ESTUDIOS JURÍDICOS

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

ESTER MACHANCOSES GARCÍA

Instituto de Estudios Fiscales

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

Evolución, instrumentos y estándares de intercambio de información

Ester Machancoses García

MINISTERIO DE HACIENDA
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid, 2018

Estudio realizado en el marco del Proyecto de investigación del Instituto de Estudios Fiscales
"El intercambio de información entre Administraciones tributarias"
(Cod. Exped: OTR2015-146131NVES/Cod. CC: 20724)

© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

En esta publicación se ha utilizado papel reciclado libre de cloro de acuerdo con los criterios medioambientales de la contratación pública.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF)

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
http://publicacionesoficiales.boe.es

Depósito Legal: M-37373-2018
I.S.B.N.: 978-84-8008-403-1
N.I.P.O.: 173-18-016-X
Publicación incluida en el programa editorial del suprimido Ministerio de Hacienda y Función Pública y editada por el Ministerio de Hacienda (de acuerdo con la reestructuración ministerial establecida por Real Decreto 355/2018, de 6 de junio)
Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
C.P. 28035 Madrid (España)
Tel.: 91 339 88 60 - Fax: 91 339 87 20
www.ief.es
Imprime: ARTEGRAF INDUSTRIAS GRÁFICAS, S.A.

ÍNDICE

Páginas

ABREVIATURAS 9
PRÓLOGO 11

Capítulo 1. LA NUEVA ERA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN 19
1. El objeto de estudio y su trascendencia en la actualidad 19
2. Estructura del trabajo 23

Capítulo 2. EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL INTERNACIONAL Y SU INCIDENCIA EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN 27
1. Lucha contra la competencia fiscal perniciosa (1996-2000). Escasa atención a la cooperación entre Administraciones tributarias 28
2. Lucha contra el fraude fiscal I (2001-2010). Nuevo estándar de intercambio de información previa solicitud: el falso protagonista 38
3. Lucha contra el fraude fiscal II (Desde 2010). La implantación general del intercambio automático de información: de la utopía a la norma 47
4. Lucha contra la planificación fiscal agresiva (desde 2013): intercambio automático de información como medida paradigmática 53
5. Conclusión: la evolución del intercambio de información 56

Capítulo 3. INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN 65
1. Los CDIs: la cláusula del intercambio de información del art. 26 MCOCDE 65
2. Los acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII/TIEAs) 70
3. Los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (FATCA - IGAs) 75
4. La Directiva 2003/48/CE de fiscalidad del ahorro (DFA) 76
   4.1. Una década (2005-2015) marcada por el régimen de retención *versus* cesión de información 76
   4.2. El fin de la Directiva de fiscalidad del ahorro 81
   4.3. Conclusiones sobre la Directiva de fiscalidad del ahorro: fin a un despropósito 90
5. La Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa (DCA) 91
   5.1. Ámbito de aplicación de la DCA 2011 (arts. 1 a 3) 94
   5.2. Estructura organizativa y lista de autoridades competentes (art. 4) 95
   5.3. El intercambio de información previa solicitud (arts. 5 a 7 DCA) 97

Páginas

5.4. El intercambio automático de información (arts. 8, 8bis, 8bis bis y 8 bis ter DCA) 98
5.4.1. Rentas de carácter no financiero (art. 8.1 a 8.3 por DCA1 2011/16/UE –DCA1-) 98
5.4.2. Rentas de carácter financiero (arts. 8.3 bis por Directiva 2014/107/UE –DCA2- y 22. 1 bis por Directiva 2016/2258 –DCA5-) 101
5.4.3. Acuerdos previos tributarios (art. 8 bis por Directiva 2015/2376/UE -DCA3-) 107
5.4.4. Informes país por país (art. 8 bis bis por Directiva 2016/881/UE -DCA4-) 115
5.4.5. Mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos (art. 8 bis ter, por Directiva 2018/822/UE –DCA6-) 130
5.4.6. Evaluación de la aplicación de la DCA y futuras propuestas legislativas (arts. 8.ter, 23, 23 bis y 27 DCA) 150
5.5. Otras modalidades de cooperación (arts. 9 a 15 DCA). 153
6. Propuesta de Directiva sobre la obligación de divulgación pública del impuesto sobre sociedades (12 abril 2016) 155
7. Conclusiones sobre el intercambio de información en la Unión Europea: del fracaso al paradigma (1977-2018) 162
8. El Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria (CAM) 171
8.1. El Convenio de 1988 y el Convenio modificado por Protocolo 2010. 171
8.2. La multilateralidad: jurisdicciones y procedimiento de vinculación al CAM 2010 . 176
8.3. El conjunto normativo del Convenio de asistencia mutua en materia tributaria 180
8.3.1. El texto del CAM 2010 180
8.3.2. Los comentarios al CAM 2010. 191
8.3.3. Los Anexos, Declaraciones y Reservas: la flexibilidad del CAM. 191
9. El Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de información financiera (AAC IF) 194
9.1. Antecedentes del AAC IF (29.10.2014): el estándar de la OCDE (15.7.2014) 194
9.2. La firma del AAC IF y el proceso de implementación por más de 100 jurisdicciones 198
9.3. La efectividad de la cesión automática de información (Anexo E) 202
9.4. El intercambio automático de información financiera: contenido, forma y calendario 204
10. El Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de los informes país por país (AAC IPP) 207
10.1. Antecedentes del AAC IPP (27.1.2016): conjunto normativo Acción 13 207
10.2. La firma del AAC IPP (70 jurisdicciones) y el proceso de implementación y efectividad del Acuerdo 210
10.3. La obligación de los grupos multinacionales del informe país por país 213
10.4. El intercambio automático de los IPP: Ámbito subjetivo, temporal y procedimental 215

Páginas

Capítulo 4. EL ESTÁNDAR PREVIA SOLICITUD 219
1. Diversidad de instrumentos jurídicos y la eventual aplicación yuxtapuesta 219
1.1. Los cuatro instrumentos jurídicos que contienen el estándar previa solicitud . . 219
1.2. La yuxtaposición de instrumentos y el principio de máxima eficacia 222
1.3. El estándar de intercambio de información. Estructura del capítulo 226
2. La información objetivo de solicitud (art. 26.1 MCOCDE) 228
2.1. Información "pertinente" y con carácter subsidiario y recíproco 228
2.2. Ámbito objetivo y subjetivo 232
2.3. Ámbito temporal 236
3. El secreto oficial y el uso de la información recibida (art. 26.2 MCOCDE) 239
3.1. Secreto oficial. Confidencialidad. Fines fiscales. Publicidad 239
3.2. Cesión a terceros con fines distintos (delitos no tributarios) 242
3.3. Cesión a otros Estados 244
4. Los límites a la obtención y suministro de información (art. 26.3 a 5 MCOCDE) . 245
4.1. Límite al intercambio: el cumplimiento de legislación interna 246
4.1.1. Límites al intercambio de información por la prevalencia del Derecho interno 246
4.1.2. Los derechos de los contribuyentes frente a la cesión de información incumpliendo los límites del Derecho interno 252
4.1.3. Las obligaciones a la obtención de información 254
4.2. Límite al intercambio: Las reglas de la cooperación entre AATT 255
4.2.1. Solidaridad. Cesión de información en ausencia de interés doméstico (art. 26.4 MCOCDE) 256
4.2.2. Igualdad. Oposición al intercambio en ausencia de reciprocidad. 257
4.2.3. Responsabilidad. Oposición por no respetar la subsidiariedad 258
5. Celeridad. Plazos de contestación. 259

Capítulo 5. EL ESTÁNDAR AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN DE DATOS FINANCIEROS (FATCA Y OCDE) 263
1. La implantación de los cinco estándares de cesión automática de información 264
1.1. Información sobre rentas no financieras (UE) 265
1.2. Información sobre cuentas financieras (FATCA, AAC IPP, UE) 266
1.3. Información sobre los *tax rulings* (UE) 268
1.4. Información sobre los informes país por país (UE y AAC IPP) 269
1.5. Información sobre los mecanismos transfronterizos (UE) 270
2. Los dos estándares de intercambio automático sobre cuentas financieras: FATCA y OCDE 271
3. La identificación de las cuentas sujetas a comunicación 273

Páginas

4. La información sujeta a comunicación sobre las cuentas financieras 278
5. Calendario de identificación, comunicación e intercambio de información 281
6. El régimen del incumplimiento por las entidades financieras 285
7. Conclusiones de los estándares FATCA y OCDE 288

ANEXOS 291
Anexo I. Evolución del Intercambio de información en la Unión Europea 293
Anexo II. Estándares de intercambio automático de información en la DCA 2011/16/UE 296
Anexo III. Jurisdicciones Parte del CAM 2010 en función del Procedimiento de vinculación 298
Anexo IV. Jurisdicciones CAM (fuente OCDE) 307
Anexo V. Jurisdicciones comprometidas con el Intercambio automático de información sobre cuentas bancarias (OCDE) 314
Anexo VI. Jurisdicciones firmantes del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre IAI sobre cuentas bancarias (fuente OCDE) 316
Anexo VII. Jurisdicciones firmantes del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio automático de los IPP (OCDE) 320
Anexo VIII. Jurisdicciones Parte del CAM y del AAC IF y/o del AAC IPP 323
Anexo IX. Estándares multilaterales de intercambio automático de información 329
Anexo X. Estándar de intercambio de información previa solicitud (artículo 26 MCOCDE: versiones) 330
Anexo XI. Estándar de intercambio de información previa solicitud (artículo 26 MCOCDE: naturaleza aclaratoria o sustancial de las diferentes versiones) . 333
Anexo XII. Calendario de implementación del estándar FATCA y OCDE (ECCI) . . . 334

BIBLIOGRAFÍA. 337
FUENTES OCDE 345
FUENTES UNIÓN EUROPEA 350

Abreviaturas

AAC IF	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras. Por su acrónimo en inglés: "CRS MCAA": *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*
AAC IPP	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información del Informe país por país Por su acrónimo en inglés: "CbC MCAA"*: Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-country Reports*
AATT	Administraciones tributarias
AII	Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (*vid.* inglés "TIEA")
AM	Asistencia mutua
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive (Directiva Anti Abuso 2016/1164, de 12 julio 2016)
BEPS	*Base Erosion and Profit Shifting* (Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios)
BOE	Boletín Oficial del Estado
CAM	Convenio de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*)
CCN	*Common Comunication Network* (red común de comunicaciones)
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CE	Comunidad Europea
CFP	Competencia fiscal perniciosa (HTP, *harmful tax practices*)
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CRS	*Common Reporting Standard* (ECCI: estándar común de comunicación de información)
DCA/DCA1	Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L64/1, 11.3.2011)
DCA2	Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L359/1 16 diciembre 2014). Comúnmente: DCA2 de IAI sobre cuentas financieras (incorpora el artículo 8.3 bis en la DCA1)

DCA3	Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L332/1, 18.12.2015). Comúnmente: DCA3 de IAI sobre los *tax rulings* (incorpora el artículo 8 bis de la DCA)
DCA4	Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016). Comúnmente DCA4 de IAI sobre los informes país por país (incorpora el artículo 8 bis bis de la DCA)
DCA5	Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. DOUE(L) nº 342 de 16/12/2016, p. 1 a 3 (3 páginas). Comúnmente: DCA5 de acceso a la información contra el blanqueo de capitales
DCA6	Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información DOUE (L) nº 139 de 05/06/2018, p. 1 a 13 (13 páginas). Comúnmente: DCA6 de intermediarios fiscales
DFA	Directiva de fiscalidad del ahorro (2003/48/CE)
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DTP UE	Documentación de precios de transferencia de la Unión Europa
ECCI	Estándar Común de Comunicación de Información de la OCDE
EEMM	Estados miembros de la Unión Europea
EMN	Empresas Multinacionales
FATCA	*Foreign Account Tax Compliance Act* (Ley de cumplimiento tributario de cuentas en el extranjero)
IAI	Intercambio automático de informacion
IGA	*Intergovernmental agreement to improve tax compliance* (Acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento tributario)
II	Intercambio de información
MCOCDE	Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE
MoU	*Memorandum of Understanding* (Protocolo de entendimiento)
TIEA	*Tax Information Exchange Agreement or Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* (*vid.* en castellano "AII")
UE	Unión Europea
UEM	Unión Económica y Monetaria

Prólogo

Dieciséis años atrás, Ester Machancoses publicaba su primera monografía recogiendo los resultados más destacados de su tesis doctoral, entre los que desvelaba y razonaba cómo las técnicas y las normas para corregir la doble imposición internacional intersocietaria conllevaban frecuentemente el beneficio fiscal encubierto de la desimposición de los dividendos. Afirmación hoy comúnmente admitida pero que entonces no era moneda de uso corriente, por no decir capciosamente silenciada.

Hoy, varios libros, artículos y conferencias más tarde, la autora nos presenta otra obra que mantiene algunas de aquellas pautas e incorpora otras. Mantiene, en efecto, el rigor y la exhaustividad con que ya entonces abordaba su objeto de estudio, introduciéndonos ahora en la maraña de normas y convenios que amparan el intercambio de información, pero guiándonos cual duendecillo del bosque para no perdernos entre sus frondosidades y recovecos y hacer verdad la frase hecha de que el árbol no nos impida ver el bosque. Incorpora como novedad, por otra parte, su madurez, su autonomía e independencia de criterio más decidida que entonces y, sobre todo, los frutos de su tarea como universitaria y estudiosa seguida con dedicación y constancia a lo largo de los años. Aunque su modestia y perenne actitud de aprendiz le inducirá a negarlo, pues frente a tanto ego desmedido y sin fundamento que pulula por las universidades, quienes estamos cerca de Ester solemos encontrarla llamando al despacho de algún compañero para preguntarle, pedirle consejo u orientación o plantearle alguna cuestión que le preocupa. Descubriendo, cuando iniciamos la respuesta, que ella ya tiene la suya y que lo que persigue es provocar el debate, las dudas hasta el límite y las consiguientes soluciones que no sean fruto de su razonamiento individual, sino del compartido entre quienes nos ocupamos de las mismas materias.

Tarea universitaria –decía– que no se concibe sin preguntas, sin más dudas que certezas y hasta sin poner en cuestión lo aprendido. Hoy en día la información es accesible por múltiples fuentes, pero lo que sólo puede aportar quien tiene una sólida formación previa y un serio afán investigador de futuro es el empeño permanente de replantear soluciones, de buscar nuevas preguntas y de proponer nuevas vías de aproximarse a una realidad social y jurídica que, en nuestro caso, como estudiosos de la regulación de los ingresos y los gastos públicos, tan huidiza y difícil de aprehender se muestra con los cambios constantes de los últimos tiempos. En el caso de Ester, lo que hace tres lustros era más bien una apuesta iniciática por una actitud de abrir nuevos horizontes, es ahora una forma de ser consolidada, un método y unas pautas de acercamiento a su objeto de estudio que continúan desvelando –junto al dato positivo– el fenómeno jurídico, y aun social, en que la norma se inserta o del que forma parte.

Es un lugar común afirmar que una obra puede calificarse de artística no tanto por lo que cuenta, presenta o expone cuanto por lo que evoca o sugiere sin abordarlo explíci-

tamente, pero que es capaz de comunicar a quien la lee, observa o escucha. También las obras de investigación, cuando merecen calificarse de tales, encierran esa doble dimensión. Tendrán argumentos, desarrollos y resultados susceptibles de análisis con todo el rigor de la lógica y las técnicas propias de la rama de conocimiento de que se trate. Pero por debajo de ello, o por encima, si se prefiere, son capaces de suscitar nuevas dudas y preguntas, abrir nuevas fronteras del pensamiento e incitar a la indagación en esa materia. Por eso, lo peor que puede ocurrirle a un trabajo pretendidamente investigador es ser tan plano que lo deje todo resuelto sin provocar ningún debate, inquietud ni duda de futuro. No hay riesgo, desde luego, de que el libro que ahora nos brinda Ester Machancoses caiga en ese peligro, ni de que su lector no se haga preguntas ni formule muchas más dudas, quizás, de las que son expresamente resueltas.

La obra, en efecto, cumple holgadamente su primera dimensión, la de la exposición con una técnica cuidada y rigurosa del intrincado magma normativo que desde principios de siglo viene regulando, más bien conformando y edificando sobre nueva planta, el intercambio de información con relevancia tributaria. No sólo contiene una exposición exhaustiva hasta la extenuación de las normas comunitarias y convenidas en los distintos ámbitos geográficos y para las distintas modalidades de intercambio, sino que también añade los proyectos, informes y acuerdos que contribuyen a entenderlas mejor o a precisar sus mandatos, situándolas en su contexto histórico y normativo y sabiendo destacar aquello de novedoso que en cada caso contienen respecto a los marcos jurídicos preexistentes. Pero, además, aún dentro de esta dimensión expositiva de la obra, no rehúye en absoluto la valoración, la mirada crítica y su juicio fundado sobre los aspectos centrales del objeto de su trabajo, siendo un acierto sistemático, en mi opinión, que anteponga y separe la cronología y formación de los bloques normativos que hoy regulan los distintos intercambios de información al análisis de su contenido sustantivo y de los derechos de los obligados tributarios y de otros límites. Juicios valorativos no meramente implícitos, sino que sostiene con tal convencimiento que los lleva al título de ciertos subepígrafes, como cuando tilda de «despropósito» la Directiva de la UE sobre Fiscalidad del Ahorro de 2003, o concluye la evolución del intercambio de información en la UE, del previo requerimiento a los automáticos, con el rótulo «del fracaso al paradigma».

Obviamente, con esas valoraciones y conclusiones de la autora podrá haber coincidencias y discordancias. Podrá matizarse, por ejemplo, si es meramente aclaratoria, como quieren los Comentarios del MCOCDE, la sustitución en 2005 en su art. 26.1 de «informaciones necesarias» por «previsiblemente pertinentes», eliminando o relajando quizás con ello una eventual exigencia de motivación o justificación; de hasta qué punto puede oponerse al intercambio el derecho a la no autoinculpación, o si éste no se ve afectado por datos que una ley previa ya ha obligado a declarar, como dice el TEDH; o incluso si el MCOCDE y sus Comentarios son un orden jurídico estanco e impenetrable para las Constituciones nacionales, de manera que el Estado podría negarse basándose en ella pero un contribuyente no podría alegar que el Estado cedente de la información ha vulnerado su obligación de secreto, como en ellos se recoge. Pero lo que no se podrá es rechazar las conclusiones y valoraciones de la autora por infundadas, gratuitas o faltas de rigor, que son los parámetros de evaluación de cualquier tratamiento científico y que esta obra cubre sobradamente.

La segunda dimensión de la obra, su capacidad para sugerir y provocar nuevas preguntas, inquietudes y retos dogmáticos, se puede ejemplificar en una sola cuestión central, que tampoco escapa a la autora, que varias veces la apunta pero sin adentrarse en ella para no romper su hilo expositivo. Sabido es que las Haciendas Públicas de los países occidentales del primer mundo, durante buena parte de la segunda mitad del s. XX, no sólo cumplían sus funciones propias de allegar recursos y de destinar fondos a las necesidades colectivas determinadas en cada caso por el poder político, sino que eran también un imprescindible factor legitimador de ese mismo poder. Un pilar indispensable del gran pacto social entre clases surgido tras el new deal y la II Guerra Mundial que permitió alumbrar el Estado del bienestar, en el que tributos y gasto público eran piezas esenciales de ese pacto inclusivo a través del poder político estatal, como lo eran el Derecho laboral y los sindicatos para intentar reequilibrar desde criterios de equidad las relaciones entre empresas y trabajadores. La correlación de fuerzas resultante de la lucha contra el fascismo y el nazismo, con la necesidad adicional del capitalismo de ofrecer alternativas atractivas al bloque socialista, así lo propiciaron.

No es preciso insistir, sin embargo, en cómo la desregulación siguiente a las derrotas sindicales de los ochenta, la acuciada por la globalización y las nuevas tecnologías en las décadas posteriores, con las consiguientes deslocalizaciones de riquezas y actividades y hoy la crisis financiera y económica de la última década han dado un golpe de gracia al Derecho laboral y a su función legitimadora del pacto social entre clases. Como también esos fenómenos han puesto de manifiesto ante la opinión pública la insuficiencia del Derecho Fiscal como legitimador del poder político y pilar de aquel pacto, al derivar en un creciente gravamen de las rentas del trabajo y del consumo y en una llamativa desfiscalización del capital mobiliario y de sus beneficios, especialmente en el caso de las grandes empresas transnacionales. Autores como Piketty o Zuckman, el tristemente recién fallecido Josep Fontana entre nosotros, o ciertas ONGs, suministran datos y claves que confirman y explican lo que ya es una amplia percepción social, que los sistemas fiscales no sólo no cumplen su función legitimadora de solidaridad, igualdad y redistribución, sino que ni siquiera sirven ya para su función primaria de sostener unos Estados nacionales incapaces o inoperantes frente a los poderes financieros y económicos, que renuncian de grado o por la fuerza a su gravamen e imponen la austeridad a la ciudadanía para compensar su pérdida de recaudación de quien detenta la riqueza.

En este contexto, conocer y estudiar las nuevas realidades sociales y normativas es tarea indispensable para seguir postulando una ordenación social justa en la que el derecho no desvele únicamente su innegable núcleo duro de coactividad e imposición por los más fuertes, sino que también pueda cumplir una función de límite de esos mismos poderes y defensa de la ciudadanía frente a sus abusos. En esa línea, este libro hace un acopio ingente de normas, acuerdos y convenios que presenta al lector el acervo normativo completo del intercambio de información en la esfera internacional y comunitaria, pero también su análisis pormenorizado y las consideraciones pertinentes para permitir entender su evolución, su actual realidad y, punto crucial, también sus insuficiencias y límites, mostrando que el «enamoramiento» que normalmente se siente hacia el tema estudiado no ha nublado el entendimiento de la autora ni ha cegado su capacidad de análisis y de crítica. O lo que es lo mismo, su capacidad de investigación.

A lo largo de las páginas detallando los avances, retrocesos y límites en torno al intercambio de información y sus modalidades, sobrevuela la contradicción fundamental entre la realidad social y la supraestructura jurídica coactiva que pretende regularla y aun conformarla, que –como nos enseñó el materialismo dialéctico– sólo puede resolverse con un proceso constante de superación de aquella contradicción mediante nuevas síntesis integradoras. En el ámbito fiscal, la cada vez más omnipresente realidad de la riqueza transnacional, incluso sin una base física ni territorial, que en buena lógica tributaria habría de ser el sustrato de la imposición, choca frontalmente con la noción caduca de soberanía nacional con que dogmáticamente nació, se asentó y aún hoy se regula principalmente el tributo, lo que no puede sino provocar distorsiones e incoherencias en su regulación que sólo podrán resolverse superando aquella contradicción. Es decir, con nuevas supraestructuras jurídicas, o lo que es lo mismo, con nuevos poderes políticos capaces de imponerlas, cuyo ámbito de influencia y cuya fuerza de obligar guarden relación con los de los grandes poderes financieros y económicos multinacionales que hoy detentan, manejan y trasladan sin freno ni pausa buena parte de la riqueza mundial.

Como subraya Ester Machancoses, la crisis del último decenio ha levantado el velo que impedía una amplia percepción social de este fenómeno, extendiendo en la opinión pública de los países del primer mundo lo que hasta hace bien poco era un secreto para iniciados. Términos como «paraíso fiscal», «planificación fiscal agresiva», «desimposición», «beneficios encubiertos» y otros, son hoy de uso común en los medios de comunicación, en los debates públicos y entre amplias capas de la población que toman conciencia de que la carga fiscal que soportan como excesiva se debe en buena medida a la desfiscalización o evasión de otras manifestaciones de riqueza que escapan a las Haciendas nacionales.

La crisis de legitimidad de la Hacienda y la del poder que la regula y gestiona propicia no sólo la crítica y el alejamiento de la afección ciudadana, sino incluso el brote de alternativas de muy distinto signo que no siempre siguen las pautas democráticas. Pero para recomponer la función de la Hacienda Pública como elemento crucial de un nuevo pacto social entre clases que legitime el poder político y una paz social mínimamente justa, los sistemas tributarios no pueden articularse como lo hicieron para el alumbramiento y la consolidación del Estado del bienestar. Por eso, no sólo desde las exigencias lógicas de la dogmática jurídica, sino también desde las de justicia de la imposición y aun desde las necesidades prácticas de recaudación, se evidencia que la existencia de un poder capaz de establecer tributos sobre las actuales manifestaciones extraterritoriales de riqueza y sancionar, en su caso, su inobservancia, se erige en premisa indispensable del Derecho Tributario del siglo XXI.

La alianza entre Estados, que pudiera salvar la insuficiencia de éstos vía convenio o por integración normativa en estructuras supranacionales, ha llenado páginas de esfuerzos por conseguir una tributación homogénea, o cuando menos mínima, en cualquier territorio. Pero ni siquiera en los ámbitos organizativos donde más pudiera vislumbrarse un nuevo poder de ese tipo se ha alcanzado ese objetivo. Los reiterados intentos de la construcción europea por reforzar al Parlamento y a la Comisión, como embriones de una futura gobernanza europea, no han evitado el fracaso estrepitoso de los intentos

armonizadores de la fiscalidad directa en los años setenta y ochenta del pasado siglo, que aún colean, ni el de las proyectadas políticas contra la competencia fiscal perniciosa proclamadas en los noventa y ni siquiera los bochornosos ejemplos de tax rulling, «doble irlandés» y otras técnicas de «desimposición» más recientes en el seno de la Unión, siendo bien ilustrativo que sea la Comisaría de Competencia y no la de Asuntos Económicos y Fiscalidad la que en los últimos años ha acometido expedientes sancionadores a grandes empresas por fraude fiscal.

También la OCDE y otros foros internacionales son conscientes de esa crisis de legitimidad de los poderes públicos, apresurándose a declaraciones pomposas en el G-20 de Londres, en 2009, de que había que refundar el capitalismo, o de que «la era del secreto bancario se ha acabado», propiciando la apertura del Convenio de Asistencia Mutua de 1988 a jurisdicciones en vías de desarrollo, como se hizo al año siguiente; o afirmando sardónicamente W. Buffet con ocasión de la cumbre de Davos, la persistencia de la lucha de clases, que iban ganando los ricos, ratificándolo en su provocador artículo de 2011 en el New York Times contando que su tributación era muy inferior a las de sus empleados.

Pese a ello, las aspiraciones de un poder político (o alianza de ellos) capaz de imponer normas para una tributación global, o mínima en los distintos territorios, que llenaron los últimos veinte años del siglo pasado, han sido abandonadas. El camino iniciado por EEUU con el Título III de la Patriot Act de octubre de 2001 y los subsiguientes acuerdos de información financiera con territorios de baja o nula tributación, en la línea de transparencia y lucha contra el fraude y la evasión fiscal formulada meses antes por la OCDE, pero con las medidas unilaterales del Secretario del Tesoro de su art. 311, mostró que uno de los pocos poderes políticos con suficiente fuerza ante los grupos multinacionales optaba por la vía unilateral para proteger su propia Hacienda, bajo la cobertura de la lucha antiterrorista, desentendiéndose de eventuales acuerdos multilaterales que acabaran con los paraísos fiscales exigiéndoles un gravamen mínimo acorde con la justicia fiscal. Tras años de desconcierto y de cierta parálisis, la norma FATCA de 2010 –como subraya la autora– ha conducido con suma rapidez al abandono por la OCDE e incluso por la Unión Europea de los antiguos sueños de una tributación global mínimamente homogénea fruto del acuerdo entre Estados, para adoptar la vía del intercambio de información, mediante nuevos instrumentos normativos y convenios, como la revisión ese mismo año del Convenio de Asistencia Mutua de 1988, cuyo art. 6 da hoy cobertura a Acuerdos multilaterales como los de Berlín en 2014, sobre información financiera, y París en 2016, de información país por país. De modo que la necesidad de nueva legitimación de las Haciendas Públicas, tan pomposamente declarada por los poderes económicos y los organismos internacionales, no se persigue ya por la vía de acuerdos entre ellas para implantar gravámenes efectivos en todos los territorios que eviten los traslados y asentamientos ficticios de la riqueza, sino meramente por la de intercambiarse la información, lo que no evitará la pervivencia de gravámenes favorables o nulos a falsos o espurios residentes fiscales para que desplacen allí su riqueza.

Cierto es que estas nuevas normas y tratados superan algunas deficiencias de los anteriores CDI, como incorporar sus propias definiciones de los ámbitos objetivo y

subjetivo que comprenden, comenzando por la de impuestos o tributos contemplados y la de sujetos obligados, con independencia de su forma jurídica, que, en su caso, prevalecen frente a las de la legislación interna de los Estados, como en la Directiva europea de Cooperación Administrativa de 2011 o en el Convenio de Asistencia Mutua de 2010, salvo reserva expresa del Estado parte al amparo de su art. 30. También permiten alumbrar la esperanza de un aumento de las recaudaciones nacionales e incluso la de que el conocimiento de la realidad, como el derivado de los informes país por país, empuje a nuevas medidas antievasión. Pero también significan desistir de un poder público supranacional o de una alianza entre poderes nacionales capaz de imponer un nivel de gravamen global, homogéneo o mínimo a los grandes grupos multinacionales. Resolviéndose, pues, en un nuevo intento legitimador y de refuerzo de las Haciendas nacionales, pese a su contrastada insuficiencia para gravar efectivamente la riqueza transnacional y a que no podrán evitar que ésta siga cobijándose bajo sistemas tributarios generosos, favorecedores o inocuos. En una palabra, como tampoco puede sorprender en el actual marco de endurecimiento del capitalismo, sin afrontar ni intentar resolver aquella contradicción fundamental arriba enunciada entre la dimensión transnacional de la riqueza y la nacional de los sistemas tributarios.

En este marco, bajo este nuevo paradigma –como lo califica la autora– incluso se legitima como jurisdicciones «cooperantes» a las que no se resisten a comunicar datos de la riqueza vinculada a su territorio, aunque, desde luego, no impongan la más mínima contribución sobre ella. De modo que junto con las anteriores listas negras de paraísos fiscales, también desaparece el debate del criterio de la residencia para decidir la tributación de las grandes empresas, pese a que la información país por país debería servir para cuestionarlo; se prescinde asimismo de considerar el volumen de actividad o el valor de sus activos y no sólo su beneficio para articular el gravamen, como ocurre desde décadas con ciertos patrimonios y actividades de personas físicas; en fin, se omite todo afán de superar los estériles intentos de armonización del Impuesto de Sociedades para redirigirlos al de personas físicas, con eventuales normas de transparencia obligatoria o de articulación del primero como gravamen a cuenta del segundo, al modo como propugnaba hace ya medio siglo el Informe Carter y que hoy, nunca mejor dicho, duerme el sueño de los justos.

La obra que tenemos entre manos no puede adentrarse, ni es su objetivo, en todos estos terrenos. Pero subyacen a ella, se suscitan con su lectura y tampoco escapa a su autora el carácter limitado y a veces parcheado de algunas de las medidas presentadas como conquistas en los últimos años. Como certeramente destaca, los acuerdos frente a BEPS no dejan de alabar la bajada de tipos y las reglas internacionales de reparto del poder tributario existentes, revelando así que en este libro es tan importante lo que se explica en su texto como lo que se apunta o late entre sus líneas. O que expresamente reclama la autora, como cuando tras las nuevas normas europeas enuncia «retos muy importantes de técnica jurídica y de elaboración dogmática en las nuevas relaciones entre Administraciones tributarias, entre Administraciones tributarias y contribuyentes, y entre Administraciones tributarias y obligados al suministro de información». Retos que ella misma comienza a abordar en la segunda parte de la obra al tratar el contenido del estándar del intercambio de información, sus límites y los derechos de los afectados.

En este ámbito, todo el aparato jurídico brillantemente analizado por la autora muestra que se asienta sobre la base de que son los Estados quienes mantienen el dominio sobre los datos de sus residentes, de modo que sólo mediante acuerdos entre ellos (en el terreno internacional) o mediante unanimidad (en el terreno comunitario) permiten su cesión a otros Estados y con el alcance que en esas normas han consentido, frecuentemente supeditado a los propios límites internos del Estado. La Directiva europea de Cooperación Administrativa de 2011 incluso restringe a la Comisión el acceso a los *tax rulings* y a la información de los intermediarios financieros del Registro central que esa misma norma prevé. El art. 22 del CAM 2010 insiste en la confidencialidad, el secreto y el uso adecuado de los datos objeto de intercambio, imposibilitando que puedan hacerse públicos, como también ilustran los debates recogidos por la autora sobre la reforma de la Directiva contable, ya planteada por el Parlamento europeo en 2011 y aún sin frutos, pese a no exigir unanimidad. Dominio, pues, de los Estados sobre los datos de sus residentes que confirma que las nuevas normas y tendencias refuerzan la posición de las Haciendas nacionales y alejan un poder tributario global que en virtud de norma comunitaria o de convenio internacional pudiera articular o propiciar una tributación mínima y homogénea de la riqueza transnacional en cualquier territorio, que era la aspiración durante el último tercio del s. XX. Alejamiento que no se debe a que se revise o se dude de la justicia de este último objetivo, sino al creciente desequilibrio de la correlación de fuerzas entre las clases sociales agravado por la última crisis, como muestra el contundente aumento de la desigualdad y de la concentración de riqueza, en el ámbito nacional como internacional.

Desde luego, los cambios históricos de envergadura no nacen de ninguna idea brillante ni siguen una lógica lineal coherente, sino que van brotando con pasos atrás y adelante, con desviaciones, meandros y vías muertas, hasta cuajar en nuevas realidades distintas siempre de las proyectadas. Hoy por hoy, desde la tarea investigadora, como hace Ester, nos toca señalar insuficiencias y, en el mejor de los casos, proponer soluciones, conscientes siempre de que son los poderes políticos, las clases sociales y las fuerzas económicas en juego quienes determinarán en última instancia unos u otros resultados más cercanos o alejados a las propuestas «coherentes» desde la lógica y desde la justicia tributaria que entre todos podamos realizar. Eso no la arredra ni la hace desistir de formularlas, cerrando con ello un tratamiento completo y sistemático del intercambio de información por el que cabe felicitarla sin reserva alguna y que resultará indispensable para quien quiera conocer las grandes novedades que esta materia viene registrando en los últimos años. Novedades de plena actualidad, hasta el punto de que algunas de sus medidas todavía están pendientes de implantarse en este mismo año y en los siguientes.

Carmelo Lozano Serrano
Universitat de València
Valencia, septiembre de 2018

CAPÍTULO 1

LA NUEVA ERA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. EL OBJETO DE ESTUDIO Y SU TRASCENDENCIA EN LA ACTUALIDAD

El presente libro tiene por objeto el análisis del marco jurídico actual del intercambio de información internacional entre Administraciones tributarias. Es un tema de gran actualidad por su trascendencia en el plano recaudatorio, jurídico y práctico. De hecho, es posible afirmar que una nueva era del derecho tributario internacional comienza en 2017. En menos de una década (2010-2017), la evolución sorpresiva del marco normativo de cooperación internacional entre Administraciones tributarias en materia fiscal marca un punto de inflexión sin precedentes en la fiscalidad internacional. Desde 2017, la puesta en práctica de la mayoría de estas normas va a tener una gran trascendencia en el plano recaudatorio, pero, sobre todo, en el plano jurídico. En efecto, sorprende el abanico normativo que ha emergido en muy pocos años en torno a la regulación del intercambio de información, y sorprende, aún más, la inexorable repercusión de este fenómeno, no solo en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, sino en la correcta aplicación de los tributos mucho antes de que pueda producirse el fenómeno del fraude o la evasión de impuestos. En el ámbito de las rentas más móviles (rentas de capital, beneficios empresariales) surge un tiempo nuevo en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria, y en las relaciones de cooperación internacional entre Administraciones tributarias de distintas jurisdicciones a escala global.

