable, because many personalities use them to hide in one way or another a certain amount of money in order not to declare it. The tax agency.

We can not say that all countries are committed to carrying out this exchange of information, many of them put obstacles to the tax institutions of other countries to some form or another does not provide all the information claimed, many financial institutions were protected in law. To the privacy of its clients not to provide a claimed information in order to see if a particular individual could be committing tax avoidance, but it was due to the pronouncement of jurisprudence to cover that form in which those entities were protected.

The collection of information is one of the primary flows of those available to the tax institution, to make sure the tax burden, which does not demonstrate, the huge or illicit use of the similar can be done, sometimes even achieved in this. Work we analyze in different aspects, the different tributary means, aspects as distinguished as the incitement, prescription, exploration or cessation of the admonitions, as well as the sanctioning authority of this sphere.

In a general way we are going to say that this book treats, speaks and insists on this exchange of information that the taxpayers are responsible to inform the tax administration to pay their taxes, with the sole purpose of collaborating with the rest of the Society and to bear that public expense, which the Spanish constitution refers to in its articles.

Key words

Exchange, tributes, tax secrecy, tax fraud, evasion, competencies, institutions.

ÍNDICE

1. LA INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO GLOBAL ECONÓMICO.	Pág.7
2. LA OBLIGACIÓN DE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS.	Pág.7
2.1 Competencia para iniciar el procedimiento de intercambio de información.	Pág.9
2.2 Demarcación conceptual.	Pág.9
3. LA GLOBALIZACIÓN Y SU RELACIÓN CON LA HACIENDA PÚBLICA.	Pág.10
3.1 Inicio de los compromisos en el intercambio de información.	Pág.10
3.2 Transparencia de distintos países.	Pág.11
3.3 La determinación de algunos países a compartir información	Pág.11
3.4 En búsqueda de estándar internacional en un intercambio de información fiscal eficaz.	Pág.13
3.5 Falta de eficacia del poder tributario extraterritorial.	Pág.14
3.6 De los paraísos fiscales.	Pág.14
3.7 La inscripción de pactos en materia de intercambio de información tributaria y el rechazo de la lista negra de paraísos fiscales.	Pág.15
3.8 La tutela del ciudadano en su deber de tributar.	Pág.16
4. MODALIDAD DIRIGIDA A EQUILIBRAR LA POSICIÓN DE LOS OBLIGADOS A TRIBUTAR EN EL ESPACIO DEL DESARROLLO DEL CANJEO DE INFORMACIÓN.	Pág.18
4.1 Procedimientos antiblanqueo.	Pág.18
4.2 El blanqueo de capitales y su relación con el delito fiscal.	Pág.19
5. ARMONIZACIÓN FISCAL DEL CAPITAL EN LA UNIÓN.	Pág.19
5.1 Protección de los intereses financieros de la Unión.	Pág.21
5.2 Oficina Europea de la lucha contra el fraude (OLAF).	Pág.21
5.3 La Unión Europea contra el fraude fiscal.	Pág.22
6. ALCANCE DE LAS CLÁUSULAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.	Pág.23
7. CONSECUENCIAS DE UN INTERCAMBIO DERIVADO DE INFORMACIÓN.	Pág.25
7.1 Finalidad del intercambio.	Pág.26
7.2 Autoridad competente al intercambio de información.	Pág.26
7.3 Recaudación de la deuda tributaria.	Pág.27
8. PROBLEMAS ACTUALES DE LAS POTESTADES Y DEBERES DE LOS DATOS TRIBUTARIOS.	Pág.28
8.1 Configuración jurídica de las potestades y deberes de la obtención de información tributaria.	Pág.30
8.1.1 Potestades en la obtención de información tributaria.	Pág.31
8.2 Principio Constitucional Español.	Pág.32
8.3 Principio de legalidad tributaria.	Pág.33
8.4 Defectos de la regulación.	Pág.33
8.4.1 La utilización de la potestad reglamentaria.	Pág.34
8.4.2 Efectos de las deficiencias legales.	Pág.35
8.5 Obtención de la información por inspección.	Pág.36
8.6 Obtención de información bancaria.	Pág.36

9. USO DE LA INFORMACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.	Pág.37
9.1 Garantías y principios en el contexto sancionador tributario.	Pág.37
9.2 La proporcionalidad en los medios de información.	Pág.37
9.3 Práctica abusiva, inoponibilidad y el principio de proporcionalidad.	Pág.38
9.4 Secreto profesional en el intercambio de la información.	Pág.39
10. ULTIMA DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA.	Pág.40
11. CONCLUSIÓN.	Pág.43
12. BIBLIOGRAFÍA.	Pág.44

INTRODUCCIÓN

El canjeo de la información forma parte de un mecanismo especial cuyo principal objetivo es favorecer una detallada diligencia en los regímenes tributarios que establecen los diversos Estados, pasando a formar parte de un utensilio esencial tanto para las administraciones que quieren evitar un descenso en la recaudación por las rentas adquiridas por los ciudadanos de otros Estados, aquellos ciudadanos que quieran una correcta evaluación de sus compromisos tributarios del Estado, ante la falta de información, muchas veces pueden dirigirse a un trato fiscal más desigual que el que resulta de una aplicación del régimen tributario del Estado al que pertenece.

El canjeo de información se ha transformado en uno de los puntos que llevan a cabo un régimen tributario acabado y confuso en un país en cuestión, hasta llegar a ser un criterio primordial que permite diferenciar entre competencias fiscales usuales y paraísos fiscales.

El canjeo de información se ha considerado como un mecanismo de enfrentamientos constantes frente a determinadas acciones ilícitas, favoreciendo saber el origen de los fondos, como la presencia de Estados que se acogen una determinada posición en contra del intercambio de información de los tributos que favorecen de manera, voluntaria o involuntariamente esas acciones.

Por ello el canjeo de información ha sido sustancia de regulación desde diferentes paradigmas, por lo que se considera necesario hacer esta exposición de acuerdo a las leyes adoptadas por el derecho tributario tanto español, europeo o internacional.

Es importante introducir en este estudio el objeto de las leyes tributarias que dan la posibilidad de usar una determinada información canjeada puesta al servicio de los obligados o usuarios tributarios que lleven a cabo operaciones transnacionales de manera que estos consigan acogerse a un procedimiento fiscal acorde a sus actividades y circunstancias de cada uno de ellos o lo que es lo mismo que no sean discriminados entre los distintos países europeos.

El principal puesto de este trabajo consiste en examinar aquellos puntos que son desafiantes para aquellos procedimientos tributarios de los países, examinando con especial interés en los objetivos de eficacia y equilibrio por los que se debe de regir la tributación de un determinado capital a escala internacional, el proceso que se ha llevado a cabo en diversos métodos tributarios.

1. LA INFORMACIÓN EN EL AMBITO GLOBAL ECONÓMICO

Actualmente es necesario mencionar que no se puede garantizar el acatamiento de la reglamentación tributaria de alguna nación si no contamos con una efectiva información a nivel interestatal, desde este aspecto hay que hacer especial mención de la digitalización y la globalización en actividades financieras y económicas desde los años de 1970 hasta la actualidad.

La situación de la política en materia tributaria conforme a la relación que tienen los Estados relacionándolos con la tributación de algunos hechos imponible, en aquellas situaciones en las que se pueda dar una pérdida de patrimonio y que por tanto pueda dar lugar a una evasión fiscal o fraude fiscal tanto por inversores como en particulares en cuestión.

Últimamente se viene viendo que se va aumentando una evasión fiscal y un fraude como consecuencia de la subida del "Dumping Fiscal" que consiste, en una actividad que da lugar a un mal ejercicio entre naciones o países que tienen como objetivo atraer capitales extranjeros e inversiones, esto da lugar también a unas consecuencias como puede ser una pérdida exagerada de ingresos presupuestarios, así como desviaciones en los flujos de capitales que van en contra de las buenas conductas del mercado interior y en general de la economía internacional.

La falta de información en ejercicios económicos de extranjeros de los obligados tributarios a los que hacemos mención en la gestión tributaria de las naciones, de manera que aquellos gobiernos dan lugar a una mala aplicación de las leyes tributarias dando lugar a las malas actividades de la imposición entre los obligados y los Estados.

Es necesario que determinados impuestos que se fijen sobre las actividades patrimonios y la renta por lo que se necesita un sistema de información tributaria que cruce fronteras.

Un gran número de países son conscientes de que la forma más viable para poner fin a la evasión fiscal es la ayuda y cooperación en ese intercambio de información, el nacimiento del canje de información puede darse en los años 40, cuando Bélgica firmo con otros países unos determinados contratos en materia de registro de impuestos, pero el verdadero crecimiento se produjo por los años 70, cuando surgieron instituciones como la ONU la OCDE o la UE por lo que estas instituciones insistieron en la obligación de que tenía que existir ese intercambio de información entre países para evitar la evasión y el fraude fiscal.

2. LA OBLIGACIÓN DE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN Y SUS CONSECUENCIA JURÍDICAS

Los datos enviados no constituye la principal fuente de eficacia jurídica, por lo que en cuanto se produce la emisión de información a la potestad administrativa, que

anteriormente, ha sido insólita o agotada con respecto al objeto de quien queremos una determinada información.

En cuanto al bien de la información se perfecciona, como el nacimiento de una nueva novedad que se dirige a producir una utilidad o un instrumento eficaz que hace que su aplicación recaiga en el sujeto o persona a la que se refiere, es la relación entre la situación jurídica anteriormente, olvidada, suplida y la que puede acontecer a su merced.

La primicia puede ser concluyente para la aplicación del tributo, pero en los dos tipos, la reseña da lugar a una idea administrativa, impulsando la determinación del crédito, la forma de adoptar medidas cautelares o ejecutar en la fase de apremio, la persecución o demanda de los delitos tipificados como tales contra la hacienda publica

Lo principal de esta cuestión es el convenio de doble imposición así como los estados miembros adheridos a él, cualquier Estado adherido al convenio puede exigir que se cumpla el artículo 26.1 del convenio de doble imposición, por lo que el otro Estado al que le ha sido reclamada un tipo de información en materia tributaria estaría obligado a otorgar y satisfacer esa información requerida, pero ajustándose a que debe darse una serie de requisitos que de no haberlos no existe la obligación de canjear la información con el otro Estado, y aún más da lugar a que se quede fuera del amparo del convenio de doble imposición.

En cuanto a las condiciones del canje de información de los mencionados tipos del convenio no se tienen conocimiento de las diferentes formas que existen para efectuar el intercambio de información, por lo que existe un alto acuerdo de manera internacional en la forma en la que se produce ese canje o en la manera de intercambiar una determinada información, hay que decir que tanto el que solicita como el que se emite de manera automática se encuentran acogidos y por lo tanto amparados en el convenio, ese acuerdo llegaron un determinado número de países entre los que podemos mencionar a España, pero hay que enumerar que hay unos desacuerdos sobre la manera que hay de llevar a cabo esos determinados canje de información de manera automática y directos en el interior de CDIs de forma anterior a la publicidad del modelo del convenio de la OCDE de 1977, entre esas controversias podemos decir que las advertencias realizados por el comité de cuestiones fiscales de la OCDE al modelo de 1963, en la que se proponía que se podría llevar a cabo dicha intervención siempre y cuando se hiciera mediante petición, lo que dio lugar al modelo de 1977 que cuando entro en vigor este mismo, el intercambio se produjera de tres formas distintas; solicitando tan información previamente, de forma directa o que se realizara automáticamente.

Hay que señalar que todas las obligaciones y derechos tienen como receptores a los países que firmaron ese convenio por lo que no entran otros particulares, por lo que en el citado convenio no se recoge el hecho de que los particulares puedan poner en marcha el mecanismo del canje de información en determinados asuntos donde el convenio les pueda resultar imprescindible para aclarar u obtener una considerada

diligencia de sus gravámenes, la mayoría de la naciones ven como competentes iniciar dicho procedimiento aquellos organismos especiales de los Estados que firmaron el dicho convenio.¹

2.1. Competencia para iniciar el intercambio de información

Los convenios de doble imposición que persiguen la OCDE, MCs, EEUU y ONU, así como la directiva 77/799/CEE fijan quienes son las personas competentes para pedir y que se les remita una información en el ámbito de sus competencias, por lo que se ha llegado a que son competentes aquellos organismos públicos para tal efecto, como en España puede ser el Ministerio de Hacienda a través de sus inspectores y subinspectores de dicho ministerio y también hay que mencionar el director general de tributos, como el secretario de Estado de Hacienda, pero esto no quiere decir que sean los únicos competentes para dar y recibir esa información, ya que la legislación en materia de intercambio de información les otorga competencia aquellas personas que pueden tener acceso a esa información suministrada en el contexto del procedimiento, así mismo aquella autoridad que recibe una determinada información puede ponerla en conocimiento y remitirla a aquella persona por la que su colaboración y ayuda sea imprescindible para llegar al fondo de la cuestión, la responsabilidad para iniciar un procedimiento de intercambio de información les corresponde a las autoridades fiscales de más alto nivel de un país, esto lleva la traba de que estos no realizan las actividades con eficacia y eficiencia necesaria ya que toda medida depende de otro órgano de nivel superior, de forma que los mandos competentes de acuerdo a su derecho interior nombra a determinadas personas que lleven a cabo ese canje de información con otros países.