Esta nueva realidad se gesta en un contexto histórico marcado por un dato fáctico y un dato jurídico. El dato fáctico es la crisis económica y financiera iniciada en 2007. Como consecuencia de esta crisis, es necesario aumentar la recaudación por parte de los gobiernos que ven como peligra el volumen de los ingresos tributarios en las arcas públicas. Además, la ciudadanía, más que nunca, tiene conocimiento sobre la nula o baja presión que soportan, por un lado, las grandes riquezas ocultas en jurisdicciones opacas y, por otro lado, los ingentes beneficios societarios obtenidos por las grandes multinacionales por la vía de la deslocalización geográfica a escala mundial. Se estima que los países de la UE pierden entre 50.000 y 70.000 millones euros cada año debido a la elusión fiscal de las EMN. Ciertos informes recientes han revelado la escasa cuantía de los impuestos soportados por determinadas EMN y ha puesto en

tela de juicio la eficacia general y la equidad de los diversos sistemas fiscales existentes en la UE[1].

Sin embargo, es un dato normativo el que, sin lugar a dudas, es la causa del estado actual del intercambio de información entre Administraciones tributarias: la norma FATCA de los Estados Unidos en 2010. Esta norma adoptada unilateralmente por los EEUU obliga a todas las entidades financieras del mundo a suministrar, de forma periódica y automática, la información bancaria sobre las personas estadounidenses, físicas o jurídicas, que tengan cuentas abiertas en dichas entidades. En caso de incumplimiento, los EEUU establecen una retención del 30% a todas las transacciones realizadas a las entidades incumplidoras. Este instrumento interno, con efectos extraterritoriales y sin precedentes en el derecho tributario comparado, deja a las instituciones como la OCDE y la UE en una posición muy delicada, si bien, hasta este momento (2010) no han adoptado ningún instrumento a nivel bilateral, comunitario o multilateral, con esta contundencia jurídica y práctica. Desde la norma FATCA aprobada en 2010 por los EEUU, comienza una adopción progresiva de instrumentos jurídicos de cooperación, tanto por la OCDE como por la UE, que antes de 2010 cualquier inspector, o jurista especializado en Derecho tributario, hubiera calificado de sueño tributario.

El nuevo marco de cooperación administrativa en materia de fiscalidad tiene una repercusión sin precedentes en la conformación del derecho internacional tributario. Ejemplo de esta afirmación, es el pasado, presente y futuro de la regulación del intercambio de información. En efecto, si miramos al pasado, cabe diferenciar dos fases en el intercambio de información:

Por un lado, hasta 2001, el intercambio de información entre Administraciones tributarias en materia fiscal es un tema de escasa relevancia. Se regula básicamente en tres instrumentos jurídicos: En primer lugar, en los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición que incluyen la cláusula de intercambio de información recogida en el artículo 26 del Modelo de la OCDE. Este instrumento bilateral es el más utilizado por los Estados, si bien, existen grandes diferencias entre unos y otros por lo que respecta a la cláusula del intercambio rogado de información. En segundo lugar, en el ámbito comunitario se aplicaba, junto a los CDIs suscritos en su caso entre los Estados miembros, la Directiva de cooperación administrativa de 1977. En tercer lugar, en el plano multilateral, desde 1988 se adopta el Convenio multilateral OCDE-UE sobre asistencia mutua en materia fiscal.

De acuerdo a estos instrumentos, la modalidad básica de cooperación administrativa es el intercambio de información previa solicitud. El estándar de este intercambio de información, aunque con matices, es el regulado por el artículo 26 del Modelo de la OCDE y, en la práctica, resulta bastante inoperativo por las fuertes restricciones existentes tanto para el Estado requirente como para el Estado requerido. Entre estas restric-

[1] Comunicado de prensa de la Comisión IP/16/1349, Estrasburgo 12 abril 2016: La Comisión Europea propone una normativa pública sobre transparencia fiscal para las multinacionales.

ciones destaca el secreto bancario de la legislación interna de alguno de los dos Estados contratantes.

Por otro lado, desde 2001 hasta 2010 el intercambio de información comienza a tener cierto protagonismo en el plano internacional, con ocasión de la política fiscal internacional contra las jurisdicciones caracterizadas por su opacidad en el suministro de información financiera. En este período se avanza en la regulación de un nuevo estándar internacional del intercambio de información previa solicitud, cuyo contenido se traslada a la cláusula de intercambio de información de muchos CDIs, a la nueva Directiva de cooperación administrativa de 2011, que deroga la anterior de 1977, y al Convenio multilateral OCDE-UE sobre asistencia mutua en materia fiscal, que se modifica en virtud de un Protocolo de modificación en 2010. Además, desde 2002, aparece un nuevo tipo de instrumento internacional de intercambio de información, los Acuerdos de intercambio de información, cuya finalidad principal es ofrecer a las jurisdicciones opacas un modelo de cooperación para cumplir con los nuevos criterios de transparencia e intercambio de información establecidos por la OCDE en 2001.

Sin embargo, en el presente, que comprende el período 2010-2018, el intercambio de información entre Administraciones tributarias en materia fiscal se erige en el paradigma de la fiscalidad internacional:

De forma sorpresiva, en menos de una década el marco jurídico se caracteriza por un magma normativo sin precedentes. De, básicamente, tres instrumentos jurídicos, se pasa a trece instrumentos jurídicos que tienen por objeto el intercambio de información[2]. Además, de acuerdo al contenido de estos instrumentos se implanta con carácter general la modalidad del intercambio automático de información. Modalidad que hasta 2010 estaba más cercana a la utopía normativa que a la realidad. Los estándares de intercambio automático de información son diversos: información bancaria, los *tax rulings* de los EEMM, el informe país por país de las multinacionales, información no financiera o mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. En la implantación de estos estándares participan numerosas jurisdicciones. En particular, el estándar de intercambio automático de información bancaria y del informe país por país de las multinacionales se está asumiendo a nivel global, y los otros estándares a nivel comunitario. La finalidad de todos ellos es, por un lado, tener conocimiento de la riqueza de los contribuyentes en el extranjero, de manera que sea efectiva la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y, por otro lado, hacer más justo el gravamen efectivo del impuesto sobre sociedades soportado por las grandes multinacionales, o dicho de otra forma, combatir la planificación fiscal agresiva de las mismas con medidas que eviten la erosión de la base imponible y la deslocalización de los beneficios societarios a territorios de baja o nula tributación.

2017 y 2018 es la línea de salida en la que comienza a ponerse en práctica el intercambio automático de información del estándar global de información financiera, del estándar global del informe país por país y del estándar comunitario de los *tax*

[2] Estos instrumentos son objeto de análisis en el capítulo 3 de este libro.

rulings. Habrá que esperar unos años para analizar cualitativa y cuantitativamente los efectos de estos intercambios a la luz de las regularizaciones que se produzcan en el ámbito interno y de la cooperación. Además, en 2020 comenzará también el estándar de intercambio automático de información de los mecanismos transfronterizos en el ámbito comunitario.

España es uno de los alumnos aventajados en esta materia. Por un lado, ha suscrito todos los instrumentos de cooperación actuales. Ha aprobado, por ejemplo, el modelo de suministro general de información para las entidades financieras (modelo 289), en cumplimiento del CRS de la OCDE para suministrar la información a partir de 2017. Así mismo también ha aprobado el modelo de suministro general de información para las multinacionales cuya matriz es residente en España (modelo 231), para poder ceder de forma automática esta información al resto de jurisdicciones implicadas. Por otro lado, como receptora de la información, desde 2017, España va a contar con un gran contenedor big data a la vista de la gran cantidad de jurisdicciones que suministran desde 2017 información a España de forma automática, regular y en masa. Además, no hay que olvidar los instrumentos jurídicos unilaterales que España ya ha puesto en marcha para obtener información sobre las rentas en el extranjero, como el modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) o el modelo 750 (declaración tributaria especial, introducida por la disposición adicional primera del RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, para el período en el que se aplicó la amnistía fiscal de 2012). El cruce entre los datos de las declaraciones internas, tanto informativas como pecuniarias (impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre la renta de las personas físicas…), con los datos obtenidos en el marco de la asistencia mutua tendrá una repercusión importante en el descubrimiento de rentas ocultas en el extranjero. La agencia tributaria conocerá, incluso antes de que se inicie el período voluntario de presentación de declaraciones, todo o casi todo el patrimonio de muchos contribuyentes españoles.

Es evidente que, dado el nuevo marco jurídico actual de la cooperación administrativa en materia tributaria, así como su puesta en marcha desde 2017 con carácter general, el intercambio internacional de información entre Administraciones tributarias marca, de cara al futuro, una nueva era del derecho internacional tributario. Un nuevo derecho está por estrenar. En el plano sustantivo se pondrán de manifiesto las deficiencias del régimen jurídico de los instrumentos y estándares actuales y será necesario abordar nuevas medidas. Por otro lado, en el plano del derecho procedimental de la asistencia mutua en materia tributaria se abren tres tipos de relaciones jurídicas a las que se les ha dedicado escasa atención en el marco normativo:

1. En primer lugar, las relaciones entre las Administraciones tributarias cooperadoras. Se intensificará la colaboración entre Administraciones. Deben concretarse, entre otros aspectos, el régimen jurídico de otras modalidades de cooperación como la recaudación u otras complementarias del intercambio de información. No es efectivo un intercambio de información si luego no es posible recaudar para cumplir con la aplicación de los tributos. En cuanto a las modalidades complementarias, como la inspección en otras jurisdicciones, o los controles

sectoriales y los controles simultáneos, se plantean muchos problemas en torno a los derechos y deberes de las AATT actuantes, en tanto que salen de sus jurisdicciones, y también en el ámbito de los derechos y deberes de los contribuyentes y otros obligados afectados por las actuaciones en el marco de la asistencia mutua. Además, el régimen de garantías de confidencialidad y las consecuencias por su vulneración entre AATT adquiere gran relevancia en un futuro caracterizado por la proliferación de modalidades de cooperación efectiva entre distintas soberanías fiscales;

2. En segundo lugar, la relación entre el contribuyente y las Administraciones tributarias cooperadoras. Se sigue dejando a los Estados la regulación del derecho de notificación del inicio del intercambio, del derecho a ser informado antes de suministrar la información al otro Estado o del derecho a intervenir en el intercambio de información. Por otro lado, los instrumentos no abordan con claridad cuándo un contribuyente puede oponerse a una regularización por considerar que la información se ha obtenido sin instrumento jurídico que legitime la cesión de la información. Esta situación plantea serios problemas jurídicos sobre la conformación de los derechos y deberes del contribuyente;
3. En tercer lugar, la relación entre el obligado tributario a suministrar información (terceros, bancos, multinacionales, etc) y las Administraciones tributarias cooperadoras. Las facultades de las Administraciones en la obtención de información sobre terceros, en el marco de la asistencia mutua, el régimen sancionador por incumplimiento del deber de informar, o los motivos de oposición a la cesión de información, son algunos de los aspectos que tampoco tienen una regulación supranacional y pueden plantear graves problemas por la dispersión de ordenamientos internos.

2. **ESTRUCTURA DEL TRABAJO**

En este contexto, en aras a abordar la delimitación el marco jurídico actual del intercambio de información entre Administraciones tributarias, el presente trabajo se Estructura de la siguiente forma:

En el capítulo 2 se analiza la evolución de las políticas fiscales de la OCDE y de la Unión Europea y su incidencia en los avances del intercambio de información, con la finalidad de comprender las razones que han dado lugar a la situación actual del intercambio de información.

El capítulo 3, se centra en el estudio individualizado de cada uno de los instrumentos jurídicos de intercambio de información que conforman el marco jurídico actual de esta modalidad de cooperación. La complejidad y especialidad de cada uno de los instrumentos hace necesario un estudio pormenorizado y aislado de los mismos, previo al análisis concreto de los estándares de intercambio de información que resultan de aplicación por varios instrumentos de cooperación. En cada uno de los instrumentos se ponen de manifiesto aspectos como su naturaleza, contenido, estructura, conjunto normativo

que resulta de aplicación, procedimientos a través de los cuales las jurisdicciones pasan a formar Parte, así como las jurisdicciones participantes en la actualidad, los aspectos temporales de su aplicación, o los problemas que pueden plantear en la aplicación del derecho en el marco de la asistencia mutua. En algunos de ellos, además, se analizan los aspectos sustantivos básicos del régimen jurídico que preside el estándar de intercambio automático de información. En particular, el estándar de rentas no financieras, el de los acuerdos previos tributarios, el de los informes país por país y el de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. Por razones de extensión, sin embargo, no han sido objeto de estudio en este trabajo, otros instrumentos de cooperación que tienen por objeto la cesión de información en relación con la imposición indirecta, u otros internacionales que no son relevantes para jurisdicciones como España, como pueden ser los basados en el Modelo CIAT[3] o en la cláusula de intercambio de información del Modelo de la ONU.

Por último, en aras a una mayor comprensión, los capítulos 4 y 5 cierran la investigación con el estudio del régimen jurídico del estándar de intercambio de información previa solicitud y del estándar de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, respectivamente. En relación con el intercambio de información previa solicitud, el análisis de los aspectos sustantivos de este estándar requiere, por un lado, de un análisis aislado de los diferentes instrumentos jurídicos y, de otro lado, de un análisis comparado y conjunto del estándar de cesión de información que se contiene en los mismos, dado que en muchas ocasiones la cesión de información puede venir legitimada por la aplicación yuxtapuesta de diversos instrumentos jurídicos de cooperación. Así, en los apartados del capítulo 3 ya se han concretado las particularidades que rodean los distintos instrumentos jurídicos de cooperación que contienen este tipo de cesión. Analizados estos extremos sobre el cauce jurídico de la regulación, el capítulo 4 se centra en el régimen jurídico que puede presidir una determinada cesión de información previa solicitud, sobre la que pueden resultar de aplicación distintos instrumentos de cooperación, en tanto que los dos Estados sean parte de ellos.

Así mismo, en el ámbito de la cesión automática de información, el análisis por separado de los distintos instrumentos de cooperación, que contienen este tipo de cooperación, habrá permitido comprender el complejo e ingente conjunto normativo que ha entrado en vigor en el plano bilateral, comunitario y global en menos de una década. De la mano de este análisis se determinarán, como ya se ha expuesto, los aspectos sustantivos básicos de cuatro de los estándares de cesión automática que existen en la actualidad (rentas no financieras, *tax rulings*, informes país por país y mecanismos transfronterizos). Sin embargo, el estándar de intercambio automático de

---

[3] Este Modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias prevé expresamente formas de intercambio de informaciones tributarias entre administraciones de distintos países, el intercambio automático, espontáneo y a solicitud, además de incluir disposiciones sobre fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero. Producto del Grupo de Trabajo de Intercambio de Informaciones Tributarias, auspiciado por Italia y coordinado por el CIAT, el Modelo fue elaborado en el año 1999 por funcionarios expertos del área de los siguientes países: Argentina, Brasil, Canadá, Estados Unidos, Italia, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT. En 2015 se ha actualizado con aspectos sustanciales muy importantes.

información de cuentas financieras presenta parámetros jurídicos muy divergentes en función del instrumento de cooperación que resulte de aplicación (FATCA/OCDE) y, para ilustrar mejor las luces y sombras de cada uno, el presente trabajo finaliza, en el capítulo 5, con el análisis conjunto del estándar FATCA contenido en el IGA suscrito entre EEUU y España y el estándar OCDE, aplicable a nivel comunitario y global desde 2017.

Por último, el presente trabajo se complementa con anexos cuyo contenido sintetiza algunos aspectos que comprenden multitud de datos en aras a una mejor comprensión de la materia.

CAPÍTULO 2

EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL INTERNACIONAL Y SU INCIDENCIA EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La evolución cronológica del marco jurídico de la asistencia mutua, así como el estado actual del intercambio de información, sólo puede comprenderse a la luz de las políticas fiscales que han presidido el panorama internacional a lo largo del tiempo. La globalización económica, en un contexto de ausencia de armonización mínima de los sistemas tributarios, ha provocado la utilización de los sistemas tributarios, por parte de los Estados, para atraer la inversión a sus territorios y, como consecuencia, se ha perpetuado una competencia fiscal ilimitada con efectos perversos en las arcas públicas de los Estados. Frente a este fenómeno de competencia fiscal, la OCDE y la UE han adoptado cuatro políticas fiscales por lo que respecta al marco jurídico del intercambio de información.

Desde que la globalización pone de manifiesto los peligros que derivan de una competencia fiscal ilimitada, tres políticas abanderadas por la OCDE y la UE han delimitado delimitan las cuatro fases evolutivas de la normativa del intercambio de información.

Desde 1996, comienza una política fiscal contra el fenómeno acuñado como «competencia fiscal perniciosa». Se hace un llamamiento a los Estados para modificar aquellos elementos de sus sistemas tributarios que resultan perniciosos para la integridad del resto de sistemas tributarios (regímenes *offshore,* regímenes perjudiciales). En esta época el intercambio de información no tiene ningún protagonismo en el plano normativo internacional.

Sin embargo, en 2001, con la llegada de la Administración Bush (hijo) a la casa blanca, la presión de los lobbies financieros y el atentado a las torres gemelas en 2001 marcan un punto de inflexión en la política fiscal internacional que focaliza ahora todos sus esfuerzos en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Lo importante no es tanto que los Estados modifiquen los elementos perjudiciales de los sistemas tributarios sino hacer cumplir las normas tributarias por los Estados en los que se tributa por la renta mundial y, para ello, precisan del conocimiento de las rentas que se ocultan en las entidades financieras situadas en el extranjero. El objetivo es levantar el secreto bancario y, en consecuencia, comienzan las medidas dirigidas a la transparencia y el intercambio de información. Se inician los avances normativos del intercambio de información previa solicitud con la modificación del estándar y la aparición de nuevos instrumentos que permiten a los centros offshore cumplir con estos criterios y salir de la lista negra de la OCDE. Sin embargo, se puede calificar al intercambio de información como un «falso protagonista» de la escena internacional, si bien, por un lado, los esfuerzos siguen cen-

trándose en la modalidad del intercambio de información previa solicitud, que mantiene grandes deficiencias en cuanto a su eficacia contra el fraude y la evasión fiscal y, por otro lado, los centros *offshore* con regímenes de nula o escasa tributación pueden salir de la lista negra a través de una red mínima de instrumentos de intercambio de información previa solicitud.

A este contexto se suma en 2007 la crisis económica y los escándalos de ausencia de ocultación de rentas por políticos y famosos de todo el mundo. Con la Administración Obama, se aprueba la norma FATCA para combatir con contundencia el secreto bancario y, a partir de entonces, la OCDE y la UE se suman a centrar sus esfuerzos en la implantación del intercambio automático de información financiera a nivel global, de manera que se obtenga la información de forma periódica y en masa sin necesidad de solicitarlo, con carácter previo a la presentación de declaraciones.

Por último, con ocasión de la crisis financiera en 2007 también se suceden los escándalos relacionados con la nula o escasa tributación de las grandes multinacionales y la política fiscal internacional abre otro frente para combatir el fenómeno que acuñan como «planificación fiscal agresiva». La reacción de la OCDE y de la UE, que queda plasmada en el plan BEPS de 2013 o en el Plan de acción de la UE desde diciembre 2012, no se decanta por la modificación de las reglas existentes de localización del gravamen de los beneficios societarios, como es la regla de tributación exclusiva en el Estado de la residencia o en el Estado de la fuente en caso de Establecimiento permanente. Por el contrario, se inclina por hacer efectivas las normas existentes y, de nuevo, la transparencia y el intercambio de información son criterios importantes a la hora de delimitar las medidas a tomar. Entre estas medidas se instaura el intercambio automático de información del informe país por país de las grandes multinacionales y en materia de *tax rulings*, en el ámbito comunitario se regula el intercambio automático mientras que la OCDE aboga por un intercambio espontáneo de carácter obligatorio. En suma, desde 2010 el Intercambio automático de información pasa de la utopía a la norma general.

A continuación, se describen con mayor detalle estas tres fases del intercambio de información a la luz de las cuatro políticas fiscales internacionales dirigidas a conseguir una mayor integridad de los sistemas tributarios y, con ella, un aumento de los ingresos tributarios de los Estados.

1. LUCHA CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA (1996-2000). ESCASA ATENCIÓN A LA COOPERACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Como consecuencia de los fracasados intentos armonizadores de la imposición directa en el ámbito comunitario, la competencia fiscal entre los Estados miembros por atraer la inversión es cada vez más agresiva. A mediados de la década de los años 90 se pone de manifiesto por la Comisión la consecuencia inevitable de la diversidad de sistemas tributarios en un contexto económico cada vez más globalizado y presidido por la libre circulación de capitales y por la ausencia de normas armonizadas en el ámbito de la

imposición directa: la erosión recaudatoria respecto de las rentas más móviles frente a la creciente presión fiscal sobre el factor trabajo y rentas empresariales de escasa movilidad.

Así comenta la Comisión un gráfico sobre la evolución de la presión fiscal sobre el empleo en relación con la soportada por otros factores de producción de fácil movilidad, en el período 1981-1995:

> «…la tendencia de los últimos 15 años (1981-1995) indica un incremento de la presión fiscal sobre el empleo. El tipo tributario implícito (es decir, los ingresos fiscales divididos por la base pertinente) sobre la mano de obra ocupada se ha incrementado en más de siete puntos porcentuales, al tiempo que, ese mismo tipo, para otros factores de la producción (capital, trabajo por cuenta propia, energía, recursos naturales), ha disminuido en más de 10 puntos porcentuales[4]. En lo que se refiere al factor trabajo, la presión fiscal se está desplazando hacia la mano de obra menos cualificada, y menos móvil, mientras que los trabajadores muy cualificados se muestran cada vez más móviles y receptivos a las diferencias de tratamiento fiscal. Del mismo modo, también las pequeñas empresas y el sector artesanal –tan importantes en la creación de empleo– se ven penalizadas frente a las grandes empresas, que pueden aprovechar más fácilmente las oportunidades que les brindan las diferencias tributarias y la competencia fiscal»[5].

Los sistemas tributarios constituyen un elemento cada vez más determinante de la competencia entre los Estados miembros[6], si bien, estos actúan en un mercado interior en el que, por un lado, no existe armonización normativa a nivel comunitario en materia de imposición directa y, por otro lado, es patente la liberalización de los movimientos de capitales (supresión de obstáculos a estos movimientos y beneficios fiscales por las legislaciones internas) así como la intención de crear una Unión Económica y Monetaria. En este contexto, la competencia entre los Estados a través de la regulación de los sistemas tributarios, que ofrecen una fiscalidad a la carta para las rentas más móviles, es imparable a la luz de la importancia que estos tienen en las decisiones de inversión de los agentes económicos.

Sin una actuación a nivel comunitario o global para frenar esta situación, la espiral de competencia fiscal hasta llegar al tipo 0 para las grandes rentas acarreará que la presión fiscal que sostiene las arcas públicas se centre exclusivamente en las rentas menos móviles como es el factor trabajo menos cualificado y la pequeña empresa. Este horizonte es nocivo no solo desde la óptica de la justifica tributaria, sino desde la óptica de los efectos económicos que provoca: merma del gasto público, del consumo, de la creación de empleo, de la productividad, del crecimiento económico y de la inversión.

En el ámbito internacional, la OCDE, también manifiesta su preocupación por los efectos nocivos que está provocando la competencia fiscal de las jurisdicciones a nivel glo-

---

[4] Este es el comentario al gráfico 1 sobre la evolución, elaborado por la Comisión y que se contiene en el punto 4 de la Comunicación de la Comisión al Consejo: Hacia la coordinación fiscal. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea. COM (97) 495final, 1.10.1997.

[5] *Vid.* punto 4 de la Comunicación de la Comisión (COM (97) 495final, 1.10.1997.

[6] Como afirma la Comisión «El mercado único y la UEM son esenciales para el crecimiento y la prosperidad; sin embargo, ambos hacen que la importancia de la fiscalidad sea cada vez mayor en el terreno de la competencia» (*vid.* Punto 7 en COM (97) 495final, 1.10.1997).

bal. Al igual que en la Unión Europea, la premisa de partida es que durante los últimos 15 años (principios de los 80 hasta mitad de la década de los 90) la competencia fiscal entre las distintas soberanías ha tenido numerosos efectos positivos sobre los sistemas fiscales. El juego de la competencia ha incitado a los Estados a hacer más atractivos sus sistemas tributarios para los inversores y, como consecuencia, se ha producido una reducción generalizada de los tipos impositivos y la ampliación de las bases imponibles. En este contexto, se afirma que «el entorno competitivo puede fomentar la eficacia de los programas de gasto público». Sin embargo, es necesario eliminar prácticas fiscales perniciosas que reducen los efectos beneficiosos de la competencia fiscal, como son las prácticas diseñadas para favorecer el incumplimiento de las legislaciones de otros Estados. Las medidas unilaterales por algunos Estados para prevenir la erosión de bases imponibles son insuficientes. Estas medidas complican los sistemas tributarios y suponen grandes costes tanto para las Administraciones tributarias, que no pueden hacer cumplir eficazmente sus legislaciones internas, como para los contribuyentes que cumplen sus obligaciones y que ven incrementada su presión fiscal. Las prácticas perniciosas delimitan un panorama en el que, por un lado, se ve muy mermada la capacidad decisoria de los Estados en la distribución de la carga fiscal entre las bases imponibles móviles y las que lo son menos (ej. trabajo, patrimonio y consumo). Por otro lado, distorsionan los flujos financieros e, indirectamente las inversiones reales[7]. En suma, las prácticas fiscales perniciosas hacen peligrar la integridad y la justicia de los sistemas tributarios así como el crecimiento y el desarrollo económico.

En suma, por primera vez es manifiesta la preocupación de las instituciones comunitarias y de la OCDE ante los efectos perniciosos de la competencia fiscal ilimitada en la imposición directa. Se acuña el término de «competencia fiscal perniciosa» o perjudicial como un fenómeno que es necesario combatir y que va a presidir desde entonces la política fiscal europea e internacional.

¿Qué medidas se adoptaron por la UE y por la OCDE para combatir la competencia fiscal perniciosa?, ¿Qué importancia se atribuye a las medidas de cooperación entre Administraciones tributarias, que tienen por objeto el intercambio de información? Veamos las actuaciones normativas que se llevan a cabo a nivel comunitario y su incidencia en el intercambio de información.

En la reunión informal del Consejo ECOFIN celebrada en Verona en abril de 1996, la Comisión propone que se lleve a cabo el debate sobre un plan de acción. El 13 de septiembre de 1997, con ocasión de la reunión informal de Mondorf-les-Bains, se debate el Informe presentado por la Comisión sobre la evolución de los sistemas tributarios[8]. Como consecuencia de los debates llevados a cabo en el seno del ECOFIN y del Grupo

---

[7] *Vid*. Introducción del Informe 2001 OCDE: «Hacia una cooperación mundial en materia tributaria. Avances en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas. Informe para la reunión del Consejo de Ministros de 2000 y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales», Paris, 2001 (*Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264184541-en)

[8] (1996): «La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios» COM (96) 546 final, 22.10.1996.

de Política fiscal, se encomienda a la Comisión la elaboración de un paquete de medidas para afrontar el problema de la competencia fiscal perniciosa. En octubre de 1997, la Comisión presenta al Consejo, para su debate y aprobación en la reunión del Consejo ECOFIN de 13 de octubre del mismo año, una propuesta sobre medidas de coordinación fiscal necesarias para frenar la competencia fiscal perjudicial[9]. De forma excepcional, este documento también se discutió en el Consejo Europeo especial sobre el empleo, celebrado los días 20 y 21 de noviembre de 1997. En esta reunión se dedicó particular atención a las repercusiones de los sistemas tributarios actuales sobre el empleo. El 1 de diciembre de 1997 el Consejo adoptó una Resolución por la que se aprobó un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y medidas sobre la fiscalidad del ahorro[10].

El paquete de medidas aprobado por el Consejo tenía como objetivos reducir las distorsiones del mercado único, impedir que se produjeran grandes pérdidas de ingresos fiscales e invertir la tendencia a que la presión fiscal recaiga cada vez más sobre el trabajo, frente a otros factores más móviles[11]. En suma, luchar contra la competencia fiscal en la medida en que resultase «perjudicial»/»perniciosa» (*harmful tax competition*).

Para lograr un incremento de las bases imponibles de las sociedades, así como de la tributación de las rentas de gran movilidad, las medidas a adoptar son básicamente de naturaleza sustantivas, en el sentido que tratan de incidir en la regulación de los sistemas tributarios. En primer lugar, se plantea la necesidad de mayor coordinación de las legislaciones fiscales de los EEMM. El escollo del requisito de unanimidad para aprobar normas en materia de imposición directa aleja todo esfuerzo armonizador o de uniformidad normativa. El Consejo valora positivamente la competencia en materia fiscal pero pone de manifiesto los problemas de una competencia fiscal ilimitada en los factores más móviles. Para ello, se aboga por regular la imposición directa de acuerdo a los principios de coordinación y subsidiariedad, frente a los principios de armonización y neutralidad. En consecuencia, se propone como solución la aproximación de las legislaciones fiscales de los Estados miembros (principio de coordinación), sin perjuicio de la adopción de normas a nivel comunitario cuando la actuación de los Estados no sea suficiente (principio de subsidiariedad). En este contexto, en materia de imposición directa se acuerdan tres medidas sustantivas:

1) Se adopta el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas[12]. Tiene por objeto identificar aquellas medidas (legales, reglamentarias o prácticas administrativas) que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad

---

[9] (1997): Comunicación de la Comisión al Consejo: «Hacia la coordinación fiscal. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea». COM (97) 495final, 1.10.1997.

[10] (1997): Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal – Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas – Fiscalidad del ahorro. DOUE n° C 002 de 06/01/1998 p. 0001 – 0006. (98/C 2/01).

[11] *Vid.* Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997, punto 2 de la Introducción.

[12] El Código de Conducta se regula en el Anexo I de la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas – Fiscalidad del ahorro (DOUE n° C 002 de 06/01/1998 p. 0001 – 0006 –98/C 2/01-).

empresarial dentro de la Comunidad y que resultan potencialmente perniciosas en tanto que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate (por el tipo, por la base imponible u otro factor)[13]. Siguiendo estos criterios se establece, de un lado, una política de mantenimiento del *statu quo*, por la que los EEMM se comprometen a no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas y, de otro lado, una política de desmantelamiento por los EEMM, que deben revisar, y en su caso modificar, las disposiciones y prácticas vigentes internas para eliminar toda medida «perniciosa» lo antes posible[14]. La evaluación se encarga a un Grupo de nueva creación (Grupo del Código de Conducta) con la finalidad de elaborar informes periódicos sobre las medidas evaluadas, posteriormente remitidos al Consejo para su consideración y, si éste lo juzgase oportuno, para su publicación[15].

La posible conexión entre «medida potencialmente perniciosa» y «ayudas de Estado», también es objeto de preocupación por el Consejo, que encomienda a la Comisión la publicación de directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas[16]. En 1998 se aprueba la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas[17]. Esta norma, aunque *soft law* ha supuesto sin duda uno de los instrumentos más efectivos contra la competencia fiscal perniciosa de los EEMM en un contexto de ausencia de armonización de los sistemas impositivos[18].

---

[13] *Vid*. Letras A y B del Código de Conducta. En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se debía tener en cuenta, entre otros aspectos, los relacionados con los beneficios a no residentes, con la ausencia de sustancia económica y con la inaplicación de las normas OCDE sobre beneficios de grupos de empresas. En particular: 1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes; o 2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o 3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o 4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o; 5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

[14] *Vid*, letras C y D del Código de Conducta antes mencionado.

[15] Sobre las medidas examinadas por el Grupo véase la Comunicación de la Comisión: Fomento de la Gobernanza en el Ámbito Fiscal, COM (2009) 201 final.

[16] *Vid*. Letra J del Código de Conducta antes mencionado.

[17] DOCE nº C384, 10 diciembre 1998.

[18] Como afirma Martín López, J. (2012): «Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria» en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, pág. 353 y 360), aunque al igual que el Código de conducta la Comunicación de ayudas de estado se trata de un instrumento *soft law*, lo cierto es que, «se ha llevado a cabo una suerte de integración negativa de las legislaciones tributarias de los Estados miembros, mediante una utilización de la normativa comunitaria sobre ayudas estatales dirigida a la eliminación de medidas o prácticas de carácter lesivo en el ámbito de la fiscalidad de las empresas» «la utilización por la Comisión de la normativa sobre ayudas de estatales conlleva, en puridad, una cierta armonización por la puerta de atrás de los sistemas impositivos».

El instrumento del intercambio de información se establece como cauce para que el Grupo tenga acceso a las medidas potencialmente perniciosas de los EEMM. De conformidad con los principios de transparencia y apertura, todo Estado miembro debe facilitar al Estado miembro que lo solicite la información relativa a cualquier medida fiscal que pudiera entrar en el ámbito de aplicación del Código. La Comisión es la encargada de coordinar el intercambio de información entre los EEMM y facilitarla al Grupo del Código de Conducta para su evaluación[19].

De forma complementaria, y de soslayo, el Código alude a dos medidas contra el fraude y la evasión fiscal. En primer lugar, anima a los EEMM «a cooperar plenamente en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en particular en lo que atañe al intercambio de información entre los Estados miembros, de conformidad con lo previsto en sus respectivas legislaciones nacionales». En segundo lugar, menciona el papel fundamental de las disposiciones anti-abuso contenidas en las legislaciones internas y en los convenios sobre doble imposición[20].

2) La segunda medida se imbrica en el objetivo eliminar las distorsiones en la fiscalidad de las rentas del capital. En particular, el Consejo encomienda a la Comisión la elaboración de una propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro[21] para garantizar un mínimo de imposición efectiva de las rentas del ahorro dentro de la Comunidad y para evitar distorsiones perjudiciales de competencia. El Consejo plantea que las rentas de capital constituyen la base fiscal más móvil y que es necesario hacer frente a las distorsiones, tanto actuales como potenciales. Estos riesgos ya se ponen de manifiesto en el debate en torno a la Directiva de 1988, sobre la liberalización de los movimientos de capitales, y da lugar a la propuesta sobre la fiscalidad del ahorro de los particulares. En 1997, se advierte la urgencia de adoptar medidas efectivas al respecto porque con la adopción del euro se eliminará el último obstáculo a la inversión transfronteriza[22]. Sin embargo, la actuación concreta en este ámbito es mínima y de escasa repercusión práctica por lo que se refiere a la presión fiscal de las rentas del capital. Como afirma la Comisión, es preferible llegar a una respuesta mínima, a través de una Directiva, que mantener la situación actual, que puede implicar la no imposición[23]. Las grandes reticencias de algunos EEMM, como Luxemburgo, Bélgica o Austria, provocan que los elementos adoptados para servir de base a la propuesta de Directiva sean muy restrictivos. En concreto, el ámbito de aplicación propuesto se limita a los intereses abonados en un EM a particulares residentes en otro EM y la imposición efectiva de esas rentas

---

[19] *Vid.* Letras E e I del Código de Conducta.

[20] *Vid.* Letras K y L dedicadas a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal a las que dedica dos breves párrafos.

[21] *Vid.* Anexo II de la Resolución del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas – Fiscalidad del ahorro (DOUE n° C 002 de 06/01/1998 p. 0001 – 0006 –98/C 2/01).

[22] *Vid.* Puntos 18 y siguientes de la Comunicación de la Comisión al Consejo en octubre de 1997, COM (97) 495final, 1.10.1997.

[23] *Vid.* Punto 19 de la Comunicación de la Comisión al Consejo en octubre de 1997, COM (97) 495final, 1.10.1997.

se pretende garantizar con el modelo de coexistencia, según el cual los EEMM pueden optar: 1) Por una retención en origen al no residente y cesión de la recaudación al EM en el que es residente el beneficiario, manteniendo la ocultación sobre la identidad de éstos; 2) Por la cesión automática de la información al EM de residencia del particular para que este Estado pueda gravarlos de acuerdo a su legislación interna.

Con la aprobación en 2003 de la Directiva de fiscalidad del ahorro[24], en el ámbito de la imposición directa se implanta por primera vez un intercambio automático de información, aunque limitado a cierto tipo de intereses percibidos por particulares en el ámbito comunitario (así como terceros Estados con los que se hubiese acordado medidas de efecto equivalente y territorios asociados a EEMM a los que no es de aplicación el Tratado). Además, se deja la facultad a los EEMM de mantener el secreto sobre la identidad de los residentes en otros EEMM por la vía sustitutiva de la retención y cesión de la recaudación. Esto es, facultad de evitar el intercambio de información a cambio de cesión de recaudación de las retenciones efectuadas[25].

Respecto del intercambio de información previa solicitud entre Administraciones tributarias, regulado en la Directiva de cooperación administrativa de 1977[26], el paquete de medidas no hace alusión alguna a la mejora del estándar existente en aras al descubrimiento de rentas ocultas en otro Estado miembro.

3) La tercera medida se refiere a la eliminación de la retención en la fuente para intereses y cánones entre empresas en el ámbito comunitario. Se encomienda a la Comisión la elaboración de una propuesta de Directiva en este sentido para hacer frente a las dificultades que tienen los agentes económicos que desarrollan actividades transfronterizas (pérdidas de tiempo en tramitaciones, disminución de flujos de tesorería y, a veces, la doble imposición)[27]. A diferencia de las dos medidas anteriores, ésta no tiene por objeto el incremento de ingresos por los EEMM ni tampoco incide en ningún instrumento de intercambio de información. La finalidad es eliminar la doble imposición de este tipo de rentas entre matrices y filiales, por la vía de la tributación exclusiva en el Estado miembro de la residencia de la entidad perceptora de esas rentas. La propuesta se adopta por la Comisión en 1998[28] y se aprueba en 2003[29].

---

[24] La propuesta de Directiva se aprobó en 2001 (DO C 270 E de 29.5.2001, p. 259) y finalmente la Directiva en 2003: Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE 26.6.2003, L157/38).

[25] Véase en el Capítulo 3 el apartado dedicado a la Directiva de fiscalidad del ahorro (DFA 2003).

[26] Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336 de 27.12.1977, p. 15).

[27] *Vid.* Punto 20 del paquete de medidas propuesto por la Comisión en octubre de 1997, COM (97) 495final, 1.10.1997, y la Resolución del Consejo de 1 de diciembre de 1997 en la que aprueba esta medida (DOUE nº C 002 de 06/01/1998 p. 0001 – 0006 –98/C 2/01).

[28] DO C 123 de 22.4.1998, p. 9.

[29] Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (DOUE 6.6.2003, L157/49).

Desde 1998, la OCDE también comienza a debatir y a adoptar medidas para combatir la competencia fiscal perniciosa (Informe 1998 y 2000)[30]. En aras a lograr una competencia fiscal libre y justa, el rumbo de las políticas tampoco es consensuar y garantizar una imposición mínima que impere en los sistemas tributarios. Las medidas se dirigen a identificar las prácticas perniciosas y establecer un calendario para su eliminación, así como medidas de defensa para los territorios y jurisdicciones que no cooperen en esta dirección.

En los trabajos de la OCDE se analizan dos frentes: por un lado, los paraísos fiscales y, por otro lado, los regímenes preferenciales de algunos Estados miembros de la OCDE.

En el Informe de la OCDE de 1998[31] se definen los criterios para identificar los aspectos perniciosos de un régimen o de un Estado o territorio concretos. Específicamente, se centran en una combinación de factores sustantivos y formales que pueden resultar perniciosos por el deterioro que provocan en la integridad y en la justicia de los sistemas fiscales. De acuerdo a estos criterios, un territorio puede ser calificado de «paraíso fiscal», o un régimen fiscal concreto de un Estado puede ser calificado de «régimen preferencial pernicioso», de acuerdo a cuatro factores:

1) La existencia de impuestos nulos o mínimos en el caso de los paraísos fiscales y la inexistencia de tipos impositivos efectivos o la aplicación de tipos efectivos meramente simbólicos sobre las rentas pertinentes, en el caso de los regímenes preferenciales. Este criterio sustantivo se presenta como necesario aunque no suficiente. La existencia de este factor delimita aquellas situaciones en las que es necesario el estudio de los restantes criterios, a la hora de calificar a un territorio como «paraíso fiscal» o a un «régimen preferencial pernicioso».

2) La falta de intercambio efectivo de información. En un contexto globalizado, a medida que se incrementan las actividades de los contribuyentes fuera de las fronteras nacionales, las administraciones precisan de la información tributaria de otros Estados ya que las posibilidades de evasión de impuestos por parte de las personas físicas y entidades se van incrementando. El intercambio efectivo de información dota de capacidad a las Administraciones para aplicar su legislación interna.

---

[30] Destacan en este sentido los dos primeros Informes de la OCDE entorno a la competencia fiscal perniciosa: 1) *La Competencia Fiscal Perjudicial. Un problema global emergente*, OECD, Paris 1998 (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en). En adelante Informe 1998 de la OCDE; 2) *Hacia una cooperación mundial en materia tributaria. Informe para la reunión del Consejo de Ministros de 2000 y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales. Avances en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas*, Paris, 2001 (*Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264184541-en). En adelante, Informe 2000 OCDE.

[31] *La Competencia Fiscal Perjudicial. Un problema global emergente*, OECD, Paris 1998 (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris.
DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en). El Consejo de la OCDE aprobó el informe el 9 de abril de 1998 con las abstenciones de Luxemburgo y Suiza y se presentó a los Ministros los días 27/28 de abril de 1998.

En este sentido, los Informes de la OCDE recuerdan las cláusulas de intercambio de información que ya existen en algunos instrumentos internacionales[32]:

1. El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y de la ONU, en virtud de los cuales los Estados suscriben los CDIs. Ambos Modelos de Convenios para evitar la doble imposición entre Estados contratantes contienen cláusulas de intercambio de información que permiten a las autoridades fiscales intercambiar información con trascendencia tributaria. Más de 225 Convenios entre los Estados miembros de la OCDE y más de 1.500 en todo el mundo se basan en esos modelos;
2. El Convenio multilateral de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua administrativa en materia tributaria de 1988. Se trata de un Convenio que tiene por objeto el intercambio de información entre Administraciones tributarias en el que participan países miembros de la OCDE y de Unión Europea, siguiendo el estándar de intercambio de información de la cláusula integrada en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición (art. 26);
3. Por último, la OCDE también alude al Modelo específico de Acuerdo de Intercambio de Información elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), etc.

La OCDE recuerda, que otros Estados han elaborado modelos similares y que todos ellos reconocen que cuando existe un intercambio efectivo de información se mejora la capacidad de los Estados para aplicar su propia legislación tributaria. En todo caso, aunque la OCDE menciona estos instrumentos jurídicos utilizados entre los Estados para intercambiar información, lo cierto es que se centran básicamente en el intercambio de información previa solicitud cuya operatividad, como se analiza más tarde en esta obra, ha sido escasa ante los fuertes límites al intercambio de información, por aplicación de las legislaciones internas, así como por la ausencia de penalización en caso de incumplimiento.

3) La falta de transparencia. Este tercer factor se centra en el problema que presentan aquellos territorios en los que se producen prácticas poco transparentes tales como acuerdos previos y otros procedimientos similares que se mantienen en «secreto», tipos impositivos pactados y otras prácticas en las que la aplicación de la ley no es clara y uniforme, insuficientes controles reglamentarios o imposibilidad de acceso a documentación financiera por las autoridades públicas (*ruling systems*). La transparencia permite tener conocimiento de cómo se aplica la legislación tributaria en un determinado Estado y si ésta se aplica de forma coherente y justa. La falta de transparencia imposibilita que las autoridades fiscales apliquen su propia legislación con eficacia y justicia[33]. Y,

---

[32] *Vid.* punto 5 del Informe de la OCDE de 2001.

[33] Se trata del denominado *ruling system* que engloba a todos los actos susceptibles de negociación entre el administrado y la administración, que constituyen una práctica habitual en el mundo anglosajón, así como la interpretación judicial o administrativa de las disposiciones del Derecho. (*Vid.* punto 6 del Informe de la OCDE de 2001).

4) La ausencia de actividades sustantivas en el caso de los paraísos fiscales, que pone de manifiesto que la atracción de la inversión o de las operaciones tiene motivos estrictamente tributarios y no de presencia real en el territorio[34], y la estanqueidad en el caso de los regímenes preferenciales, ya que la aplicación de beneficios fiscales únicamente a no residentes o a operaciones con no residentes puede provocar efectos perniciosos[35].

Se propone un proceso en el que, una vez identificados los aspectos perniciosos, las jurisdicciones afectadas (por su consideración de «paraísos fiscales» o por regular «regímenes perniciosos») deben asumir el compromiso de eliminar los aspectos perniciosos, so pena de soportar las medidas coordinadas de defensa de aplicación por el resto de Estados (ej. límites a la deducibilidad, transparencia fiscal internacional, tributación de dividendos procedentes de dichos territorios). El Informe de la OCDE de 2000 presenta una lista de 47 regímenes preferenciales de Estados miembros de la OCDE y 35 jurisdicciones calificadas como «paraísos fiscales»[36], así como un calendario para asumir compromisos, presentar planes de cumplimiento y eliminar todos los aspectos perniciosos.

La posición de los EEUU, encabezada por la Administración Clinton, era de apoyo absoluto a esta política fiscal. En una nota de prensa de 26 de junio de 2000 se comunica la bienvenida por parte del Secretario del Tesoro Lawrence H. Summers al Informe de la OCDE del 2000 («treasury welcomes OECD report on Harmful Tax Competition Havens») para proteger la integridad de los sistemas tributarios frente a la competencia

---

[34] También puede indicar que un Estado o territorio no tiene (o no puede) ofrecer un entorno jurídico o comercial que atraiga actividades industriales o comerciales sustantivas distintas de las posibilidades para minimizar del impuesto que ofrece (*Vid.* puntos 5 y 7 del Informe de la OCDE de 2001 sobre criterio de ausencia requisito actividad sustantiva en Informe 1998 y 2000).

[35] El Informe de 1998 incluye un factor que consiste en examinar si un Estado protege su base imponible esencial de los efectos resultantes de la aplicación de una preferencia tributaria. Por ejemplo, si un Estado que ofrece un régimen preferencial deniega su aplicación a los contribuyentes residentes o a las actividades nacionales, significa que no quiere soportar la disminución de la recaudación que pudiera derivarse del mismo. Se dice de esos regímenes que son «estancos» (*vid.* punto 8 del Informe de la OCDE 2001).

[36] El Foro de la CFP de la OCDE mantuvo conversaciones con 47 Estados o territorios que podían ser calificados como paraísos fiscales. La mayoría participó en el proceso de revisión remitiendo la información que se les solicitaba a través de contactos bilaterales y multilaterales. Se concluyó que 6 de ellos no cumplían los criterios para ser «paraísos fiscales» y otros seis Estados (Islas Bermudas, las Islas Caimán, Chipre, Malta, Mauricio y San Marino) asumieron el compromiso de eliminar sus prácticas fiscales perniciosas antes de la publicación del Informe, de manera que no fueron incluidos en la lista publicada en el Informe del 2000 (vid. Punto 17 Informe OCDE 2001 antes citado). Los Estados o territorios incluidos en la lista del año 2000 son algunos independientes y otros son territorios dependientes o asociados a EEMM de la OCDE como Reino Unido, Países Bajos, EEUU y Nueva Zelanda. En particular, las 35 jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales en el año 2000, de acuerdo a los criterios establecidos en el Informe de 1998 son: 1) Andorra, Antigüa y Barbuda, Bahamas, Bahrein, Barbados, Belice, Dominica, Granada, Liberia, Liechtenstein, Maldivas, Islas Marshall, Mónaco, Nauru, Panamá, Samoa, Seychelles, Santa Lucia, San Cristobal y Nieves, San Vicente y Las Granadinas, Tonga, Vanuatu; 2) Por otro lado, territorios asociados o dependientes del Reino Unido: Anguilla, Islas Vírgenes británicas, Gibraltar, Guernsey, Alderney, Sark, Alderney, Isla de Man, Jersey, Montserrat, Islas Turcas y Caicos; 3) Territorios asociados o dependientes de los Países Bajos: Aruba, Antillas neerlandesas (hasta 10 octubre de 2010 formaban un Estado con 6 islas: Aruba, San Eustaquio, Sint Maarten, Curacao y Bonaire); 4) Territorios asociados o dependientes de Nueva Zelanda: Islas Cook, NIUE; 5) Territorios asociados o dependientes de Estados Unidos: Islas Vírgenes de los EEUU.

fiscal perniciosa y alaba la publicación de las listas identificando jurisdicciones y regímenes de carácter perjudicial[37].

2. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL I (2001-2010). NUEVO ESTÁNDAR DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD: EL FALSO PROTAGONISTA

• En 2001 el problema sigue siendo el mismo: la pérdida de ingresos fiscales provocados por la competencia fiscal ilimitada de los Estados en un contexto de creciente movilidad de personas, bienes, capitales y servicios. Sin embargo, la fuerte presión de los lobbies, y otros intereses económicos favorables a la existencia de un panorama de fiscalidad internacional a la carta[38], fuerzan un cambio de posición de los gobiernos ante el problema de la erosión recaudatoria de los Estados. El 10 de mayo de 2001, la Administración Bush, hijo, publica un comunicado en el que hace oficial la nueva postura del ejecutivo estadounidense: la modificación de los sistemas tributarios no es una prioridad para los EEUU sino la posibilidad de hacer efectiva la tributación por la renta mundial de los estadounidenses[39].

En consecuencia, y de forma inesperada, EEUU se repliega de la lucha contra la CFP, defendiendo una postura de respeto absoluto a los sistemas tributarios internos, que los Estados y territorios deciden regular, y se decanta por avanzar en el terreno del intercambio de información para hacer posible la tributación por obligación personal de contribuir eliminando las barreras a la cesión de información, como es el secreto bancario. En este sentido, emplaza a la OCDE a reorientar la política fiscal que debe

---

[37] Nota de prensa del Tesoro americano de 26 junio 2000 «Treasury Welcomes OECD Report On Harmful Tax Competition Havens»: http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/ls735.aspx. La Administración Clinton fue uno de los promotores de los trabajos de la OCDE en la lucha contra la CFP siendo un miembro activo en los trabajos del Foro de CFP hasta febrero de 2001.

[38] Desde febrero de 2000 se suceden posturas críticas en artículos de prensa contra los trabajos del Foro de CFP y, de acuerdo a la prensa internacional, la presión venía ejercida por lobbies como la «Heritage Fundation» y el «Center for Freedom and Prosperity» (*Vid.* pié página 7 del trabajo de MALDONADO (2002) página 7).

[39] Este cambio radical de la posición de EEUU se contiene en la declaración del Secretario del Tesoro Paul O´Neill de 10 de mayo de 2001. En este comunicado afirma que se está replanteando la salida del grupo de trabajo sobre la competencia fiscal perniciosa ya que esta no es la prioridad para los EEUU sino la tributación por la renta mundial de los estadounidenses («…The United States does not support efforts to dictate to any country what its own tax rates or tax system should be, and will not participate in any initiative to harmonize world tax systems… In fact, the Administration is actively working to lower tax rates for all Americans… the U.S. tax code generally taxes income on a worldwide basis. We have an obligation to enforce our tax laws as written because failing to do so undermines the confidence of honest taxpaying Americans in the fairness of our tax system. We cannot turn a blind eye toward tax cheating in any form…. That means pursuing those who illegally evade taxes by hiding income in offshore accounts. In today's world of instant information on the Internet, offshore bank accounts are no longer an obscure perk of the very rich. Just type in «offshore brokerage account» in any Internet search engine. The number of sites offering easy, affordable, secret offshore brokerage accounts for investing in U.S. stocks is astonishing...». *Vid.* Nota de prensa en http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/po366.aspx).

dirigirse a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal mediante la implantación del efectivo intercambio de información entre las Administraciones tributarias, siendo imprescindible para ello acabar con el secreto bancario de las jurisdicciones *offshore*. Desde este momento, las medidas sustantivas contra los regímenes *offshore* dejan de tener un papel esencial en la política fiscal de la OCDE, y la eliminación de los límites al intercambio de información se erige en el gran caballo de batalla de la nueva política fiscal internacional. No se trata ya de modificar los sistemas tributarios sino de lograr el acceso efectivo a la información sobre las rentas y transacciones de sus residentes en el extranjero. El objetivo ahora no es la regulación de sistemas tributarios «justos» sino de tener información sobre la riqueza que los residentes de un Estado ocultan en el extranjero[40].

Esta posición de los EEUU se acentúa sin duda desde el atentado del 11 de septiembre de 2001 con las medidas de obtención de información bancaria para luchar contra la financiación del terrorismo internacional, cuya aplicación incide inexorablemente en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Lógicamente, la información bancaria que provenga de otros Estado no sólo repercute en el descubrimiento de posibles tramas de financiación del terrorismo o del narcotráfico sino también en la revelación de rentas fiscales que se han ocultado al erario público, lo que facilita la lucha contra el fraude y la evasión fiscal de los estadounidenses.

• En el Informe de progreso sobre prácticas fiscales perniciosas en 2001[41], la OCDE se pliega a las exigencias de los EEUU y plantea una reorientación de su política fiscal en el sentido de avanzar principalmente en los criterios de transparencia e intercambio de infor-

---

[40] La citada nota de prensa de 10 de mayo de 2001 finalizaba con el siguiente párrafo: «Where we share common goals, we will continue to work with our G7 partners to achieve these goals. The work of this particular OECD initiative, however, must be refocused on the core element that is our common goal: the need for countries to be able to obtain specific information from other countries upon request in order to prevent the illegal evasion of their tax laws by the dishonest few. In its current form, the project is too broad and it is not in line with this Administration's tax and economic priorities»; Estas mismas palabras se pusieron de manifiesto en el Foro sobre CFP, celebrado los días 9 y 10 de mayo de 2001, por parte de la delegada de EEUU, que declaró que EEUU no tiene intención de decirle a los Estados lo que deben de hacer en materia tributaria sino centrarse en que pueda aplicarse la ley fiscal estadounidense respecto de sus contribuyentes y, en este sentido, precisan la asistencia administrativa de otros países en forma de intercambio de información. En consecuencia, abogan, de un lado, por eliminar la lista negra de paraísos fiscales (publicada en el año 2000 por la OCDE) y el criterio de estanqueidad para calificar a un territorio de paraíso fiscal (de este último se beneficiarían territorios con regímenes *offshore* como las Islas del Canal –Jersey, Guernsey– y Gibraltar, que saldrían de la lista de «paraísos fiscales no cooperantes» cumpliendo tan sólo el criterio de transparencia e intercambio de información) y, por otro, por la aplicación de medidas defensivas a todos los territorios que no cumplan con los estándares óptimos de intercambio de información. Estos territorios abrazarían indistintamente a paraísos fiscales y a Estados miembros y no miembros de la OCDE. Sobre estos aspectos, véase MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A (2002): «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos IEF*, nº 1/2002.

[41] «Informe de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Informe de progreso 2001» (*The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264033993-en). En adelante, Informe 2001 OCDE.

mación, con el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscal[42]. De acuerdo al nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, el informe se centra en los paraísos fiscales y establece dos modificaciones importantes respecto de los parámetros marcados en los Informes de 1998 y de 2000. Por un lado, pospone las fechas para asumir compromisos y amplía el plazo para presentar los planes de cumplimiento[43]. Por otro lado, introduce un matiz importante en la definición de paraíso fiscal: aunque sigue respondiendo a los criterios establecidos en el Informe 1998 y 2000[44], la calificación de «paraíso fiscal cooperativo» es toda jurisdicción incluida en la lista pero que se ha avenido a cumplir con los criterios de transparencia e intercambio de información, no siendo exigible para esta calificación que también cumpla con el requisito de actividades económicas sustantivas. El Comité alude a la dificultad de determinar si las actividades locales son suficientemente sustantivas y a los diálogos con los territorios afectados para concluir que este método ya no será utilizado para determinar si un paraíso fiscal es cooperativo o no[45]. Las medidas de defensa, por tanto, no serán de aplicación a los paraísos fiscales («cooperativos») que cumplan con la transparencia y el intercambio, aunque sigan manteniendo legislaciones que promueven la ausencia de sustancia en las actividades económicas localizadas en el territorio. A sensu contrario, las medidas de defensa serían de aplicación a los paraísos fiscales («no cooperativos») que no cumplan con los criterios de transparencia e intercambio de información[46], aunque garanticen el requisito de sustantividad de las actividades económicas en el territorio.

---

[42] Como explica MARTÍN LÓPEZ, Jorge en relación con el Informe de la OCDE 2001 «acaece una auténtica reordenación de la estrategia de la OCDE contra los paraísos fiscales…ya no se trata tanto de compeler a estas jurisdicciones para que instauren unos niveles de imposición que respondan a los estándares internacionales, cuanto de garantizar que los restantes Estados puedan conocer las rentas o patrimonios localizados en dichos territorios, al objeto último de luchar contra el fraude fiscal, el blanqueo de capitales e, incluso, la financiación del terrorismo» («Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria» en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, página 349, Atelier, 2012.

[43] Se pospone la fecha de asumir compromisos de cumplimiento al 28 de febrero de 2002 (el Informe de 2000 la situaba en el 31 de julio de 2001), con la intención de que las 35 jurisdicciones incluidas en la lista pasen a ser jurisdicciones «cooperantes» comprometidas a eliminar los aspectos perniciosos antes del 31 de diciembre de 2005. Además, amplía el plazo para proponer un plan de cumplimiento de 6 meses, establecidos en el Informe del 2000, a 12 meses. (*vid.* puntos 33 y 34 del Informe de la OCDE 2001 antes citado). A pesar de la dilación de fechas límite, con la publicación de la lista en el mes de junio del año 2000, algunos territorios (como Antillas Holandesas, Aruba, Isla de Man y las Islas Seychelles) no tardan en asumir poco después el compromiso de cumplir con los requisitos exigidos por la OCDE.

[44] *Vid.* punto 35 del Informe 2001 en el que dice expresamente «se mantienen inalterados los criterios utilizados en el Informe 1998 para determinar la existencia de un paraíso fiscal».

[45] *Vid.* puntos 26 a 30 del Informe de la OCDE 2001 antes citado. El Informe aduce que, en todo caso, la supresión por los paraísos fiscales de la ausencia de actividad sustantiva será acogida favorablemente por los Estados, en la medida que constituye una práctica que inhibe una justa competencia, aunque ya no constituya un criterio para calificar a un paraíso fiscal de cooperativo o no cooperativo.

[46] El Informe 2001 fue desclasificado el 14 de noviembre de 2001. La dilación se debió a que España no estaba dispuesta a aprobar el Informe mientras el Reino Unido no asumiera sus responsabilidades a nivel internacional en relación con sus colonias (Gibraltar) y territorios dependientes o asociados. Finalmente se añadió una nota a pié de página (la número 3 del Informe 2001) en el que el Reino Unido asumía esta responsabilidad de aplicación a dichos territorios.

En consecuencia, los territorios considerados paraísos fiscales en lista publicada en el año 2000 pueden pasar a ser calificados como territorios «cooperantes» y salir de la lista negra en tanto que, aunque mantengan una nula o baja tributación, asuman antes del 28 de febrero de 2002 el compromiso de cumplir con los criterios de transparencia e intercambio efectivo de información[47] (información clara y coherente sobre la legislación interna y su aplicación, así como la posibilidad fehaciente de cesión de la información tributaria). Se encomienda al Foro que continúe analizando los factores que afectan a la capacidad de un Estado o territorio para realizar un intercambio efectivo de información, y se concretan los contenidos de los compromisos de transparencia y de efectivo intercambio de información:

– El compromiso de transparencia[48] supone eliminar los rasgos poco transparentes de los sistemas tributarios (acuerdos y procedimientos «secretos», normas alejadas de las leyes, legitimidad de algunas personas para «negociar» tipos impositivos inferiores a los normales, estados financieros que no se adecúen a los principios contables generalmente aceptados y/o que no sean remitidos en casos de control) así como que sea posible el acceso por las autoridades estatales a la información sobre los beneficiarios efectivos en relación con la propiedad de entidades y a la información bancaria pertinente en materia tanto civil como penal. La información conservada para cumplir con los criterios de transparencia ha de ser susceptible de intercambio de información conforme a mecanismos legales existentes en esta materia.

– Por otro lado, y complementario con el anterior, el compromiso de intercambio de información[49] supone implantar un estándar mínimo de intercambio efectivo de información previa solicitud, que incluya los siguientes elementos: 1) que se garantice la legitimidad de un instrumento para, previa solicitud de información, ceder información pertinente en una inspección tributaria llevada a cabo por las autoridades fiscales de otro Estado; 2) garantías del uso de la información obtenida en relación con la utilización exclusiva para los fines previstos; 3) protección de los derechos de los contribuyentes y confidencialidad; 4) Cuando la información sea solicitada para la investigación y encausamiento en un procedimiento penal en materia tributaria, la información deberá facilitarse sin aplicar el requisito de que la conducta investigada constituya delito en virtud de las leyes del Estado requerido si se hubiera producido allí. Por tanto, esto no debe ser motivo de oposición a la cesión de información; 5) Tampoco puede ser motivo de oposición el hecho de que la información que ha de obtener el Estado requerido no sea de interés para sus propios fines tributarios. Para llevar

---

[47] *Vid.* punto 28 del Informe de la OCDE 2001 antes citado. A partir del Informe de la OCDE 2001, se modifica el parámetro para calificar a un territorio de paraíso fiscal. Se prescinde de la presión fiscal y se enfatiza en la adopción de acuerdos internacionales de intercambio de información con un estándar mínimo para poder salir de la lista de los paraísos fiscales. A partir de ahora trata a los territorios como «cooperantes» y «no cooperantes» en función de la red de normas sobre intercambio de información sin tomar en cuenta en absoluto el sistema tributario de dichos territorios.

[48] *Vid.* punto 37 del Informe de la OCDE 2001 antes citado.

[49] *Vid.* punto 38 del Informe de la OCDE 2001 antes citado.

a cabo estos compromisos la OCDE, en el Informe de 2001, invita a los Estados o territorios comprometidos a trabajar con los Estados miembros de la OCDE para desarrollar un instrumento para el intercambio de información que pueda utilizarse para satisfacer sus compromisos[50].

• Con este nuevo paradigma de política fiscal internacional, a partir del año 2001, el marco normativo del intercambio de información previa solicitud, en el contexto internacional y comunitario, adquiere una importancia sin precedentes tanto por los nuevos instrumentos jurídicos que se van a adoptar como por la implementación de un nuevo estándar de información mucho más efectivo. En efecto:

1) Se crea un nuevo grupo de trabajo sobre el efectivo intercambio de información, el Foro global sobre transparencia a intercambio de información (*Forum Global Working Group on Effective Exchange of Information*) para avanzar en los nuevos estándares de intercambio efectivo de información con la finalidad primordial de levantar el secreto bancario a nivel global, y luchar contra la opacidad de la información entre Estados. En el Grupo participan jurisdicciones miembros y no miembros de la OCDE ante la necesidad de una solución global al problema.

2) De acuerdo a los nuevos criterios que deben presidir el intercambio de información, recogidos en el Informe 2001 de la OCDE, se instaura un nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud. La cláusula de intercambio de información recogida en el artículo 26 del MCOCDE se modifica en aras a lograr el acceso generalizado de los Estados a la información sobre las rentas y patrimonio que sus residentes tienen en el otro Estado contratante, previa solicitud.

En 2002, el Comité de asuntos fiscales de la OCDE realiza una revisión del estándar de intercambio de información recogido en el artículo 26 para asegurarse que el mismo refleja la práctica de los Estados miembros de la OCDE. Esta revisión toma en cuenta, por un lado, el nuevo estándar de intercambio de información incorporado en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información desarrollado por el Grupo de trabajo del foro global para el efectivo intercambio de información y, por otro lado, el estándar de acceso a la información bancaria descrito en el Informe de la OCDE de 2000 «Mejora del acceso a la información bancaria para fines tributarios»[51].

En particular, en la actualización de la cláusula de intercambio de información contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE de 2005 (art. 26), en primer lugar, se sustituyen ciertas expresiones del apartado primero para aclarar el contenido extenso

---

[50] En el Informe de progreso de 2001, se abstienen cuatro Estados de la OCDE: Por un lado, Bélgica y Portugal. Por otro lado, Luxemburgo, que ya se había abstenido en el Informe de 1998 («Competencia Fiscal Nociva. Un tema global») y que lamenta que el Informe de 2001 se aleje aún más del objetivo de combatir la competencia fiscal perniciosa respecto de la localización de las actividades económicas. Por último, Suiza, que también se había abstenido en el Informe de 1998 (*vid.* Pié de página 1 del Informe de progreso de 2001 de la OCDE).

[51] Véase el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE; el «Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters», OECD, 2002; y el Informe *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes,* OECD 2000.

de la información que debe transmitirse; en segundo lugar, se amplía la cesión de la información a órganos de supervisión distintos de los tributarios (apartado segundo del artículo 26) y, en tercer lugar y más importante, se añaden dos nuevos apartados al artículo 26 (apartados cuarto y quinto) para que los límites a la cesión de información del apartado tercero sean inoperativos cuando se trata de información que no tiene interés fiscal para el Estado requerido, o que está en poder de bancos o representantes, o que tiene relación con la titularidad de participaciones.

Con este estándar de intercambio de información, el MCOCDE eleva a nivel de artículo la prohibición del secreto bancario. Los impedimentos de las legislaciones internas solo pueden prevalecer sobre la asistencia mutua en aquellos casos en que no pongan en peligro la información sobre rentas ocultas. Información necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y, por ende, para garantizar el correcto cumplimiento de los sistemas tributarios. En concreto, conforme al nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud (*Exchange of Information on Request*) incorporado en la cláusula del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, se advierten las siguientes particularidades[52]:

Los Estados requirentes, por un lado, pueden solicitar toda información «previsiblemente relevante» para la correcta gestión de los tributos de todo tipo (liquidación, recaudación, control, infracciones y sanciones en materia tributaria)[53]. Por otro lado, deben garantizar unas cautelas mínimas sobre el uso de la información obtenida (confidencialidad, utilización únicamente por determinados órganos y para determinados fines, sin posibilidad en muchos casos de la cesión de la información a terceros Estados que también puedan estar afectados).

Los Estados requeridos, por un lado, están obligados a realizar todas las actuaciones necesarias para obtener la información solicitada sin poder oponer, entre otros, el secreto bancario o la ausencia de interés doméstico en el caso concreto[54]. Además, la cesión de la información debe producirse con la mayor celeridad posible. Por otro lado, tienen derecho a conocer el uso que se ha hecho de la información que se proporciona y a oponerse por algunos motivos expresamente establecidos.

En cuanto a los contribuyentes afectados por el intercambio de información, así como los obligados a suministrar información sobre el contribuyente, el estándar no establece ningún estatus mínimo de protección en el ámbito procedimental, de manera

---

[52] Sobre la cláusula del artículo 26 del MCOCDE y los aspectos sustanciales del estándar véase el primer apartado del Capítulo 3 y el Capítulo 4 de esta obra.

[53] Modificación del apartado primero del artículo 26. Con anterioridad, el ámbito objetivo de la información objeto de cesión, hacía referencia a la exigencia de que se tratara de «informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno» y con la nueva redacción se aclara la flexibilidad de esta dicción al cambiar la frase por «información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes…».

[54] Nuevos apartados cuarto y quinto incorporados a la cláusula de intercambio de información del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

que se deja a la legislación interna de los Estados contratantes. Tampoco regula claramente los efectos jurídicos que pueden derivar en los casos en que el Estado requirente no respete las exigencias sobre el uso de la información, o en los casos en que el Estado requerido no respete los límites a la cesión de la información recogidos en la norma.

El nuevo estándar mantiene la ausencia de penalizaciones expresas para el caso de incumplimiento de la cláusula de intercambio de información por parte del Estado obligado a suministrar la información.

En 2012, se actualiza de nuevo la cláusula de intercambio de información del artículo 26 para incorporar a la redacción la posibilidad del uso de la información para fines distintos de los tributarios[55]. De esta forma, la cláusula del artículo 26 da cobertura jurídica también a la cesión de la información a otros órganos distintos de los tributarios, sin la necesidad de acudir a otros instrumentos jurídicos de cooperación en el ámbito judicial o penal. Esto resulta de gran utilidad en la persecución de delitos de naturaleza no tributaria como los relacionados con la corrupción o con el blanqueo de capitales.

3) En tercer lugar, aparece un nuevo Modelo de acuerdo de intercambio de información de la OCDE publicado en 2002, y con él nuevos Acuerdos de Intercambio de Información entre jurisdicciones que toman como referencia este modelo[56]. El nuevo Grupo de trabajo sobre el efectivo intercambio de información elabora este Modelo con la finalidad de que las jurisdicciones consideradas «paraísos fiscales no cooperantes» salgan de esta lista negra a partir de la celebración de Acuerdos de Intercambio de información. De esta forma, se ofrece a estas jurisdicciones, que normalmente no tienen instrumentos de intercambio de información, este marco legal para suscribir acuerdos bilaterales, de manera que puedan dar cumplimiento a los criterios de transparencia e intercambio de información y así pasar a la lista de paraísos fiscales «cooperantes». El Modelo recoge el nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud de manera que las jurisdicciones contratantes están obligadas en virtud del Acuerdo a suministrar, previa solicitud, toda información requerida por el otro Estado contratante que resulta relevante para la aplicación de los tributos. No cabe como motivo de oposición el hecho de que la información solicitada esté en posesión de bancos o representantes, o que se refiera a la titularidad de las participaciones en empresas.

A partir de la publicación de este Modelo de Acuerdo en 2002, las jurisdicciones incluidas en lista del año 2000 por la OCDE llevan a cabo diferentes actuaciones en aras a ser consideradas jurisdicciones «cooperantes». Entre estas actuaciones:

1.º La mayoría de estas jurisdicciones participan en las negociaciones bilaterales y multilaterales con la OCDE y asumen el compromiso de cumplir con el criterio de transparencia e intercambio de información;

2.º Se modifican algunos sistemas fiscales para cumplir con los nuevos parámetros de transparencia e intercambio de información;

---

[55] Nueva frase incorporada al final del apartado segundo del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

[56] Son los denominados *Tax Information Exchange Agreements* –TIEAs–.

3.º Comienzan a suscribir acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII), siguiendo el nuevo Modelo de acuerdo de intercambio de información publicado en 2002, e incluso algunos empiezan a suscribir acuerdos para evitar la doble imposición del Modelo de la OCDE, con la cláusula de intercambio de información del artículo 26 MCOCDE.

De esta forma, la mayoría de jurisdicciones pasan a ser considerados «cooperantes». No son pocas las críticas realizadas a este tipo de actuación, que ha brindado la OCDE a estos territorios, cuya práctica ha demostrado múltiples despropósitos como la celebración de estos Acuerdos entre paraísos fiscales con el fin de engrosar la lista de acuerdos de intercambios firmados por estas jurisdicciones, y así quedar fuera de la lista negra de paraísos fiscales de la OCDE[57].

Las consecuencias de calificarse como jurisdicciones «cooperantes» no son baladí en tanto que restringe la posibilidad de aplicar medidas anti-paraíso por parte de los Estados. En particular, la OCDE establece que no sean de aplicación a las jurisdicciones «cooperantes» las medidas de defensa coordinadas que se recomienden por la OCDE, ni otras nuevas medidas por parte de los Estados. Ahora bien, las medidas anti-paraíso ya existentes en algunos Estados, como España, pueden seguir aplicándose a estos territorios aunque estén en la lista de «cooperantes» en tanto que, técnicamente, aún sigan considerándose paraísos fiscales (por ejemplo por cumplir el requisito de estanqueidad).

4) Además, el nuevo estándar de intercambio de información previa solicitud se plasma en el Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria OCDE-UE (CAM). En abril de 2009 el G-20 reunido en Londres encomienda la modificación del CAM para alinearse al estándar internacional de intercambio de información previa solicitud y para ampliar el perímetro de aplicación a muchos más países que puedan beneficiarse del nuevo contexto de transparencia fiscal. En 2010 se aprueba el Protocolo modificativo del Convenio multilateral de asistencia mutua en materia fiscal (CAM 2010)[58], para adaptarse al estándar internacional del MCOCDE y abrir a la firma a jurisdicciones miembros y no miembros de la OCDE.