Hacemos un pequeño inciso en la interpretación que se hizo en 1995, se los artículos 133 y 123 de la LGT, por lo que se reconoce expresamente quienes son los órganos de recaudación para solicitar información tributaria, y de igual forma se hizo al regular con los órganos de gestión en función a las facultades de los medios probatorios para realizar las comprobaciones abreviadas señalar la información documental y acreditativa que podían solicitar aquellos órganos¹.

2.2. Demarcación conceptual

De acuerdo a las numerosas reflexiones doctrinales elaboradas hasta ahora, nos centramos primordialmente en cómo ha evolucionado la palabra intercambio de información, no podemos tener una dilucidación que nos explique cómo hemos de entender el intercambio de información, llegando a formar nuestro propio paradigma de cómo vamos a utilizar las definiciones de asistencia mutua e intercambio de información, ambos pueden coexistir pero no llegan a darse de forma conjunta.

¹ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 58

Es evidente la inexactitud de transmisión de conceptos que existen al decir que el intercambio de información llega a ser parte de los conceptos más amplios de las entidades fiscales de diferentes países, que ese intercambio de información forma parte de un instrumento del control fiscal o que el intercambio de información forma parte de una ayuda recíproca.

3. LA GLOBALIZACION Y SU RELACION CON LA HACIENDA PUBLICA

La defensa de un intercambio de información de forma doble o multilateral reside en la escasez que intervenga un pacto o trato perceptible por estar en juego la garantías de los derechos de las personas, un intercambio de información personal ante un posible hecho de fraude fiscal, en cuyo caso estaría probado un intercambio de datos de manera tributaria por parte de un Estado en cuestión a favor del Estado que pudiese verse afectado por esa conducta delictiva².

3.1. Inicio de los compromisos del intercambio de información

La institución internacional que lleva a cabo el intercambio de información es la OCDE, a partir de 1996 este organismo lleva a cabo peticiones de los ministros de los distintas naciones de la Unión Europea que le piden que lleven a cabo medios para armonizar las distensiones llevada a cabo por la idoneidad fiscal que perjudica en la forma de llevar a cabo las financiaciones e inversiones, los ejercicios que lleven a cabo es identificarlos y erradicar aquellos sistemas fiscales, introduciendo sistemas de claridad y canjeo de información necesaria y complementaria entre países.

La OCDE anuncio un informe en el año 1998 que lo llamo la competencia fiscal nociva a través de instrumento bilateral, unilateral y multilateral. Adoptó la necesidad de identificar un medio jurídico que se pudiese usar para llevar a cabo un canjeo de información, utilizándose de pilar legal para ese intercambio de información y que a la vez, proteja el anonimato de los obligados tributarios, evitando de que esta información se utilizara para fines distintos que no fuesen para intercambiar la información que conlleve a la evitación de la elusión fiscal.

En el año 2000 realizó un informe que reflejaba aquellas jurisdicciones o países que cumplían una serie de requisitos para que se identificaran como paraísos fiscales, el principal hecho negativo de aparecer en este informe era que las naciones pudiesen llevar a cabo medios o sanciones contra estas jurisdicciones.

En el año 2001 la administración estadounidense limó este punto de vista, considerando algunas claves fijas que se dan cuando existen paraísos fiscales, como puede ser una nula transparencia y muy poco intercambio de información entre paraísos fiscales y otros países, por lo que se llevó a cabo un trato en no tener composturas defensivas en

² Calderón Carrero, J.M;(2000) Intercambio de información y fraude fiscal internacional, Madrid, Centro de estudios financieros. Pág. 119-127

contra de naciones o jurisdicciones que se impliquen por escrito a llevar a cabo determinados principios, en el convenio de la OCDE ningún país podrá evitar dar información que le hayan solicitado fundamentando que es una información confidencial de una entidad bancaria, a la que posteriormente haremos mención³.

3.2. Transparencia de los distintos países

La claridad fiscal llevada a cabo por el G20 y por la OCDE que tiene como objetivo principal erradicar los ejercicios fiscales maliciosos con el fin de luchar contra la evasión de impuestos a nivel internacional, como alternativa para luchar contra la evasión fiscal, se incorporan tanto países miembros de la OCDE como aquellos que no son miembros de la mismos.

A lo largo de los años sujetos de todos los países han ocultado ingresos a los organismos tributarios, haciendo uso y por lo tanto utilizando de manera abusiva la falta de información que los bancos no le daban a los organismos encargados de recabar impuesto, por lo que ya la información que dan los bancos a estos organismos no es extraña, sino que va a formar parte de la regla general al intercambio de información.

La globalización en materia de canjeo de información y claridad con respecto a una información en concreto nació en el 2000 por la OCDE con el objetivo de hacer normas de legislación tributaria para poner fin a los paraísos fiscales y otras actividades llevadas a cabo que daban lugar a un fomento de la evasión fiscal.

El organismo tributario de México cuenta desde 1990 con herramientas con las que llegan a un acuerdo entre países con el objetivo primordial de intercambiar información en esta materia. De acuerdo a instrumentos que utilizan las autoridades mexicanas son bastantes eficaces para llevar a cabo ese intercambio de información, y muy primordialmente de forma automática, por lo que los obligados tributarios si violan estas leyes se exponen a sanciones no solo de tipos administrativas sino también de tipo penal⁴.

3.3. La determinación de algunos países a intercambiar información

Cincuenta países y entre ellos podemos encontrar España firman en Berlín un convenio entre ellos para el canjeo de información sobre determinadas rentas financieras en las que pueda haber indicios de que estén intentando vulnerar las disposiciones o normas tributarias, de los cuales 48 países compartirán información a partir de 2017 y otros empezaran a compartirla a partir de 2018.

³ Martín Morata, B; (2010) los acuerdos de intercambio de información. Madrid. Instituto de estudios fiscales. Pág. 110

⁴ Aguilar Millán, F ; (2015), nota de prensa el financiero. Madrid. Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP. Pág. 1-2

Los organismos españoles se encuentran bastante orgullosos de que Gibraltar haya adoptado también el acuerdo, por lo que se podrá perseguir a ciudadanos fraudulentos que se encuentren dentro de la sociedad británica.

Un total de 54 países procederán a canjear información en materia tributaria de manera estándar y automática en 2017, ese acuerdo como hemos mencionado anteriormente fue llevado a cabo en Berlín donde acudieron tanto el ministro de hacienda español como el secretario de hacienda.

Los delegados de los países firmantes proceden a su firma por lo que acuerdan a compartir cualquier tipo de información en materia financiera con los demás países firmantes para evitar el depósito de dinero no controlado en paraísos fiscales así como la de evitar la evasión fiscal.

El acuerdo fue llevado a cabo por 5 países en los que encontramos Alemania, Francia, Italia, España y Reino Unido, por lo que estos países han trabajado junto con la comisión europea para llegar a un pacto como el de FATCA en los Estados Unidos, por lo que aquellos países que apoyan ese acuerdo se comprometen con los demás países firmantes a compartir ese tipo de información tributaria.

Desde el acuerdo adoptado por España, Francia, Reino Unido, Alemania e Italia la OCDE procedió a aprobar en enero de 2014 un pacto sobre este sistema de intercambio de información, esto supone un avance en elementos de transparencia y la determinada vigilancia fiscal mundializada en este acto que cada día pasa a ser más global.

La forma en la que se obtiene la información de los contribuyentes de determinados países que nos dan la información necesaria sobre aquellos bienes que tienen en propiedad en el extranjero, por lo que esto permite perseguir de manera efectiva a estos contribuyentes que no se vean con transparencia y legales sus cuentas, así como sus activos y pasivos fuera de España.

No solo, todos los países miembros de la Unión Europea ya se comprometen a compartir información sino que otros países como Colombia, Islandia, Mauricio, Islas Turcas, Islas Caimán...etc, todos ellos considerados hasta el momento como paraísos fiscales, además países como Barbados, Seychelles, Tobago, Trinidad, Austria, India se comprometen en Berlín a intercambiar información a partir de 2018.

En resumen a todo lo anterior podemos decir que en 2017 se procederá al intercambio de información de manera automática con datos de determinadas cuentas que estén abiertas desde finales de 2015 así como las cuentas que se partan con posterioridad a la fecha, el canje de información se realizara de forma anual y de manera automática sin que se le tenga que solicitar a los estados miembros que firmaron el acuerdo dicha información cuando se tengan conocimientos en los que puede haber unos indicios de criminalidad con respecto a un determinado fraude fiscal⁵.

⁵Jiménez, M. Nota de prensa del país, (2014), Madrid. Berlintonconference. Pág. 1-2

3.4. En búsqueda del estándar internacional en un intercambio eficaz fiscal de información

En la última década hemos apreciado un aumento en el interés tanto a nivel académico como a nivel político por la colaboración internacional en el intercambio de información tributaria, después de diversos escándalos relacionados con los paraísos fiscales europeos que personas físicas y jurídicas utilizan para evadir la obligación de tributar por determinadas actividades, se produce un aumento por las ganas de luchar contra el fraude fiscal en el ámbito de la UE, y para ello se pone en funcionamiento unas herramientas para ese canje de información tributaria entre Estados.

En 2008 el ministro Peer Steinbrück, en una entrevista puso de manifiesto que esto no iba dirigido exclusivamente contra paraísos como Suiza, Luxemburgo, Austria... sino con todos aquellos países que de un modo u otro favorezca esa ocultación de capitales para así eludir los impuestos que deberían de pagar sus propietarios, en 2008-2009 discutieron sobre ese intercambio de información e incorporación en sus agendas un efectivo desmantelamiento del secreto tributario e intercambio de información tributaria.

En 2009 Nicolás Sarkozy en el grupo G20 anunció que el secreto bancario había llegado a su fin, y apuntaba que aquellos países europeos que durante décadas habían ocultado al fisco las cuentas de propietarios extranjeros se tendrían que acomodar y acogerse a la nueva normativa estándar transnacional de intercambio de información en materia tributaria.

El informe de la OCDE del 2000 sobre el camino a la información bancaria en materia fiscal, aunque sus receptores son los países miembros de la OCDE, cuyo fin es poner una serie de obstáculos eficaces para controlar los rendimientos del transfronterizo capital mobiliario.

El hecho de mejorar la eficacia en el intercambio de información por la que nace una iniciativa, debe ponerse en conexión con la aparición de una nueva tendencia a utilizar los instrumentos del canje de información al servicio de las personas físicas y jurídicas que llevan a cabo operaciones a nivel transnacional, esta forma de compartir información ha comenzado desde que el tribunal de justicia se pronunció en cuanto a la obtención de ventajas fiscales por los obligados tributarios en un país distinto de donde residen, por lo que el Tribunal de Justicia recuerda a los Estados Miembros que no se pueden escudar en la ignorancia de los fundamentos o el sistema fiscal de los depositarios no ciudadanos para impugnar una primacía fiscal, por lo que el tribunal de justicia también reza sobre el hecho de que las autoridades encargadas del control tributario les podrá solicitar a los contribuyentes todas las pruebas precisas para ver si es

procedente hacer o no una deducción, siempre que esas pruebas no sean desproporcionales.

Las directivas sobre el canjeo de información tributaria juega un papel muy importante en el hecho de ver si hay desproporcionalidad de las exigencias fiscales que se les pueda pedir a los contribuyentes para que disfruten de un régimen fiscal, así como la aportación que debe de hacer a las administraciones, pero hay que ver que hay límites de colaboración entre Estados, ya que el Estado requirente no está obligado a pedir la información fiscal del contribuyente, ni el Estado al que se le solicita facilitar la información requerida⁶.