5) La Unión Europea, también se adhiere al nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud con la aprobación en 2011 de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 2011)[59], que deroga la anterior DCA 1977[60].

---

[57] *Vid.* Gil Soriano, Alberto: «Toward an Automatic Exchange but asymetric Exchange of Tax Information. The US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point», en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

[58] *Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 27 mayo 2010 en París. Sobre el CAM 2010 véase el apartado dedicado a este instrumento en el capítulo 3 de este libro.

[59] Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L64/1, 11.3.2011). En adelante, la DCA. Sobre este instrumento véase el apartado 5 del capítulo 3 de esta obra.

[60] Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336 de 27.12.1977, p. 15).

Además, en el ámbito comunitario también se producen más novedades respecto de los instrumentos de intercambio de información:

– Se adopta por primera vez un instrumento de intercambio automático de información: la Directiva 2003/48/CE de fiscalidad del ahorro (2003)[61]. Esta Directiva entra en vigor en 2005 y tiene su origen en la propuesta recogida en el objeto el paquete de medidas de 1997[62]. El ámbito subjetivo queda restringido a personas físicas. El ámbito objetivo también se limita a los rendimientos del ahorro en forma de intereses y, además, se regula un régimen de retención a cuenta que resulta de aplicación para Estados miembros que se niegan a acogerse al sistema de intercambio automático de información: Bélgica durante unos años (2005-2010), Austria y Luxemburgo durante toda la vigencia de la Directiva (2005-2015)[63]. De acuerdo al régimen de retención estos Estados miembros ceden parte de la recaudación de las retenciones efectuadas sobre las personas físicas residentes en otros Estados miembros por los intereses percibidos. Todo ello, a cambio de no suministrar información alguna, salvo autorización expresa del beneficiario efectivo que elige el suministro de información en lugar de soportar la retención a cuenta. De esta forma, se mantiene la opacidad sobre la identidad de estos inversores residentes en la UE a cambio de una recaudación, controlada por el mismo Estado miembro (Luxemburgo y Austria) cuya legislación ampara la ocultación de rentas a sus Estados de residencia.

– En 2004 y 2005, entran en vigor cinco Acuerdos de medidas equivalentes entre la Comunidad europea y las cinco jurisdicciones caracterizadas por su gran opacidad y cercanía geográfica: Suiza, Liechtenstein, Andorra, San Marino y Mónaco[64]. El contenido de estos Acuerdos recoge, por un lado, el mismo sistema de retención a cuenta de la Directiva 2003/48/CE aplicable a Bélgica, Luxemburgo

---

[61] Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOCE L157/38, 26.6.2003).

[62] Comunicación de la Comisión al Consejo: Hacia la coordinación fiscal. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea. COM (97) 495final, 1.10.1997.

[63] Sobre esta Directiva véase el apartado 4 del Capítulo 3 de este libro.

[64] Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 359 de 4.12.2004, p. 33/53)*;* Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 379 de 24.12.2004, p. 84/104)*;* Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 385R de 29.12.2004, p. 30/49); Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 19 de 21.1.2005, p. 55/69); Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE (DO, 28.12.2004).

y Austria. Por otro lado, contiene una cláusula de intercambio de información tributaria previa solicitud. Sin embargo, este estándar de intercambio de información viene limitado a los rendimientos del ahorro objeto del Acuerdo y, siempre que se trate de situaciones que pueden ser consideradas fraude fiscal o similar para la legislación interna del Estado requerido. En este sentido, este estándar está muy lejos del estándar internacional de intercambio de información de la OCDE asumido tanto en el Modelo de Acuerdo de intercambio de información de 2002, en el artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición (actualizado en 2005), en el Convenio multilateral de asistencia mutua (protocolo 2010) y en la Directiva de cooperación administrativa (2011).

Para lograr un ámbito geográfico de aplicación uniforme, también los EEMM, de forma bilateral, llevan a cabo Acuerdos con territorios asociados o dependientes de Países Bajos (Aruba y Antillas Neerlandesas) y Reino Unido (Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes británicas, Anguila, Islas Caimán, Montserrat, Isla de Guernesey, Isla de Jersey y la Isla de Man). El contenido de los mismos no ha sido el mismo. En algunos se establecía el parámetro del intercambio automático de información de la Directiva 2003/48/CE de fiscalidad del ahorro y en otros el régimen de retención a cuenta junto con intercambio de información previa solicitud[65].

3. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL II (DESDE 2010). LA IMPLANTACIÓN GENERAL DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN: DE LA UTOPÍA A LA NORMA

A partir de 2010, el marco normativo del intercambio de información irrumpe en la escena jurídica de tal forma que marca el inicio de una nueva era en el derecho internacional tributario. Comienzan a adoptarse regulaciones de intercambio automático de información sobre datos bancarios a nivel global. Se trata de una regulación que hasta entonces resultaba impensable a la luz de la escasa importancia normativa que instituciones como la OCDE o la UE venían atribuyendo a la cooperación efectiva entre las Administraciones tributarias.

Como ya se ha puesto de manifiesto en el apartado anterior, desde 2001 los EEUU ya habían iniciado una política fiscal para levantar el secreto bancario y acceder al conocimiento de la riqueza offshore de los estadounidenses. Con el atentado del 11-S, que hace necesario remover cualquier obstáculo a la información sobre la financiación del terrorismo, por un lado, y con la presión de los lobbies económicos para frenar la política fiscal de acercamiento de los sistemas tributarios, por otro lado, se inician los primeros pasos normativos dirigidos a eliminar el secreto bancario, por la vía de la mejora en la regulación del intercambio de información previa solicitud. Sin embargo, a partir de 2007, comienza la crisis económica y financiera a nivel mundial. Junto a los recortes sociales, y el aumento de la presión fiscal sobre las clases más desfavorecidas, se suceden

[65] Para los Acuerdos suscritos por España, en este contexto, véase el punto 4.1 del Capítulo 3 de este libro.

los escándalos relativos a las operaciones fraudulentas de algunas entidades financieras así como los escándalos relacionados con las prácticas generalizadas de ocultación de rentas en el extranjero. Con ocasión de esta crisis y su repercusión mediática, eliminar el obstáculo de la opacidad también es imprescindible para garantizar la tributación de los estadounidenses por su renta mundial oculta en los centros *offshore*. Los instrumentos de intercambio de información previa solicitud existentes no ofrecen una solución efectiva que permita la aplicación correcta de la ley tributaria interna[66].

En este contexto, con la Administración Obama, se inician los trabajos para adoptar medidas más contundentes contra la opacidad de los centros *offshore*. Ya no se trata de avanzar en el intercambio de información previa solicitud frente al acercamiento de los sistemas tributarios, sino que comienza a haber un interés real en levantar el secreto bancario a nivel mundial, y no solo con determinadas jurisdicciones, y con carácter general, y no puntual respecto de determinados casos objeto de investigación en los EEUU. En 2010, se aprueba la norma FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*)[67]. Una normativa sin precedentes dirigida a obtener toda la información bancaria a nivel mundial respecto de los contribuyentes estadounidenses. Se trata de una norma unilateral, con efectos extraterritoriales, cuyo objeto es acceder a la información financiera mundial en relación con los contribuyentes estadounidenses, so pena de una importante retención en caso de incumplimiento (30% retención definitiva en la fuente sobre toda renta procedente de los EEUU)[68].

El cumplimiento de la norma FATCA por las entidades financieras a nivel global es un instrumento importante en el marco de la lucha contra el narcotráfico y el terrorismo internacional, pero decisivo en lucha contra la evasión y el fraude fiscal, porque el acceso automático a la información bancaria en cualquier parte del mundo también aporta una información valiosa a efectos tributarios. En virtud de esta norma, se obliga a todas las entidades financieras de todo el mundo. La penalización que supone la no colaboración de las entidades bancarias situadas en el extranjero (*Foreign Financial Institutions*, FFIs) con el IRS (*Internal Revenue Service*) de los EEUU hace de la medida un instrumento decisivo en el avance del intercambio automático de información a nivel internacional.

Tanto la OCDE como la UE ya habían manifestado su intención de acabar con el secreto bancario. A partir de la crisis económica y financiera iniciada en 2007,

---

[66] En mayo de 2011 los EEUU ya habían suscrito Acuerdos de intercambio de información, de acuerdo al Modelo de AII de 2002 aprobado por la OCDE, en virtud de los cuales se regulaba el intercambio de información previa solicitud con territorios como Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Islas Vírgenes británicas, Islas Caimán, Gibraltar, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Liechtenstein, Mónaco o las Antillas Holandesas. Sin embargo, este estándar requiere previa petición sobre un contribuyente en concreto, entre otros impedimentos a la efectiva aplicación de la legislación tributaria interna.

[67] En castellano: La ley de cumplimiento tributario de cuentas en el extranjero.

[68] Como afirma Calderón Carrero, la norma FATCA «establece un régimen de comunicación de información para las instituciones financieras respecto de ciertas cuentas cuya titularidad corresponde a ciudadanos y residentes (personas físicas y entidades) estadounidenses (*Vid.* (2014): «Intercambio de Información» en Carmona Fernández, N. (coordinador) *Convenios Fiscales Internacionales*…, pág. 796.

y los escándalos económicos, estas instituciones también se hacen eco de la importancia inexorable de acabar con el secreto bancario. Ejemplo representativo de esta preocupación, al menos ante los medios, es la declaración manifestada por el G-20 en la reunión de 2009 en Londres: «la era del secreto bancario se ha acabado»[69]. Sin embargo, como ya se señalado en el apartado anterior (etapa 2001-2010), lo cierto es que los avances se estaban centrando prácticamente en la modalidad del intercambio de información previa solicitud, y en los instrumentos de intercambio de información previa solicitud suscritos por las jurisdicciones *offshore* para salir de la lista negra de la OCDE.

De hecho, a la vista de los avances normativos realizados hasta 2010 y ensalzados como grandes éxitos en el camino para acabar con el secreto bancario, hasta que se produce el fenómeno FATCA, el intercambio automático de información es más una ilusión que algo plausible que pueda ver la luz en el plano normativo multilateral.

Es la aparición de la norma FATCA de los EEUU la que pone en evidencia los esfuerzos realizados hasta la fecha por la OCDE y la UE. Una norma unilateral que exige el intercambio automático de información bancaria con el IRS americano, so pena de una sanción agresiva (FATCA) frente a un marco normativo de intercambio de información previa solicitud comunitario e internacional, con un estándar muy restrictivo y específico para determinados casos objeto de investigación por los Estados requirentes (art. 26 MCOCDE, Modelo de AII de 2002, DCA 2011, y CAM 2010). Un marco que, por lo demás, permite a las jurisdicciones offshore salir de la lista negra con la celebración de instrumentos de intercambio de información con doce jurisdicciones.

De hecho, el único instrumento de intercambio automático de información en el mundo jurídico internacional hasta el año 2010 es la Directiva 48/2003/CE de fiscalidad del ahorro[70]. Instrumento al que se le atribuyen más críticas que halagos por lo que respecta a la finalidad de acabar con la opacidad de la información financiera y avanzar en la cooperación internacional entre las Administraciones tributarias. Recordemos que este instrumento es, por una parte, una excepción normativa en cuanto al tipo de intercambio (automático, reglado, periódico y en masa), y cuyo régimen jurídico se caracteriza por una cesión automática de información en la que no participaban los Estados miembros con grandes dosis de opacidad financiera (Luxemburgo y Austria), y en la que el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación es fácilmente eludible por parte de los contribuyentes.

---

[69] Siguiendo sus palabras, en la cumbre del G 20, celebrada en Londres el 2 de abril de 2009, los Jefes de Estado declararon: «We agree to take action against non-cooperative jurisdictions, incluiding tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over».

[70] Sin perjuicio de otros instrumentos bilaterales entre Estados Miembros y territorios asociados o dependientes del Reino Unido y Países Bajos. En todo caso, estos eran puntuales y con el mismo ámbito de aplicación de la Directiva de fiscalidad del ahorro.

En este sentido, la obligación de suministro automático de información, por parte de la normativa unilateral estadounidense, ha tenido una repercusión incuestionable en el ámbito del intercambio de información tanto comunitario como internacional. Por sus efectos, la norma FATCA se ha erigido en el motor de arranque del intercambio automático de información sobre información financiera a nivel mundial. Dicho de otra forma, la norma FATCA es sin duda el dato normativo sin el cual, seguramente en 2017, seguiría siendo utópico hablar de un intercambio automático de información a nivel global y uniforme sobre la información bancaria.

Como consecuencia de la norma FATCA, se inicia un cambio radical en el marco normativo internacional, y de rebote en el marco comunitario, en lo que respecta al intercambio de información. A partir de entonces, es la modalidad de intercambio automático de información la que emerge con fuerza para quedarse con carácter general a nivel global.

A partir de 2010, en aplicación de la norma estadounidense, los EEUU comienzan a suscribir Acuerdos bilaterales tejiendo una red importante de Acuerdos intergubernamentales bilaterales para hacer efectivo el intercambio automático de información de información financiera exigido por la normativa interna estadounidense (los denominados IGAs, *Intergovernmental Agreements*).

En 2012, cinco EEMM de la UE (España, Alemania, Italia, Francia y Reino Unido) formalizan una declaración para implementar el estándar FATCA[71] y emplazan a la UE y al G-20 a hacer los esfuerzos necesarios para implementar el estándar FATCA a nivel comunitario y multilateral. En 2013 comienza el Proyecto piloto del G5 sobre intercambio automático de información financiera de acuerdo al estándar FATCA, que lógicamente es mucho más ambicioso que el estándar de la DFA2003[72] y se aprueba una Propuesta de modificación de la Directiva de cooperación para incluir el intercambio automático de información financiera para una implantación uniforme del estándar FATCA en la

---

[71] Los días 16 y 17 de julio de 2012, con ocasión de la celebración en Londres de la reunión entre los países del G5 y los Estados Unidos, se alcanzó un principio de acuerdo sobre el «Modelo de Acuerdo Intergubernamental para mejorar el cumplimiento tributario e implementación de FATCA» (Acuerdo de 26 de julio de 2012: «Model intergovernmental agreement to improve tax compliance and implement FATCA», IGA, por sus siglas en inglés). De acuerdo al Modelo IGA, publicado el 26 de julio de 2012, Alemania, Francia, Italia, España, y Reino Unido fijan una posición común con Estados Unidos para llevar a cabo el intercambio automático de información. Este Modelo es la base para los acuerdos bilaterales de los Estados con EEUU de estos 5 EEMM de la UE con EEUU.

[72] En abril 2013, el G5 (RU, Italia, Alemania, Francia y España) anunció su intención de un proyecto piloto de intercambio multilateral de IAI utilizando como base el Modelo IGA 2012 e invitó a otros países miembros de la UE a unirse al proyecto. En abril y mayo de 2013 se adhieren otros 12 países, entre ellos 9 europeos. En mayo de 2013, se unen al proyecto los territorios de ultramar del Reino Unido: Islas Caimán, Anguila, las Bermudas, las Islas Vírgenes Británicas, Montserrat, Gibraltar y las Islas Turcas y Caicos, así como Islas Hombre; En junio de 2013, Méjico, Noruega y Australia también se suman. El G-20 inicia así la presión internacional haciendo un llamamiento a todos los países a adherirse a la Convención Multilateral de asistencia mutua de 2010 sin más demora y respaldando el intercambio automático de información como el nuevo estándar global, a través de varios comunicados.

UE[73]. En julio 2014, la OCDE publica[74] un estándar automático de intercambio de información sobre cuentas financieras para implementarlo a nivel global. El nuevo estándar comprende, por un lado, un estándar común de revelación de información (el CRS, *Common Reporting Standard*), en el que se concretan las obligaciones de las entidades financieras respecto de la información que tienen que comunicar a las autoridades tributarias de sus jurisdicciones y, por otro lado, un Modelo de Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, con base en el artículo 6 del Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria (CAM 2010), que legitima la cesión de información de forma automática previo acuerdo de las partes. En aras a una implantación global del intercambio automático de información, la primera prioridad es consensuar un calendario entre las jurisdicciones que participan en el Foro global de transparencia e intercambio de información, de manera que la implementación se realice en condiciones de igualdad a nivel mundial.

Ultimado un calendario en agosto de 2014, el 29 de octubre de 2014 se firma en Berlín el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras[75] (AAC IF).

Así, el 9 de diciembre de 2014 se aprueba la Directiva 2014/107/UE[76] que modifica la DCA 2011 para implementar las exigencias del AAC IF de forma uniforme en el seno de la UE. La primera Directiva que exigen en condiciones de igualdad para todos los EEMM la cesión automática de información sobre datos financieros. El calendario previsto para iniciar el intercambio automático de información se fija en septiembre de 2017 y septiembre de 2018. La Directiva de fiscalidad del ahorro de 2003 se deroga en 2015, al quedar obsoleta frente al nuevo estándar incluido en el art. 8.3 bis DCA2 de 2014. En cuanto a los Acuerdos de medidas equivalentes aprobados en 2004 y 2005, entre la UE y cinco jurisdicciones (Sui-

---

[73] Como se pone de manifiesto en esta Propuesta de Directiva, la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 de la DCA ofrece la posibilidad de una armonización por la puerta de atrás: todo intercambio automático que realice un EM con los EEMM en aplicación de la norma FATCA puede ser exigible por otro EEMM. Así, aunque no exista unanimidad para implantar un estándar de cesión automática de información financiera por la vía de una Directiva, la aplicación de la cláusula posibilita la implantación en la UE del estándar FATCA por la puerta de atrás. La Propuesta de Directiva de 2013 alude a esta realidad y aboga por implantar de forma coherente y uniforme el estándar de intercambio automático de información financiera para evitar que existan tantos estándares como IGAs entre los EEUU y los EEMM. Con la puesta en marcha del Proyecto piloto por parte de varios EEMM y la aplicación de la cláusula de nación más favorecida por los EEMM la asimetría y los problemas que provocarían hubieran causado un caos jurídico considerable. Véase sobre esta cuestión el apartado 5.4.2 «intercambio automático de información de rentas financieras (art. 8.3 bis DCA)». En este contexto, Luxemburgo y Austria no pueden seguir manteniendo por más tiempo el régimen transitorio de la DFA2003 y preservando el secreto bancario como lo han venido haciendo hasta la fecha.

[74] OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en

[75] Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE 13.8.2015).

[76] Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L359/1 16 diciembre 2014).

za, Andorra, San Marino, Mónaco y Liechtenstein), durante 2015 y 2016 se han firmado los Protocolos modificativos de dichos acuerdos para sumarse a la implementación del nuevo estándar de intercambio de información por parte de la UE[77]. Con la modificación, estos Acuerdos incorporan no solo el estándar internacional de intercambio de información previa solicitud de la OCDE sino, además, el intercambio automático de información sobre información financiera, de conformidad con el estándar de la OCDE publicado en julio de 2014.

• Por último, en los avances normativos en materia de cooperación administrativa en materia tributaria no se puede dejar de lado, aunque sea un modelo que ha fracasado, el modelo de actuación propuesto por Suiza: el Acuerdo Rubik. Con ocasión de las fuertes presiones al gobierno helvético para levantar el secreto bancario y para cumplir con los criterios de transparencia e intercambio de información establecidos por la OCDE, Suiza aprueba un Modelo equiparado al régimen de retención *versus* intercambio de información recogido en el Acuerdo de medidas equivalentes de 2004 entre la Unión Europea y Suiza. Es una copia matizada del Régimen transitorio de retención de la Directiva de fiscalidad del ahorro (en adelante DFA 2003). En particular, el Acuerdo Rubik establece un mecanismo de retención sobre los residentes de los Estados que suscriban este tipo de acuerdo, y que obtengan rentas en Suiza. La recaudación de estas retenciones se cede a los Estados de residencia de estos contribuyentes, con la finalidad de retribuir el mantenimiento de la opacidad sobre los clientes objeto de retención.

Por tanto, el modelo Rubik planteado por Suiza no está dirigido a la correcta liquidación de los tributos ni a la correcta determinación y recaudación de los créditos tributarios. Se trata de una contraprestación tributaria, soportada por los clientes que ocultan las rentas en Suiza y liquidada por Suiza, de acuerdo al gravamen convenido con el otro Estado, para soslayar el mecanismo del intercambio de información representativo del levantamiento del secreto bancario. Un gravamen recaudado por el Estado fuente (Suiza), cuyo acreedor es el Estado de la residencia, sin más controles que los establecidos por Suiza. Es evidente que este modelo de asistencia mutua pivota sobre un objetivo meramente recaudatorio de los Estados en detrimento de objetivos de justicia tributaria, que en gran medida pueden lograrse con la implantación de un modelo FATCA o modelo OCDE sobre intercambio automático de información financiera en el plano comunitario e internacional. Esta propuesta por parte de Suiza ha tratado de sortear el avance normativo actual contra el secreto bancario. En un primer momento, resultó preocupante que algunos países, como Reino Unido o Austria, se sumaran a esta propuesta. Suiza, que ha demostrado representar a un territorio colaborador en la ocultación de grandes rentas, representativas en muchos casos de la comisión de delitos penales. En este sentido, de haber prosperado un modelo como este a nivel global hubiera sido un gran retroceso en el avance por acceder a la información bancaria que los residentes de los Estados tienen en el extranjero.

---

[77] El 8 de diciembre de 2015 ya se firman dos Protocolos modificativos de los dos Acuerdos entre, por un lado, la Comunidad Europea y, Suiza, y San Marino, por otro lado, relativos al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. El 21 de abril de 2016 se ha firmado el Protocolo modificativo con la República de San Marino, el 20 de septiembre de 2016 con Andorra y el 11 de octubre de 2016 con Mónaco. Véase el apartado 4.2 del Capítulo 3 de este libro.

4. LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA (DESDE 2013): INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN COMO MEDIDA PARADIGMÁTICA

En 2007, con ocasión de la crisis económica y financiera mundial, comienza una reacción ciudadana frente al fenómeno de la escasa o nula tributación de la mayoría de las grandes multinacionales que operan a nivel mundial. Esta reacción ciudadana pone en entredicho los trabajos de la UE y de la OCDE, y de los Estados en general, contra la competencia fiscal ilimitada/agresiva cuyos efectos perniciosos ya fueron alertados por estas mismas instituciones, de forma expresa, en 1996 y 1998. Dos décadas después de estas alertas por las instituciones comunitarias y de la OCDE, los sistemas fiscales no han dejado de ofrecer una fiscalidad a la carta para los grandes agentes económicos. El hecho de descartar normas armonizadoras o coordinadas de imposición sobre las rentas más móviles, incluso de reducir el concepto de paraíso fiscal, o al menos «cooperante», a jurisdicciones que han abierto la veda a la información financiera pero que siguen siendo territorios de nula o escasa tributación, ha mantenido latente el problema de la erosión recaudatoria de los Estados ante la deslocalización de rentas a territorios de nula o baja tributación, o a territorios en los que se ofrecen grandes ventajas fiscales.

En efecto, en un contexto de globalización e internacionalización de la economía, las grandes empresas que desarrollan su actividad a nivel mundial, cuando articulan su planificación fiscal, aprovechan la gran diversidad de sistemas tributarios existentes en los países, así como la red de convenios para evitar la doble imposición, con el objetivo de reducir o eludir el pago de impuestos. Las estructuras de planificación fiscal se vuelven cada vez más sofisticadas y permiten deslocalizar sus beneficios a territorios de baja o nula tributación. Las maniobras jurídicas son de gran diversidad. Entre sus consecuencias destacan, por un lado, situaciones de doble no imposición (por ejemplo, cuando no se grava la renta en el Estado de la fuente ni en el Estado de residencia) e incluso de desimposición del impuesto sobre sociedades (por ejemplo, cuando el mismo gasto es deducible en el Estado de la fuente y en Estado de la residencia del perceptor). En el ámbito jurídico internacional no existe ningún instrumento jurídico que prohíba este tipo de prácticas, son legales. En este contexto, los contribuyentes, sin posibilidad de movilidad, soportan una mayor presión fiscal para contrarrestar la pérdida recaudatoria de los Estados producida, entre otros factores, por la ínfima imposición societaria de los grupos multinacionales.

Además, en 2014, en el ámbito de la UE, también salen a la luz las prácticas de algunos Estados miembros consistentes en acuerdos fiscales a la carta para los grupos multinacionales (Irlanda, Holanda y Luxemburgo principalmente). El primer acontecimiento es el escándalo de Luxleaks[78].

---

[78] En noviembre de 2014, el mismo mes en el que Jean-Claude Juncker asume la presidencia de la Comisión Europea, sale a la luz el escándalo Luxleaks. Entre 2002 y 2010, el Gran Ducado de Luxemburgo viene entablando acuerdos secretos que contienen ventajas fiscales negociadas con casi 340 multinacionales, entre ellas Pepsi, IKEA, AIG, Coach o Deutsche Bank. Como anécdota, una de las calles más populares alberga 1.600 compañías. Es la práctica denominada *tax ruling,* que en el ámbito jurídico no está prohibida en algunos

Los gobiernos inician los trabajos para actuar frente a esta situación que deja en evidencia no solo a las multinacionales sino a los Estados reguladores de la fiscalidad a la carta, de la que se sirven los grupos multinacionales para reducir la presión fiscal.

El 19 de julio de 2013, la OCDE publica un Plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan BEPS), una iniciativa importante para la modificación de las actuales normas fiscales internacionales. El 5 de octubre de 2015, la OCDE presentó sus informes finales. Durante la reunión de los días 15 y 16 de noviembre de 2015, el paquete de la OCDE fue refrendado por los líderes del G-20. En este documento se establece el término de la «planificación fiscal agresiva». A la vista de que la planificación fiscal internacional en busca de una menor presión fiscal puede resultar totalmente legal, se acuña este término para poner de manifiesto que determinadas estructuras fiscales a escala mundial pueden resultar «agresivas».

Las soluciones que se plantean no van dirigidas a una imposición mínima y justa del Impuesto sobre los beneficios que deben pagar las empresas que actúan a nivel mundial. En efecto, el Plan BEPS alaba la bajada progresiva de tipos impositivos y las reglas internacionales de reparto de distribución del poder tributario entre los Estados. Por el contrario, el Plan BEPS propone como solución tomar medidas para aplicar las reglas que ya existen y hacer que sean efectivas. Las medidas adoptadas para lograr este objetivo son 15 acciones que se agrupan en cinco objetivos:

1. acciones para conseguir la coherencia del impuesto sobre sociedades;
2. acciones para conseguir la sustancia en las planificaciones fiscales, de manera que la imposición se produzca allí donde se cree valor;
3. acciones para conseguir los criterios de transparencia respecto de los gobiernos (regímenes perniciosos) y de las empresas (documentación);
4. acciones en torno al problema de la fiscalidad en el ámbito de la economía digital;
5. la elaboración de un instrumento multilateral, que sirva de cauce jurídico para implementar sus disposiciones a los CDIs ya suscritos por los Estados, sin necesidad de modificar los más de 3.000 CDIs ya existentes a la hora de implementar alguna de las acciones BEPS.

Actualmente, la acción con gran repercusión en el intercambio de información es la acción 13 «documentación de precios de transferencia y el informe país por país». De acuerdo a los trabajos para ganar en transparencia en el ámbito de las multinacionales, se establece un estándar de documentación que tienen que elaborar los grupos multina-

---

EEMM como Luxemburgo, pero sí cuestionada, máxime cuando llega a la opinión pública en momento de actuaciones normativas de la OCDE contra la planificación fiscal de las multinacionales. Este escándalo le ha costado una moción de censura a la vista de lo paradójico que resulta que el mismo que tiene que representar a la Comisión Europea (y adoptar medidas contra la planificación fiscal agresiva de las multinacionales) coincida con el primer Ministro de Luxemburgo entre 1995 y 2013, período durante el cual se concluyen todos estos acuerdos fiscales con multinacionales.

cionales, y que contiene información sobre los impuestos que se pagan y donde realizan sus actividades. Estos informes deben ser comunicados por las autoridades receptoras a otras autoridades competentes en las que opere el grupo multinacional, mediante el intercambio automático de información.

En la lucha contra la planificación fiscal agresiva, algunas de las medidas adoptadas por la OCDE y por la UE se centran en la transparencia y el intercambio de información. Por un lado, por lo que respecta a los tratos de favor gobiernos-multinacionales, que son práctica habitual en algunos Estados, o los llamados *tax rulings* (acuerdos previos de precios de transferencia o acuerdos previos que afectan a la imposición), se aprueba una Directiva en 2015 en la UE para regular el intercambio automático de información sobre los *tax rulings*, con carácter obligatorio y para todos los EEMM. De esta forma, se introduce un nuevo artículo 8 bis en la DCA 2011 cuyo calendario comienza en 2017. La OCDE no ha sido tan contundente y plantea un intercambio espontáneo de información obligatorio conforme a los informes definitivos de la Acción 5 del plan BEPS.

Por lo que respecta a las maniobras de las multinacionales a través de estructuras sofisticadas de planificación, la acción 13 del plan BEPS propone una medida de transparencia consistente en el intercambio automático de información del informe país por país. De conformidad con la propuesta contenida en el informe final de la Acción 13 del Plan BEPS, en enero 2016 se firma el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de los informes país por país (*Country-by-Country Report*) y se abre a la firma para que se sumen todo tipo de jurisdicciones. Un día después de la celebración de este Acuerdo, se aprueba en la Unión Europea, el 28 de enero de 2016, una Propuesta de Directiva para implementar este estándar de forma uniforme por todos los EEMM y, finalmente, en mayo de 2016 se aprueba la Directiva de modificación de la DCA para incorporar este estándar en coherencia con la norma internacional[79].

Por último, en materia de transparencia, en relación con los asesores fiscales y otros intermediarios financieros, la UE acaba de aprobar una medida a nivel de la Unión, más contundente que las medidas consensuadas con ocasión de la Acción 12 del plan BEPS, consistente en el intercambio automático de información de los mecanismos transfronterizos que, por sus «señas distintivas» (contenidos en el nuevo Anexo IV de la DCA), puedan resultar potencialmente agresivos o menoscabar la cesión automática de información sobre cuentas financieras[80].

---

[79] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016). Comúnmente DCA4 de IAI sobre los informes país por país (incorpora el artículo 8 bis bis de la DCA).

[80] Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información DOUE (L) nº 139 de 05/06/2018, p. 1 a 13 (13 páginas). Comúnmente: DCA6 de intermediarios fiscales.

5. CONCLUSIÓN: LA EVOLUCIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En los apartados anteriores se han concretado las políticas fiscales internacionales y su repercusión en el marco jurídico del intercambio de información internacional entre Administraciones tributarias. A la vista de lo expuesto, es posible concluir la delimitación de tres fases que conforman la evolución del marco jurídico actual del intercambio de información[81]:

• En un primer momento (hasta el año 2000), el intercambio de información no tiene apenas relevancia en el contexto internacional. En el año 2000 tan solo existen tres instrumentos jurídicos, reguladores del intercambio de información previa solicitud y con un estándar muy poco operativo:

Durante 5 años (desde 1995 hasta el año 2000), las políticas de la Unión Europea y de la OCDE se centran en la lucha contra la Competencia Fiscal Perjudicial entre Estados. En particular, en el análisis de los sistemas tributarios (medidas sustantivas) con la finalidad de aproximar los aspectos tributarios más importantes, y así frenar la creciente erosión de la recaudación del impuesto sobre sociedades y de las rentas del capital.

En este contexto, quedan relegadas a un segundo plano medidas formales como es el intercambio de información entre las Administraciones tributarias. En concreto: 1) Por un lado, la Unión Europea elabora la propuesta de la futura Directiva de Fiscalidad del Ahorro introduciendo por primera vez el intercambio automático de información, si bien, limitado tanto por su ámbito objetivo (intereses) como por su ámbito subjetivo (personas físicas residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea) y, además, permitiendo un régimen paralelo de retención versus intercambio de información utilizado por Bélgica, Austria y Luxemburgo; 2) Por otro lado, la OCDE utiliza el parámetro del intercambio efectivo de información previa solicitud con fines fiscales entre las Administraciones tributarias, así como el criterio de la transparencia de legislaciones y actuaciones internas de los Estados (*rulings systems*) para determinar las jurisdicciones calificadas como «paraísos fiscales» así como los «regímenes preferenciales» de los sistemas tributarios de algunos Estados que pueden ser considerados perjudiciales, para la integridad de los sistemas tributarios del resto de Estados. Estos criterios, en todo caso, no son determinantes, sino que constituyen un complemento de otros dos de carácter sustantivo: la nula o baja tributación o la ausencia de actividad real o presencia de estanqueidad.

Básicamente, el conjunto normativo se reduce a tres tipos de instrumentos jurídicos de intercambio de información: la Directiva de cooperación administrativa de 1977 en el ámbito comunitario. Aunque se elabora la propuesta de la Directiva de fiscalidad del ahorro, la Directiva no se aprueba hasta 2003 y no entra en vigor hasta 2005; En el plano bilateral, la cláusula de intercambio de información contenida, en su caso, en los

---

[81] Véase también en Anexo I de este trabajo: «Evolución del Intercambio de información en la Unión Europea».

Convenios para evitar la doble imposición. Estos Convenios toman como referencia el Modelo de la OCDE, el de la ONU o el de intercambio de información de la CIAT; Por último, en el ámbito multilateral existe en estos años el Convenio OCDE-UE de asistencia mutua en materia tributaria adoptado en 1988.

De acuerdo a estos tres tipos de instrumentos de intercambio de información, la modalidad más utilizada es el intercambio de información previa solicitud cuyo estándar resulta bastante inoperativo ya que se trata de casos específicos, sin que se permitan peticiones en masa, además de permitir límites recogidos en las legislaciones internas como el secreto bancario o la ausencia de interés fiscal.

• En un segundo momento (2001-2010), el intercambio de información previa solicitud se erige en el gran caballo de batalla en la lucha contra los paraísos fiscales. Se regula un nuevo estándar de II previa solicitud y nuevos instrumentos jurídicos de II para los paraísos fiscales. Excepcionalmente, se aprueba la primera norma supranacional que contiene el IAI de información financiera (la DFA 2003). Del contenido de ambos estándares es posible afirmar que el intercambio de información es en esta época más bien un «falso protagonista»:

En 2001 se produce un punto de inflexión en la política fiscal internacional. Dos acontecimientos van a provocar un cambio de rumbo de las políticas, de manera que el intercambio efectivo de información previa solicitud entre Administraciones tributarias se va a erigir en una de las medidas más paradigmáticas del plano normativo de la fiscalidad internacional. Por un lado, las fuertes presiones de los agentes económicos que quieren seguir moviendo el capital hacia territorios con sistemas tributarios atractivos a la inversión extranjera y, por otro lado, y más decisivo todavía, el atentado de las torres gemelas que abre una nueva era en la lucha contra el terrorismo, y en particular contra la opacidad sobre su financiación, haciendo necesarios instrumentos efectivos de intercambio de información y el levantamiento del secreto bancario.

En este contexto, la OCDE, siguiendo las directrices marcadas por los EEUU, reorienta su política fiscal y crea un nuevo Grupo de trabajo sobre transparencia e intercambio de información, en aras a luchar contra el fraude y la evasión fiscal y lograr el objetivo de la integridad de los sistemas tributarios. Se dejan atrás las medidas dirigidas a modificar los sistemas tributarios y se adoptan otras nuevas centradas en la transparencia y el intercambio de información. Las medidas defensivas únicamente serán de aplicación a aquéllas jurisdicciones, consideradas o no paraísos fiscales, que sean consideradas «jurisdicciones no cooperantes» en tanto que no cumplan con los nuevos estándares de intercambio de información previa solicitud. Se reorienta, en consecuencia, la política contra los paraísos fiscales ya que únicamente se llevarán a cabo actuaciones defensivas cuando no tengan un marco jurídico mínimo que garantice el intercambio de información efectivo previa solicitud y la transparencia. Además se elimina del concepto de paraíso fiscal el requisito de sustancia real de las actividades económicas. Esta nueva política de la OCDE ha dejado vacía la lista negra de OCDE. Aunque es cierto que en este período las jurisdicciones opacas han iniciado la celebración de acuerdos de intercambio de información lo cierto es que resulta más que cuestionable su operatividad. La modalidad es previa solicitud y, por tanto, en casos concretos sujetos a una previa inves-

tigación realizada por el Estado requirente. Además, no existen plazos de cumplimiento y menos aún sanciones en caso de incumplimiento. Junto a estos elementos de crítica se suma el reducido número de instrumentos de intercambio de información suscritos por jurisdicciones caracterizadas por su opacidad, de manera que solo es de aplicación con los Estados con los que tengan suscritos este tipo de acuerdos.

En todo caso, en el marco jurídico del intercambio de información se producen los primeros avances significativos:

1. Se crea un nuevo grupo de trabajo centrado en la transparencia y el intercambio efectivo de información.
2. Se elabora un nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud con la finalidad de eliminar, entre otros límites, el del secreto bancario de las legislaciones internas. Este nuevo estándar internacional de la OCDE se traslada a los instrumentos de intercambio de información previa solicitud ya existentes: el artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, el Convenio multilateral sobre asistencia mutua OCDE-UE (protocolo 2010), y la nueva Directiva de cooperación administrativa aprobada en 2011 que sustituye a la anterior que venía inalterada desde 1977. Además, se aprueba por la OCDE en 2002 un nuevo Modelo de Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria para ofrecer un marco legal a las jurisdicciones que aún no lo tienen y así poder salir de la lista de jurisdicciones no cooperantes.
3. Se aprueban Acuerdos entre la Comunidad Europea y 5 jurisdicciones (Andorra, San Marino, Liechtenstein, Mónaco y Suiza) en los que se contiene también un estándar de intercambio de información previa solicitud aunque con un ámbito mucho más restringido que el estándar internacional de la OCDE (únicamente sobre intereses de personas físicas residentes en los Estados miembros y en casos considerados fraude fiscal para la legislación interna del Estado requerido).
4. Por último, toma carta de naturaleza el primer instrumento de intercambio automático de información en el panorama internacional: la Directiva 2003/48/CE de fiscalidad del ahorro de aplicación a nivel comunitario. Sin embargo, desde su entrada en vigor en 2005 se aprecia el despropósito de este instrumento jurídico. Por un lado, regula el intercambio automático de información para un número limitado de Estado miembros, con un ámbito muy restringido (intereses obtenidos por personas físicas) que permite eludir fácilmente la aplicación de la Directiva con la mera interposición de una entidad. Por otro lado, establece un régimen de retención a cuenta para determinados Estados miembros que prefieren mantener la opacidad (Bélgica hasta 2010 y Luxemburgo y Austria hasta la derogación de la Directiva en 2015) a cambio de ceder parte de la recaudación obtenida con ocasión de las retenciones, salvo autorización expresa del contribuyente de facilitar la información sobre los intereses y no soportar la retención regulada en la Directiva. Un sistema que, por lo demás, no está sujeto a más controles que los de estas jurisdicciones.

Además, el régimen de la Directiva de fiscalidad del ahorro, en concreto el régimen de retención a cuenta se extiende a las relaciones entre los Estados miembros y las 5 jurisdicciones antes mencionadas, caracterizadas por el secreto bancario y la proximidad geográfica a los países de la Unión Europea (Andorra, Mónaco, Liechtenstein, San Marino y Suiza). Estos son los Acuerdos de medidas equivalentes entre la Comunidad Económica y las cinco jurisdicciones mencionadas. Por último, también se aprueban instrumentos bilaterales de medidas equivalentes entre Estados miembros y territorios asociados o dependientes de Países Bajos y Reino Unido, como es el caso de España. Los estándares en estos instrumentos son variados, de forma que, por ejemplo, en algunos se establece el intercambio automático de información y en otros el sistema de retención a cuenta en los términos de la Directiva 203/48/CE.

• En un tercer momento, el actual (desde 2010), se implanta con carácter general el intercambio automático de información sobre cuentas bancarias, como instrumento para luchar contra la opacidad de las rentas en el extranjero (intercambio automático global de información financiera) y, en un cuarto momento (desde 2013), el intercambio automático de información vuelve a ser un elemento decisivo también contra la planificación fiscal agresiva de las multinacionales. En este contexto, se instauran tres nuevos estándares de intercambio automático información: el de los *tax rulings* y mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, en el ámbito comunitario, y el estándar de cesión automática sobre los informes país por país, a nivel global. Intercambios todos ellos que inician su andadura práctica en 2017, salvo el de los mecanismos transfronterizos que debe iniciarse en 2020. De este modo, el intercambio automático de información llega para quedarse y se erige en la norma general y no en la excepción, o en la ilusión. En efecto:

A partir de 2010, la política fiscal internacional se centra en combatir dos frentes; por un lado, el fraude y la evasión fiscal internacional, con la finalidad de conocer las rentas en el extranjero, si bien, a partir de 2010 se actúa con mayor contundencia por parte de la OCDE y la UE. Los avances se centran en la modalidad del intercambio automático de información financiera, hasta entonces inexistente en el plano internacional, salvo alguna excepción como la Directiva 2003 de fiscalidad del ahorro en el ámbito comunitario. El segundo frente es luchar contra la planificación fiscal agresiva de las grandes corporaciones empresariales y, para ello también se adoptan instrumentos de cooperación centrados en el intercambio automático de información que tienen por objetivo aspectos como los *tax rulings* permitidos por los Estados, los informes país por país de las multinacionales, o los mecanismos transfronterizos en los que intervienen los intermediarios financieros.

Dos hechos constituyen las causas del estado actual. La crisis económica y financiera iniciada en 2007, junto al estallido de diversos escándalos públicos que ponen de manifiesto la connivencia entre gobiernos y corporaciones para reducir la presión fiscal y, en el plano jurídico, la norma FATCA de EEUU que impulsa a la OCDE y a la UE a ser mucho más contundente en la regulación de instrumentos y estándares de intercambio de información.

El estado actual de la cuestión del intercambio de información se puede sistematizar desde tres vertientes: los instrumentos jurídicos existentes, las modalidades de intercambio de información y los estándares que contienen. Así,

La regulación del intercambio de información entre Administraciones tributarias en materia fiscal se traduce en un magma normativo totalmente novedoso por lo que respecta al intercambio de información:

1. En el ámbito bilateral, por un lado, se sigue utilizando la cláusula de intercambio de información de los Convenios para evitar la doble imposición y muchos de ellos comienzan a incorporar las modificaciones introducidas por la OCDE en el artículo 26 del Modelo de la OCDE. Por otro lado, desde el año 2002, entran en la escena jurídica los Acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII, en inglés «TIEAs», *Tax Information Exchange Agreements*), que toman como referencia el Modelo de la OCDE publicado en 2002. Estos Acuerdos son utilizados generalmente por jurisdicciones caracterizadas tradicionalmente por su opacidad y que precisan de instrumentos de intercambio de información previa solicitud, para cumplir con los criterios de transparencia e intercambio de información exigidos por la OCDE desde 2001. El incumplimiento de estos criterios acarrea la inclusión en la denominada lista negra de la OCDE («jurisdicciones no cooperativas»). Además, en el marco bilateral también toman carta de naturaleza desde 2010 otros nuevos instrumentos: los IGAs (*Inter Governmental Agreements*) que se corresponden con la red de Acuerdos bilaterales de intercambio automático sobre información bancaria, que celebran los EEUU con diferentes jurisdicciones o entidades financieras para dar cumplimiento a la norma FATCA estadounidense.

2. En el ámbito comunitario, también se producen cambios sustanciales. La Directiva de cooperación administrativa vigente desde 1977 se deroga con ocasión de la nueva Directiva de cooperación administrativa de 2011 (DCA 2011)[82], con el objetivo primordial de incorporar el nuevo estándar internacional de la OCDE recogido en la cláusula actualizada del artículo 26 del MCOCDE, así como en Modelo de 2002 de Acuerdos de intercambio de información. Posteriormente, y a pesar de las dificultades que comporta el requisito de la unanimidad, los avances normativos de la OCDE en materia de intercambio automático de información desde 2014 han forzado a la modificación de la actual Directiva en cinco ocasiones para incorporar los nuevos estándares de intercambio automático de información. En concreto, el intercambio automático de información financiera en 2014[83], el intercambio automático de los *tax rulings* en 2015[84], el intercambio automático de los informes país por país de las grandes multinacionales en 2016[85] y, en 2018, el intercambio automático de los mecanismos

[82] Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15.12.2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L64/1, 11.3.2011).

[83] Comúnmente: DCA2 de IAI sobre cuentas financieras (incorpora el art. 8.3 bis en la DCA1). Además, en relación con este estándar, en 2016, con ocasión de la comúnmente denominada DCA5, también se incluye la obligación de todos los EEMM de facultar a las AATT para acceder a la información relativa al blanqueo de capitales, y controlar así el correcto cumplimiento por las entidades financieras.

[84] Comúnmente: DCA3 de IAI sobre los *tax rulings* (incorpora el artículo 8 bis de la DCA).

[85] Comúnmente DCA4 de IAI sobre los informes país por país (incorpora el art. 8 bis bis de la DCA).

transfronterizos potencialmente agresivos[86]. Fruto de la nueva regulación comunitaria del intercambio automático de información financiera, en 2015 se deroga la Directiva 2003/48/CE de Fiscalidad del ahorro, si bien, el estándar de esta Directiva queda subsumido en la Directiva de cooperación administrativa. Además, y como consecuencia de la alineación con el estándar global, en 2015 y 2016 se aprueban los Protocolos de modificación de los Acuerdos de medidas equivalentes suscritos en 2004 entre la UE y cinco jurisdicciones (Andorra, Suiza, San Marino, Liechtenstein y Mónaco). De esta forma, el nuevo estándar de intercambio automático de información financiera de la DCA se extiende también a estas cinco jurisdicciones.

3. Por último, en el plano multilateral emergen cuatro instrumentos jurídicos que abren un nuevo escenario decisivo en la gestión de los tributos a nivel global. Por un lado, el 29 de octubre de 2014 se firma el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información financiera (AAC IF)[87]. Con este Acuerdo se implanta por primera vez un estándar global de intercambio automático de información financiera (el CRS de la OCDE). El acuerdo se firma por 54 jurisdicciones y se abre a todo tipo de jurisdicciones que quieran sumarse al acuerdo. En junio de 2018 ya se ha firmado por más de 100 jurisdicciones. Para asegurar una implantación uniforme en el tiempo se ofrecen dos fechas a las jurisdicciones, de manera que algunas se han comprometido a iniciar el intercambio de información financiera a partir de 2017 y otras a partir de 2018. Por otro lado, en 2010 se aprueba el Protocolo modificativo del Convenio multilateral OCDE-UE sobre asistencia mutua administrativa en materia fiscal (CAM 2010). La finalidad es adaptar este instrumento multilateral al nuevo estándar internacional de la OCDE sobre intercambio de información previa solicitud y, además, permitir que se sumen a este Convenio todo tipo de jurisdicciones, y no solo las que son miembros de la OCDE y de la UE, como ocurría en el Convenio de 1988. En julio de 2018, también más de 100 jurisdicciones se han comprometido al contenido del Convenio en su versión modificada en 2010. Este instrumento multilateral actualmente es muy relevante. El artículo 6 regulado en el mismo constituye la base jurídica para poner en marcha el intercambio automático de información entre los Estados contratantes del Convenio.

   En tercer lugar, en 2015, se elabora por la OCDE un Modelo de Protocolo de modificación del Modelo de Acuerdo de intercambio de información de 2002. Aunque no se trata de una fuente del derecho ni, por tanto, de un instrumento multilateral que vincula a las jurisdicciones, estamos ante un Modelo con gran repercusión jurídica para las jurisdicciones participantes de AII que quieren

---

[86] Comúnmente: DCA6 de intermediarios fiscales.

[87] Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014. Declaración de España sobre la fecha de efecto sobre los intercambios de información en virtud de dicho Acuerdo. Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. BOE nº 218 de 09/09/2016, p. 64889 a 64890.

plegarse al estándar internacional de intercambio automático de información. En concreto, el objetivo de esta modificación es introducir en el articulado de este modelo una base legal para el intercambio automático de información entre los Estados contratantes. De esta forma, junto al artículo 26 de los CDIs, y al art. 6 del CAM 2010, también los Acuerdos de intercambio de información incorporan una base legal legitimadora del intercambio automático de información entre las partes contratantes. Esta modificación es harto significativa entre las jurisdicciones para las que no resulta de aplicación la cláusula de intercambio de información de un CDI, o la del CAM 2010.

En cuarto y último lugar, se firma otro instrumento a nivel multilateral con el objetivo de implantar otro estándar de intercambio automático de información: el relativo al informe país por país de las grandes multinacional. El 27 de enero de 2016 se firma el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información del informe país por país (AAC IPP). Este acuerdo tiene el propósito de establecer a nivel global un intercambio automático de información entre Administraciones tributarias, que tiene por objeto una documentación representativa de toda la planificación fiscal de las multinacionales que operan en sus jurisdicciones. Esta documentación (el informe país por país, en inglés *Country by country report*) deben reportarla las grandes multinacionales a la Administración tributaria de la jurisdicción de residencia de la matriz, y ésta Administración debe realizar el intercambio automático de información con las Administraciones tributarias de aquellas jurisdicciones en las que actúa la multinacional. En la fecha del acuerdo se comprometieron 31 jurisdicciones y en julio de 2018 se han comprometido 70 jurisdicciones. Este intercambio automático también comienza a partir de 2017 y 2018.

Es importante destacar que, estos nuevos 13 instrumentos jurídicos de intercambio de información, representan una nueva era del intercambio de información en su vertiente cuantitativa, como acaba de exponerse, pero también en su vertiente cualitativa. En efecto, de su contenido se advierten novedosos estándares de intercambios de información, con una participación de numerosas jurisdicciones, y con un calendario de aplicación en el que el año 2017 marca, con carácter general, la línea de salida. Por último, y como consecuencia de lo anterior, en cuanto a las modalidades de intercambio de información, la novedad también es incuestionable. En relación con el intercambio de información previa solicitud, el nuevo estándar internacional adoptado por la OCDE, con ocasión de la actualización en 2005 y 2012 de la cláusula de intercambio de información recogida en el artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, pone fin al secreto bancario como motivo de oposición, al tiempo que posibilita el uso de la información para delitos de naturaleza no tributaria. El nuevo estándar se está extendiendo por todas las jurisdicciones de la mano de los instrumentos bilaterales, como son los CDIs o los Acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII); en el ámbito comunitario, en aplicación de la DCA 2011; y en el ámbito multilateral conforme a los Acuerdos entre la UE y las cinco jurisdicciones antes mencionadas con ocasión de los Protocolos suscritos en 2015 y 2016, así como con la adopción del CAM 2010, en el que participan ya multitud de jurisdicciones. Casi todos estos instrumentos

constituyen la base jurídica necesaria para legitimar el intercambio automático de información entre los Estados contratantes.

Por último, desde la óptica de las nuevas modalidades de cooperación internacional entre Administraciones tributarias, es posible concluir también que, desde 2010 la gran novedad se produce en la modalidad del intercambio automático de información, que ha pasado de ser una ilusión normativa a ser la norma general. En 2018, ya se puede hablar de cinco estándares de intercambio automático información, y casi todos ellos con una gran participación de jurisdicciones, si bien, cinco de ellos son de ámbito comunitario y/o multilateral. Por otro lado, de acuerdo al contenido de estos nuevos instrumentos, también resulta significativa la nueva función que se puede atribuir a la modalidad previa solicitud. Con la ingente información que tendrán las Administraciones sin necesidad de solicitarla, parece que la función de la modalidad de intercambio de información previa solicitud pasará a un segundo plano, pero no por ello menos importante. Puede cobrar una gran virtualidad como modalidad utilizada complementariamente para resolver cuestiones determinadas sobre información que se ha cedido de forma automática.

CAPÍTULO 3
INSTRUMENTOS JURÍDICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. LOS CDIS: LA CLÁUSULA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN DEL ART. 26 MCOCDE

La base jurídica más aceptada en el plano internacional para el intercambio de información entre AATT es sin duda la cláusula contenida en el artículo 26 del MCOCDE, que establece un marco jurídico de cooperación bilateral entre las AATT de los Estados contratantes.

Las modalidades de cesión de información tributaria que permite esta cláusula tienen un carácter flexible y abierto[88]. En principio, permite un intercambio de información en tres modalidades que pueden utilizarse de forma combinada: a) Intercambio de información previa petición: esta es la modalidad paradigmática que se viene utilizando por los Estados a la hora de realizar intercambios de información de acuerdo al artículo 26 de los Convenios. Son intercambios de información para resolver casos concretos, en los que el Estado que precisa de información tributaria sobre determinados contribuyentes ya ha agotado las fuentes regulares internas y necesita de la cooperación por parte de otro Estado para acceder a dicha información; b) Intercambio automático de información. El artículo 26 legitima la adopción de acuerdos entre los Estados contratantes, que tengan por objeto la transmisión en masa de información sobre determinadas categorías de rentas, percibidas en uno de los Estados contratantes por contribuyentes del otro Estado contratante. Desde 1981 la OCDE ha adoptado numerosas Recomendaciones relativas a la utilización de un Modelo normalizado de intercambio automático de información[89]. Sin embargo, es a partir de 2010, fecha en la que se inicia el fenómeno

---

[88] *Vid.* párrafos (9) y (19) de los Comentarios al artículo 26.

[89] Véanse, entre las Recomendaciones del Consejo de la OCDE: 1) En 1981, la relativa a un Modelo normalizado para los IAI en el marco de los convenios tributarios internacionales, C(81)39/Final, de 5 de mayo de 1981; 2) En 1992, la referida al uso de un formato magnético normalizado para los IAI, C(92)50, de 23 de julio de 1992 (Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information); 3) En 1997, la que recomienda el uso de números de identificación fiscal, C(97) 29/final de 13 de marzo de 1997 (Recommendation on the use of Tax Identification Numbers in an international context); 4) También en 1997, la que se Avanza en la propuesta del uso de un formato magnético estándar revisado, C(97)30/FINAL, de 10 de julio de 1997 (Recommendation of the Council of the OECD on the Use of the Revised Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Information»); 5) En 2001 resulta de gran importancia la Recomendación de la OCDE sobre la utilización de un Modelo de Acuerdo denominado «Modelo de Memorando de Entendimiento en materia de intercambio

FATCA, cuando estos acuerdos bilaterales de intercambio automático de información comienzan a tener una verdadera presencia en el acervo normativo; c) Intercambio espontáneo de información. La cesión espontánea tiene lugar cuando un Estado advierte que posee información tributaria que puede resultar de interés para otro Estado y decide transmitírsela.

Los Comentarios al MCOCDE expresan con nitidez el carácter abierto de las modalidades de II que pueden respaldarse en el artículo 26 de los Convenios, de manera que junto a las tres modalidades anteriores también posibilita otras modalidades de intercambio de información que puedan ser importantes para los Estados y, de hecho, a modo de ejemplo cita entre otras formas cooperativas los controles simultáneos, el desplazamiento de inspectores al otro Estado y el intercambio de información sectorial.

El estándar concreto de intercambio de información recogido en el artículo 26 del MCOCDE se estructura en cinco apartados, cuyo contenido ha venido sufriendo cambios de dicción a lo largo del tiempo[90].

El primer apartado describe qué información puede ser solicitada por un Estado contratante. En este sentido, los Estados deben intercambiar aquella información que sea «previsiblemente relevante» para la correcta aplicación de las disposiciones del Convenio y/o de la legislación interna de los Estados[91], en relación con todo tipo de personas e impuestos, aunque no estén dentro del ámbito de aplicación del Convenio.

Con anterioridad a la modificación en el 2000, el apartado primero del artículo 26 únicamente autorizaba a la cesión de información y su utilización en relación con los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio, conforme a los principios generales del artículo 2. De acuerdo a esta redacción, el Estado requerido no está obligado a suministrar información sobre la aplicación de un impuesto no cubierto por el CDI, como pueden ser el IVA, y tampoco el Estado requirente puede utilizar la información obtenida para aplicar impuestos que no están cubiertos por el Convenio. Con la nueva redacción incluida desde 2000 en el MCOCDE, la información solicitada así como la utilización de la misma puede tener por objeto impuestos a los que no es de aplicación el Convenio. Por tanto, dado que se trata de una modificación sustancial del ámbito objetivo del estándar de II del MCOCDE, en la práctica, habrá que estar al CDI suscrito para determinar el parámetro relativo a los impuestos que pueden ser objeto de intercambio de información. Como afirman los Comentarios, los Estados tienen plena

---

automático de información tributaria», C(2001)28/FINAL, de 22 de marzo de 2001 (Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes C(2001)28/FINAL).

[90] El análisis del estándar del intercambio de información previa solicitud de la OCDE se lleva a cabo con mayor detalle en el Capítulo 4 de este libro.

[91] Se incluyen los casos en que la información es necesaria para la aplicación de la legislación interna pero no para la aplicación de algún precepto del Convenio. *Vid.* párrafo (1) de los Comentarios del MCOCDE al artículo 26.

libertad, cuando suscriben los CDIs, para restringir el ámbito del apartado 1 a los impuestos comprendidos en el CDI[92].

En 2005 se introducen dos modificaciones al apartado primero. Por un lado, la expresión «información previsiblemente pertinente» sustituye a la anterior «informaciones necesarias» y, por otro lado, se incluye la expresión «para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional» en lugar de la anterior «para aplicar lo dispuesto…en el derecho interno». Sin embargo, las nuevas expresiones no tratan de alterar en ningún caso la naturaleza de la información sino que tiene por finalidad únicamente despejar dudas sobre su verdadera interpretación. Por tanto, la dicción anterior o posterior al 2005 en este sentido no altera el estándar de intercambio de información entre los Estados contratantes[93].

El segundo apartado establece las reglas sobre el uso de la información recibida por un Estado contratante. Estas reglas están directamente relacionadas con los derechos del contribuyente. A estos efectos, la información recibida:

1.º Ha de respetar el criterio de confidencialidad (secreto oficial: la información debe ser mantenida en secreto de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno del Estado receptor);

2.º La información únicamente podrá ser desvelada a personas o autoridades encargadas de la aplicación, revisión e imposición de sanción en materia tributaria, o de la supervisión de las funciones anteriores. Todo ello sin perjuicio de poder ser desvelada en audiencias públicas de los tribunales, o en las sentencias judiciales;

3.º Estas personas o autoridades sólo podrán utilizar esta información con fines fiscales descritos (aplicación, sanción y revisión de los tributos), sin perjuicio de poder ser utilizada para otros fines en los términos que establece el 26.1 (las dos legislaciones permiten la cesión a otras autoridades distintas y el Estado que suministra la información autoriza este uso de la información, por ejemplo para delitos).

En 2005 y en 2012 se introducen dos modificaciones en la redacción del apartado segundo en aras a extender el estándar de intercambio de información a más órganos y a fines distintos de los estrictamente tributarios. Por un lado, en 2005, se incluye la posibilidad de que la información pueda cederse también a las personas y autoridades encargadas de la supervisión de los órganos y funciones relacionadas con los tributos («o de la supervisión de las funciones anteriores»/«or the oversight of the above»). Por otro lado, en 2012, los fines para los que puede cederse la información pueden ser otros distintos de los fiscales, permitiendo la persecución de delitos que queden fuera de la esfera de la materia tributaria sin necesidad de acudir a otro instrumento de cooperación en el ámbito judicial. La cesión de la información para estos fines, en todo caso, requiere la autorización de este uso por el Estado que suministra la información y que las legislacio-

---

[92] *Vid.* párrafo (10.1) de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

[93] *Vid.* párrafo (4.1) de los Comentarios al MCOCDE.

nes internas de ambos Estados contemplen esta posibilidad. Es importante resaltar que estas dos modificaciones no son meras aclaraciones sobre la interpretación del artículo 26.2, sino que alteran el contenido del estándar de intercambio información[94]. En este sentido, los criterios sobre el uso de la información pueden ser diferentes en función del CDI que legitime el intercambio de información. Algunos tendrán la dicción original anterior a 2005, otros habrán incorporado únicamente la modificación de 2005 o de 2012 y otros habrán regulado el estándar actual del MCOCDE. Dado que se trata de dos alteraciones sustanciales del contenido del estándar de intercambio de información, es importante estar al CDI que sea de aplicación para que el uso de la información recibida respete el marco del Convenio legitimador de la cesión.

El apartado tercero prescribe los límites a la cesión de información por aplicación de la legislación o prácticas internas de los Estados. Por un lado, cuando no sea posible la obtención de la información de acuerdo a la legislación interna o al ejercicio de la práctica administrativa normal de los Estados (26.3b))[95] o porque suponga información confidencial en el ámbito de las actividades económicas (26.3 c))[96]. Por otro lado, cuando no sea posible el suministro de la información porque supondría adoptar medidas administrativas contrarias al derecho (26.3 a))[97] o porque sería contrario al orden público (26.3 c *in fine*).

Estos límites, sin embargo, son inoperativos cuando se trata de los supuestos regulados en el 26.4 y 26.5. De hecho, los límites del apartado tercero deben interpretarse conjuntamente con las obligaciones reguladas en los apartados cuarto y quinto. En particular, la negativa a la cesión de información no puede fundamentarse en el hecho de que el Estado requerido no tenga interés fiscal (ausencia de interés doméstico, 26.4) o de que la información esté en poder de los bancos (secreto bancario), de representantes o fiduciarios (secreto de representantes) o de que la información haga referencia a la

---

[94] En relación con la inclusión en 2005 de la cesión de la información a órganos de supervisión, los Comentarios (*vid.* párrafo 4.1 *in fine*) establecen expresamente que la inserción de la expresión «o de la supervisión de las funciones anteriores» en el nuevo apartado 2 constituye una reversión de la regla anterior («The insertion of the words «or the oversight of the above» into paragraph 2, on the other hand, constituted a reversal of the previous rule»). En este sentido, el párrafo 12.1 de los Comentarios establece que los Estados pueden desviarse de este criterio en sus negociaciones bilaterales y acordar la no revelación de esa información a tales órganos de control. Así mismo, la incorporación en 2012 de la última frase en el apartado 2 tiene por finalidad permitir expresamente dentro del marco del Convenio la cesión de la información para otros fines distintos de los tributarios, cuando no sea contrario a las legislaciones internas y exista autorización por parte del Estado que suministra la información. Con anterioridad a 2012, la posibilidad de cesión para otros fines se incluía en los Comentarios como una redacción opcional para los Estados (véase el párrafo 4.3 de los Comentarios).

[95] Por ejemplo, cuando no se tienen los recursos técnicos suficientes para obtener la información que se requiere, o la información hace referencia a períodos prescritos en los que la legislación no permite solicitar información, etc

[96] El art. 26.3 c) se refiere a los casos en que el suministro tenga por objeto información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, o de procedimientos comerciales.

[97] Por ejemplo, cuando el derecho interno exige que con antelación al suministro deba notificarse al obligado tributario o porque no es posible cumplir con el formato de suministro requerido.

participación en la titularidad de una empresa (secreto registral)[98]. En consecuencia, un Estado no tiene obligación de ceder información cuando para ello ha de sobrepasar los límites de la legislación o práctica interna, en los términos de los apartados tercero, cuarto y quinto del artículo 26 MCOCDE.

Los apartados cuarto y quinto del artículo 26 se introducen con ocasión de la modificación operada en 2005. De acuerdo a los Comentarios al artículo 26, ninguno de los dos apartados constituye una modificación sustancial del estándar de intercambio de información. Con anterioridad a 2005 los Estados ya venían intercambiando este tipo de información de acuerdo a los apartados primero y tercero. En aplicación del apartado tercero, el Estado requerido puede rehusar de suministrar la información. Sin embargo, si decide suministrarla se mantendrá en el marco del acuerdo de intercambio de información del Convenio y, como establecen expresamente los Comentarios, «no podrá hacerse valer que este Estado ha violado la obligación de secreto»[99]. En consecuencia, no resultaría oponible por parte de los contribuyentes la cesión de la información que ha sobrepasado los límites del 26.3 del CDI en cuestión.

Como se ha podido observar, con ocasión de las diferentes actualizaciones de la cláusula de intercambio de información recogida en el art. 26 del MCOCDE, el estándar internacional de II contenida en la misma ha venido incorporando modificaciones en su estructura y contenido que, en unos casos, tienen un carácter clarificador y, en otros casos, carácter sustantivo de manera que se ha alterado, y no simplemente aclarado, el contenido del estándar de información. En consecuencia, cuando la finalidad de la nueva dicción es aclaratoria, no es tan relevante el hecho de que un CDI haya incorporado o no la modificación en su redacción. Así, es posible afirmar que el II que legitima el CDI es el mismo con la dicción anterior y la actualizada del MCOCDE y, por tanto, procede la misma aplicación a la hora de considerar si la cesión se ha realizado en el marco del Convenio.

Por el contrario, cuando el carácter de la modificación es sustancial hay que atender al CDI en particular para determinar el régimen jurídico del II, dado que no será el mismo en función de la dicción anterior o actualizada del MCOCDE. Esto tiene una clara consecuencia en el ámbito de las relaciones de las distintas jurisdicciones y en el ámbito de los derechos de los contribuyentes. En el caso de que los Estados no respeten lo dispuesto en el Convenio, y cedan una información que va más allá de lo establecido en la cláusula del artículo 26, los contribuyentes afectados por el II podrían oponerse a una regularización basada en una información con trascendencia tributaria que no está amparada en el Convenio.

Por ejemplo, la interpretación del ámbito objetivo del estándar es el mismo con independencia de que la cláusula de II se refiera a la «información necesaria para aplicar lo dispuesto en el Derecho interno» o a la «información previsiblemente relevante para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional». Sin embargo, en lo relativo a

---

[98] *Vid.* apartado quinto del artículo 26.

[99] Véase el párrafo 17 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

los impuestos sobre los que versa la cesión o el uso de la información tendrá un carácter más o menos restrictivo en función de la dicción concreta que hayan convenido los Estados, de manera que una cesión de información sobre un impuesto al que no alcanza la cláusula de intercambio de información del CDI suscrito, pero sí la cláusula actualizada del MCOCDE, es una cesión de información realizada fuera del marco del CDI suscrito entre los Estados y, por tanto, un posible motivo de oposición por parte del contribuyente que ha visto regularizada su situación tributarias por una cesión de información no legitimada por el Convenio.

Lo mismo ocurrirá con el parámetro recogido en el 26.2 relacionado con el uso de la información suministrada por parte del Estado requirente. La revelación a órganos de control supervisiones o el uso para otros fines no fiscales únicamente es acorde al Convenio cuando esté expresamente previsto en la cláusula de intercambio de información.

Por último, en cuanto a los motivos de oposición a la obtención y/o suministro de información, por parte del Estado requerido, a los matices impositivos recogidos en los apartados 4 y 5, introducidos con ocasión de la actualización de 2005, los Comentarios les atribuyen un carácter clarificador de la hermenéutica de la obligación de suministro (art. 26.1) y de los posibles límites a esta cesión (26.3). Por tanto, la cesión de información relativa, por ejemplo, a las participaciones de una persona en los fondos propios de una empresa se entiende realizado en el marco del Convenio, con independencia de que este instrumento haya incorporado, o no, los apartados 4 y 5 del art. 26 del MCOCDE[100].

Para finalizar con la importancia de la dicción concreta del estándar de intercambio de información convenida por los Estados contratantes, junto al carácter de modificación sustancial o aclaratoria de las actualizaciones del MCOCDE y los efectos de su inclusión o no en el Convenio concreto que resulte de aplicación, es importante señalar que los Estados pueden recoger otras dicciones distintas del MCOCDE, incluso establecer expresamente observaciones o reservas al estándar internacional de la OCDE. Por lo que respecta a las observaciones y reservas que se han realizado por los Estados[101], éstas se recogen en los apartados 20 a 22 y en los apartados 23 a 26, respectivamente. Con la actualización de 22 de julio de 2010 todas, salvo una observación de Grecia respecto del principio de reciprocidad (apartado 15.1 y 21 de los Comentarios), han sido retiradas por los Estados.

2. LOS ACUERDOS BILATERALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN (AII/TIEAs)

Los acuerdos de intercambio de información (AII en adelante)[102], son acuerdos bilaterales que tienen por objeto el intercambio de información tributaria entre AATT de

---

[100] Sobre las modificaciones en la dicción del estándar previa solicitud de la OCDE, así como sobre la naturaleza aclarativa o sustancial de las sucesivas modificaciones, véanse los Anexos X y XI, respectivamente.

[101] Por ejemplo, las reservas por Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza en 2008, comunicando en marzo de 2008 que abandonarían la reserva y haciéndolo efectivamente con ocasión de la actualización de 2010.

[102] En inglés Tax Information Exchange Agreements (TIEAs).

los Estados contratantes y siguen el Modelo de acuerdo de intercambio de información en materia tributaria publicado por la OCDE en 2002[103].

Los rasgos más significativos del Modelo de acuerdo de intercambio de información en materia tributaria publicado en 2002 por la OCDE (en adelante Modelo de AII) pueden ser resumidos de la forma siguiente:

1) El Modelo de AII 2002 tiene su origen en la política de la OCDE centrada en la promoción de la cooperación internacional en materia tributaria a través del intercambio de información, para luchar contra la competencia fiscal perniciosa. La ausencia de un efectivo intercambio de información es uno de los criterios que determinan la existencia de una práctica lesiva y, desde 2001, con ocasión de la reorientación de la política fiscal contra el fenómeno de la competencia fiscal perniciosa, los criterios de transparencia e intercambio de información son los únicos que determinan que una jurisdicción, calificada como paraíso fiscal, no tiene una conducta lesiva para la integridad del resto de los sistemas tributarios[104]. A partir de 2001, los paraísos fiscales incluidos en la lista publicada en el año 2000 por la OCDE pueden pasar a ser «paraísos fiscales cooperantes» si cumplen con el criterio de intercambio efectivo de información establecido por la OCDE, de forma que no sufren las consecuencias de medidas anti-paraíso. Este estándar mínimo de intercambio de información se aprobó en el Informe de 2001 de la OCDE[105].

El Modelo de AII publicado en 2002 incorpora dicho estándar y tiene por finalidad servir de instrumento jurídico para que este tipo de jurisdicciones (territorios de baja o nula tributación) puedan establecer un intercambio efectivo de información, abandonar la opacidad que los caracteriza hasta entonces, y así cumplir con las directrices exigidas por la OCDE desde 2001[106]. En concreto, el Modelo pretende establecer el criterio de los que constituye un intercambio de información en el marco de la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas y promover la cooperación internacional. En este sentido los AII, aunque formalmente tienen carácter bilateral, constituyen en la práctica instrumentos de suministro unilateral de los territorios de baja o nula tributación a los Estados de la OCDE[107]. Ahora bien, el Modelo no tiene por finalidad imponer este formato específico para el II con estas jurisdicciones. Los AII son una vía más, de manera que pueden recurrir a otros instrumentos de II (como los CDIs con cláusula de II) para dar cumplimiento al intercambio efectivo de información[108].

El Modelo de AII se elabora por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información integrado por representantes de los países

---

[103] *Model of Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* (OECD, 2002).

[104] Sobre la evolución de la política fiscal en materia de transparencia, véase el Capítulo 2 de esta obra.

[105] «Tax Transparency 2011: Report on Progress, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes».

[106] *Vid*. párrafo 2 y 3 de la Introducción del Modelo de AII 2002.

[107] *Vid*. Calderón Carrero (2014): *Convenios Fiscales Internacionales*…, pág. 785.