3.5. Falta de eficacia del poder tributario extraterritorial

Ningún Estado puede actuar en otro Estado sin autorización de mismo, por lo que un Estado no puede hacer que se cumpla su derecho fuera de su territorio, esto es conocido como el principio de derecho internacional, así que cuando otro Estado viola la normativa del otro se produce una violación de la soberanía del otro Estado, creando así un ilícito internacional, y también añadir que dentro del territorio de un Estado las normas o leyes de otros Estados carecen de validez.

Para la aplicación o eficacia de la normativa extranjera en un territorio, es necesaria la autorización del Estado de dicho territorio, mediante una normativa internacional o mediante la adopción de un convenio internacional.

Como habla Udina, el poder de un Estado no es ilimitado ni de derecho ni de hecho, por lo que uno de los caracteres principales de un Estado es que los mandamientos en el que el mismo se especifica pueden ser ejercidos, si es preciso coercitivamente. Hay determinados límites entre los que esta aquellos creados por lo Estados, el territorio es un objeto elemental para la vida de un Estado, por el que se puede ejercer el poder del ordenamiento jurídico dentro del Estado, los mandatos del Estado se pueden dirigir también más allá de los límites del territorio que le son propios, siempre y cuando otro Estado permita o esté obligado a permitir de acuerdo a los principios del derecho internacional.

Así que pues volvemos a incidir que ningún Estado puede ejercer su derecho dentro de otro Estado, tan solo puede hacerse valer conforme a leyes o normativa de derecho internacional.

Biscottini, señala que un Estado se le consiente establecer transacciones oportunas en el extranjero, es normal que tenga la autoridad de establecer las correspondientes aranceles o tasas y que estas le sean aplicadas también a los residentes locales que se benefician también de esos servicios.

⁶Rodriguez – BerijoLeon, M ; (2012). Intercambio de información entre estados y su incidencia probatoria. Barcelona, pág 5-7

Los representantes tanto consulares como diplomáticos, que son claros ejemplos de aquellos funcionarios que actúan en territorios de otros Estados con el permiso de estos, aquellas actividades realizadas por los cónsules o diplomáticos pueden dar lugar al cobro de una tasa, si tenemos en cuenta el funcionamiento y la estructuras de las tasas hay que saber que ello va en consecuencia a la realización de una determinadas actividades administrativas⁷.

3.6. De los paraísos fiscales

En este epígrafe vamos hacer una especial referencia a los offshore, de que desde un paradigma económico es la competencia que le otorga servicios económicos a clientes cuyo ejercicio tiene lugar en otra competencia, por lo que los offshore se forman principalmente para una protección fiscal, así como la de proteger y dar amparo a ganancias que llegan de otros territorios y de esta forma vulneran la obligación de tributar, la evasión fiscal en un hecho de tal volumen, que perturba los ingresos tributarios de los gobierno de otros países, así como el trabajo para sumar la tributación en aquellos países que están en desarrollo.

Por lo tanto podemos decir que los paraísos fiscales como su propio nombre indica es un paraíso para dar lugar a la evasión fiscal y el movimiento de dinero en cubierto, es normal decir que los paraísos fiscales son unos de las principales fuentes en los que se dan los blanqueos de capitales, pero también decir que contribuye a la delincuencia económica de todo el mundo.

El fraude que origina algunos contribuyentes no es parcial para los demás ciudadanos es un fraude mecánico, ya que la evasión fiscal cometido por algunos ciudadanos debe de estar soportado y por tanto le afecta a otros ciudadanos o contribuyentes honrados, por lo que los fondos que están en estos paraísos escapan de la economía veraz de los estados de los que proceden perjudicando a el Estado de bienestar de dichos países⁸.

3.7. La inscripción de pactos en materia de intercambio de información tributaria y el rechazo de la lista negra de paraísos fiscales

La vinculación que tiene España en el intercambio de información tributaria se hace eco en la propia definición de paraíso fiscal que se encuentra recogida en nuestra normativa interna, de acuerdo que la falta de intercambio de información forma parte de unos elementos básicos en la forma de calificar determinados ámbitos de paraísos fiscales.

Si estudiamos ese progreso de la definición, podemos asemejar el exacto momento en el que se rechaza el juicio del bajo o invalidado nivel de tributación a la hora de graduar a un específico territorio de paraíso fiscal, para hacer frente en la inexactitud o

⁷ López Espadafor, C.M. (2005). Incidencia del derecho internacional general en materia tributaria. Madrid. Instituto de estudios fiscales. Pág 93-95

⁸ Jimenez Villarejo, C; (2011). Contra el fraude fiscal y los paraísos fiscales. Getafe, Universidad de Carlos III. Pág 1

desaparición de un correcto intercambio de información como este punto determina a tal fin.

Esta modificación o cambio se dio por el Real Decreto 116/2003, aquellos países o territorios que acuerden con España un pacto, acuerdo o convenio de intercambio de información para que no haya un doble gravamen con el cierre del intercambio de información dejarán de tenerse en cuenta en los paraísos fiscales en el momento que dicho acuerdos o pactos entren en vigor.

El requisito adoptado por nuestras autoridades para dejar de pertenecer a la lista negra de paraísos fiscales y evitar esas medidas anti paraísos se lleva a cabo en el seguimiento de intercambio de información con el lugar o territorio del que se habla.

Esa forma que adopta los órganos españoles de acuerdo a la existencia de paraísos fiscales hasta la forma que tienen de llevar a cabo ese intercambio de información, ha sido posteriormente garantizada con la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, medidas para prevenir el fraude fiscal.

La Ley 36/2006 hace mención a la opacidad informativa y no considera paraísos fiscales aquellos Estados o territorios que canjean información

La forma que tiene España en la práctica de suministrar obligaciones que le son dada de acuerdo a los utensilios normativos internacionales, Calderón Carrero establece, que el principio de autonomía procedimental nacional, dice que el cierre de ese intercambio de información conlleva a los Estados requeridos a llevar a cabo actuaciones y medios imprescindibles para alcanzar y favorecer esa información requerida por otro Estado y deberá llevarse a cabo por las disposiciones normativas y las determinadas limitaciones que se reflejen en sus normas interna y más específicamente a lo que se refiere al Estado español, por lo reflejado en el art 3 y 6 del Real Decreto 1326/1987.

Dispuesto a los deberes de suministrar la información tributaria sobre esos impuestos directos hace especial mención Calderón Carrero que le es adaptable a todos los Estados miembros de la Unión Europea.

De acuerdo al grado de aplicación de las medidas interna de la directiva 77/779/CEE no es homogéneo de lado de algunos estados miembros con el paso de un determinado tiempo desde que entró en vigor el Tratado de Adhesión de la Unión Europea, de aquellos que se incorporaron nuevamente, el Real decreto 1080/1991 el criterio que pone como objetivo la salida de un territorio o lugar de las listas negras españolas de aquellos paraísos fiscales.

3.8. La tutela del ciudadano en su deber de tributar

Esos derechos de aportación de los ciudadanos obligados a contribuir son como unas barreras al método de intercambio de información, la cual hace que profundicemos en analizar esos derechos y garantías en los procedimientos que llegan a establecer unos

límites que son aplicados por los órganos administrativos en los intercambios de información.

Las leyes nacionales de cada país tienen varias garantías y derechos para aquellas personas que le afectan ese intercambio de información. Esas garantías y derechos se hacen como objetivo al derecho que tenemos de consulta, recurso o notificación. De los límites llevados a cabo para obtener datos de los Estados que lo requieran, y la persona afectada podrá apelar sobre esos derechos cuando esos datos sean utilizados de manera distinta a los que se requiere para tales fines.

Martínez Giner, “de acuerdo al art 4.3 del convenio sobre la organización del consejo de Europa y de la OCDE”, habla de que el contribuyente tiene derecho a que se le informe anteriormente al traslado de esa información a otro Estado sobre los datos que le implican, siempre que no demore de manera indebida esa información, lo que es claramente importante este círculo de la discrecionalidad de los Estado y del valor por el que se rigen para corregir los regímenes tributarios.

Surge la necesidad de imponer equilibrios que cooperen a obviar una posición de falta de defensa por parte de los contribuyentes, sin ponerle barreras al método de intercambio de información y a las actividades que investigan los ilícitos tributarios.

Calderón Carrero establece, de manera indistinta entre quienes son los que pueden dar esa información y utilizarla como intercambio de información.

Calderón Carrero, cuando sea utilizado de manera distinta a lo precedentemente establecido, aquel contribuyente afectado podrá ejercer su derecho a declarar la ilegalidad ante aquellos órganos con competencia de Estado que le sea requerido y podría exigir que sean responsables penalmente al agente o trabajador del Estado que hubiese dado esa información de forma ilícita, otra cosa que pudiese ser la violación de los límites al canjeo de información, por lo que el sujeto que le afecte podrá solicitarle al Estado una responsabilidad por daños y perjuicios que no tuviese que haber soportado.

Fernández Marín, habla de que si nos remitimos al derecho de cada Estado en lo que se refiere a los derechos de cooperación a los obligados tributarios, hay que decir que existen primicias comunitarias generales que le son aplicados a lo que se refiere jurídicamente que le afecten al contribuyente de lo que resulta de cooperar tributariamente entre Estados miembros o entre organizaciones europeas, y también hay que hacer especial mención al incidente de dicho ejercicio de ayuda tributaria mutua en algunos principios fundamentales, llegando a conducir la doctrina realizada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la esfera del canjeo de información.

De acuerdo a la garantía que el derecho tributario ofrece al contribuyente envuelto en un medio de intercambio de información, debemos decir que tiene una gran importancia tanto los denominados principios generales comunitarios como los derechos

fundamentales que están reflejados en las leyes internas que tienen los Estados miembros de la Unión Europea y el CEDH⁹.

4. MODALIDAD DIRIGIDA A EQUILIBRAR LA POSICION DE LOS OBLIGADOS A TRIBUTAR EN EL ESPACIO DEL DESARROLLO DEL CANJEO DE INFORMACIÓN

En líneas generales podemos decir que los obligados a tributar, son los afectados de este canje de información y que carecen de derechos que les consiente llevar el control legal de sus procedimientos ni la actividad que se llevan con sus datos a nivel internacional.

Solo unos cuantos países permiten unos derechos a los obligados tributario que se ven vinculados en el contexto de un canje de información, por lo que se les reconoce los derechos de ser informados de la pieza del medio que corresponde transferir dicha información.

En numerosos momentos esos derechos de aportación están regulados de forma que los obligados tributarios perturbados pueden ser subordinados a una inspección sobre la legalidad en su desempeño administrativo, establecen instrumentos para dar fe sobre la solicitud de la información que se ha solicitado reúne los requisitos establecidos o por el contrario pasa a ser un canje de información de manera discrecional por lo que habría que registrar tal potestad.

4.1. Procedimientos antiblanqueo

Una de las grandes discrepancias en el vía a la averiguación antiblanqueo se puede decir que es necesario una puerta de entrada de las autoridades a esos tipos de datos para mejorar así las vías de acceso.

Por lo que se va a perseguir unos determinados delitos tributarios en los que no se debe de imponer unos límites a la forma de acceder a dicha información, por lo que estos mecanismos van enfocados a una mayor colaboración de la autoridades fiscales en cooperación con otras autoridades en materia tributaria de otros países.

Pero aun así existen muchas barreras e impedimentos para que el organismo antiblanqueo coopere con una autoridad fiscal de una misma nación, con el fin de que se pueda canjear información a otra autoridad extranjera.

De momento parece ser que las iniciativas más reales tratan de adquirir instrumentos antiblanqueo que ejerzan la actividad en un acecho de delitos en materia tributaria o de fraude fiscal y como consecuencia una evasión de impuestos nacionales y extranjeros.

⁹Merino Espinosa, M; Nocete Correa, F. (2011). Madrid. El intercambio de información tributaria, entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. Crónica tributaria Núm. 139/2011. Pág.. 159-161

En Reino Unido los bancos y demás servicios dedicados a la economía de la ciudadanía se comprometen a comunicarles a todas las autoridades antiblanqueo aquellas operaciones o actividades sospechosas en las que pueda haber indicios fraudulentos de impuestos extranjeros o nacionales, así como estos les debe de transmitir esta información a las autoridades fiscales con competencia para ello pero que permuten esa información y las compare con otras autoridades extranjeras con competencias en materia tributaria¹⁰.

4.2. El blanqueo de capitales y su relación con el delito fiscal

El tipo básico del delito tributario viene tipificado en el artículo 305 del código penal, este delito consiste en defraudar ya sea por hacer algo u omitir una serie de información a la hacienda pública, dando lugar a una elusión de pagos obligatorios o tributos siempre que lo no declarado exceda de 120000 euros. Se puede decir y así lo recoge el código penal que es un delito doloso, por lo que es necesario que el autor sea consciente del hecho que está realizando.