[108] *Vid*. artículo 12 del Modelo de AII 2002 y los párrafos 6 y 102 de los Comentarios al Modelo.

miembros de la OCDE, así como por delegados de jurisdicciones de baja o nula tributación como son Aruba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Islas Mauricio, Antillas holandesas, Seychelles y San Marino

2) Al igual que el Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, este Modelo de acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (2002) tiene naturaleza de *soft law*, en tanto que sirve como patrón para suscribir acuerdos y no tiene efectos vinculantes. Por tanto, el estándar de intercambio de información regulado en el Modelo puede ser alterado sustancialmente con ocasión de la suscripción de los acuerdos de intercambio de información. Sin embargo, esto no es del todo posible en la práctica si se quiere cumplir con las exigencias de la OCDE en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial. En efecto, el estándar mínimo regulado en este Modelo se corresponde con el estándar de II publicado por la OCDE en el Informe de 2001 para luchar contra las prácticas perniciosas. También coincide, en los aspectos fundamentales, con el estándar de II de la cláusula recogida en el artículo 26 del MCOCDE, actualizada en 2005 por los trabajos posteriores al Informe 2001 de la OCDE. Por tanto, y en referencia a la naturaleza *soft law* que, en principio, tiene el Modelo de AII, en la práctica los AII suscritos no alteran en gran medida la redacción del Modelo de AII, ya que contiene el criterio mínimo de II exigido a nivel global por la OCDE en su política contra los efectos perniciosos de la competencia fiscal internacional.

3) El Modelo va acompañado de unos Comentarios a cada artículo del Acuerdo. En el contexto bilateral, el Modelo establece la posibilidad de que las partes contratantes incorporen una referencia específica a los Comentarios en aras a dotarlos de carácter de interpretación autorizada (por ejemplo en el artículo 4.2 que establece las pautas de interpretación para los términos o expresiones no definidas en el Acuerdo). En caso contrario, el objeto de los mismos es ilustrar o interpretar las disposiciones del Acuerdo y tienen la importancia determinada en los principios del Derecho internacional[109].

4) El Modelo contiene dos modelos de acuerdos de intercambio de información, redactados a la luz de los compromisos adquiridos por la OCDE y por las jurisdicciones comprometidas con dicha organización. El primer modelo es una versión multilateral y, el segundo, una versión bilateral. Como prescribe el Modelo de AII en su introducción, el instrumento multilateral no es un acuerdo multilateral en el sentido tradicional del término, sino que sienta las bases para un conjunto integrado de convenios bilaterales. Un Estado que suscriba el Acuerdo multilateral está vinculado únicamente con las partes con las que haya acordado establecer este vínculo. En consecuencia, la parte que desee participar en el Acuerdo multilateral realizará el depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación en el que se especificará la parte, o las partes, con las que desea establecer el vínculo contenido en el Acuerdo. A partir de entonces, entrará en vigor el Acuerdo, generando unos derechos y unas obligaciones únicamente entre aquellas partes que se hayan mencionado mutuamente en sus instrumentos de ratificación, aprobación o aceptación. La versión bilateral sirve de modelo para los acuerdos bilaterales de II. En

[109] *Vid.* párrafo 7 de la Introducción del Modelo de AII 2002.

estas negociaciones bilaterales se pueden acordar modificaciones al texto, siempre que satisfaga el criterio de II establecido en el Modelo[110].

5) En lo que respecta a la modalidad de intercambio de información recogida en el Modelo, la versión original del Modelo 2002 contempla únicamente la modalidad rogada de II con la posibilidad de complementarse con la participación o presencia de inspectores extranjeros en las actuaciones de obtención de información (artículos 5 y 6 del Acuerdo). Sin embargo, en aras a equipararse al artículo 26 del MCOCDE, y a los artículos 6 y 7 del Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria de 2010 (CAM 2010), se ha aprobado en junio de 2015 un Modelo de Protocolo de modificación del Modelo de AII de 2002[111] con el propósito de que los AII sirvan también de base jurídica para las modalidades de intercambio automático y espontáneo de información.

Con la evolución normativa del intercambio automático de información, las jurisdicciones que ceden información a través de AII no tienen muchas veces base jurídica para entablar una cooperación a través del intercambio automático o espontáneo de información. Los AII deben adaptarse a la nueva realidad e incorporar esta posibilidad que puede ser de gran utilidad entre las partes contratantes de un AII (por ejemplo, con jurisdicciones asociadas o dependientes, o entre jurisdicción desarrollada y jurisdicción en vías de desarrollo, que deseen acordar un intercambio automático de información). De hecho, algunos AII ya reflejan en su redacción la posibilidad de estas modalidades de intercambio de información. Es cierto que, actualmente, el Convenio multilateral OCDE-UE (CAM 2010) es el instrumento jurídico más completo y de mayor alcance sobre intercambio de información internacional y, en este sentido, los suministros información relacionados con el estándar de intercambio automático de información bancaria en materia tributaria entre los Estados se puede realizar sobre la base del Convenio multilateral (artículo 6 y 7). Sin embargo, el hecho de haber suscrito un AII no debe ser obstáculo para que este instrumento también sirva de base jurídica a la modalidad de cesión automática y/o espontánea de información[112].

En suma, la finalidad del Modelo de Protocolo de 2015 es ofrecer un instrumento para que tanto los AII existentes, por la vía de la modificación, como los nuevos AII que se celebren, extiendan el marco jurídico de la cesión de información a las modalidades de intercambio automático y/o espontáneo.

6) El Modelo de AII 2002 estructura en 16 artículos el estándar de intercambio de información en materia tributaria. En el contenido de estos preceptos, se establecen las directrices básicas sobre qué información puede solicitarse por el Estado requirente (art. 1 a 3), qué uso puede hacer este mismo Estado respecto de la información percibida (art. 8 Confidencialidad), qué motivos de oposición a la obtención o suministro puede tener

---

[110] *Vid*. párrafo 5 de la Introducción del Modelo de AII 2002.

[111] «Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA», OECD 2015.

[112] *Vid*. la Introducción del Protocolo de 2015 al Modelo de AII 2002.

el Estado requerido (art. 7), qué obligaciones tiene este mismo Estado en cuanto a las actuaciones de obtención y suministro a la otra parte (art. 5 y 10 principalmente) y que criterios deben aplicarse en relación con los derechos procesales de los contribuyentes con ocasión de un intercambio de información. En síntesis, el estándar general de intercambio se caracteriza por suministrar información que sea pertinente para la aplicación general de los sistemas tributarios sin que sea oponible el secreto bancario o la ausencia de interés fiscal por el Estado requerido[113]. Además, la OCDE también ha facilitado un modelo de formulario de solicitud de información con base en el AII que tienen suscrito las partes.

En caso de incluir la posibilidad de intercambio automático o espontáneo, de acuerdo al Modelo de protocolo publicado en 2015, los AII pueden incluir, por un lado, un artículo 5 A) como base jurídica de un eventual acuerdo sobre la modalidad automática de cesión de la información. En este caso, las partes deben acordar los tipos de renta sobre los que ceder información, los procedimientos a seguir, los métodos de transmisión, el tiempo en el que ha de realizarse, así como otros aspectos técnicos. En este sentido, el AII puede legitimar un Acuerdo entre autoridades competentes que tenga por objeto el intercambio automático de información referido al estándar común de información (CRS, *Common Reporting Standard*) o al del Informe país por país (*Country-by-Country Reports*), sobre todo en aquellos casos en que no sea posible el intercambio automático de información en aplicación de un Acuerdo multilateral de autoridades competentes, por no formar parte de un CDIs o del CAM 2010.

Por otro lado, un nuevo artículo 5 B para que el AII también sirva de base jurídica a la modalidad de intercambio espontáneo de información. El Modelo de protocolo ofrece dos versiones, en función de los requisitos que deben concurrir para la cesión espontánea de la información. Por un lado, cuando concurran determinadas circunstancias prescritas en el AII o cuando, con carácter general, una jurisdicción considere que tiene información «previsiblemente relevante» para la otra parte contratante, en los términos del artículo 1 del AII.

El Modelo de protocolo establece expresamente que, en tanto que la redacción de los artículos 5A y/o 5B coincidan con los artículos 6 y 7 del Convenio multilateral (CAM 2010), respectivamente, los Comentarios de este instrumento multilateral son de aplicación a los nuevos artículos 5A y 5B introducidos, en su caso, en los AII[114].

7) Es incuestionable el éxito del Modelo de AII en el panorama normativo internacional. A título de ejemplo, en mayo de 2011 jurisdicciones caracterizadas durante décadas por el secreto bancario, ya tenían una red considerable de países con los que habían suscrito AII. Entre ellos Andorra, Aruba, Bahamas, Belice, Bermudas, Islas vírgenes británicas, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Faroe, Gibraltar, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Liechtenstein, Mónaco, Antillas holandesas, Panamá, San Marino o Vanuatu.

---

[113] Estos aspectos se tratan con detalle en el capítulo 4 de este trabajo con ocasión del análisis del régimen jurídico del estándar de intercambio de información previa solicitud a la luz de los diferentes instrumentos de AM que pueden ser de aplicación.

[114] *Vid.* introducción del Protocolo de 2015 al Modelo de AII 2002.

3. LOS ACUERDOS INTERGUBERNAMENTALES CON EEUU (FATCA – IGAs)

Los comúnmente denominados «IGAs»[115] pueden definirse como acuerdos bilaterales que tienen por objeto una cesión automática de información financiera, entre los EEUU (el IRS) y otras jurisdicciones (intercambio recíproco o no, según el modelo de IGA) o entre los EEUU (el IRS) y determinadas entidades financieras (no recíproco), con el objeto de dar cumplimiento a la norma interna estadounidense de cumplimiento de revelación de información de todas las cuentas de estadounidenses en el extranjero (por su acrónimo en inglés, la norma FATCA[116]).

Estos acuerdos siguen el Modelo de Acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento tributario (Modelo IGA en adelante), publicado por los EEUU en 2012[117]. Cabe destacar los siguientes aspectos en torno a este Modelo y a la normativa que resulta de aplicación:

1) El origen de este Modelo se remonta a la política fiscal de los EEUU iniciada en 2001 contra el secreto bancario y la adopción de medidas dirigidas a hacer efectiva la ley tributaria interna de los EEUU. Con la Administración Obama se aprueba una norma unilateral que da un giro radical al marco jurídico existente del intercambio de información y, por ende, a las medidas adoptadas hasta entonces frente al secreto bancario:

El 18 de marzo de 2010 se aprueba en los EEUU la Ley «HIRE»[118], que tiene por objeto aprobar incentivos para la contratación con la finalidad de crear empleo. En esta Ley se introduce un nuevo capítulo en el Código Tributario de Estados Unidos (U.S. Internal Revenue Code, «IRC»), con el título «Taxes to enforce reporting on certain foreign accounts» (impuestos para imponer el suministro de información sobre ciertas cuentas extranjeras). Su contenido tiene por finalidad luchar contra la ocultación de rentas en cuentas en el extranjero por la vía de la exigencia de un intercambio automático de información financiera con el IRS de los EEUU, por parte de todas las entidades financieras del mundo, so pena de una penalización consistente en una retención del 30% a todos los pagos realizados a las entidades financieras incumplidoras.

La consecuencia de esta penalización es la salida del mercado de estas entidades, de manera que todos los pagos desde EEUU no se harán a través de estas entidades por los agentes económicos. Las entidades financieras tienen 2 opciones: a) suministrar información financiera sobre los estadounidenses titulares de cuentas abiertas, de forma automática, regular y en masa, en los términos de los Acuerdos IGA suscritos con los EEUU; b) ver sometidas a retención todas las rentas que proceden de EEUU o de entidades financieras cumplidoras con la normativa FATCA.

---

[115] *Inter Governmental Agreements.*

[116] *Foreign Account Tax Compliance Act* (Ley de cumplimiento tributario de cuentas en el extranjero).

[117] Model of Intergovernmental agreement to improve tax compliance (IGA Model).

[118] Hiring Incentives to Restore Employment, HIRE Act.

A estos efectos, con la finalidad de dar cumplimiento a esta normativa, se publica el 26 de julio de 2012 un Modelo IGA (Acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento tributario)[119] para que las jurisdicciones y entidades financieras puedan comenzar a suscribir este tipo de Acuerdos bilaterales con los EEUU y evitar así el «impuesto» (más bien sanción) consistente en la retención en la fuente del 30%, recogida en la legislación interna de los EEUU.

El 17 de enero de 2013 se aprueban las *Regulations* definitivas. El 26 de diciembre de 2013 se ha publicado el *Foreign Financial Information Agreement* definitivo. Junto a algunas normas complementarias, este es el compendio normativo de la Norma FATCA (*Foreign Account Tax Compliance*) de los EEUU, o Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras[120].

2) Como consecuencia de este conjunto normativo unilateral, de efectos extraterritoriales, en aras a dar cumplimiento a las exigencias de la norma estadounidense FATCA, es de obligado cumplimiento suscribir acuerdos intergubernamentales con los EEUU para proceder al intercambio automático de información financiera en los términos establecidos en estos acuerdos bilaterales.

El Modelo publicado en 2012 contiene dos tipos de IGAS, cuya distinción fundamental es la parte que suscribe el Acuerdo y la existencia o no de reciprocidad. En el caso de España, se ha suscrito un IGA de conformidad al Modelo 1A IGA Reciprocal, Preesisting TIEA or DTC, en el que las Partes son dos jurisdicciones, EEUU y otra jurisdicción, y se aplica en términos de reciprocidad. En este sentido, las entidades financieras suministran la información objeto del acuerdo a sus autoridades competentes, y éstas se transmiten la información de forma automática y recíproca en los términos que hayan acordado. En caso de incumplimiento por parte de las entidades financieras a sus Administraciones tributarias, las autoridades competentes deben comunicárselo, así como aplicar sanciones, de acuerdo a su derecho interno. La suscripción de este modelo tiene un alcance total, de forma que es de aplicación a todas las entidades financieras de las dos jurisdicciones obligadas al suministro de la información[121].

4. **LA DIRECTIVA 2003/48/CE DE FISCALIDAD DEL AHORRO (DFA)**

4.1. UNA DÉCADA (2005-2015) MARCADA POR EL RÉGIMEN DE RETENCIÓN *VERSUS* CESIÓN DE INFORMACIÓN

La Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses[122] (en adelante Direc-

---

[119] IGA = Intergovernmental agreement to improve tax compliance.

[120] En particular, ver la Section 1471 *Internal Revenue Code. Vid* normativa FATCA en http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx

[121] Para el análisis del estándar contenido en el IGA EEUU – España véase el Cap. 5 de este libro.

[122] DOCE L157/38, 26.6.2003.

tiva de fiscalidad del ahorro o DFA) se adopta con la finalidad de evitar la competencia fiscal perniciosa, en materia de intereses, provocada por las distorsiones de las legislaciones internas de los EEMM. En concreto, las diferencias en la regulación de la retención en la fuente sobre intereses percibidos por personas físicas residentes en la Unión Europea. Como solución se adopta este instrumento para que los rendimientos del ahorro, en forma de pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a beneficiarios efectivos que sean personas físicas residentes en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación del Estado de residencia, eliminando de este modo distorsiones en los movimientos de capitales entre Estados miembros, que resultan incompatibles con el mercado interior[123].

Con el propósito de que los Estados de residencia puedan gravar de forma efectiva los intereses procedentes de otros Estados miembros la Directa recoge una doble vía:

Por un lado, un estándar de intercambio automático de información limitado, en su ámbito objetivo, a rendimientos del ahorro en forma de intereses de créditos, con exclusión de pensiones y prestaciones de seguros y, en su ámbito subjetivo, a personas físicas residentes en algún Estado miembro. Este régimen de IAI es compatible con el intercambio de información previa solicitud que, en aplicación de la Directiva de cooperación administrativa (DCA 77/799/CEE y posteriormente la DCA 2011/16/UE), también incluye este tipo de rentas, si bien, se introduce el matiz de que los límites al intercambio de información previa solicitud establecidos en la Directiva de cooperación no resultan aplicables cuando este intercambio tenga por objeto las rentas que son objeto de intercambio automático de información de la DFA 2003 (intereses de créditos) [124].

Por otro lado, la DFA 2003 regula un régimen transitorio de retención en la fuente que constituye una vía sustitutiva del intercambio automático de información con la finalidad de mantener la ocultación de los perceptores de los intereses, objeto de la DFA, pero que garantiza una imposición mínima por la vía de una retención a cuenta en la fuente, cuya recaudación se comparte entre el Estado fuente y el Estado de la residencia.

Este régimen de retención a cuenta resulta de aplicación opcional para Austria, Luxemburgo y Bélgica[125]. Bélgica se ha acogido a este régimen de retención a cuenta

---

[123] *Vid.* Considerando (1) de la Directiva 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015, por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE y el Considerando (8) de la Directiva 2003/48/CE del Consejo. El acuerdo se consensuó en el Consejo Europeo de Santa María da Feira de los días 19 y 20 de junio de 2000 y en las posteriores sesiones del Consejo ECOFIN de los días 26 y 27 de noviembre de 2000, 13 de diciembre de 2001 y 21 de enero de 2003.

[124] *Vid.* artículo 9.3 de la DFA 2003.

[125] El artículo 10.2 de la DFA 2003 establece un régimen transitorio hasta que la CE adoptara dos tipos de acuerdos con determinadas jurisdicciones: 1) Por un lado, con Suiza, Mónaco, Andorra, Liechtenstein y San Marino, un acuerdo por el que se disponga un intercambio de información previa petición con el estándar de la OCDE actualizado a 2002, referido a los intereses de la DFA, de manera que no sea aplicable el condicionante de tratarse de casos de delito fiscal o similar para el Estado requerido. Además, una aplicación simultánea por esos mismos países de una retención a cuenta sobre la retirada de pagos de intereses al tipo definido en la DFA (art.11.1); 2) Por otro, un acuerdo de la CE y los EEUU por el que se disponga un intercambio de información previa petición en los mismos términos que el acuerdo con las cinco jurisdicciones anteriores.

hasta 2010, momento en que se incluye entre los Estados miembros que aplican el intercambio automático de información. Sin embargo, Austria y Luxemburgo han mantenido este régimen durante toda la vigencia de la Directiva[126].

Las características del régimen de retención a cuenta pueden resumirse de la siguiente forma:

1.º La retención fiscal a cuenta es del 15% para los tres primeros años (julio 2005 a julio 2008), del 20% para los tres siguientes (julio 2008 julio 2011) y del 35% a partir de julio de 2011[127];

2.º La recaudación de la retención se distribuye entre los dos Estados miembros. El Estado fuente (Luxemburgo o Austria) el 25% y el Estado miembro en el que tenga su residencia el beneficiario efectivo, el 75% restante[128];

3.º Los Estados miembros que practican la retención a cuenta deben establecer uno de los dos procedimientos siguientes, para asegurar que el beneficiario efectivo pueda solicitar, en su caso, la exención de la retención: un procedimiento de certificación de residencia expedido por la autoridad competente de su Estado de residencia y presentado al pagador por el beneficiario (con los datos que acrediten que tiene conocimiento de la cuenta o, si no la hubiera, de la identidad del valor) o un procedimiento de autorización expresa, por parte del beneficiario al pagador de los rendimientos, para proceder al suministro de la información[129]. Con la DFA en la versión de 2014 se modifican estos procedimientos para que sea el beneficiario el que opte por uno u otro y no sea el Estado miembro el se decante por la exigencia de uno u otro procedimiento.

4.º A los efectos de eliminar la doble imposición, el Estado de residencia del beneficiario efectivo debe conceder un crédito de impuesto igual al importe de la retención[130]. En el caso de que la retención sea superior a la cuota adeuda en el Estado de la Residencia, el artículo 14 de la DFA 2003, en la versión de 2006, obliga al Estado de residencia a la devolución del exceso retenido. Sin embargo, con la modificación de la DFA en 2014, se permite que la deducción se aplique «de conformidad con la legislación interna» del Estado de residencia.

5.º Los Estados miembros acogidos al régimen transitorio no tienen obligación de suministrar información pero tienen derecho a recibir la información automática del resto de Estados miembros[131].

---

[126] El artículo 10 de la DFA 2003, en el apartado primero, incluye a estos tres países en el régimen transitorio. Sin embargo, con la versión 2014 de la DFA (por la Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014, modifica la DFA 2003) solo están incluidos Austria y Luxemburgo. Bélgica desde 2010 se pasó el régimen común de intercambio automático de información.

[127] *Vid.* artículo 11 («retención a cuenta») de la DFA 2003.

[128] *Vid.* artículo 12 («participación en los ingresos») de la DFA 2003.

[129] *Vid.* artículo 13 («excepciones al régimen de retención a cuenta») de la DFA 2003.

[130] *Vid.* art. 14 DFA 2003.

[131] *Vid.* art. 10.1 segundo párrafo de la DFA 2003.

En cuanto a la transposición y entrada en vigor de la DFA, los Estados miembros debían adoptar las medidas necesarias a 1 de enero de 2004, y aplicar sus disposiciones a partir del 1 julio de 2005. Una preocupación constante en las negociaciones para la aprobación de la Directiva, entre los Estados miembros, era la fuga de capitales a determinados territorios de baja o nula tributación caracterizados también por falta de transparencia y cercanos geográficamente a los Estados miembros. En concreto, Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco, Andorra, así como los territorios asociados o dependientes del Reino Unido y Países Bajos (Islas del Canal, Isla de Man y los del Caribe) a los que no les es de aplicación las Directivas comunitarias. La solución adoptada se regula en el artículo 17 de la Directiva: antes del 1 de julio de 2005 estos territorios debían cumplir con determinados criterios de transparencia, so pena de aplazar la fecha de aplicación de la Directiva[132].

En cumplimiento de este condicionante, durante 2004 y 2005, con anterioridad a la fecha límite fijada el 1 de julio de 2005, se suscriben los siguientes instrumentos:

1º) Acuerdos entre la CE y los cinco terceros países mencionados (Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco, Andorra), comprometiéndose estas jurisdicciones a la aplicación de medidas equivalentes a las contenidas en la DFA 2003 a 1 de julio de 2005[133]. De conformidad con estos Acuerdos, no se establece un régimen de intercambio automático de información sino una cesión de la recaudación efectuada por el Estado en el que se satisfacen los intereses, manteniendo el secreto sobre las cuentas de los beneficiarios efectivos residentes en algún Estado miembro. Lo único que se articula es un procedimiento de intercambio de información previa solicitud con un ámbito muy restringido. En concreto, información únicamente sobre los «intereses» delimitados en el

---

[132] En relación con Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra se deben adoptar acuerdos con la CE que permitan la aplicación de medidas equivalentes (sistema de retención a cuenta y un intercambio de información previa solicitud). En relación con los territorios asociados o dependientes deben adoptarse bilateralmente los acuerdos pertinentes con los Estados miembros para que procedan al intercambio automático de información o un período transitorio de régimen de retención a cuenta.

[133] Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 359 de 4.12.2004, p. 33/53).
Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 385R de 29.12.2004, p. 30/49).
Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 19 de 21.1.2005, p. 55/69).
Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 379 de 24.12.2004, p. 84/104).
Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE (DO L 28 diciembre 2004, núm. 381).

acuerdo y, además, en los casos en los que concurran «conductas constitutivas de delito fiscal o similares» de acuerdo siempre a la legislación del Estado requerido. El intercambio automático de información se restringe a los supuestos en que los beneficiarios efectivos autorizan expresamente la cesión de la información y, como consecuencia, quedan exonerados de la retención a cuenta.

Algunos también se pronuncian sobre la relación con los posibles CDIs que los Estados miembros hayan celebrado con estos territorios. La existencia de los mismos no impide la exacción de la retención a cuenta y, por lo que respecta al intercambio de información previa solicitud, el procedimiento de cooperación es el establecido en el CDI. A los efectos de que los CDIs suscritos entre Suiza y los EEMM se adecúen al intercambio de información previa solicitud, establecido en el Acuerdo de medidas equivalentes CE-Suiza, la CE aprueba un Memorandum[134], que complementa al Acuerdo y, emplaza a Suiza y a los EEMM a que incorporen en aquéllos una cláusula similar a la del Acuerdo. De esta forma, ya existe base legal para el intercambio de información previa solicitud entre Suiza y los EEMM, por un lado, en relación con intereses, con ocasión del Acuerdo suscrito con la CE en 2004 y, por otro lado, en relación con el resto de rentas, en aplicación del CDI celebrado, en su caso, entre Suiza y un Estado miembro[135].

2º) Acuerdos por parte de los Estados miembros con los territorios asociados o dependientes pertinentes, garantes de la aplicación de los dos regímenes regulados por la Directiva (intercambio automático de información con la opción del período transitorio de régimen de retención a cuenta, en las mismas condiciones de la Directiva). En este sentido, los Estados miembros suscriben en 2004 y 2005 Acuerdos en forma de Canje de Notas con los territorios asociados o dependientes de Países Bajos (Aruba y Antillas Holandesas) y Reino Unido (Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes británicas, Anguila, Islas Caimán, Montserrat, Isla de Guernesey, Isla de Jersey y la Isla de Man). En algunos de estos acuerdos se adopta el intercambio automático de información, de aplicación desde julio de 2005, y en otros el régimen de retención a cuenta de la DFA 2003, como período transitorio por parte de estos territorios, sin perjuicio de que antes de finalizar dicho período decidan aplicar el intercambio automático de información. En España, por ejemplo, es de aplicación desde julio de 2005 el intercambio automático de infor-

---

[134] Véase el Memorandum incorporado al Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 385R de 29.12.2004, p. 30/49).

[135] El apartado segundo del Memorandum establece: «2. ASISTENCIA ADMINISTRATIVA EN CASOS DE FRAUDE FISCAL O ACTOS SIMILARES. Tan pronto como se firme el Acuerdo, la Confederación Helvética y cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea entablarán negociaciones bilaterales con miras a: a) incluir en sus respectivos convenios sobre doble imposición de rendimientos y capital disposiciones relativas a la asistencia administrativa en forma de intercambio de datos, previa petición, en todos los asuntos administrativos, civiles o penales de fraude fiscal con arreglo a la legislación del Estado al que se dirija la petición, o actos similares por lo que respecta a elementos de rendimiento fuera del ámbito de aplicación del Acuerdo pero cubiertos por sus respectivos convenios; b) definir las distintas categorías de casos que engloban «los actos similares» de acuerdo con el procedimiento de imposición aplicado por esos Estados».

mación con carácter recíproco con cinco jurisdicciones: Aruba, Antillas Holandesas, Anguila, Islas Caimán y la isla de Montserrat[136]. Sin embargo, las otras cinco jurisdicciones (Islas Turcas y caicos, Islas Vírgenes británicas, Isla de Guernesey, Isla de Jersey y la Isla de Man), acuerdan con España el régimen de retención a cuenta mientras dure el período transitorio establecido en la DFA[137].

4.2. EL FIN DE LA DIRECTIVA DE FISCALIDAD DEL AHORRO

Tanto la DFA 2003 como los Acuerdos de medidas equivalentes entre la CE y las cinco jurisdicciones, suscritos en 2004 y 2005, han dejado de estar en vigor desde 2015 y 2016. La causa de la derogación reside en la entrada en vigor de los nuevos instrumentos de cooperación que han absorbido el contenido de la DFA y los acuerdos de medidas equivalentes. En particular, la Directiva de cooperación administrativa de 2011, con la modificación producida en 2014 (nuevo artículo 8.3 bis), y los cinco Protocolos de modificación de los Acuerdos de medidas equivalentes de 2004, aprobados durante los años 2015 y 2016. De acuerdo a estos nuevos instrumentos, se implanta el intercambio

---

[136] Acuerdos 2004 basados en la cesión automática de información: Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 12 de abril de 2005,relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos, en nombre de las Antillas Holandesas y el Reino de España. (BOE, 30-junio-2005); Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005,relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba y el Reino de España. (BOE, 28-junio-2005); Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 21 de enero de 2005,entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Anguila y el Reino de España relativo al intercambio automático de información en materia de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE, 30-junio-2005); Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 7 de abril de 2005,entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Montserrat y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE, 28-junio-2005); Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 26 de abril de 2005,entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Caimán y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE, 28-junio-2005).

[137] Acuerdos 2004 basados en el régimen de retención a cuenta: Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 14 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la isla de Jersey. (BOE, 30-junio-2005); Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 17 de febrero de 2005,constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la Isla de Guernesey. (BOE, 30-junio-2005); Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 18 de febrero de 2005,constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre la Isla de Man y el Reino de España. (BOE, 29-junio-2005); Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005,entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Vírgenes y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE, 29-junio-2005); Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 4 de abril de 2005,entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Turcas y Caicos y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE, 29-junio-2005).

automático de información con carácter general, sin excepciones, y respecto de información financiera, incluyendo los intereses de créditos que eran objeto de la DFA. Asimismo, todas las jurisdicciones implicadas adoptan el estándar internacional de la OCDE de intercambio de información previa solicitud, de forma que ya no queda restringido a casos de delito fiscal o situaciones similares.

El nuevo marco jurídico de cooperación en el ámbito comunitario no ha resultado sencillo, ya que las grandes reticencias a la cesión de información se han mantenido por algunos Estados hasta que la presión internacional ha ganado la batalla contra la opacidad. Una presión que se inicia con la introducción del fenómeno FATCA en la UE por la vía de la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 de la DCA 2011, y finaliza con la introducción de estándar internacional de intercambio automático sobre información financiera de la OCDE (CRS). Para poner de manifiesto los vaivenes que han delimitado el fin de la DFA 2003, es importante destacar tres fases normativas acaecidas durante los años 2014 a 2016:

Una primera fase, caracterizada por los últimos coletazos de la DFA 2003 con la modificación realizada en 2014 para intentar mantener la doble vía de intercambio y régimen de retención a cuenta de la DFA. En efecto, el 24 de marzo de 2014 se aprueba la Directiva 2014/48/UE del Consejo, por la que se modifica la DFA 2003[138]. Esta modificación trae su causa en el escaso cumplimiento de las expectativas expresadas por el ECOFIN los días 27 y 27 de noviembre de 2000 respecto de un instrumento capaz de garantizar la imposición efectiva de los intereses percibidos por personas físicas residentes en la Unión Europea. Con la modificación de la DFA 2003, se pretende mantener su contenido pero mejorar lo que consideran los cuatro grandes obstáculos a la aplicación efectiva de la Directiva:

1.º La identidad de los beneficiarios efectivos. Por un lado, se introducen cambios para mejorar la calidad de la información utilizada para determinar la identidad y el lugar de residencia, como es la utilización del número de identificación fiscal, que hasta ahora la DFA 2003 no impone a los EEMM como obligación. Por otro lado, otros preceptos tienen por objeto evitar la elusión de la aplicación de la Directiva con la interposición de entidades o instrumentos jurídicos, en particular, aquellos que están establecidos en territorios que no garantizan la imposición mínima de los rendimientos que se les abonan. Se impone a los agentes pagadores normas de transparencia (Directiva 2005/60/CE de lucha contra el blanqueo de capitales) sobre los pagos realizados a determinadas entidades o instrumentos jurídicos establecidos, o que tengan su lugar de administración efectiva, en determinados países o territorios a los que no se les aplica la DFA 2003 o medidas que tengan un efecto equivalente. A estos efectos, se elabora una lista indicativa de este tipo de entidades o instrumentos interpuestos de terceros países y jurisdicciones

[138] Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L111/50, 15 abril 214).

afectados, con el fin de reducir costes a los agentes pagadores (*vid*. Anexo I de la Directiva en la versión 2014 y Considerandos 1 y 2).

2.º La ampliación de agentes pagadores a otros operadores económicos. Para evitar la aplicación de la DFA 2003, se utiliza en muchas ocasiones el pago de intereses por parte de operadores económicos establecidos fuera de la UE. Muchas veces las propias sucursales, filiales, sociedades asociadas o *holdings*, de manera que se está utilizando la red internacional de las entidades financieras para evitar la consideración del agente pagador en la UE. En otras ocasiones, a través de entidades o instrumentos jurídicos de los EEMM que no están sujetos a tributación efectiva. Con la modificación de la DFA en 2014, cuando concurran determinadas circunstancias, estos operadores económicos son considerados agentes pagadores a los efectos de la Directiva. A estos efectos, también se facilita una lista indicativa de entidades e instrumentos jurídicos de cada Estado miembro que no están sujetos a tributación efectiva y que deben aplicar las disposiciones de la Directiva en el momento que perciban cualquier pago de intereses procedentes de un operador económico situado en un eslabón anterior de la cadena (*vid*. Anexo II de la Directiva en la versión 2014 y Considerandos 3 y 4).

3.º La ampliación de intereses a otros rendimientos básicamente equivalentes. En ocasiones, la elusión de la Directiva se produce por la utilización de instrumentos financieros complejos que equivalen a «créditos». Se incluyen determinadas categorías de contratos de seguro de vida y se amplían los fondos de inversión cubiertos por la Directiva. También se aclara la definición de intereses para que abarquen no solo las inversiones en créditos sino también a otras inversiones indirectas (*vid*. Considerandos 6 a 10).

4.º La elección del contribuyente entre el procedimiento de «certificación» o el de comunicación voluntaria. El artículo 13 de la DFA 2003 establece que los Estados que aplican el régimen de retención a cuenta establecen uno de los dos procedimientos para ofrecer al perceptor la posibilidad de quedar exonerado de la retención. Sin embargo, el procedimiento de certificación resulta mucho más oneroso para los particulares inversores. Con la DFA en su versión de 2014, el artículo 13 obliga a los Estados miembros a regular los dos procedimientos, de manera que se deja al contribuyente la elección por uno u otro (*vid*. Considerando 11 de la Directiva de fiscalidad del ahorro en su versión 2014)

A pesar de estos bloques de modificaciones, se mantiene el régimen de retención a cuenta para Austria y Luxemburgo, de acuerdo al período transitorio regulado en el artículo 10 de la Directiva. La transposición de la Directiva de modificación de la DFA debería hacerse efectiva para el 1 de enero de 2016 y comenzar a aplicar sus disposiciones el 1 de enero de 2017[139] aunque, como se pone de relieve a continuación, esta modificación de la DFA no ha llegado a transponerse ni, lógicamente, ha llegado a ponerse en práctica.

[139] El art. 2.1 de la Directiva 2014 establece que las disposiciones serán aplicables «a partir del primer día del tercer año civil siguiente al año civil de entrada en vigor de la presente Directiva».

Para concluir esta fase presidida por la modificación de la DFA en 2014, es importante señalar que, aunque bienvenida, se ha aprobado demasiado tarde. Desde 2008, todos los intentos de la UE por avanzar en la ampliación del ámbito de la DFA 2003, y en la implantación del intercambio automático de información sin excepciones, se ha visto frustrado por Austria y Luxemburgo[140]. La modificación cuenta con la aprobación de estos dos países porque les permite seguir manteniendo el secreto bancario y, por tanto, la ocultación de la identidad de los beneficiarios efectivos.

La segunda fase, se produce en diciembre de 2014 con ocasión del nuevo artículo 8.3 bis introducido en la Directiva de cooperación administrativa de 2011, en virtud del cual se implanta en la UE el intercambio automático de información financiera aprobado por la OCDE:

En 2011, cuando se aprueba la DCA, no se llega a un consenso sobre la regulación de un intercambio automático de información financiera a nivel de la UE. Sin embargo, el fenómeno FATCA, cuya regulación se aprueba en 2013 en los EEUU, fuerza la introducción del intercambio automático de información financiera en la Unión Europea de la mano de la cláusula de nación más favorecida recogida en el artículo 19 de la DCA 2011. En aplicación de esta cláusula, si Estados miembros como Austria o Luxemburgo acuerdan con los EEUU una cooperación más extensa que la recogida en la DCA 2011, cualquier Estado miembro puede exigir que dicha cooperación se aplique también con este Estado miembro. Además, el 9 de abril de 2013 cinco Estados miembros (España, Alemania, Francia, Italia y Reino Unido) se comprometen a iniciar un proyecto piloto de implantación del estándar FATCA entre ellos y realizan un llamamiento a la UE para que tome la iniciativa del intercambio automático de información a escala mundial.

Así, en junio de 2013 se aprueba la propuesta de Directiva del Consejo para modificar la DCA 2011[141] con el propósito de implantar el intercambio automático de información financiera en el seno de la Unión Europea con un enfoque coherente, homogéneo y general. De lo contrario, como afirma la propuesta de modificación, serán necesarios acuerdos bilaterales o multilaterales entre los Estados miembros que invoquen la cláusula de nación más favorecida, a los que se sumarían una serie de desventajas: distorsiones y flujos de capital artificiales en el mercado interior, dificultades para los

---

[140] *Vid.* primer informe de aplicación de la DFA 2003 elaborado por la Comisión, de 15 de septiembre de 2008 (COM (2008) 552 final). En 2008 se propone una modificación de la DFA 2003 con el objetivo de ampliar la definición del pago de intereses así como mejorar la identificación de los titulares de las cuentas. Asimismo se propone modificar los cinco Acuerdos celebrados en 2004 para incluir el intercambio automático de información. Sin embargo, Austria y Luxemburgo, territorios muy pequeños que se acogen al secreto bancario como gran recurso económico, bloquean continuamente estos intentos. Ejemplo de esta situación es la declaración en 2012 del comisario europeo de Fiscalidad, Lucha contra el Fraude y Unión Aduanera, Algirdas Semeta, después de la reunión del ECOFIN en 2012 («Luchar contra la evasión fiscal es una manera de impulsar los presupuestos nacionales ¿Cómo puede un país miembro justificar un bloqueo en esta materia?»).

[141] Propuesta de modificación relativa al intercambio automático de información: Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, Bruselas, 12.6.2013, COM(2013) 348 final, 2013/0188 (CNS).

operadores económicos que desarrollan su actividad en distintos Estados miembros ya que tendrían que cumplir con diferentes requisitos en cada uno de ellos; utilización de sistemas informáticos de comunicación diferentes a los desarrollados por la UE, etc[142].

Es importante señalar que, a pesar de la Propuesta de modificación en 2013 para paliar los efectos de la eventual aplicación masiva de la cláusula de nación más favorecida por parte de los Estados miembros, las reticencias durante décadas de Estados como Austria y Luxemburgo a la cesión de información planteaban dudas sobre su definitiva aprobación, máxime cuando en marzo de 2014, como ya se ha puesto de relieve, se aprueba la modificación de la Directiva de fiscalidad del ahorro para ampliar su ámbito de aplicación pero manteniendo el régimen de retención en la fuente[143].

Sin embargo, el último golpe de efecto que hace inexorable su aprobación tiene lugar el 29 de octubre de 2014 con el Acuerdo multilateral de autoridades competentes para el intercambio automático de información financiera conforme al estándar publicado por la OCDE el 15 de julio de 2014 (el CRS, *Common Reporting Standard*). Este estándar tiene por objeto la información financiera de las cuentas abiertas en el extranjero, incluyendo intereses, y su implantación debe realizarse de forma global agrupando a todas las jurisdicciones que se sumen al acuerdo y con un calendario uniforme, si bien, se ofrecen dos fechas para el inicio del intercambio: 2017 y 2018.

Este nuevo contexto normativo tiene un impacto decisivo en las jurisdicciones caracterizadas hasta entonces por su opacidad y afectadas por la DFA: Luxemburgo se suma a la firma del Acuerdo el mismo 29 de octubre de 2014, y se compromete al intercambio automático a partir de 2017. Poco tiempo después, también suscribe Austria, aunque con el calendario de 2018. Por otro lado, también las cinco jurisdicciones acogidas a los acuerdos de medidas equivalentes de 2004 suscriben el Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de información financiera. En particular, se han comprometido a hacer efectivo el intercambio automático de información a partir de septiembre de 2017: Liechtenstein y San Marino, y a partir de septiembre de 2018: Andorra, Mónaco y Suiza. Además, también han firmado este compromiso todos los territorios asociados o dependientes del Reino Unido y Países Bajos afectados por los Acuerdos con los diferentes EEMM de la UE en cumplimiento de la Directiva de fiscalidad del ahorro. Salvo Aruba y San Martin, que se han comprometido para septiembre de 2018, el resto se han sumado a la puesta en práctica de la cesión de información desde septiembre de 2017 (Curacao, Anguilla, Islas Vírgenes británicas, Islas Caimán, Guernesey, Isla de Man, Islas Jersey, Montserrat y las Islas turcas y caicos).

Así, en poco más de un mes, desde la firma del Acuerdo multilateral de autoridades competentes (29 de octubre de 2014), se aprueba por unanimidad, el 9 de diciembre de 2014, la Directiva 2014/107/UE del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE

---

[142] *Vid*. puntos 10 a 12 de la Exposición de motivos de la propuesta de modificación de Directiva 2013.

[143] Sobre las causas la adopción de esta Propuesta de modificación véase Machancoses García, E: «Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la Propuesta de modificación de la misma en 2013» en I. Martín Dégano, y P. M. Herrera Molina: «Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)», *Documentos IEF*, nº 8/2014, pp. 77-83.

por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad[144]. Con esta modificación se incorpora el nuevo estándar de intercambio automático de información de la OCDE. Con la versión de 2014, todos los EEMM quedan obligados al intercambio automático de información financiera sin excepciones, por tanto, también Austria y Luxemburgo, y, además, las rentas cubiertas por la DCA abarcan los rendimientos en concepto de intereses comprendidos en la DFA 2003. Un hito, sin duda, en materia de transparencia y cooperación a nivel comunitario y, por ende, en la lucha contra el secreto bancario.

De acuerdo a esta modificación, el plazo de transposición concluía el 31 de diciembre de 2015 y, las disposiciones son de aplicación desde enero de 2016. El suministro automático y en masa de la información recabada ha comenzado en 2017. Se establece la excepción con Austria (artículo 2.2 de la Directiva 2014/107/UE), que aplica la Directiva a partir de 2017 respecto de los períodos impositivos posteriores a esta fecha. Así, de forma coherente con la firma que ha suscrito respecto del Acuerdo multilateral de autoridades competentes, el intercambio automático de información con el resto de EEMM de la UE comienza en 2018.

La última fase, se produce en los años 2015 y 2016 para extender el intercambio automático de información del art. 8.3 bis de la DCA a las cinco jurisdicciones a las que se les venía aplicando el régimen de medidas equivalentes. En el plano normativo, por un lado, se deroga la DFA en 2015 y, por otro, se aprueban los Protocolos de modificación de los Acuerdos de 2004 de medidas equivalentes.

Por lo que respecta a la desaparición del régimen de la DFA 2003, la Directiva 2014/48/UE de modificación de la DFA 2003 aprobada en marzo de 2014 deja de tener sentido. Las rentas de la DFA 2003 están prácticamente cubiertas por la DCA 2011, en su versión de 2014, y el intercambio automático de información se establece con carácter obligatorio para todos los EEMM de acuerdo al nuevo enfoque coherente, homogéneo y global a escala de la Unión[145]. Por tanto, con el nuevo artículo 8.3 bis de la DCA 2011, la DFA resulta incoherente en cuanto al régimen de retención a cuenta que sigue manteniendo para Luxemburgo y Austria y, además, provoca el solapamiento de dos Directivas para ceder de forma automática sobre la misma información. La derogación de la DFA 2003 es necesaria para, en primer lugar, evitar duplicidad de obligaciones sobre comunicaciones de información y, en segundo lugar, para ahorrar costes tanto a las autoridades fiscales como a los operadores económicos[146].

---

[144] DOUE L359/1 16 diciembre 2014.

[145] *Vid*. Considerando (4) de la Directiva 2015/2060/UE que deroga la DFA 2003.

[146] La DCA 2011 en su versión 2014 establece que en caso de solapamiento de los ámbitos de aplicación prevalecerá la DCA 2011. Es cierto que quedan algunos casos residuales en los que solo la DFA 2003 es de aplicación. Sin embargo, estos casos «se deben a ligeras diferencias de enfoque entre ambas Directivas y a diversas exenciones específicas. En ese número limitado de casos, la aplicación de la Directiva 2003/48/CE daría lugar a la duplicación de las normas sobre comunicación de información dentro de la Unión. Las pequeñas ventajas que aportaría esa duplicación de la comunicación de información se verían contrarrestadas por los costes generados» (*Vid*. Considerando (5 y 6) de la Directiva 2015/2060/UE.

En consecuencia, el 10 de noviembre de 2015 el Consejo aprueba la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003[147] y trata de coordinar la fecha de la derogación de la DFA 2003 con la fecha de aplicación de la Directiva 2014/107/UE, teniendo en cuenta la excepción con Austria que seguirá aplicando la DFA 2003 un año más. En suma, la DFA se deroga con efectos de 1 de enero de 2016, aunque con algunos matices de vigencia un poco más prolongada, para cuestiones más bien técnicas y para la situación concreta de Austria. En particular:

1º) Queda derogada la DFA 2003 con efectos de 1 de enero de 2016, con la excepción de Austria que dejará de aplicar la DFA 2003 a partir del 1 de enero de 2017[148]. Hasta el 31 de diciembre de 2016, Austria aplicará la DFA 2003 en su versión 2006[149]. Sin embargo, en el caso de Austria, la DFA 2003 ya no será de aplicación a partir del 1 de octubre de 2016 a los pagos de intereses por lo que se refiere a las cuentas con respecto a las cuales se hayan cumplido las obligaciones de comunicación y diligencia debida recogida en los Anexos I y II de la Directiva 2011/16/UE (DCA 2011) y en relación con las cuales Austria haya comunicado mediante intercambio automático la información contemplada en el artículo 8.3 bis de dicha Directiva[150].

En este sentido, en cuanto a la DFA 2003 y la Directiva de modificación de la misma en 2014 (2014/48/UE) ya no es necesario proceder a la transposición de la Directiva 2014/48/UE de modificación de la DFA 2003 ya que la fecha límite de la transposición estaba prevista para 1 de enero de 2016 y la aplicación desde 1 de enero de 2017. Sin embargo, la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003 establece la derogación de la DFA 2003 el 1 de enero de 2016 y para Austria el 1 de enero de 2017[151]. Además, en cuanto a la relación entre la DFA 2003, en su versión 2006, y la DCA 2011 en su versión 2014, la fecha de derogación de la DFA 2003 debe coincidir con la fecha de aplicación de las medidas establecidas en la DCA 2011 en su versión 2014 (DCA2), en aras a que el intercambio automático de información no se vea interrumpido.

2º) Continúan siendo de aplicación, hasta el 5 de octubre de 2016, o hasta su cumplimiento, con el objetivo de no perder la información financiera a la que están obligados los EEMM, operadores económicos y agentes pagadores, durante 2016 en aplicación de la DFA 2003, en su versión de 2006: Por un lado, las obligaciones de los EEMM y de los operadores económicos establecidos en su territorio derivadas del pago de intereses o

---

[147] Directiva 2015/2060/UE del Consejo, de 10 de noviembre de 2015, por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L301/1, 18.11.2015).

[148] *Vid.* artículo 1 y 3 de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[149] Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía (DO L 363 de 20.12.2006, p. 129). La Directiva 2014/107/UE de modificación de la DCA 2011 es de aplicación para Austria a partir del 1 de enero de 2017 y, hasta esa fecha aplicará la DFA 2003 de acuerdo a la excepción establecida también en la Directiva 2015/2060/UE.

[150] *Vid.* artículo 3 *in fine* de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[151] *Vid.* Considerando (7) de la Directiva 2015/2060/UE.

de atribución del pago a entidades consideradas agentes pagadores (art. 4.2 2do párrafo DFA 2003 en su versión 2006). En el caso de Austria, estas obligaciones se mantienen hasta el 30 de junio de 2017[152]. Por otro lado, las obligaciones de los agentes pagadores referidas a la información a suministrar a la autoridad competente de su Estado miembro de establecimiento cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea residente en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el agente pagador (art. 8 DFA 2003, en su versión de 2006), así como las obligaciones de los EEMM de estos de realizar el intercambio automático de información con la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo (art. 9 DFA 2003, en su versión de 2006)[153].

3º) Continúan siendo aplicables hasta el 31 de diciembre de 2016, o hasta su cumplimiento, las obligaciones de los EEMM de residencia a efectos fiscales de los beneficiarios efectivos en cuanto a la expedición de certificado cuando estos lo hayan solicitado (art.13.2 DFA, en su versión de 2006). En el caso de Austria, estas obligaciones se mantienen hasta el 30 de junio de 2017[154].

4º) Continúan siendo aplicables hasta su cumplimiento, las obligaciones de los EEMM de residencia a los efectos de eliminar la doble imposición soportada por los beneficiarios efectivos con ocasión de la retención a cuenta practicada por el Estado fuente (art. 14 DFA 2003 en su versión 2006)[155]. Es lógico que, sobre las retenciones a cuenta ya efectuadas los beneficiarios efectivos mantengan el derecho a la deducción y/o devolución de las mismas.

5º) En el caso de Austria, sigue siendo de aplicación la DFA 2003, en su versión 2006, hasta el 30 de junio de 2017, por lo que respecta a las obligaciones respecto de la participación en las retenciones efectuadas (art. 12 DFA 2003, versión 2006)[156].

Por último, se celebran los Acuerdos relativos al intercambio automático de información entre la UE y Andorra, Suiza, Liechtenstein, San Marino y Mónaco. En consonancia con la derogación de la DFA 2003 con efectos de 1 de enero de 2016 (salvo Austria, 1 de enero de 2017), la UE ha llevado a cabo la modificación de los Acuerdos de medidas equivalentes realizados en 2004 y 2005 con estas cinco jurisdicciones. Así: el 8 de diciembre de 2015 se han aprobado dos Protocolos modificativos de los Acuerdos entre la CE y Suiza y Liechtenstein de 2004, respectivamente, relativos al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la DFA 2003[157]. Unos meses más tarde,

---

[152] *Vid*. artículos 1.2 a) y artículo 3 b) de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[153] *Vid*. artículo 2 b) de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[154] *Vid*. artículos 1.2 c) y artículo 3 c) de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[155] *Vid*. Considerando (10) y artículo 2 d) de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[156] *Vid*. artículo 3.a) de la Directiva 2015/2060/UE por la que se deroga la DFA 2003.

[157] Decisión (UE) 2015/2400 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE

el 21 de abril de 2016, se aprueba el Protocolo modificativo con la República de San Marino[158]; el 20 de septiembre con Andorra[159] y el 11 de octubre con Mónaco[160]. En coherencia con el calendario que han asumido en el Acuerdo multilateral de autoridades competentes de intercambio automático de información financiera, el nuevo acuerdo con Liechtenstein y la República de San Marino entra en vigor el 1 de enero de 2016 y el intercambio automático de información se iniciará en 2017. Los acuerdos con Suiza, Andorra y Mónaco entran en vigor en 2017 y el intercambio automático comenzará a partir de septiembre de 2018. El título de cada uno de estos Acuerdos, deja de hacer referencia a las medidas equivalentes a la Directiva y, pasa a ser «Acuerdo entre la Unión Europea y «…» relativo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras para mejorar el cumplimiento fiscal internacional», conforme al estándar internacional de la OCDE (el CRS).

En cuanto al intercambio de información previa solicitud, se incorpora el estándar del artículo 26 del MCOCDE (*vid*. artículo 5 de los Acuerdos), de forma que la cesión de información ya no queda restringida a los casos de conductas delictivas de conformidad con el Estado requerido. Sin embargo, hay matices. Por ejemplo, en el caso de Suiza se establece expresamente que no es de aplicación la modalidad de intercambio espontáneo de información.

Por lo que respecta a los Acuerdos entre los EEMM y los territorios dependientes o asociados a los que no les es de aplicación las Directivas, todos ellos han firmado el Acuerdo multilateral de autoridades competentes y se han comprometido al intercambio automático de información a partir de septiembre de 2017 (salvo Aruba, que como ya se ha apuntado lo hará desde septiembre de 2018)[161]. En este sentido, los EEMM intercambia-

---

L333/10, 19 diciembre 2015); Decisión (UE) 2015/2453 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L339/1, 24 diciembre 2015).

[158] Decisión (UE) 2016/828 del Consejo, de 21 de abril de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE de 25 de mayo de 2016.

[159] Decisión (UE) 2016/1751 del Consejo, de 20 de septiembre de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. «DOUE» núm. 268, de 1 de octubre de 2016, páginas 38 a 76 (39 págs.) DOUE-L-2016-81803.

[160] Decisión (UE) 2016/1830 del Consejo, de 11 de octubre de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo.

[161] Véase el Anexo 6 del presente trabajo: Jurisdicciones firmantes del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio automático de información sobre cuentas bancarias (OCDE)».

rán automáticamente información con estas jurisdicciones, en la medida en que se hayan comprometido en los instrumentos de ratificación depositados para dar cumplimiento al Acuerdo de autoridades competentes. Algunas de estas jurisdicciones ya habían iniciado el intercambio automático de información, en relación con las medidas equivalentes de la Directiva de fiscalidad del ahorro[162]. Además, España ha firmado un Acuerdo de intercambio de información, acorde al modelo 2002 aprobado por la OCDE, con Aruba[163] y con las Antillas Holandesas[164], ambos en vigor desde el 27 de enero de 2010.

4.3. CONCLUSIONES SOBRE LA DIRECTIVA DE FISCALIDAD DEL AHORRO: FIN A UN DESPROPÓSITO

La DFA 2003 constituye el primer instrumento jurídico multilateral de intercambio automático de información que comienza a aplicarse el 1 de julio de 2005 y ha sido derogada 10 años después (con efectos de 1 de enero de 2016), por quedar desfasada respecto del nuevo instrumento jurídico multilateral: el artículo 8.3 bis de la DCA 2011 en el ámbito de la UE. El nuevo artículo 8.3 bis de la DCA, y la posterior derogación de la DFA en 2015 ha venido impulsada, en un primer momento, por la norma FATCA de 2010 que abre la vía del intercambio automático de información en aplicación de la cláusula de nación más favorecida contenida en el artículo 19 de la DCA y, en un segundo momento, por la celebración del Acuerdo multilateral de autoridades competentes de intercambio automático de información financiera celebrado el 29 de octubre de 2014.

En el transcurso de los 10 años de vida de la DFA es posible afirmar que este instrumento puede ser calificado de despropósito por lo que respecta al ámbito de la cooperación internacional. Es cierto que, si se analizan los efectos positivos, la DFA es el primer instrumento de intercambio automático de información con carácter multilateral y, en este sentido, la puesta en marcha de procedimientos de estandarización por parte de todos los EEMM implicados (todos salvo Austria y Luxemburgo) ha facilitado el intercambio automático de información de conformidad con la DCA 2011. Sin embargo, por lo que a su contenido se refiere:

1. Ha regulado un intercambio automático de información con un ámbito objetivo («intereses») y subjetivo («personas físicas residentes en la UE») tan restringido que ha puesto en evidencia las garantías de su eficacia, y ello porque es manifiesto que durante años se ha tenido conocimiento de la facilidad con la que podía sortearse la aplicación de la Directiva por parte de los agentes econó-

---

[162] Véase el apartado 4.1 del presente trabajo *in fine,* sobre la cita de los cinco acuerdos con Aruba, Antillas Holandesas, Anguila, Islas Caimán y la isla de Montserrat.

[163] Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba, hecho en Madrid el 24 de noviembre de 2008 (BOE 23.11.2009).

[164] Acuerdo sobre el intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos en nombre de las Antillas Holandesas, hecho en Madrid el 10 de junio de 2008 (BOE 24.11.2009).

micos: la elusión de la identificación de la *persona física residente* en uno de los EEMM (a través de la interposición de entidades), la utilización de las redes de las propias entidades financieras para eludir la consideración de *agente pagador* situado en la UE o bien, con la utilización de instrumentos financieros determinados con la finalidad de evitar la calificación de «intereses» cubiertos por la Directiva. Además, la regulación del intercambio automático de información no se extiende a todos los Estados miembros. Austria y Luxemburgo no han estado obligados al suministro de información financiera mientras que han tenido derecho a recibirla. Por otro lado, no ha existido ningún control sobre el suministro de información.

2. Además, el régimen de retención a cuenta versus intercambio automático de información utilizado por Austria, Luxemburgo, Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino, así como por algunos territorios asociados o dependientes a Reino Unido o Países Bajos, ha dejado en manos de estos países el control efectivo tanto de las retenciones a realizar, como de la cesión de la recaudación que debía realizarse a los EEMM. Durante un tiempo, de hecho, Suiza ha intentado que proliferara el Modelo Rubik, para seguir con el régimen de retención a cuenta evitando la cesión de la información a los EEMM.

3. El requisito de unanimidad necesario para la aprobación de las directivas comunitarias ha puesto de manifiesto una vez más el freno que este requisito supone en el avance de las políticas contra el fraude y la evasión fiscal, en un contexto de fuerte competencia fiscal entre los Estados miembros. Ha sido el fenómeno FATCA y el fenómeno CRS de la OCDE, y no la voluntad de los 28 Estados miembros, los que han impulsado la regulación uniforme del intercambio automático de información en el seno de toda la Unión Europea.

4. En cuanto a los logros de la DFA, el propósito era conseguir la tributación de los intereses de las personas físicas de acuerdo a la legislación del Estado de Residencia. La experiencia de la DFA ha demostrado que sin control de cumplimiento y sin sanciones por incumplimiento, este tipo de normas no pueden garantizar el objetivo para el que se han adoptado. De esto último, debería hacerse eco la normativa internacional del CRS de la OCDE que comienza en septiembre de 2017 y 2018.

5. LA DIRECTIVA 2011/16/UE DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA (DCA)

El 11 de marzo de 2011 entra en vigor la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE[165] (en adelante DCA). La nueva Direc-

[165] Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336 de 27.12.1977, p. 15).

tiva acoge las normas y procedimientos de una amplia cooperación en materia tributaria entre las autoridades competentes de los EEMM de la UE, con vistas al intercambio de información que resulte relevante para la correcta aplicación de las legislaciones fiscales internas de los EEMM.

En este sentido, incorpora el intercambio de información previa solicitud conforme al estándar internacional del artículo 26 del MCOCDE, aunque con muchos matices. Además, regula el intercambio automático de información. En el momento de su aprobación, el objeto del intercambio automático de información se reduce a un conjunto de rentas de carácter no financiero y, lo más importante, condicionado a la disponibilidad de los datos por los EEMM, lo que hace cuestionar el carácter obligatorio del mismo. Sin embargo, la DCA 2011 se ha modificado en cinco ocasiones[166], y la información objeto de intercambio automático se ha ido ampliando en menos de diez años, y con carácter obligatorio, a rentas financieras acordes al estándar de la norma internacional de la OCDE en 2014 (CRS, *Common Reporting Standard*)[167], a los acuerdos previos tributarios entre los gobiernos y las empresas (*tax rulings*)[168], a los informes país por país que deben elaborar los grupos multinacionales que operan en la UE (*Country-by-country report*)[169] y los mecanismos transfronterizos sobre los que asesoran los intermediarios financieros[170].

En 2018, siete años después de su aprobación, la DCA se erige, por un lado, en un instrumento multilateral a nivel de la UE de implementación normativa, uniforme y obligatoria, de las normas internacionales sobre intercambio de información adoptadas por la OCDE para un contexto global y, por otro lado, además, en un instrumento que regula otras modalidades de cooperación propias del ámbito comunitario. En particular:

1. Incorpora, aunque con matices, el estándar internacional de intercambio de información previa solicitud de la OCDE, actualizado a 2012 y recogido en la cláusula del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE (DCA1 2011).

---

[166] En adelante, la DCA1 hace referencia a la Directiva aprobada en 2011: Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L64/1, 11.3.2011).

[167] Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L359/1 16 diciembre 2014). Comúnmente: DCA2 de IAI sobre cuentas financieras (incorpora el artículo 8.3 bis en la DCA1). En adelante la DCA2.

[168] Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L332/1, 18.12.2015). Comúnmente: DCA3 de IAI sobre los *tax rulings* (incorpora el artículo 8 bis de la DCA). En adelante la DCA3.

[169] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016). Comúnmente DCA4 de IAI sobre los informes país por país (incorpora el artículo 8 bis bis de la DCA). En adelante la DCA4.

[170] Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información DOUE (L) nº 139 de 05/06/2018, p. 1 a 13 (13 páginas). Comúnmente: DCA6 de intermediarios fiscales. En adelante la DCA6.

2. Implanta los dos estándares de intercambio automático de información aprobados por la OCDE con carácter global. Por un lado, la lucha contra el secreto bancario impulsada por la norma FATCA en 2010 y desarrollada a nivel multilateral por la OCDE en febrero de 2014 ha concluido con un Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras el 29 de octubre de 2014. El mismo año, este estándar se ha incluido en la DCA 2011 en el artículo 8.3 bis con remisión al CRS de la OCDE (DCA2 2014). Por otro lado, entre las medidas adoptadas por la OCDE en la lucha contra la planificación fiscal agresiva de los grupos multinacionales, el 27 de enero de 2016 se ha celebrado el Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de los informes país por país que las grandes multinacionales deben reportar a las jurisdicciones de residencia. A finales del mismo mes se aprueba la propuesta de Directiva para incluir este estándar y en mayo de 2016 se ha aprobado la Directiva de modificación para imbricar este estándar a nivel de la Unión con la regulación del nuevo artículo 8 bis bis de la DCA (DCA4 2016).
3. Junto a estos tres estándares internacionales, la DCA también regula tres estándares de intercambio automático de información de aplicación exclusiva en el ámbito comunitario: el intercambio automático de información de determinadas rentas no financieras, aunque con un carácter más bien voluntario por el requisito de la «disponibilidad» (art. 8.1 DCA1); el intercambio automático de información sobre los acuerdos previos tributarios (o *tax rulings*), cuya implantación ha tenido lugar en 2015 con el nuevo artículo 8 bis DCA (DCA3 2015) y el intercambio automático de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, que acaba de aprobarse en mayo de 2018, y está previsto en la Directiva que se inicie en julio de 2020 (DCA6, nuevo artículo 8 bis ter DCA).

De acuerdo a estos cinco estándares de intercambio automático de información se abre un nuevo escenario de cooperación en el suministro de información, tanto por lo que afecta a los obligados a suministrar, como en lo relativo a la cesión automática de información entre las Administraciones tributarias de las 28 jurisdicciones. Entre los nuevos obligados a suministrar periódicamente información para su posterior intercambio automático entre las distintas AATT: pagadores de determinadas rentas no financieras, los bancos, los propios gobiernos que adoptan acuerdos previos tributarios, las multinacionales y los asesores fiscales.

Junto a esta regulación sorpresiva, la DCA, también contiene otras modalidades de cooperación administrativa y presenta más aspectos novedosos respecto de la normativa anterior.

La DCA 2011 se estructura en siete capítulos y contiene 31 artículos: El primer capítulo, dedicado a disposiciones generales (artículos 1 a 4); El segundo y tercero a las modalidades de intercambio de información (artículos 5 a 15); El capítulo cuarto viene referido a las condiciones de la cooperación administrativa estableciendo el régimen jurídico del uso de la información, de los límites al intercambio, así como de los formularios y disposiciones prácticas del intercambio de información (artículos 16 a 21); Los capítu-

los quinto y sexto, tienen por objeto las relaciones de los EEMM con la Comisión, a los efectos de evaluar la efectividad de la cooperación regulada en la Directiva, así como los criterios del uso de la información cuando entran en juego terceros países (artículos 23 y 24 respectivamente); Por último, el capítulo séptimo acoge normas de diversa naturaleza como la aplicación de la normativa de protección de datos (art. 25), las actuaciones de la Comisión (arts. 26 y 27) y las disposiciones relativas a la derogación de la DCA 1977 (art. 28), a las fechas de transposición, entrada en vigor y los destinatarios (arts. 29 a 31, respectivamente). Junto a estos artículos, con las modificaciones introducidas entre 2014 y 2018, se añaden cuatro Anexos a la DCA (el primero y segundo, referidos al estándar sobre información financiera; el tercero sobre el estándar de cesión automática de los informes país por país; el cuarto sobre el nuevo estándar de mecanismos transfronterizos).

5.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA DCA 2011 (ARTS. 1 A 3)

La DCA 2011 tiene por objeto el intercambio de toda información que de forma «previsible» guarde relación con la correcta aplicación de la legislación nacional de otros EEMM.

En relación con los impuestos, la DCA 2011 es de aplicación a los impuestos directos, y a los indirectos en tanto no estén cubiertos por legislación específica de la UE, percibidos por un EM o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre, siempre que sean percibidos en el territorio en el que sea de aplicación el Tratado. En este sentido, se aplica a todos los impuestos salvo a los siguientes[171]:

1. El IVA y aranceles, o impuestos especiales contemplados en otras normativas de la UE relativas a la cooperación administrativa entre los EEMM;
2. Las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de derecho público de la seguridad social;
3. Las Tasas, como las relativas a los certificados, y demás documentos expedidos por las autoridades públicas, o a los derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

En cuanto al ámbito subjetivo, la DCA 2011 cubre a toda persona susceptible de imposición con o sin personalidad jurídica, esto es, a todas las personas físicas y jurídicas de la UE, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros[172]. En este sentido, el artículo 3.11 incluye en

---

[171] *Vid.* artículo 2 y el considerando (6) de la DCA 2011.

[172] *Vid.* Considerando (7) de la DCA 2011.

la definición de «persona» a las físicas, jurídicas, asociaciones de personas a las que se reconozca la facultad de realizar actos jurídicos, pero que no posea la condición de persona jurídica, y a cualquier estructura jurídica sea cual fuere su naturaleza y forma, independientemente de que tenga personalidad jurídica, que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la presente Directiva. Para el análisis del ámbito subjetivo y objetivo del estándar de intercambio de información previa solicitud en los diferentes instrumentos de cooperación, incluida la DCA aquí descrita, véase el capítulo 4 de este estudio.

5.2. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA Y LISTA DE AUTORIDADES COMPETENTES (ART. 4)

Una de las novedades en cooperación administrativa que introduce la DCA 2011 es la estructura organizativa, que recoge por primera vez una Directiva de cooperación. Con el fin de lograr un contacto más directo, rápido y eficaz, entre los servicios nacionales o locales encargados de la cooperación administrativa[173], se adoptan las siguientes directrices:

La Comisión publica una lista de autoridades competentes de los EEMM en el Diario oficial de la Unión Europea. De conformidad con el artículo 4.1 de la DCA 2011, los EEMM han comunicado a la Comisión en el mes siguiente a la entrada en vigor de la DCA2011 (entre el 11 de marzo y el 11 abril de 2011), el nombre de su autoridad competente designada a los efectos de la Directiva, y la Comisión la ha hecho pública en el DOUE de 17 de junio de 2011[174]. La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sido la designada por España a los efectos de la Directiva[175]. La autoridad competente es la responsable de los contactos con la Comisión salvo que designe una «oficina central de enlace» para este propósito y así lo comunique a la Comisión.

La autoridad competente debe designar una única Oficina Central de Enlace (OCE), que se encarga de los contactos con otros países de la UE en el ámbito de la cooperación administrativa y, como ya se ha apuntado, puede ser responsable de los contactos con la Comisión.

La autoridad competente también puede designar servicios de enlace y funcionarios competentes con competencias atribuidas en virtud de la legislación o política nacionales. En este caso, la OCE debe mantener la lista actualizada y ponerla a disposición de las OCE de los otros EEMM y de la Comisión.

En este contexto organizativo, en aplicación de la DCA2011 son consideradas «autoridades competentes» tanto las oficinas centrales de enlace, como los servicios de enlace o los funcionarios competentes por delegación[176].

---

[173] *Vid*. Considerando (8) de la DCA 2011.

[174] «Lista de las autoridades competentes a las que se hace referencia en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo» (2011/C 177/05), DOUE C177/4, de 17.6.2011.

[175] *Vid*. Lista anterior, págs. 4 y 5.

[176] El artículo 3 de la Directiva define a la «oficina central de enlace» como aquella designada como tal cuya principal responsabilidad son los contactos con otros EM en materia de cooperación administrativa;

En particular, por lo que se refiere a los funcionarios competentes, el artículo 4.4 establece que deben estar incluidos en la lista actualizada que la oficina central pone a disposición de los otros Estados Miembros interesados y de la Comisión. Sin embargo, la existencia de esta lista no parece que sea determinante para que pueda actuar en el intercambio directo de información a tenor de lo que se establece en el siguiente apartado (art. 4.5): «se considerará, en todo caso, que los funcionarios que participan en una cooperación administrativa en virtud de la presente Directiva son funcionarios con competencia para ello, conforme a las disposiciones establecidas por las autoridades competentes». La dicción «se considerará» se acerca más a una presunción iuris et de iure que a una presunción *iuris tantum*, que diera lugar a interpretar que se presumirá que es autoridad competente, salvo que se demuestre lo contrario. Si estamos en lo cierto, y esa es la intención del legislador europeo, es evidente la falta de inseguridad jurídica que se puede poner de manifiesto si esto posibilita que cualquier funcionario, no incluido en la lista comunicada al efecto, pueda requerir información a otro Estado miembro. Dicho de otra forma, le estaría quitando el carácter preceptivo al requisito de estar incluido en la citada lista.

Los mentados servicios de enlace y funcionarios, cuando pretendan enviar solicitudes de cooperación y recibir respuestas a las mismas, deben simplemente informar a la oficina central de enlace del Estado Miembro de acuerdo al procedimiento interno establecido[177]. Cuando reciban una solicitud de cooperación son competentes para intercambiar directamente información. En caso de que exija acciones que quedan fuera de sus competencias, enviarán la solicitud de cooperación a la oficina central de enlace y el plazo de contestación comenzará al día siguiente del envío[178].

En el caso de España, la asistencia mutua definida en la LGT participa de la naturaleza jurídica de relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución[179]. Acorde con el carácter internacional de estas actuaciones, la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) es el órgano que tiene atribuidas exclusivamente las funciones derivadas de las actuaciones de asistencia mutua (art. 5.3 LGT). A estos efectos, y de conformidad con el artículo 5.3 de la LGT:

En todas las solicitudes de asistencia mutua será la AEAT el órgano competente exclusivamente, para realizarla o para responder a la misma (art. 5.3 y 177 bis LGT y artículos 204.1 y 3 RGGI[180]), y ello con independencia de las competencias que pudieran tener las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales en materia de aplicación de los tributos (art. 5.3, segundo párrafo, de la LGT). El RGGI establece las reglas de

---

«servicio de enlace»: cualquier oficina, distinta de la oficina central de enlace, que haya sido designada para intercambiar directamente información; «funcionario competente»: todo funcionario que pueda intercambiar directamente información con arreglo a la Directiva por haber sido autorizado para ello.

[177] Apartado 6 del artículo 4 Directiva.

[178] Apartado 7 del artículo 4 Directiva.

[179] *Vid.* artículo 1.2 último párrafo de la LGT.

[180] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, BOE» núm. 213, de 05/09/2007.

colaboración administrativa interna cuando la AEAT, competente para el cumplimiento del intercambio de información, precise de la colaboración de otros órganos para la obtención de la misma[181]. En cuanto a las nuevas obligaciones formales de los obligados tributarios en el marco de la asistencia mutua (*vid.* artículos 35.6 y 29 bis LGT, el órgano competente será el que determine la AEAT en sus normas de organización específicas (artículo 59.4 RGGI). Los órganos de inspección podrán tener las funciones administrativas que deriven de las normas sobre asistencia mutua sin perjuicio de las competencias que, en relación con la misma, puedan atribuirse a otros órganos de la Administración tributaria (artículo 141.k LGT y artículo 199 RGGI[182]).

5.3. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD (ARTS. 5 A 7 DCA)

La DCA 2011 define el intercambio de información previa solicitud como «el intercambio de información basado en una solicitud efectuada por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico»[183]. Con la aprobación en 2011 de esta Directiva, se deroga la anterior DCA 77/799/CEE para incorporar el estándar internacional de la cláusula actualizada del artículo 26 del MCOCDE. En este sentido, es posible por parte de cualquier Estado miembro requerir a otro EM de la UE información que sea previsiblemente relevante para la correcta aplicación de la legislación interna, siempre que se hayan agotado los recursos internos para su obtención, respecto de los impuestos y personas cubiertos por la DCA 2011. El Estado miembro requerido llevará a cabo todas las actuaciones pertinentes para obtener y suministrar la mentada información y podrá oponerse a la cesión de información cuando concurran alguno de los motivos tasados en la DCA 2011 (similares al 26.3 del MCOCDE), salvo que se trate de información en poder de bancos, personas que representen al obligado o información sobre la titularidad de participaciones. En estos casos, es de obligado cumplimiento la obtención y el intercambio de información. La información obtenida está protegida por el secreto oficial y solo podrá utilizarse para fines fiscales u otros fines, en los términos de la DCA 2011.