La ley 7/2012 es la encargada de perseguir a todas aquellas personas que de alguna forma intenten eludir pagos obligatorios, mediante la denuncia que se realice en los juzgados una vez que se haya llegado a la cantidad mínima de defraudación que da lugar a la figura penal, esta ley puede incrementar la posibilidad de cobrar la deuda eludida, deteniendo el procedimiento administrativo por el procedimiento penal, aunque el artículo 305 del código penal, deja claro de que aunque haya un delito por el proceso penal contra la hacienda pública no para de ninguna forma el cobro de esa deuda tributaria, aunque si es verdad que se le da un poco de libertad al juez para que de modo muy concreto pueda dar lugar a la suspensión de esta medida cuando el cobro de esa deuda pueda dar lugar a un perjuicio o daño irreparable.

No podemos decir que hay delito fiscal cuando se da lugar a blanqueo de capitales, hay que analizar cuál es la figura de delito fiscal que se haya cometido para saber si estamos ante un presunto delito de blanqueo de capitales, también la jurisprudencia deja posturas muy encontradas, ya que esta dice que la cuantía defraudada puede ser blanqueada, por lo que ya vemos que son posturas difíciles de entender y no se sabe con certeza que se puedan entender en un futuro¹¹.

5. ARMONIZACIÓN FISCAL DEL CAPITAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Decir que la armonización fiscal forma parte de los principales objetivos para aproximar legislaciones de los distintos países de la unión para el conseguir los fines tanto económicos como políticos, de modo que esto se puede explicar de dos formas la primera seria la firmeza de los estados miembros a ceder independencia en materias fiscales que están estrechamente relacionadas al principio de la autoridad nacional, por

¹⁰ Calderón Carrero, JM; (2001). Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias. Crónica tributaria nº 99. Pág. 25-26

¹¹ Carrión Morillo, D;(2015). Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal. Madrid. Revista de estudios jurídicos, pág. 8-13

lo que esta materia podemos decir que es bastante importante en impuestos de la renta personal, que son herramientas del país de política económica, parece normal imaginar que los distintos países deben tener independencia para considerar materias como el grado de coerción fiscal, el nivel en la que se distribuye la renta que tiene ese impuesto sobre la renta.

Hay unos determinados obstáculos que aparecen como pueden ser:

- Aparecen determinados movimientos especulativos de capital, que se pueden dar lugar de manera violenta, en deterioro de los de aquellos países que precisan de más fondos.
- Existen inclinaciones de capital cuyo fin es eludir controles establecidos por los Estados.
- Nacen desacuerdos en los mecanismos tributarios nacionales que cambian las ganancias obtenidas en las inversiones.
- La decadencia que se ven en determinados territorios que no están tan desarrollados, ya que esto que va a dar lugar a la partida de los depósitos ahorrativos dirigido a regiones con mejor economía donde se obtenga mayores ganancias.

Con el Tratado de Roma se incidió en la necesidad de provenir a la armonización de la obligación indirecta, que se le encomendó a la comisión de la Unión Europea para que consiguiera la mejor forma de armonizar las legislaciones en materia tributaria de las legislaciones de los países que están dentro de la Unión Europea de acuerdo a los impuestos indirectos dedicados el artículo 293 del Tratado de Roma en el que se recoge la necesidad de erradicar la doble imposición en el territorio de la Unión.

En el año de 1977 entra en vigor la directiva en el entorno de la fiscalización directa, sobre el apoyo de intercambio de información entre países miembros en materia de gravámenes directos, por lo que dio lugar a innovar en mecanismo de intercambio de información tradicional entre las administraciones tributarias, en ella aparece tres formas de canjear dicha información.

- Intercambiar previa solicitud del Estado interesado
- Que los intercambios se produzcan de manera automática, de forma que se vería una clara solidaridad de los que aportaran dicha información
- Y un intercambio directo, cuando algunas autoridades puedan pensar que un contribuyente en concreto o persona jurídica pueda evadir algunos impuestos¹².

El hecho de la existencia de una crisis económica vivida tanto por la economía mundial como la europea, supone una mayor fusión entre aquellos países que forman la Unión Europea, dos principios vitales son la política fiscal y la política monetaria, no pudiendo integrarse si no se dan las dos.

¹²Alvarez García, S; Fernández de Soto Blass, M^o; González González, A. (2003).Madrid. Instituto de estudios fiscales. La fiscalidad del ahorro de la Unión europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales. Pág.17-22

De acuerdo a la política económica se ve una mayor unificación con respecto a la zona europea y se ve un cierto límite al déficit público, pero de acuerdo a la política fiscal se rigen por las pautas de la unanimidad con respecto a la armonización fiscal, en los países miembros de la Unión Europea aquellos hechos materiales de justicia tributaria se dan especialmente en impuestos directos, por lo que las directivas de armonización fiscal de la Unión Europea, que están dentro del derecho derivado, no hay una expresa determinación de los principios que los puedan utilizar de límites¹³.

5.1. Protección de los intereses financieros de la Unión Europea

Una de las cosas más criticadas para la protección de los beneficios financieros de la Unión Europea es el marco jurídico tan complejo que tiene, dificulta el poder entenderlo y aplicar la normativa, lo que hace posible el favorecimiento de la alusión de impuestos y por lo tanto la malversación, a todo ello decir que la forma o mecanismos para detectar las irregularidades es básico y por lo tanto de nula validez como poco satisfactorio, es verdad que gracias a la cooperación en el intercambio de información entre países ha dado un gran paso y debido a la actividad entre la OLAF y los Estados Miembros de la Unión Europea.

Hay que destacar la ruptura del derecho penal europeo, unos desacuerdos en lo relacionado con el fraude, como la colaboración de manera judicial, policial o administrativa son claramente insuficientes, lo que da lugar a que el sistema contra el fraude fiscal sea considerablemente ineficaz, no cabe decir que la lucha contra el fraude es una actividad de todos y compartida con los demás Estados Miembros de la Unión.

Dentro de las instituciones comunitarias encargadas de luchar contra el fraude fiscal se produce solapamientos de competencias entre las distintas instituciones comunitarias encargadas de luchar contra la evasión fiscal, dando lugar a rupturas en los modos como la protección de datos.

5.2. Oficina europea de la lucha contra el fraude (OLAF)

Aunque principalmente se quiso construir una oficina interinstitucional independiente, pero el derecho comunitario era complejo y ello conllevaba a la modificación de algunos tratados, por lo que se dio pie a crear un derecho derivado.

Se creó una oficina ligada a la Comisión pero con independencia administrativa y financiera para que pudiese funcionar de manera libre, hablamos de la OLAF, que está constituida por 500 trabajadores encargados de 4 sectores muy importantes: asistencia operativa, asuntos generales, asuntos políticos, operaciones I y operaciones II.

La OLAF es dirigida por el director general, que responde de la actividad de la misma, que lo elige la Comisión previo acuerdo con el Consejo y el Parlamento Europeo por un periodo de 5 años, hay que destacar que la actividad de la OLAF es totalmente

¹³ López Espadafor, C M^o; (2016). El derecho de propiedad ante la armonización fiscal. Jaén. Instituto de estudios fiscales. Pág.7

independiente del resto de instituciones de la Unión Europea tan solo podemos decir que está vinculada a la Comisión tan solo por su elección, el director de la OLAF no acepta instrucciones de la Comisión Europea pero tampoco de ningún Gobierno o institución internacional, así como decir que puede dirigirse al tribunal de justicia de la Unión Europea si ve que una decisión adoptada por la Comisión da lugar a poner al descubierto su independencia.

La naturaleza de la OLAF es heterogénea, decir que se encarga de diseñar una política para luchar contra el fraude, la corruptela y otros ejercicios ilegales, y por otro lado mencionar, que realiza averiguaciones administrativas tanto internas como externas, siendo también de su competencia la coordinación y colaboración con lo Estados Miembros en la lucha contra el fraude¹⁴.

5.3. La Unión Europea contra el fraude fiscal

En cuanto a las leyes de la Unión Europea que se dedican a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, la podríamos encuadrar en el tercer pilar de la cooperación internacional entre administraciones tributarias, como normativa propia para luchar contra el fraude fiscal en las que están los recursos propios de cada país.

Maresca, comenta en que no hay una colaboración entre países extranjeros obligados por el derecho internacional, dice que uno de los testimonios para la defensa y así negar la notabilidad del derecho público y sopesar de manera exclusiva las valoraciones publicistas se marcan como objetivo el principio de no colaboración.

En cuanto algunos autores hablan de que un Estado no tiene la obligación a dar la información que le exija otras jurisdicciones que provenga de otros Estados soberanos. Habla Maresca que los convenios que componen en materia de asistencia civil, penal o tributaria, confirman como los países contratantes incorporan y aplican más el derecho público.

De acuerdo a lo mencionados en la colaboración en materia tributaria se puede decir que existe una aplicación del derecho público aunque esas actividades se lleven a cabo en otros territorios y se haga de manera efectiva esa cooperación de información tributaria, por nuestro ordenamiento no hay ninguna normativa que nos prohíba cooperar con otro Estado en cuanto a la aplicación de tributos y que ejerciten una actividad en su territorio.

Entendemos que no hay principio de costumbre o derecho internacional que los obliguen o impere a los Estados Miembros a colaborar en la recaudación o aplicación de los aranceles extranjeros, si hubiese una normativa no serían precisos unos convenios internacionales que impusiesen unas reglas o instrumentos de colaboración en el intercambio de información, por ello los Estados no están obligados a colaborar con otro país o Estado, pero con la excepción de que no haya una norma o ley de derecho

¹⁴ Gil Soriano, A; (2012). Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal, Barcelona. Editorial: Ateliers libros jurídicos, Pág. 378-382

internacional que obligue a dicho Estado, pero de acuerdo al espíritu de ayuda resulta muy aconsejable esa colaboración entre Estados.

Hay que mencionar que toda la normativa de la Unión Europea, así como directivas u otras muchas normas dentro de la Comunidad Europea así como la organización de algunos tributos concertados que van orientados a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal¹⁵.

6. ALCANCE DE LAS CLÁUSULAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En cuanto a la interpretación de los convenios, decimos que los CDI deben de ser explicados conforme las pautas de los principios que están recogidos en la Convención de Viena de 1969, pero se suma también a estos principios, la forma en la que deben de considerarse las normas específicas a los que hace mención unas determinadas expresiones o conceptos de los CDI, como dentro de esos conceptos están: establecimientos, sociedades, personas, y que hacen mención a las normas internas, esenciales fiscalmente de cada Estado.

Hay tres principios de aplicación de los CDI que son: principio de procedimiento amistoso, principio de la no discriminación, y principio del intercambio de información¹⁶.

Las reglas para aplicar las normas acerca del canjeo de información con conclusiones tributarias, aceptado por el comité de asuntos fiscales contiene una serie de modelos o medidas para ese intercambio de información desde el punto de vista internacional.

La OCDE podemos decir que es el principal anillo de maniobra para el progreso de una colaboración administrativa en el panorama internacional. Por lo que podemos decir que el artículo 26 del Convenio proporciona una serie de instrumentos para que ese canjeo de información sea también realizado desde un punto de vista bilateral con conclusiones fiscales, en la actualidad hay más de 3000 acuerdos bilaterales.

Hay que mencionar también que esta forma parte de un empuje más de los convenios de doble imposición y se debe compaginar con mecanismos llevados a cabo por otros países, y lo que especifica el artículo 26 del manual de aplicación es que se debe de establecer un intercambio entre Estados de información tributaria, dentro de un principio jurídico establecido en los convenios de doble imposición ratificados entre Estados.

El artículo 26 de la OCDE se estructura en 5 partes por lo que se viene a referir el sentido del texto lo siguiente:

¹⁵ López Espadafor, C. M;(20 12). Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal, Barcelona. Editorial: Ateliers libros jurídicos, Pág. 363

¹⁶Escalonada Ruiz, M^aA. (2010). Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua, Madrid. Instituto de estudios fiscales. Pág. 78

- Las autoridades de los Estados parte en el convenio, pasaran información que sea necesaria para que pueda aplicarse lo establecido en el convenio, así como que se imponga y que se haga efectiva las leyes nacionales en relación a los tributos cualquiera que sea su naturaleza, de forma que dicha actividad no vaya en contra de la convención, por lo que los artículos 1 y 2 de la convención no le imponen límites a ese canje de información.
- Toda información recibida en la forma establecida en el párrafo 1 por un Estado, será tratada de forma secreta, así como toda aquella información que se ha recibido de acuerdo al derecho interno de dicho Estado, y tan solo se podrá comunicar a las autoridades o personal que por su oficio sean los encargados de recaudar o gestionar los procedimientos de acuerdo a unos impuestos, y estas personas utilizarán este tipo de información para realizar el trabajo de exigir los impuestos a quien corresponda, dicha información podrá ser traspasada de manera discrecional a los tribunales de los Estados contratantes.
- De ninguna de las maneras se puede obligar a un Estado parte a que tome medidas administrativas, que vayan en contra de su legislación, de sus normas o de las normas de otro Estado, dar información que desvelen secretos comerciales, profesionales, industriales...etc y por lo tanto que vayan en contra del orden público.
- Si se solicita a un Estado contratante información y este no la utiliza con fines tributarios, se establecen unas limitaciones contenidas en el párrafo anterior, por lo que ningún Estado puede negarse a dar información por el hecho de que carece de interés nacional.
- Que un Estado no puede negarse a proporcionar dicha información porque está en propiedad del banco, cualquiera otra institución de finanzas o persona que sea la representante fiduciaria de otra, o porque hay una mera relación con participaciones de otra persona.

El artículo 26 se puede considerar como el hecho de intercambiar información sea bastante importante para que la aplicación del convenio sea productivo, estas obligaciones tienen unos límites como puede ser que el uso de la información no puede dar lugar a un inicio de campañas para perseguir los hechos por el incumplimiento de la legislación tributaria de un obligado a tributar en concreto.

El Estado que solicita la información tiene que tener un interés por esa información por lo que el Estado que solicita la información se somete a dictados, de hecho que tiene que tener medidas nacionales para que se pueda acceder a esa información, bajo excepciones en las que haya dificultades desmesuradas.

Es aconsejable tener en cuenta que hay dos razones principales por las que sufren modificaciones de esta cláusula, pues hay que instar determinada énfasis en la resolución de diversas interpretaciones que han dado lugar en la práctica a distintos paradigmas del artículo 26, pero también tener en cuenta que el rumbo de la cláusula de intercambio de información no puede ser desconocida por aquellos medios que la

OCDE añadió en el año 2002, por lo que surge la necesidad de unir puntos en ambas medidas para tener una mayor conducción al modelo del canjeo de información.

Hay que decir que cuando se canjea información entre Estados hay unas cláusulas muy rígidas de confidencialidad, y repetimos que dicha información solo puede ser utilizada para aquellos ejercicios que vienen establecidos en el convenio, las posteriores transformaciones del artículo 26 se concentra en una normativa de privacidad de la información cuya potencia está en la victoria del trabajo del secreto bancario que hasta hace poco tiempo era una barrera para muchos países en la forma de negociar los acuerdos de doble imposición.

El artículo 26 de los convenios de doble imposición constituye la principal forma de canjear información a nivel internacional, ilimitados a efectos fiscales, también a efectos de comprobación tributaria y también en componente de recaudo tributario.

7. CONSECUENCIAS EN UN INTERCAMBIO DERIVADO DE INFORMACIÓN

La principal actividad de la OCDE es la de fomentar ese intercambio de información y lo ha conseguido de manera muy considerable en los últimos años, lo que ha llamado a adoptar medidas de intercambio de información no introduciendo reservas en las cláusulas por parte de los Estados Miembros, aquellas prácticas llevadas a cabo por los Estados Miembros y la OCDE en conjunto con otros organismos internacionales, hay que considerarlo muy positiva y un gran progreso en la transparencia entre los Estados a dicha información.

Todo esto es aceptable dentro de unos límites que se aplican en los convenios por lo que desaparece el secreto bancario para no aportar alguna información que de alguna manera ha sido solicitada por algún Estado de acuerdo a un obligado tributario en concreto, este secreto bancario a veces o en determinadas ocasiones frenaba esas investigaciones iniciadas por las instituciones tributarias encargadas de investigar a esos obligados tributarios.

Los mecanismos que se utilizan ahora en el intercambio de información a nivel internacional va desde un punto de vista de cooperación que se triangula en: pragmatismo, amplitud y flexibilidad.

Desde un punto de vista objetivo por el que se regula la forma de llevar a cabo el intercambio de información, pero los mecanismos jurídicos para mejorar ese intercambio de información puede llegar a poner en duda a las autoridades con competencia en esto, dando lugar a una reducción de las garantías de los contribuyentes ante la falta de información que tiene de la regla general en cuanto al intercambio de información.

Cualquier forma que pueda dar lugar en la buena actividad de los mecanismos de información no se debe de olvidar que tiene que haber un equilibrio entre la justicia y la eficacia en la forma de aplicación de los impuestos a nivel internacional y de esa forma el tema sobre la reforma fiscal respectivo a la necesidad de reducir considerablemente el costo en que se cumpla esta ley tributaria, de acuerdo a las relaciones políticas de la administración y las reformas de los Estados de la OCDE que han ido seguidos de una serie de modificaciones institucionales para la gestión de las leyes fiscales.

La flexibilidad de los confines al canjeo de información desde un punto de vista en concreto se debe exigir en la forma de solicitar de las peticiones de una determinada información como en la forma, velocidad y eficacia que dicha información se lo ha solicitado en otro País, el cual no puede evitar el efecto de invocar un determinado respeto al secreto tributario mundial, en la que esa información transmitida y recibida debe de formar parte de una garantía formal del tratamiento, esto es fruto de la necesidad de luchar contra el fraude mediante un intercambio de información entre países con el fin de maximizar la eficacia de este instrumento¹⁷.

7.1. Finalidad del intercambio

Las instituciones tributarias hacen una doble finalidad en cuanto al canjeo de información, lo primero que se aplican de manera exacta los convenios y la correcta aplicación de la normativa tributaria interna.

Los convenios adoptados con otros países para evadir la doble imposición otorgan unas reglas de atribución de idoneidades tributarias para establecer a qué tipo de jurisdicción tiene la potestad de imponer un gravamen a una determinada renta, para que estos Estados apliquen la normativa de manera adecuada necesitan de otros Estados que le aporten la información necesaria sobre los requisitos y condiciones que hay en cada uno de los asuntos.

De acuerdo a la aplicación de la normativa interna de un país la mayoría de los Estados adoptan unos sistemas de tributación de la renta mundial para sus ciudadanos, por el que se le van a exigir los pagos de unos impuestos por la realización de una actividad de acuerdo al total de la renta que estos sistemas de tributación han conseguido por estos residentes, con indiferencia del lugar de obtención, aun cuando los sistemas fiscales llevados a cabo a fuesen territoriales, la incidencia de la operaciones financieras internacionales que hacen que sea vital contar con información suficiente sobre las mismas.

7.2 Autoridad competente al intercambio de información

La competencia sobre los intercambio de información es otorgado al Ministerio de hacienda y función pública o un representante autorizado, así podemos citar que como representante de este, está la agencia tributaria y dentro de la agencia tributaria o más

¹⁷ Patón García, G. (2012). Estudios sobre el fraude fiscal y el intercambio de información tributaria. Barcelona Editorial colección ateliers fiscal. Pág. 25-32

bien conocida como la hacienda pública, podemos encontrar el departamento de inspección tributaria y financiera que tiene las funciones de asistencia en el intercambio de información internacional y a la vez dentro de este departamento nos encontramos el equipo central de información, que es el órgano encargado de filtrar toda la información fiscal con las administraciones públicas extranjeras, supranacionales e internacionales actuando como una oficina de enlace, con oficinas de comunicación similares con otros países.

Los responsables para incoar el trámite de intercambio de información le corresponde a las autoridades fiscales de más alto nivel, de cada País, pero esto conlleva a una serie de problemas como puede ser que estos órganos no funcionen con la suficiente rapidez y eficacia, si toda toma de decisiones respecto a un asunto en concreto le corresponde al titular del Ministerio de Economía y Hacienda de un País, por lo que se permiten una serie de delegaciones para que haya más eficacia y rapidez.

Conforme a las inspecciones fiscales simultáneas, se aceptan que las autoridades competentes de los países implicados, deleguen en determinadas personas, así como el hecho de suministrar y recibir información.

Pero hay que decir que los procesos penales-tributarios, el proceso de indagación y la obtención de pruebas le corresponde a las acusaciones, la mayoría de las pruebas se especificarán en el expediente, que le será enviado a las autoridades judiciales por la inspección de los tributos en el caso de que haya delito fiscal¹⁸

Otros órganos en España en materia de recaudación, cobro de créditos o cooperación aduanera, es el departamento de aduanas, que se encuentra de la agencia tributaria.

España y Portugal tienen firmado acuerdo conforme al intercambio de información y su competencia es atribuible a la inspección de las delegaciones especiales transfronterizas¹⁹.

7.3 Recaudación de la deuda tributaria

El artículo 177 octies de la ley general tributaria establece la forma de recaudar las deudas en el contexto de la colaboración mutua que se llevara a cabo mediante el cumplimiento o pago del obligado de acuerdo a lo establecido en el articulado de la ley general tributaria.

Se puede proceder a la impugnación del Estado por solicitar dicha deuda, y para admitir tal impugnación hay una serie de requisitos establecidos en el artículo 170.3 de la ley general tributaria:

¹⁸Calderón Carrero, J.M;(2000) Intercambio de información y fraude fiscal internacional, Madrid, Centro de estudios financieros. Pág. 330-332

¹⁹GardeGarde, M.J;(2012). Estudios sobre el fraude fiscal y el intercambio de información tributaria. Albacete. Editorial: Ateliers libros jurídicos. Pág. 239

- Pérdida de la deuda o fin del plazo prescripción del derecho a demandar el desembolso.
- La inexactitud de comunicación del elemento de ejecución.
- Informalidad de las políticas que regularizan la confiscación.
- Interrupción del procedimiento de cobranza²⁰.

8. PROBLEMAS ACTUALES DE LAS POTESTADES Y DEBERES DE LOS DATOS TRIBUTARIOS

Es evidente que en el actual sistema de gestión tributaria de este país y en gran parte de los países que nos rodean, se valen principalmente de las actividades de los particulares, el control que ejercen las instituciones tributarias sobre los ciudadanos la ejercen con la colaboración de los particulares, ya que los contribuyentes tienen la obligación de facilitarles a las inspecciones tributarias las comprobaciones y las inspecciones sobre las actividades de estos contribuyentes, la administración tributaria realiza sus funciones de control gracias a la colaboración y cooperación de los ciudadanos en aquellas actividades que le corresponden.

Lo que ocurre inicialmente es que esta cooperación de los obligados tributarios con las instituciones tributarias no es voluntaria, ya que es más impuesta de forma coactiva, por lo que los obligados tributarios sino colaboran con la administración esta procede a sancionar.

No es esporádico ni puntual, sino de manera permanente hasta el lugar de que se puede decir que las relaciones no terminan, la única forma de que se acabe la obligación tributaria es con la muerte de la persona que está obligada a tributar.

Cabe decir que los obligados tributarios tienen dos opciones una es que colaboren con la administración tributaria o que sean sancionados por esa falta de colaboración o por no aportarle la información que se hace de manera voluntaria a las instituciones recaudatorias, en consecuencia, uno de los máximos exponentes de la colaboración que necesita la administración para llevar a cabo sus actividades es que necesitan información necesaria de terceros o sujetos pasivos, podemos decir que la información que se le aporta a las instituciones de la administración es muy utilizada por esta y de vital necesidad para ella, para poder ejercer sus funciones de manera eficiente.

En cuanto al artículo 32 de la ley general tributarios, informes o cualquier otro dato que tenga relación con el dispuesto imponible y como el deber que genéricamente que tiene cualquier persona física o jurídica, ya sea jurídica o física de aportar toda aquellos datos necesarios que contengan información tributaria que de seduzca que pueda ser de relaciones financieras o profesionales con cualquier tipo de personas. De acuerdo a la forma que se tipifique el deber que tiene la administración para solicitar la información en plazos informa que se establece reglamentariamente, que se hayan obtenido la

²⁰ Moreno González, S. (2012). Estudios sobre el fraude fiscal y el intercambio de información tributaria. Albacete. Editorial: Ateliers libros jurídicos. Pág 217-220

información de manera captada, que se le haya suministrado de manera voluntaria o que se obtenga esa información de forma en que las inspecciones realicen comprobaciones a los obligados tributarios, por lo que se garantiza por parte de la tarea tributaria, el deber que se tiene de colaborar se aplica de forma eficaz.

No hay que poner en duda que desde el estudio constitucional se necesite la colaboración ciudadana o de los contribuyentes para hacer efectivo lo que reza el artículo 31 de la constitución en cuando el deber que tienen los ciudadanos paracooperar económicamente con la administración para el sostenimiento del gasto público.

Hay que señalar que aquella obligación que tienen los contribuyentes en cuanto aportar una determinada información se antepone otros derechos, así que podemos decir que el régimen tributario actual se basa en: límites a los costes directos, eficacia, proporcionalidad. Hay que decir que actualmente que los datos tributarios a se consiga de manera eficaz desde el punto que la ley no pone límites claramente a la negativa de pedir aquellos datos que ya sean conocidos por las instituciones tributarias no se utilices los mecanismo medios dañinos para poder obtener el mismo fin, por lo que no esta corriente utilizarlo como primicia de esta forma de actuar el principio de subsidiariedad que obliga principalmente al propio contribuyente de manera subsidiaria con respecto a terceros, por lo que podemos mentar claramente que las obligaciones de aportar la información originan una presión fiscal de forma indirecta constitucionalmente debatible que la nueva ley no consigue aminorar.

La superioridad con las que las instituciones tributarias exigen una determinada información de carácter individual, debido a la masificación que tiene en cuanto a las demandas que reciben y a las infracciones que se les impone si no atienden cada una de ellas, aunque la falta de atención se haga justificándolas en relación a los derechos fundamentales como por ejemplo el derecho a la intimidad, recogido en nuestra carta magna en el artículo 18 de la constitución española.

Con respecto a la restricción que hay de acuerdo a los límites que se establece a las jurisdicciones de información tributaria, que esta disquisición es hecha por la misma normativa, en la ley se establece las limitaciones en cuanto al secreto profesional que impide de proporcionar o captar información o documentos en poder de un profesional, así como considerar si esa información obtenida podemos considerarla nociva y que vaya en contra el derecho fundamental de no declararse culpable, son las principales deliberaciones ayudan a aumentar la mencionada litigiosidad.

La simplicidad con lo que la administración lleva a cabo sus potestades de información para combatir de forma útil el fraude fiscal, y no como una actividad más en cuanto al intercambio de información, mayormente no queremos que se aporte información de forma masiva, sino obtener información que pueda dar lugar a investigación por parte de la administración tributaria ya que se pueden observar bastantes indicios de que hay fraude o evasión fiscal.

La oponibilidad que ejerce las instituciones tributarias de acuerdo a la forma que tienen de dar información sobre aquellos datos que tienen en sus ficheros, podemos decir que se pueden enviar inspectores tributarios para examinar datos y documentos para que ellos según la información que tienen en cuanto a un contribuyente la contraste y puedan deducir si estamos ante un presunto fraude fiscal.

Los conflictos que hay en materia de dos elementos, la primera conocer las obligaciones que tienen los obligados tributarios y si no se hacen la sanción que lleva aparejada y por otro lado decir quien ejerce esa potestad de sancionar aquellas personas que proceden a incumplir las obligaciones. Hay un margen amplio para graduar las sanciones que lleva aparejada cada situación de incumplimiento de la obligación. Todas las reformas de la normativas hasta la actualidad han ido enfocadas para darle más información a la administración o para otorgar con mejores instrumentos a las administraciones tributarias para solicitar información.

Lo que vamos a señalar lo que no se han hecho han sido modificaciones en en cuanto al deber de información sobre un tercero y que le concierne al propio sujeto pasivo sobre la situación tributaria que tiene, la regulación establece que el propio sujeto está obligado a conservar y exhibir si procede toda la información sobre su actividad.

La idea principal de esta cuestión es aparte de proporcionar argumentos más que suficientes para combatir las obligaciones de los obligados tributarios que no llevan a cabo, es que se suavice los abusos por parte de la administración a imperar la cooperación de información de los obligados tributarios²¹.

8.1 Configuración jurídica de las potestades y deberes de la obtención de información tributaria

Desde las distintas posiciones jurídico subjetivas que podemos encontrarnos a un obligado tributario con respecto a la administración, de acuerdo a la cantidad de información que se le puede suministrar se adscribe a las obligaciones tributarias en contradicción con los deberes tributarios que queda reservada a los bienes patrimoniales, todas estas denominaciones proceden de alemana, por lo que la doctrina española las ha aceptado como parte de dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

La idea principal que debe de llevar consigo todo tributo es la se conseguir un determinado ingreso económico, también es una herramienta que se utiliza en la política económica, por lo que las dos funciones tienen que ir conectadas por lo que resulta inconcebible separar tributos que tienen esencialmente una función extrafiscal con aquellas que son fiscales.

También resulta inconcebible la existencia de un tributo que sea en su totalidad recaudatorio y ajeno o separado de cualquier actividad sin efecto fiscal, pero desde esa misma línea podemos decir que tampoco vamos a encontrar tributos esencialmente

²¹ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 19-30

extrafiscales, en la vida cotidiana podemos encontrar una mezcla de tributos con fines extrafiscales y recaudatorios²².

La colaboración con las autoridades administrativas es coactivo, ya bien sea de forma regular o porque las instituciones le exigen una determinada información, por lo que quien da esa información no coopera de manera espontánea sino forzosa. La medida que tiene es el fin que establece el artículo 31.3 de la constitución española y que esas solicitudes o requerimientos se hacen de acuerdo a la ley.

El Tribunal Constitucional se pronuncian en alguna de sus sentencias en las que implora que la obligación del contribuyente a aportar la información tributaria ha de hacerse unilateralmente por la institución pública sin la concurrencia de la voluntad del subordinado aclamado a satisfacerla, pero que todo el fin que conduce a la administración a llevar a cabo todo estos tipos de tramites es el sostenimiento del gasto público²³.

8.1.1 Potestades en la obtención de la información tributaria

La obligación de entregar o poner de forma voluntaria a disposición de las instituciones tributarias aquellos documentos o datos que recojan información tributaria, también lo podemos ver desde el paradigma, de la capacidad de requerir, imponer o de tener acceso a una determinada información que está en posesión de un individuo u obligado tributario, el enfoque que se le da es la potestad que tiene las instituciones tributaria a la hora de recoger información, por lo que se da en varias manifestaciones:

- A través de una actividad de potestad reglamentada que desarrollen unas obligaciones periódicas, que se les solicita a algunos sujetos, que se establece en una normativa específica.
- Por medio de la potestad para requerir un determinado requerimiento, estableciendo un determinado sujeto, la información que debe contener ese requerimiento, suspensión o revisión en su caso.
- Toda aquella información que se obtenga en materia tributaria o con transcendencia de la misma con respecto a un determinado sujeto, solo está reservada a los funcionarios, con competencia en esta materia, es decir es una actividad que atiende a unos principios de exclusividad y discrecionalidad.
- En cuanto a la capacidad que tiene la administración a sancionar una determinada actividad, deberán esas actividades ejercidas por el sujeto tipificada y por lo tanto llevaran aparejadas una determinada sanción o infracción administrativa.

Importante decir que todas aquellas actuación por las que se recaben una determinada información, que no sea para el cumplimiento de las funciones a las que se dedican, sino

²² Patón García, G; (2006). Las políticas fiscales y el Estado del bienestar. Castilla y La mancha. Centro internacional de estudios fiscales. Pág. 10-11

²³ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 33-35

que es un mandato de la autoridad judicial, por el que dichas actuaciones no se registrarán entonces por el derecho tributario.

Las autoridades de obtención de investigación tributaria, abarcan, a unas y otras acciones de las instituciones tributarias en claridad de las cuales o bien

Obtiene o tiene en su poder una determinada información o documentación con trascendencia tributaria, tomando la capacidad comprobarla o analizarla, con el fin de mejorar los servicios de la gestión tributaria que se les otorga, o denuncian de alguna forma el incumplimiento de las obligaciones de la información que de ellas proceden.

8.2 Principio constitucional español

El principio constitucional de la obligación de aportar documentación, y la potestad de la administración para imponer ese deber o el hecho de tener acceso a una determinada información con datos tributarios, es múltiple y coincidente.

Como establece el Tribunal Constitucional en una de sus sentencias, la obligación que tenemos de contribuir para sostener los gastos públicos, hace de justificante para que haya mecanismos o instrumentos, para tener acceso íntegramente sobre el deber del contenido patrimonial.

Algunos autores establecen en su doctrina que el deber que la potestad de obtener información tributaria, hace posible el hecho de la justicia tributaria, que forma parte de un mecanismo en la lucha contra la evasión fiscal, o como una forma en la que se manifiestan los poderes del Estado para hacer efectivo la obligación de contribuir al pago de los impuestos que nos correspondan.

Constituida la unión entre las autoridades de búsqueda de información y las de la obligación de informar, como el derecho que tiene reconocido la administración para tener acceso a ese tipo de información se puede aludir al principio de conexión administrativa, cuando es una persona física o jurídica el que tiene la obligación de colaborar con la administración recaudatoria, y de los principios de cooperación y solidaridad, cuando consiste en solicitarle información a un tercero, para hacer posible la obligación de contribuir de un tercero en relación a su capacidad económica.

Este múltiple principio, no da mano libre para obtener información de cualquier forma, es decir hacerlo por mecanismos que no son legítimos, por un lado porque al propio principio del deber de contribuir ya nacen algunas limitaciones, como puede ser la igualdad, generalidad, capacidad económica de cada individuo o la justicia.

Por otro lado hay que decir que cuando se exige la colaboración con la administración tributaria en el deber que tenemos de aportar todos los datos de nuestras actividades, se pueden ver violados algunos de nuestro derecho que están especialmente protegidos por la constitución, como puede ser el derecho a la intimidad, pero que a su lado entra en

colisión con el artículo 103 de la Constitución Española, con la obligación que tenemos de pagar los impuesto para el sostenimiento de los gastos públicos²⁴.

8.3 Principio de legalidad tributaria

La forma en la que actúa la administración en cuanto a la fuerza que tiene la información tributaria de acuerdo a que tiene un especial dominio para facilitar información con trascendencia tributaria, sea por suministro o por captación, bien para instituir obligaciones periódicas de información o para captar información sobre una determinada materia dentro del ámbito del derecho tributario.

Unas de las garantías primordiales de los residentes en un Estado de derecho, para corregir y salvaguardar los despropósitos que puedan formar la actuación de los mandos administrativos, es la necesidad de una legislación que la regule, o que le otorgue expresamente un poder a la administración, pero que a su vez también le pongo ciertos límites a sus actividades para que no den lugar a unas injerencias arbitrarias.

Por lo que surge esa necesidad de establecer una ley que le otorgue a la administración tributaria la libertad de desarrollar o establecer una legislación en la que se establezcan deberes para los ciudadanos, para así obtener una información de manera individual, también se debería de establecer en esa ley, aquellas situaciones en las que se está legitimado, para solicitar esa información, el alcance y forma de la actuación de la administración.

Dado que una materia para la hora de obtener información, puede poner en grave peligro los derechos constitucionales que tenemos reconocidos, como pueden ser el derecho a no autoinculparse o el derecho a la intimidad, por lo que una ley orgánica no debería de ser la que regulase esos límites de protección de derechos fundamentales, pero si surge la necesidad que otra ley, regule los limites los derechos esenciales que derivan del cumplimiento de los ejercicios y de los deberes de las autoridades de información tributaria²⁵.

8.4 Defectos de la regulación

Desde el paradigma que establece la ley general tributaria a la obligación de aportar información de puede establecer un punto de vista subjetivo, que pueden ser las personas jurídicas o naturales, privada o públicas, como desde un punto de vista objetivo, aquellos datos económico, tributarios deducidos, financieros...etc.

²⁴ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 35-37

²⁵ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 38-39

La principal función de esta ley es la de que se garantice un elemento fundamental a la hora de la prestación de información de manera rápida y eficaz, sin impedimentos de por medio, por lo que desde el punto subjetivo de esta ley podemos decir que ningún sujeto puede oponerse a la aportación de una documentación que le es solicitada por la administración en materia tributaria. Las personas que no residen en nuestro territorio, tienen la obligación de informar a la administración tributaria española, por quienes son representados fiscalmente en nuestro país, también se recoge los datos por los ciudadanos de información que le son vinculantes a los no residentes o que estén de alguna forma relacionadas con ganancias que provengan de paraísos fiscales, aunque por cuestiones de extraterritorialidad y en función de la normativa internacional suponga un límite al apetito informativo.

Desde el punto de vista objetivo en función al concepto de transcendencia tributaria, es un requisito esencial, que es exigible en conexión a toda información tributaria solicitada, manipula como presunción de legalidad de cualquier exigencia o deber habitual en la disposición que procede, y en especial, de la administración tributaria²⁶.

8.4.1 La utilización de la potestad reglamentaria

La falta de legalidad da lugar a la extensa intrusión que permite la ley general tributaria, de acuerdo a los deberes de aportar la información, ya sea por captación o suministradas, como de las capacidad de obtener la información tributaria, pocas veces se desarrolla una norma con rango de ley, por lo que el reglamento establece quienes son aquellas personas que están obligadas a presentar una declaración sobre sus actividades, lo que debe contener la información que aporte, los plazos que tienen para la presentación de esa información así como a las sanciones que se puede enfrentar en caso del incumplimiento de suministrar esa información.

También nos podemos encontrar algunos órganos que se atribuyen la capacidad de tener una competencia para exigir un determinado tipo de información tributaria, la cual esa competencia no es suya, como una amplificación en la esfera procedimental en el que podemos obtener o demandar información.

Cuando la inspección de hacienda en la práctica requiere esa información, no sigue un procedimiento normativo, por lo que pasa a formularlos y se lo notifica al afectado, otorgándole el plazo conveniente para que aporte la documentación necesaria, y todo ello lo anota en una diligencia, sobre todo, si en cuanto al documento público se adjunta una prueba de carga, aquellos órganos con competencia para la recaudación cuentan con una reglamentación en la que se rigen sus actuaciones en la forma que pueden obtener información.

Se detectan unos defectos en la forma de la obtención de la información, y podemos destacar los siguientes: el peso jurisdiccional de estas potestades, y generalmente en el medio y la facultad orgánica de jurisdicciones para obtener información.

²⁶ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 41-44

Los órganos competentes en la obtención de la recaudación de la información, cuenta con una normativa específica para solicitar información, pero también hay que mencionar que esa normativa tiene unos límites, y que esa normativa en el conjunto del procedimiento puede dar lugar a un abuso en la forma de la obtención de la información.

Actualmente la forma en la que se obtiene información realiza únicamente su actividad, con hechos administrativos sin la necesidad de que tenga que llevar un explícito camino procedimental. Con la excepción de los medios que hay que seguir para solicitar la información a aquellas entidades financieras y bancarias, que únicamente están establecidos para aquellos órganos recaudatorios e inspectores, que desde mi paradigma, es poco comprensible, que no sean exigidos en otros momentos que puedan llegar incluso a ser más lesivos y que ponga en grave peligro a la intimidad de los obligados tributarios²⁷.

8.4.2 Efectos de las deficiencias legales

Anular una actividad de obtención de información es real y viable, y lograría ser apto de corromper, el hecho administrativo ordenado en apoyo de esa información que se ha obtenido de forma ilegal, pero no se puede decir que toda la información obtenida en cualquiera de los procedimientos se obtiene de manera ilegal, en la práctica hay una mayor protección legal, de las distintas formas en la que se suministra información en la medida de que no puedan ni deban ser violados ninguno de los derechos fundamentales, especialmente si la forma en la que se obtiene la información se hacen mediante las autoridades inspectoras competentes para ello, requiriendo en todo momento la defensa y motivación de las solicitudes de la información, de la manera de obtención de las diplomacias entre los mecanismos tributarios y dichos mecanismos, hasta el momento debido a que las demandas no han tenido éxito, la forma única de disminuir esa deficiente ayuda o cobertura legal ha sido que todos los mecanismos sean revisados judicialmente en el talante de su específica legalidad y no de la forma de su constitución.

A nuestro parecer, la función que se garantiza a la ley no se termina con la conjetura legal del deber, de aportar información en materia tributaria, sino que surge la necesidad de que sea una ley, que fije el alcance de la información que le es solicitada al obligado tributario así como esta misma ley establezca de manera inequívoca que órganos competentes de la administración tributaria son los que pueden proceder a la exigencia de que se le sea aportada esa información²⁸.

8.5 Obtención de la información por inspección

²⁷ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 44-47

²⁸ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 53

De igual forma que pasa con el resto del procedimiento tributario, la inspección se caracteriza por la asistencia y la cooperación de los ciudadanos en el ejercicio de las investigaciones y comprobaciones, en cuanto al protagonismo que tiene la administración en la inspección, ya que por medio de la colaboración de forma no espontánea, se consigue los fines perseguidos. Podríamos decir que el procedimiento de inspección se alimenta de pruebas aportadas por el propio obligado tributario imputado o pruebas aportadas por las personas que se relacionan con él²⁹.

8.6. Obtención de información bancaria

Cuando se quiera proteger el derecho a la intimidad en relación a la confidencialidad bancaria, la ley general tributaria, establece un mecanismo especial, cuando queremos que se nos aporte una cierta información relacionado con cuentas bancarias, cheques u otras órdenes de pago.

Muchas a veces se desconoce la identidad de las personas a las que se le vas a investigar, por lo que esas investigaciones se inician de forma genérica, por ejemplo cuando queremos saber quiénes el titular de un determinado número de talonarios, o queremos saber la titularidad de las personas a las que le corresponde un número de cuenta, ya que sus movimientos en cuenta deben de ser explicados de manera voluntaria a la agencia tributaria y tal explicación no se ha hecho efectiva. Cuando queremos saber una cierta información en materia financiera, el procedimiento requiere que esa manipulación de la información se haga de manera discrecional.

La inspección tributaria podrá solicitar a las personas que le correspondan, ciertos documentos o extractos, con el fin o destino que puedan acreditar de alguna forma los movimientos de dinero de los cuales ellos son titulares, si esa información no se le aporta a la inspección, esta estará autorizada a solicitársela a la entidad bancaria con arreglo a lo establecido a la ley general tributaria.

La subsidiariedad no procederá cuando consista en requerir información que dé lugar a la revelación de la identidad de un obligado tributario, la inspección limita la atención de este principio de subsidiariedad cuando únicamente se exija la información al interesado, cuando consista en estudiar datos aportados por el propio obligado tributario, por lo que reduce la forma de actuación de la inspección tributaria en el sentido, de que no debe proceder en contra de la entidad financiera, sino principalmente contra el sujeto obligado a declarar una determinada actividad a la agencia tributaria³⁰.

²⁹ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 64-65

³⁰ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 78-86

9. USO DE LA INFORMACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

9.1 Garantías y principios en el contexto sancionador tributario

Las peculiaridades que se puedan observar en el derecho tributario español, no justifican su terminado retraimiento en la normativa, en un contexto punitivo o represivo ejercido por la administración. En la normativa tributaria sancionadora esta claro, desde el paradigma de un bien jurídico protegido, hay una identificación entre el ilícito administrativo y el ilícito tributario, el interés por los que se rigen estos artículos se basan en el sostenimiento del gasto público por medio de las aportaciones de los contribuyentes, el legislador podría haber eludido de manera fraudulenta algunas garantías legales, considerando algunas actividades como contrarias a la ley tributaria y no específicamente como delitos contra la hacienda pública.

La necesidad de constituir estas garantías y principios procesales penales en el contexto sancionador tributario ha sido de los principales argumentos suplicados doctrinalmente para protestar contra la independencia y separación del régimen sancionador tributario, que hasta la actualidad estaba totalmente equivocado con el procedimiento de liquidación. La carga de multas tributarias se efectuara por medio de un expediente diferente en independiente del informado para la investigación y demostración de la posición en la que está el obligado tributario, que podrá ser sometido a una infracción, que en el caso que se procediera a sancionar se le comunicaría de manera inminente.

Para el cumplimiento de la actividad sancionadora y para que se haga de acuerdo a la ley y a los reglamentos, de ninguna de las maneras se podrá proceder a sancionar a ningún obligado tributario sin que se haya procedido a trámite el respectivo informe procedimental.

No está claro cuáles son los principios que aportan la información de dicho procedimiento o regulan las situaciones como la continuada transgresión de la ley, la forma en la que prescribe la acción, las medidas cautelares anteriores a proceder a sancionar, o el alcance del procedimiento. Por el momento, solo decir que la disgregación procedimental que se establece es manifiestamente y superficialmente insuficiente, porque no encontramos de manera eficaz la independencia entre el órgano instructor ni el competente para sancionar³¹.

9.2 La proporcionalidad en los medios de información

Podemos decir en cuanto al principio de proporcionalidad que es un medio clave, que se origina a nivel europeo en cuanto al ejercicio que realiza los poderes públicos, en la medida que gradúan los intereses contravenidos de acuerdo a intervenir mínimamente para obtener el mejor resultado que persigue el ordenamiento jurídico, de forma que para aplicar de manera idónea este principio hay que hacer una comparación con

³¹ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 86-96

aquellos ordenamientos como el alemán que han realizado escalafones proporcionales de acuerdo a la administración tributaria y al legislador.

Las normas fiscales italiana contienen una remisión exacta al principios de proporcionalidad, que por el bien común debería contener todas la reglas fiscales, ahora bien cada vez que las instituciones decide entre llevar a cabo unas decisiones recogidos en el canon legítimo del procedimiento referente, se puede llevar a cabo un examen de la proporción que hay entre el acto de imposición y la acción.

Aquel modelo que excluya emitirlo y después no se puede evaluar, seria desde nuestro punto de vista un acto bastante desproporcionado, en cuanto a las relaciones fiscales para la existencia de los recursos necesarios, el buen funcionamiento de un determinado país, así como satisfacer el interés de todos los ciudadanos de dicho Estado.

La proporcionalidad daría lugar a poca proporcionalidad en la práctica dirigida de norma general a no aplicar las operaciones debido a temores de elusión, ya que el fin perseguido no sería proporcional.

Podemos hacer una breve comparación del ordenamiento jurídico español que en la legislación anti elusiva podemos diferenciar claramente los comportamientos: primero encontramos el anglo- americano de acuerdo a la sustancia económica y por otro lado encontramos al alemán, en esto hacemos referenciaal abusos de normas jurídicas.

9.3. Práctica abusiva, inoponibilidad y el principio de proporcionalidad

La legislación tributaria permite que algunas leyes protejan el interés del ahorro al contribuyente, el ahorro fiscal es legítimo, por lo que el final de un beneficio se mantiene vivo, aunque la legislación o norma permita ahorrar de manera indirecta.

Podemos entender la elusión fiscal como un abuso al derecho del ahorro fiscal, tanto la forma en la forma en la que se activa la administración tributaria como en la forma en que se organiza el contribuyente forman parte de los valores primordiales del ordenamiento jurídico, hay que fijar unas líneas de la libre elección jurídica y la organización fiscal agresiva.

Hay que tener en cuenta la metodología interpretativa y la forma en la que evoluciona el ordenamiento jurídico unipersonal, hasta hace poco tiempo el sistema fiscal italiano parecía resguardarse en los límites del artículo 37bis del decreto presidencial 29/09/1973, su tercer párrafo se refiere exactamente a las operaciones que puedan encuadrarse en disposiciones reglamentarias, es importante mencionar o añadir que este precepto es de aplicación a los impuestos sobre la renta.

En cuanto al artículo 37 el precepto señala que más marcar unas directrices en relación a la administración fiscal señala que es el contribuyente el que está obligado hacer su presentación de la declaración de la renta, y que también se puede entender que las instituciones tributarias podrían aplicar la norma en cuanto se prevea unas normas eludidas.

En Italia la interpelación que ha hecho el Tribunal Supremo, en cuanto a la elusión fiscal y el abuso de derecho que parecen conceptos parecidos, que van dirigidos a un mismo punto, que su fin es la de mantener la relación la una con la otra.

La normativa de la Unión Europea puede ser utilizada más allá de lo aceptable, por lo que el tribunal se declaró en que no puede ser utilizada la normativa europea de manera fraudulenta o abusiva, por lo que cada vez más personas individuales ha utilizado la legislación europea para hechos que no están permitidos³².

9.4 Secreto profesional en el intercambio de la información

Nuestra constitución contiene algunos preceptos, que protegen de alguna manera aquellos profesionales que debido a su profesión, no están obligados a declarar sobre aquellas actividades delictivas que conozcan, porque podemos decir que el secreto profesional no hace como limite a la colaboración con la hacienda pública, sino que hace referencia que protege el derecho al honor y a la intimidad de sus clientes, teniendo en cuenta una línea jurisprudencial que rechaza como pretexto la invocación, de un derecho reconocido como puede ser la intimidad ajena, por lo que tira por el citado limite.

De acuerdo a los asesores, abogados o procuradores, el secreto laboral, influye a datos confidenciales, pero hay unos determinados límites que no se consideran confidenciales como puede ser las relaciones patrimoniales y la identidad entre clientes y asesores.

El secreto profesional realiza su actividad de manera distinta debido a la especialización del sujeto obligado a cooperar, para calificar la operatividad hay que especificar tres clases de profesionales.

1. Aquellos profesionales que no son oficiales, que no están reconocidos como procuradores, abogados o que realicen actividades de asesoramiento y defensa, por lo que su obligación de información no abarcan a informaciones privadas no patrimoniales, que los conozcan por la situación de llevar a cabo su actividad y que cuya relevación pueda constituir un atentado contra intimidad personal o familiar o que atente contra el honor. Lo que realmente protege esto, no es el secreto profesional sino el derecho a la intimidad de la personas o el honor de las mismas, ya que es un derecho reconocido constitucionalmente.
2. Secreto profesional de asesores, procuradores y abogados, debido a la información a la que ellos tienen acceso de sus clientes y que cuya revelación pueden afectar a la intimidad o a honor de sus clientes, lo que por tanto quedan protegidos todos aquellos datos confidenciales que puedan afectar a sus clientes en el ejercicio de la actividad, por lo que tienen condición de asesores, aquellos que conforme a derecho, realicen actividades reconocidas, que tengan como fin una asistencia financiera, económica o jurídica.

³². Petrillo Giovanna;(enero-marzo 2016). Revista técnica tributaria núm. 112. Madrid Asociación española de asesores fiscales. Pág 37-39

Por lo que la ley les reconoce el derecho a custodiar confidenciales los datos de sus interesados clientes, hay que decir, que con respecto a otros profesionales que no pueden omitir la información solicitada basándose en que violaría el derecho a la intimidad de sus clientes, como así lo establece la jurisprudencia.

3. Cuando hablamos de periodistas, la ley general tributaria habla de que podrá actuar conforme al secreto profesional, en la actividad de la libertad de información, como así lo establece la Constitución Española.

Herrera Molina habla de que la privacidad en el secreto profesional, comprende cualquier soporte documental o aquellas fuentes de información que puedan llevarnos a identificar cualquier dato que deba y sea susceptible de ser protegido.

De ninguna de las maneras, estos tres supuesto, más el secreto profesional, preserva la propia realidad tributaria, por lo que los profesionales no podrán solicitar el secreto profesional como consecuencia para impedir que de alguna de las maneras se pueda ver cuál es su situación tributaria.

Pero por más que las instituciones quieran garantizar la privacidad de los datos que tienen en su poder, puede obligar a las personas a las que los obligados tributarios les confía una determinada información, para poder actuar contra los propios ciudadanos compone un ejercicio desmedido de una potestad administrativa y más, cuando tenemos en cuenta, que las instituciones tributarias disponen de diversos mecanismos para poder obtener información de un determinado sujeto, dirigirse y proceder a su investigación si tener la necesidad de solicitar a ninguna entidad privada profesional, que le aporte una determinada información con respecto a un cliente en concreto³³.

10. ÚLTIMA DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA

El 12 de julio de 2016 por el que se impone una serie de medidas en la Unión Europea para evitar la elusión fiscal que afecta especialmente en la actividad del mercado interior, contiene normativa a escala general con el fin de aumentar el nivel mediocre de defensa contra la programación fiscal arbitraria en el mercado interior de bienes y servicios evitando la doble imposición. Se aplica a todos los obligados tributarios que estén sujetos al tributo de sociedades, bien en varios Estados miembros, incorporando las entidades perennes en varios o un solo Estado miembro, de empresas que residan a efectos fiscales en un País tercero, sin perjuicio de la diligencia de las prácticas nativas consensuadas destinadas a proteger un nivel de defensa superior de las bases imponibles originarias del tributo de las sociedades.

Las reglas para evitar la elusión fiscal, van destinadas a limitar la deducibilidad de los interés, a los gravámenes de salida, a las actividades arbitrarias, a las sociedades internacionales vigiladas y a las asimetrías heterogéneas. Cuando de aplicar ciertas reglas de lugar a una doble imposición, los obligados tributarios se pueden beneficiar de una deducción de gravamen pagado en un tercer País u otro Estado miembro.

³³ Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pág. 190-195

La normativa en cuanto a la limitación de los intereses es primordial para no incentivar el pago de aquellos intereses superiores o excesivos, pudiendo limitar los costos de endeudamiento excesivo del obligado tributario, por lo que es natural establecer una razón para deducir los beneficios imponibles de los obligados antes de impuestos, depreciaciones, amortizaciones o intereses.

La ocupación de los impuestos de salida es certificar que cuando un obligado tributario transporte activos o su domicilio fiscal fueran de un Estado, dicho Estado le sume el valor monetario que cualquier plusvalía creada en su región aun cuando esta no se haya llevado a cabo en el período de salida. Se imponen circunstancias en que un obligado tributario será gravado con un impuesto idéntico al precio que está en el mercado de los activos de traslado, en el periodo de salida de los activos, cuando deducido el valor de los últimos desde el punto de vista fiscal, así como en aquellos casos en los que tendrá derecho a demorar el pago del impuesto de salida, dividiéndolo a lo largo de los 5 años, en cuyo caso se le podrán imponer unos intereses de acuerdo con la normativa que tenga ese Estado miembro del obligado tributario o de aquella entidad permanente. Si hay un riesgo real o demostrable de impago se puede obligar a que se constituya en garantía como circunstancia para aplazar dicho pago e interrumpir el mismo, y reclamar la deuda tributaria en aquellas circunstancias que se fijen detalladamente.

La normativa general contra aquellas prácticas abusivas están dentro de los sistemas impositivos para combatir aquellas actividades fiscales de este tipo que aún no se le hayan puesto una solución a través de una legislación específica, cuando se calcula una deuda tributaria en concepto de tributo de sociedades, los Países no tienen ningún medio a los que tener en cuenta, que se establecen para obtener una ventaja de deducción de impuestos o ventaja fiscal que lleva a un mal entendimiento de la legislación tributaria, que se observan que están falseados una vez procesados todas las circunstancias y datos, considerando que algunos datos están falseados cuando no se hayan reflejado cuestiones comerciales permitidas que se adecuen a la realidad económica..

La normativa en cuanto al control de las sociedades extranjeras, otorgan una reasignación a las ganancias de una filial a la que su grado de imposición de una sociedad matriz es bajo, permitiéndole a esta pagar unos impuestos reasignados en su Estado de residencia considerándolo a efectos fiscales. Se establece las circunstancias que deben presentarse para que el País de un contribuyente considere una entidad o una empresa cuyos bienes no estén sometidos al tributo en dicho Estado miembro como corporación extranjera. En este caso se enseñan que los conceptos a contener en la base imponible y se regulariza el cálculo de la renta de estas compañías extranjeras investigadas.

Las asimetrías heterogéneas se deben de diferenciar en la puntualización jurídica de pagos o departamentos, que aparecen en un determinado contexto, de las relaciones entre el derecho que regulan un determinado país con su relación con el derecho de otro país. Cuando una asimetría heterogénea de lugar a que se deduzca doblemente, la deducción se otorga en el país en el que haya dado lugar al pago del impuesto

correspondiente por lo que da lugar a una deducción sin inclusión, el país del contribuyente no permitirá que deduzca lo respectivo al pago³⁴.

³⁴ Directiva de la U.E 2016/1164. 12 julio de 2016

11. CONCLUSIONES

En cuanto al trabajo de investigación presentado, ponemos de manifiesto la vital importancia que tiene el intercambio de información en materia tributaria a nivel de cooperación y colaboración con las instituciones de otros países con la administración tributaria en España, con el solo fin, de evitar la elusión tributaria de los contribuyentes, por los que ellos deben de dar cuenta a la agencia tributaria y pagar los impuestos y tributos por la realización de la actividad que están ejerciendo.

Hay que mencionar que cada vez más, las instituciones de otros países colaboran de forma activa en esta materia, aportando de modo automático la información a otro país, en un espacio muy breve de tiempo desde que el Estado que requiere la información se la solicita. Para ello es necesario que haya la existencia de un acuerdo o convenio para esa colaboración entre países, para evitar ese tráfico de dinero sin justificación a la autoridad pertinente.

Podemos decir que la organización tributaria es un guía de notabilidad en el proyecto de la política impositiva, en la suspicacia que puede aquejar al propio desarrollo económico, además de las particularidades de redistribución y progresividad

La cesta arancelaria de un Estado, cuya fuente y progreso son de cierta confusión, será el resultado de variados factores, tanto de fondo económico, como política institucional.

En cuanto al progreso que se ha hecho en materia de intercambio de información para evitar que exista fraude fiscal han sido esenciales en estos últimos años.

Era un sistema básicamente inoperante, que ha pasado a ser un modelo eficaz y de gran fuerza, que incorpora a los Estados y también a los organismos y políticas internacionales, esencialmente la OCDE y la comunidad europea.

El fin de determinados Estados como puede ser los Estados Unidos con este modelo ha sido esencial, no obstante ha sido vinculado en su actitud acaecimientos impropios del fraude fiscal en sentido preciso como los atentados terroristas.

En 2005 se incorporaron herramientas de información necesarias para hacer efectiva la directiva referente a la fiscalidad del ahorro.

España está en una situación muy positiva ya que tiene unos medios de información internos en materia tributaria más benevolentes para las entidades estatales en cooperación con determinados territorios y países de la Unión Europea.

Una de las cosas con las que quiero concluir es la efectividad de haber creado un sistema estandarizado a la hora de poder intercambiar información entre Estados miembros.

12. BIBLIOGRAFÍA

Aguilar Millán, Federico, (2015), nota de prensa el financiero. Disponible on line:
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/14.pdf. Pp. 1-2

Álvarez García, S; Fernández de soto Blass, Mº; González Gonzalez, A; (2003). La fiscalidad del ahorro de la Unión europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales. Disponible on line:
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2003_15.pdf
Pp17 -22

Calderón Carrero, José Manuel, (2000), Intercambio de información y fraude fiscal internacional. Centro de estudios financieros.Pp 119-127

Calderón Carrero, JM; (2001). Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias.Crónica tributaria nº 99. Pp 25-26

Carrión Morillo, David; (2015), Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal. Revista de Estudios Jurídicos nº 15/2015.

Pp 8-13

Escalonada Ruiz, MªA. (2010). Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua, Madrid. Instituto de estudios fiscales. Pp 78

GardeGarde, M.J;(2012). Estudios sobre el fraude fiscal y el intercambio de información tributaria. Albacete. Editorial: Ateliers libros jurídicos. Pp 239

Gil Soriano, A; (2012). Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal. Editorial: Atelier, libros jurídicos. Pp 378

Jiménez Villarejo, Carlos; contra el fraude fiscal y los paraísos fiscales. Disponible on line: <http://www.mientrastanto.org/boletin-96/ensayo/contra-el-fraude-fiscal-y-los-paraiss-fiscales>Pp 1.

López Espadafor, Carlos M; (2013), incidencia del derecho internacional general en materia tributaria. Crónica tributaria núm. 147/2013. Disponible on line:http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/147_Lopez.pdf. Pp 127-152

López Espadafor, Carlos M; (2012) medidas y procedimientos contra el fraude fiscal. Barcelona. Editorial: Atelier, libros jurídicos. Pp 363

López Espadafor, C Mº; (2016). El derecho de propiedad ante la armonización fiscal. Jaén. Instituto de estudios fiscales. P.7

Martín Morata, Beatriz, (2010), los acuerdos de intercambio de información. Dirección general de tributos. Disponible on line:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/14.pdf. Pp 110

Merino Espinosa, María del prado; Nocete Correa, Francisco José; Crónica tributaria; Núm. 139/2011. Pp 159-161

Moreno González, S.(2012). Estudios sobre el fraude fiscal y el intercambio de información tributaria. Albacete. Editorial: Ateliers libros jurídicos. Pp217-220

Patón García, G. (2012). Estudios sobre el fraude fiscal y el intercambio de información tributaria. Barcelona Editorial colección ateliers fiscal. Pp 10-11

Petrillo Giovanna; (enero-marzo 2016). Revista técnica tributaria núm. 112. Madrid Asociación española de asesores fiscales. Pp 37-39

Rodríguez – berijo León, María; (2012), intercambio de información entre estados y su incidencia probatoria. Revista para el análisis del derecho. Disponible on line: <http://www.indret.com/pdf/918.es.pdf>. Pp 5-7

Sesma Sánchez, B. (2001). La obtención de información tributaria, Navarra. Editorial: Aranzadi. Pp 19-195

Directiva de la U.E 2016/1164. 12 julio de 2016