Además, incorpora algunos aspectos novedosos, entre los que cabe señalar: la regulación de plazos de contestación en función de si la autoridad requerida ya está en posesión de la información (2 meses) o, por el contrario, debe realizar las actuaciones

---

[181] *Vid.* artículos 204 a 207 del RGGI en los que se regula la colaboración interna entre los órganos internos y el órgano competente de la AEAT en materia de asistencia mutua, en función de la modalidad concreta del intercambio de información.

[182] El artículo 199 del RGGI bajo la rúbrica «funciones derivadas de la asistencia mutua» atribuye a los órganos de inspección de la AEAT dichas funciones, sin perjuicio de las funciones atribuidas a otros órganos de la AEAT:

> «Entre las funciones administrativas a las que se refiere el artículo 141.k) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuidas a los órganos de inspección a través del artículo 166 de este reglamento, se encuentran aquéllas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de las competencias que, en relación con dicha asistencia mutua, puedan atribuirse a otros órganos de la Administración tributaria».

[183] *Vid.* apartado 8 del art. 3 de la DCA.

pertinentes para obtener la información requerida (6 meses); la posibilidad de solicitar información de retorno por el Estado requerido; los modelos normalizados de solicitud de intercambio de información o las condiciones en que la información puede cederse a otros EEMM o a terceros países. Además, se establece expresamente el régimen de presencia y participación, en su caso, de los funcionarios de un EM en las actuaciones de obtención de información realizadas en otro EM.

En aplicación de la DCA 2011, cuyas disposiciones de intercambio de información previa solicitud han sido transpuestas a los ordenamientos internos de los EEMM antes del 1 de enero de 2013, los EEMM pueden solicitar información respecto de PI iniciados a partir del 1 enero de 2011, cuando las solicitudes se realicen con posterioridad al 11 de marzo de 2011 (fecha de la entrada en vigor, art. 30 DCA). A las solicitudes realizadas con anterioridad les son de aplicación la DCA 1977, así como los motivos de oposición regulados en la misma[184]. España, ha aprovechado la transposición de esta DCA 2011, y de la Directiva de asistencia en la recaudación de 2010, para establecer un régimen jurídico que alcanza toda asistencia mutua en materia tributaria con otros países, no solo con los EEMM[185].

5.4. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN (ART. 8, 8 BIS, 8 BIS BIS Y 8 BIS TER DCA)

La DCA 2011, además, es el cauce jurídico adoptado por la UE para unificar todos los intercambios automáticos de información entre AATT en el ámbito europeo. En aras a realizar una exposición clarificadora del estado actual del intercambio automático de información en la UE, conviene separar los cinco tipos de estándares de intercambio automático de información, cubiertos actualmente por la DCA con ocasión de las modificaciones que se han ido aprobando desde 2014 hasta 2018, con la finalidad de poner de relieve los aspectos básicos respecto de cada uno de los estándares actuales de intercambio automático de información en el seno de la Unión Europea[186].

5.4.1. *Rentas de carácter no financiero (art. 8.1 a 8.3 por DCA1 2011/16/UE –DCA1-)*

Con la aprobación de la DCA 2011 se introduce de forma novedosa el intercambio automático de información de determinadas categorías de renta y se define expresamente este tipo de cooperación como la «comunicación sistemática de información preestablecida a otro Estado miembro, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con

---

[184] *Vid.* artículos 18.3, 28, 29.1 y 30 de la DCA 2011. En el capítulo 4 de este trabajo se analizan en detalle los aspectos sustantivos del estándar de intercambio de información previa solicitud a la luz de diferentes instrumentos de cooperación, entre ellos la DCA.

[185] En cuanto a la transposición en la LGT y Reglamento de desarrollo, por España (y a las críticas por la elección de un instrumento como es el Real Decreto Ley), véase Machancoses García, E (2014): «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y fraude fiscal* , IEF.

[186] Para un resumen esquemático de los aspectos básicos de los cinco estándares a nivel de la UE véase el Anexo II de este trabajo «Estándares de intercambio automático de información en la DCA».

anterioridad»[187]. En particular, para períodos impositivos desde 2014, es de aplicación el intercambio automático sobre 5 categorías de rentas y patrimonio de carácter no financiero.

De conformidad con este estándar de intercambio automático de información, los EEMM deben comunicar de forma automática, regular y en masa, a la autoridad competente de otro Estado miembro, la información sobre las siguientes rentas y patrimonios que tengan relación con personas domiciliadas en este otro Estado miembro: a) Rendimientos del trabajo dependiente, b) Honorarios de director, c) Seguros de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) Pensiones y e) Propiedad y rendimientos de inmuebles.

La comunicación, a través del intercambio automático, es de aplicación a partir de 2015 para los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2014. La fecha de transposición del artículo 8 por parte de los EEMM es el 1 de enero de 2015. La comunicación se efectúa como mínimo una vez al año, y durante los 6 meses siguientes al ejercicio en el que se ha recabado la información. Por tanto, desde 2014, los EEMM deben comunicar la información durante el primer semestre del año siguiente. En el primer semestre de 2015 ha sido comunicada la primera información por la vía del intercambio automático de información, en aplicación de la DCA 2011 y referida al período impositivo 2014[188].

Sin embargo, la cesión de esta información es de carácter voluntario aunque la Directiva no lo establezca expresamente. De hecho, la rúbrica del artículo 8 reza así: «Ámbito de aplicación y condiciones de la obligatoriedad del intercambio automático de información». En nuestra opinión, no consideramos que estemos ante un mecanismo obligatorio de intercambio automático de información a la luz de la articulación solapada de dos condicionantes previos para activar el intercambio automático de información entre los EEMM: el requisito de «disponibilidad» y la posibilidad de los EEMM de no participar en este tipo de intercambio de información automática, total o parcialmente. En efecto, de un lado, el artículo 8.2 establece que los EEMM deben informar a la Comisión (antes del 1 de enero de 2014) respecto de las categorías del 8.1 que el Estado miembro disponga de información, así como de cualquier cambio posterior. Por información disponible se entiende «la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro»[189]. De otro lado, de conformidad con el artículo 8.3 de la DCA, en su versión modificada en 2014 (DCA2), los EEMM tienen la posibilidad de no comunicar información cuando manifiesten que no desean recibir información acerca de alguna o varias, respecto de las cinco categorías de renta y patrimonio recogidas en el artículo 8 de la DCA. Esta manifestación puede ser expresa, cuando se lo indican a la autoridad

---

[187] *Vid.* letra a) del apartado 9 del art. 3 de la DCA.

[188] *Vid.* artículo 8.1, 8.6 y 29.1 segundo párrafo de la DCA 2011.

[189] *Vid.* letra a) del apartado 9 del artículo 3 de la DCA.

competente del otro EM y a la Comisión[190] o, implícita, cuando no comunican a la Comisión la disponibilidad de información sobre alguna de las cinco categorías del art. 8.1 DCA 2011[191].

Como consecuencia de lo anterior, esta regulación, referida al primer intercambio automático de información, que con carácter general se implanta por primera vez en el ámbito de la UE con la aprobación de la DCA 2011, presenta varios aspectos harto criticables:

1. En primer lugar, en el plano normativo, a pesar de estar regulado en una Directiva comunitaria, de obligada inmersión en el ordenamiento jurídico interno de todos los EEMM, lo cierto es que, a efectos prácticos, no es más que una declaración de buenas intenciones. El carácter voluntario que acarrea el requisito harto flexible de la «disponibilidad», junto con la posibilidad de renunciar al intercambio de información sobre alguna o todas las rentas del artículo 8.1 de la DCA, así lo manifiesta. La finalidad armonizadora de las Directivas, por lo que al intercambio automático de información se refiere, no se cumple en este caso.
2. Otro aspecto, consecuencia del anterior, es la fuerte distorsión en materia de cooperación administrativa que puede crearse en el seno de la Unión Europea ante la existencia de un contexto asimétrico de intercambio automático de información que opere a tres bandas: EEMM que intercambien información sobre las cinco categorías de renta del artículo 8.1 (EEMM con IAI total), EEMM que intercambien alguna de las cinco categorías mencionadas (EEMM con IAI parcial) y EEMM que decidan no intercambiar ninguna (EEMM sin IAI).
3. En tercer lugar, las categorías de rentas y patrimonio están restringidas a rendimientos del trabajo, pensiones y rentas y titularidad de inmuebles. El conocimiento de las rentas obtenidas en el extranjero que pueden haber sido ocultadas al fisco es importante, pero el ámbito delimitado por el artículo 8.1 se refiere a rentas de particulares, obtenidas de su esfuerzo físico, y no a rentas derivadas de la inversión o de actividades financieras, que son las grandes protagonistas de la evasión fiscal internacional. En este sentido, en 2011, con ocasión de la aprobación de la DCA, se podía haber aprovechado para incluir las rentas de capital recogidas en

---

[190] El artículo 8.3 de la DCA en la versión inicial de 2011 establece que los EM podrán indicar a la autoridad competente de otro Estado miembro que no desean recibir información acerca de las rentas y patrimonio del artículo 8.1, o que no desean recibir información si no supera un determinado umbral. Con ocasión de la modificación operada en 2014, con ocasión de la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014 (DCA2), se modifica el artículo 8.3 para, por un lado, eliminar la referencia a un determinado umbral y, por otro lado, permitir la renuncia a recibir información sobre una o varias rentas del artículo 8.1 de la DCA, y no sobre todas como parecía indicar la dicción anterior. La nueva dicción queda así: «La autoridad competente de un Estado miembro podrá indicar a la autoridad competente de otro Estado miembro que no desea recibir información sobre una o varias de las categorías de renta y de patrimonio a las que se refiere el apartado 1. También informará de ello a la Comisión».

[191] El artículo 8.3 de la DCA *in fine* dispone: «Podrá considerarse que un Estado miembro no desea recibir la información prevista en el apartado 1 si no informa a la Comisión de ninguna categoría respecto de la cual disponga de información».

la Directiva de fiscalidad del ahorro. Sin embargo, el carácter de las rentas que recoge el artículo 8.1 y el carácter «voluntario» que se desprende del art. 8.3 pone de manifiesto, una vez más, el fracaso de la unanimidad a nivel comunitario para lograr la transparencia y el intercambio automático de información con carácter uniforme para todos los Estados miembros. Al menos, hasta el año 2014 con la implantación del primer estándar de intercambio automático de información con carácter uniforme, sin excepciones, y obligatorio, a nivel de la UE.

4. En suma, a la luz de estas premisas resulta dudosa la calificación de «novedosa» en lo que concierne a la inclusión del intercambio automático de información, en cuanto a los efectos prácticos que pueden derivarse en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Es cierto que constituye una novedad en la cooperación administrativa en materia tributaria, en tanto que la DCA1 regula por primera vez el intercambio automático de información con carácter general frente a la Directiva anterior de 1977 y frente a la Directiva de fiscalidad del ahorro, que mantuvo durante sus diez años de vida una vía paralela del régimen de retención a cuenta. Sin embargo, no es un cambio de rumbo o una regulación paradigmática de la modalidad del intercambio automático de información, en tanto que sigue permitiendo la opacidad por aquellos Estados miembros que así lo deseen, por la vía de la posibilidad de renuncia a la cesión automática de información (art. 8.3 DCA).

5.4.2. *Rentas de carácter financiero (art. 8.3 bis por Directiva 2014/107/UE –DCA2– y 22. 1 bis por Directiva 2016/2258 –DCA5-)*

La primera modificación de la DCA tiene lugar con la aprobación de la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre, para incorporar el IAI sobre cuentas financieras (en adelante DCA2)[192]. Este hito normativo a nivel de la Unión precisa de algunas consideraciones en relación con el contexto internacional, de los años 2013 y 2014, en aras a comprender su aprobación. Como ya hemos afirmado con anterioridad, la realidad FATCA, ha sido el empuje jurídico, o motor de arranque normativo, gracias al cual, desde 2015, se ha conseguido la aprobación unánime a nivel de la Unión de un intercambio automático de información, con carácter obligatorio para todos los Estados miembros y cuyo alcance abraza, en general, las rentas de carácter financiero en cuentas bancarias. En efecto:

1) El 9 de abril 2013, cinco EEMM (España, Alemania, Reino Unido, Francia e Italia) anuncian sus planes de llevar a cabo una acción piloto en materia de IAI utilizando como base el modelo FATCA (Proyecto FATCA G-5). Además, emplazan a la UE para tomar la iniciativa y promocionar un IAI a escala mundial. En este contexto, se produce un IAI sobre cuentas financieras a dos bandas: los EEMM que participan del Proyecto G-5 y los que no lo hacen.

---

[192] Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L359/1 16 diciembre 2014).

2) Por otro lado, comienzan los IGAs con los EEUU por parte de varios EEMM para dar cumplimiento a la normativa unilateral de FATCA. Este fenómeno salpica jurídicamente al ámbito de las relaciones entre los EEMM de la UE. Se produce un acontecimiento jurídico sin precedentes en el intercambio automático de información en la UE. Con la yuxtaposición, por una parte, de IGAs de EEMM con los EEUU y, por otra parte, de una DCA 2011 que contempla una cláusula de nación más favorecida, toman carta de naturaleza tres realidades jurídicas:

a) La interacción en la aplicación de la norma FATCA y la cláusula de nación más favorecida del art. 19 de la DCA acarrea un efecto inesperado de la Directiva: ya no es posible renunciar o evitar el intercambio automático de información financiera por ningún Estado miembro. En tanto que los EEMM suscriban Acuerdos de IAI con los EEUU (IGAs) también deberán hacerlo con cualquier otro Estado miembro que invoque la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 DCA. Por tanto, si Luxemburgo o Austria suscriben un acuerdo de IAI con EEUU, cualquier Estado Miembro puede invocar la cláusula de nación más favorecida y exigir el mismo intercambio con dichos EEMM.

b) Como consecuencia, si no hay una reacción unificadora por la UE, se aproxima un panorama jurídico de multitud de instrumentos jurídicos de intercambio automático de información en el ámbito de la UE con grandes riesgos de distorsión normativa. Habría tantos intercambios automáticos de información financiera como IGAs suscritos por los EEMM con los EEUU. La norma unilateral FATCA se aprueba definitivamente en 2013, y la DCA en 2011. Por tanto, los IGAs comienzan a celebrarse a partir de 2013 y ya puede invocarse la cláusula de nación más favorecida entre los Estados miembros. En consecuencia, sin la aprobación de la Directiva de modificación en 2014, se hubiera producido una suerte de armonización por la puerta de atrás con la invocación de la cláusula de nación más favorecida de la DCA 2011.

c) Por tanto, la novedad del intercambio automático de información de la DCA 2011, en su versión original, no es tanto la regulación de la cesión de información de rentas no financieras del artículo 8.1, que viene obstaculizado por el carácter voluntario establecido en el artículo 8.3, sino la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 de la DCA que, sin haber sido regulada para este fin, se constituye en una suerte de empuje jurídico para la implantación del intercambio automático de información financiera con carácter obligatorio y uniforme para todos los EEMM.

3) La reacción de la UE es inminente. La Comisión elabora en junio 2013 una propuesta de Directiva de modificación de la DCA[193] para implantar un mismo instru-

[193] Sobre las causas de la DCA2011 y la Propuesta de DCA de 2013 véase Machancoses García, Ester (2014): «Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la Propuesta de modificación de la misma en 2013» en I. Martín Dégano y P. M. Herrera Molina: «Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)», *Documentos IEF,* nº 8/2014, pp. 77-83.

mento legislativo a nivel de la Unión, en aras a evitar la distorsión normativa que puede provocar este panorama normativo de intercambio automático de información sobre cuentas financieras en la UE. De acuerdo a esta propuesta de Directiva, se amplían las categorías de rentas a las de tipo financiero (art. 8.3 bis) y, ahora sí, con carácter obligatorio para todos los EEMM, sin excepción. En este caso, no se establece ningún requisito de supeditación a la disponibilidad, ni a la voluntad de los EEMM de participar en el IAI, para este tipo de rentas ya que, todos los EEMM tendrán disponible esta información para suministrarla a los EEUU y, en consecuencia, también la tendrán disponible para el resto de EEMM, sin posibilidad, además, de comunicar su intención de no recibir este tipo de información [194].

En este sentido, es posible afirmar que la imposición de FATCA por los Estados Unidos en sus relaciones con los distintos EEMM, y la sorpresa en torno a los eventuales resultados de la aplicación de la cláusula de nación más favorecida establecida en la DCA1, es la primera causa del cambio de rumbo hacia un consenso factible a nivel de la Unión, en lo que respecta al auténtico levantamiento del secreto bancario a nivel de la Unión. Con la aprobación de los IGAs entre EEUU y los EEMM, la cláusula de nación más favorecida de la DCA preside una nueva realidad jurídica: Con la aprobación por unanimidad de la propuesta de modificación de la DCA de 2013 sería posible un enfoque coherente a nivel de la Unión. Sin unanimidad, se produciría una suerte de armonización por la puerta de atrás con la invocación de la cláusula de nación más favorecida. En todo caso, con o sin unanimidad, Estados miembros como Austria y Luxemburgo ya no pueden oponerse a la cesión automática de información sobre cuentas financieras en el ámbito de la Unión. Si se permite la expresión, resulta desolador que este cambio de rumbo encuentre su génesis en los imperativos unilaterales de una norma interna con efectos extraterritoriales de un tercer Estado (los EEUU), y no en las acciones normativas consensuadas y aprobadas por unanimidad a nivel de la Unión. De hecho, sin la aprobación de la norma FATCA estadounidense resulta difícil asegurar que se hubiese aprobado el marco jurídico actual sobre la cesión automática de información sobre cuentas financieras.

La segunda causa del consenso sobre el intercambio automático sobre cuentas financieras a nivel de la UE, y el detonante de la aprobación por unanimidad de la Directiva 2014/107/UE (DCA2), que modifica la DCA 2011 con base en la propuesta de 2013, es la publicación por la OCDE, en febrero de 2014, de los principales elementos de una norma internacional para el intercambio automático de información sobre cuentas finan-

---

[194] El considerando (7) de la Propuesta de Directiva de 2013 establece expresamente: «La condición establecida en el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE, conforme a la cual el intercambio automático puede supeditarse a la disponibilidad de la información solicitada, no debe aplicarse a los nuevos elementos, pues los intermediarios financieros están obligados a facilitar la información correspondiente a las administraciones tributarias en virtud de los acuerdos celebrados con los Estados Unidos en lo que respecta a la FATCA» (Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, Bruselas, 12.6.2013, COM(2013) 348 final, 2013/0188). En los mismos términos, pero ya sin remisión a FATCA, véase el Considerando (4) de la DCA de modificación 2014/107/UE (DCA2).

cieras, en concreto un Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente (MAAC) y un estándar común de comunicación de información (CRS, *Common Reporting Standard*). En julio de 2014, el Consejo de la OCDE publica la norma internacional completa, que incluye los Comentarios, tanto al modelo de acuerdo para el organismo competente como al Estándar común de revelación de información, y los aspectos tecnológicos para implementar la norma internacional. En septiembre de 2014, los Ministros de Hacienda y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20 aprueban el paquete completo de la norma internacional[195]. El 29 de octubre de 2014 se firma en Berlín el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información sobre cuentas financieras. Más de 50 jurisdicciones, entre ellas, Luxemburgo y Austria firman el Acuerdo comprometiéndose a iniciar el intercambio automático de información a partir de septiembre de 2017 y septiembre de 2018, respectivamente. De forma progresiva, jurisdicciones de todo el mundo se han sumado a esta iniciativa normativa de la OCDE de implantación mundial del IAI sobre cuentas financieras. En este contexto, el 9 de diciembre de 2014 se aprueba la Directiva 2014/107/UE que modifica la DCA 2011 incorporando el IAI sobre cuentas financieras (DCA2).

El nuevo artículo 8.3 bis DCA establece el régimen de intercambio automático de información financiera acorde con la norma internacional publicada por la OCDE[196]:

1. Se impone a los EEMM implementar las medidas necesarias para que sus instituciones financieras (las obligadas a comunicar información) cumplan con las normas de comunicación de información y diligencia debida recogidas en los Anexos I y II de la Directiva;
2. Las autoridades competentes receptoras de esta información bancaria están obligadas a comunicar esta información, por la vía del intercambio automático, a los EEMM afectados por la misma;
3. La información financiera, que es obligatorio transmitir e intercambiar, se refiere no solo a todos los rendimientos financieros más comunes (intereses, dividendos y tipos similares de rentas), sino también a los saldos en cuentas y las plusvalías por la venta de activos financieros con el objeto de hacer frente a situaciones en las que el contribuyente intente ocultar un patrimonio que en sí mismo represente ingresos o activos sobre los cuales se hayan evadido impuestos;
4. La modificación en diciembre de 2014 de la DCA no prevé aún la derogación de la Directiva de fiscalidad del ahorro sino solución a posibles conflictos: En los casos de solapamiento con la DFA 2003, u otros instrumentos jurídicos de la UE, prevalecerá la DCA1. En relación con la DFA 2003, en un principio, se aprueba la Directiva 2014/48/UE para modificar el contenido de la misma y adaptarla a los estándares internacionales. Sin embargo, con ocasión de la

[195] *Vid.* considerando (4) de la DCA 2014/107/UE que incorpora el IAI sobre cuentas financieras en la DCA 2011.

[196] Véase el capítulo más adelante que examina en detalle el estándar del intercambio automático de información sobre cuentas bancarias.

DCA2 se produce un solapamiento casi total respecto del intercambio de información. En consecuencia, se aprueba la Directiva 2015/2060/UE, de 10 de noviembre en virtud de la cual, se deroga la DFA 2003 con efectos de 1.1.2016, y para Austria con efectos de 1.1.2017 aunque con algunos matices (véase el apartado anterior del trabajo en el que se trata la DFA 2003).

De esta forma se persigue que las AATT de los EEMM identifiquen a los contribuyentes con rentas financieras en otro Estado miembro, apliquen su normativa tributaria de forma correcta, y controlen de forma más eficaz, pudiendo evaluar los casos más probables de fraude fiscal, y así evitar investigaciones adicionales innecesarias.

La fecha límite de transposición por parte de los EEMM se fijó en el 31 de diciembre de 2015 y las disposiciones resultan de aplicación desde el 1 de enero 2016, salvo para Austria que, por problemas estructurales, la DCA2 es de aplicación a partir del 1 de enero de 2017 respecto de los períodos impositivos posteriores. El suministro debe realizarse una vez al año, en los 9 meses siguientes al final del período de referencia de la información. En suma, el IAI sobre cuentas financieras regulado en el artículo 8.3 bis comienza a llevarse a cabo en los primeros nueve meses de 2017, respecto del PI 2016 y, en el caso de Austria en los primeros nueve meses de 2018 respecto del PI 2017. Este calendario es totalmente coherente con el establecido en el Acuerdo de Autoridades Competentes multilateral firmado por todos los EEMM. También su contenido así como las normas de interpretación. En concreto los Comentarios al MAAC y al CRS publicados por la OCDE que, como afirma el considerando (13) de la DCA2, son fuente de ilustración o interpretación y garantizan la coherencia en la aplicación en los distintos EEMM.

Además, en aras a garantizar un control eficaz por parte de las AATT de la aplicación correcta de los procedimientos de diligencia debida contemplados en la DCA, que deben llevar a cabo las instituciones financieras, el 6 de diciembre de 2016 se aprueba por el Consejo de la UE una nueva modificación de la DCA (la denominada DCA5[197]). Esta modificación tiene el propósito de permitir, de forma uniforme en todos los EEMM, el acceso por parte de las autoridades tributarias a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales.

Este acceso es necesario dado que, para el suministro de información sobre datos financieros por las entidades financieras a las autoridades tributarias, la DCA establece que, en caso de que el titular de la cuenta sea una estructura de intermediación financiera, las instituciones financieras deben examinar dicha estructura así como identificar a sus beneficiarios efectivos e informar sobre estos. Este elemento es posible identificarlo con base en la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales, que se obtiene con arreglo a la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo para la identificación de los beneficiarios efectivos[198]. Por tanto, sin el acceso a esta información

---

[197] Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. DOUE(L) nº 342 de 16/12/2016, p. 1 a 3 (3 páginas). Esta es la denominada DCA5 de acceso a la información contra el blanqueo de capitales.

[198] *Vid.* considerando segundo de la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016

por parte de las autoridades tributarias de los EEMM, como prescribe la DCA5, «dichas autoridades no podrían controlar, confirmar y auditar que las entidades financieras aplican adecuadamente la DCA, al identificar correctamente a los beneficiarios efectivos de las estructuras intermedias e informar sobre estos»[199].

Así, en aplicación del principio de subsidiaridad y proporcionalidad[200], se inserta en la DCA el artículo 22.1bis que reza así: «A efectos de la aplicación y el cumplimiento de las legislaciones de los Estados miembros que den efecto a la presente Directiva y para garantizar el buen funcionamiento de la cooperación administrativa que esta dispone, los Estados miembros facilitarán por ley el acceso de las autoridades fiscales a los mecanismos, procedimientos, documentación e información a que se refieren los artículos 13, 30, 31 y 40 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo». Como exige este nuevo precepto de la Directiva, la posibilidad de acceso a esta información por las autoridades tributarias está sujeta al principio de reserva de ley («los Estados miembros facilitarán por ley el acceso de las autoridades fiscales…»). Se trata de garantizar el respeto a los derechos fundamentales y a los principios reconocidos por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea[201] y, para ello, el acceso a los datos personales por parte de las autoridades fiscales debe establecerse por Ley. Ahora bien, como establece la DCA5, esto no significa de forma imperativa la necesidad de un acto del Parlamento, sin perjuicio del ordenamiento constitucional del Estado miembro de que se trate. Lo que se exige, en todo caso, con arreglo a la jurisprudencia del TJUE y del TEDH, es que dicha Ley sea clara y precisa, y que su aplicación sea clara y previsible para las personas sujetas a ella[202].

A la vista de que el primer intercambio automático de información sobre datos financieros ha finalizado en septiembre de 2017, en aras al control por las autoridades tributarias, la DCA5 entró en vigor el día de su adopción (6 de diciembre de 2016), y exigía la transposición antes del 31 de diciembre de 2017, para ser de aplicación desde el 1 de enero de 2018[203].

(DCA5) y la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (DO L 141 de 5.6.2015, p. 73).

[199] *Vid.* considerando tercero de la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016 (DCA5).

[200] La uniformidad y eficacia requeridas en el control del cumplimiento de la Directiva, por parte de todos los EEMM, no puede lograrse suficientemente con una dispersión normativa por los distintos EEMM. Así justifica la DCA5 la adopción de esta norma a escala de la Unión de acuerdo al principio de subsidiariedad recogido en el art. 5 del TFUE y de acuerdo al principio de proporcionalidad, en tanto que la Directiva «no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo» (*Vid.* considerando séptimo de la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016 –DCA5-).

[201] Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europa, DOUE de 14 diciembre 2007 (2007/C303/1).

[202] *Vid.* considerando sexto de la Directiva (UE) 2016/2258, de 6 de diciembre de 2016 (DCA5).

[203] *Vid.* Considerando octavo y art. 2 y 3 de la Directiva (UE) 2016/2258, de 6 diciembre de 2016 (DCA5).

5.4.3. *Acuerdos previos tributarios (art. 8 bis por Directiva 2015/2376/UE –DCA3-)*

A finales de 2015, se aprueba la segunda modificación de la DCA con ocasión de la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad[204] (en adelante DCA3). Esta Directiva tiene por finalidad ampliar el intercambio automático de información a los acuerdos tributarios previos (*tax rulings*) que tienen lugar entre los agentes económicos y las AATT de los EEMM.

La DCA3 está en consonancia con las medidas de lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva de las empresas llevadas a cabo por la OCDE y por la UE desde 2013 aunque, en relación con la acción 5 del Plan BEPS de la OCDE, la UE ha sido más contundente con la iniciativa aprobada en la DCA3. El escándalo Luxleaks[205] en noviembre de 2014, y todos los que le han seguido, es una muestra de la práctica habitual de algunos Estados miembros consistente en acuerdos tributarios entre Administración y contribuyente que tienen el objetivo de minorar la tributación que le correspondería conforme a la legislación interna, a cambio de que se instalen o inviertan en el territorio. Pocos meses después del escándalo Luxleaks en la UE, se presenta por la Comisión en marzo de 2015 la propuesta de modificación de la DCA 2011, aprobándose por unanimidad la Directiva 2015/2376 del Consejo, el 8 de diciembre de 2015. Así, se inserta en la DCA un tercer estándar de intercambio automático de información en un nuevo artículo 8.bis bajo la rúbrica «Alcance y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia». De conformidad con este régimen:

En primer lugar, la DCA no prohíbe a priori los acuerdos tributarios previos entre AATT y los agentes económicos. En principio, esta tarea de colaboración contribuyente y Administración tributaria es harto positiva porque clarifica la legislación fiscal interna para el contribuyente y dota de seguridad jurídica al mundo empresarial. En suma, porque fomenta la inversión y el correcto cumplimiento de las normas. Además, es una práctica muy habitual en la UE. Sin embargo, se quiere combatir los acuerdos previos que vienen referidos a estructuras artificiales, creadas con fines fiscales. Estos acuerdos provocan en muchos casos rentas artificialmente elevadas en un EM con bajo nivel de imposición en el que se ha formulado, modificado o renovado un «acuerdo tributario previo» y, al mismo tiempo, rentas artificialmente reducidas en los demás Estados afectados[206].

En este contexto, en aras a lograr unas condiciones de competencia equitativa a escala mundial, la medida que propone la UE es establecer unos criterios de transparencia que permitan el conocimiento por los EEMM de estos acuerdos previos de tributación,

---

[204] DOUE L332/1, 18.12.2015. *Vid.* también la Propuesta de DCA3 de marzo de 2015, COM (2015) 135 final, 18 marzo 2015.

[205] Véase el apartado 4 del Capítulo 2 de esta obra.

[206] *Vid.* Considerando (1) de la DCA3.

fomentando que se intercambie de forma automática un conjunto de datos sobre los acuerdos previos de tributación.

Con la DCA 2011 antes de la modificación en diciembre de 2015, la cesión de la información sobre estos acuerdos ya puede realizarse a través del intercambio espontáneo de información. La DCA prevé cinco supuestos específicos para este tipo de intercambios y unos plazos concretos. Para que esto se produzca, el EM que informa debe tener motivos para sospechar que, con ocasión del acuerdo que suscribe con una empresa, puede existir una pérdida de impuestos en otro EM. Sin embargo, la aplicación efectiva de esta modalidad de intercambio de información, sobre los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, se ve obstaculizada, como manifiesta la UE, por una serie de dificultades prácticas importantes, como la facultad de apreciación que tiene el EM que formula el acuerdo para decidir qué otros EEMM deben ser informados[207]. A mi entender, esta afirmación es una forma muy liviana de poner de manifiesto que los propios EEMM que entablan acuerdos de baja tributación con las empresas para su implantación en sus territorios, pocos motivos van a encontrar para comunicarle a los EEMM perjudicados que están «jugando sucio o de forma desleal» para atraer a las empresas a sus jurisdicciones. Sin un control de seguimiento por un tercero imparcial difícilmente este suministro espontáneo puede ser operativo[208]. A la vista de que el intercambio espontáneo de información no parece el medio más adecuado para que esta información (los acuerdos previos tributarios) sea accesible a todos los EEMM de una forma eficaz, se opta por incluir en el ámbito del intercambio automático de información de la DCA la información sobre los acuerdos previos tributarios[209].

La OCDE, de conformidad con los informes finales de la Acción 5 del Plan BEPS, publicados en octubre de 2015, se ha decantado por un intercambio de información espontáneo y obligatorio para casos específicos y respecto de ciertas categorías de *tax rulings*[210]. Lógicamente, las críticas de falta de transparencia a esta solución sobre los *tax rulings* que se aducen en el seno de la Unión, son trasladables al ámbito internacional del Plan BEPS. La obligatoriedad, a la que alude el informe final mencionado, pierde toda su virtualidad ante la inexistencia de un control de cumplimiento por parte de los obligados a informar (los Estados miembro), por un lado, y de sanciones en caso de incumplimiento, por otro lado.

En segundo lugar, la identificación de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia que deben ser objeto de suministro de

---

[207] *Vid.* Considerandos 3 y 4 Directiva 2015/2376 de modificación de la DCA 2011.

[208] De hecho, una de las enmiendas propuestas por el Parlamento al Considerando (4) de la Propuesta de DCA3, en la sesión de 20 de octubre, aboga por añadir otra dificultad a la modalidad espontánea de información regulada en la DCA: «…el débil sistema de seguimiento que dificulta que la Comisión pueda identificar las vulneraciones del requisito de intercambio de información» (*Vid.* el documento de sesión A8-0306/2015).

[209] *Vid.* Considerandos (3) y (4) DCA3.

[210] *Vid.* OCDE (2015), Resumen informativo, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf (*vid.* página 7).

información al resto de EEMM, de acuerdo a los apartados primero a tercero del nuevo artículo 8 bis, debe atender a cuatro aspectos (contenido, forma, elemento subjetivo y temporal):

1) Estos acuerdos vienen definidos en el artículo 3.14 y 15 de la DCA. En estos apartados se delimita el contenido de los mismos:

a) que sea formulado, modificado o renovado por, o en nombre del gobierno o la autoridad fiscal de un Estado miembro, o de las subdivisiones territoriales o administrativas de dicho Estado miembro, incluidas las autoridades locales, con independencia de que el acuerdo se utilice efectivamente[211];

b) que sea formulado, modificado o renovado a una persona determinada o a un grupo de personas determinado, y que dicha persona o grupo de personas tenga derecho a invocarlo.

Además, en el caso de los acuerdos previos con efecto transfronterizo: a) que se refiera a la interpretación o a la aplicación de una disposición legal o administrativa relativa a la administración o la observancia de las legislaciones tributarias nacionales del Estado miembro o de las subdivisiones territoriales o administrativas de los Estados miembros, incluidas las autoridades locales; b) que se refiera a una transacción transfronteriza o a la cuestión de si las actividades ejercidas por una persona en otra jurisdicción dan lugar o no a un establecimiento permanente; y c) que se produzca con anterioridad a las transacciones o a las actividades en otra jurisdicción que puedan constituir un establecimiento permanente, o con anterioridad a la presentación de una declaración fiscal correspondiente al período en el que la transacción o la serie de transacciones o actividades hayan tenido lugar. La transacción transfronteriza podrá incluir, entre otras cosas, la realización de inversiones, el suministro de bienes, servicios o fondos o el uso de activos tangibles o intangibles y no ha de implicar necesariamente la intervención directa de la persona destinataria del acuerdo previo con efecto transfronterizo.

En el caso de los acuerdos previos sobre precios de transferencia que determine, con anterioridad a las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas[212], un conjunto de criterios adecuados para la valoración de los precios de transferencia[213] de esas transacciones o, que determine la atribución de beneficios a un establecimiento permanente.

La definición de *tax rulings* a efectos de la DCA, por tanto, es lo bastante amplia para cubrir multitud de situaciones incluidas las siguientes[214]: a) Acuerdos o decisio-

---

[211] Véase art. 3.14 letras a) y b) y art. 3.15 letras a) y b).

[212] El artículo 3.15 c) establece el concepto de empresa asociada: «Se considera que dos o más empresas son empresas asociadas cuando una empresa participa, directa o indirectamente, en la gestión, el control o el capital de otra empresa o las mismas personas participan directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital de las empresas».

[213] A estos efectos, el art. 3.15 c) *in fine* define a los precios de transferencia como los precios a los que una empresa transfiere bienes tangibles e intangibles o presta servicios a sus empresas asociadas, y el término «valoración de precios de transferencia» debe interpretarse en consecuencia.

[214] *Vid*. Considerandos (5) y (6) DCA3.

nes unilaterales, bilaterales o multilaterales previos sobre precios de transferencia; b) Acuerdos o decisiones que determinen la existencia o ausencia de un establecimiento permanente; c) Acuerdos o decisiones que determinen la existencia o ausencia de hechos con un efecto potencial en la base imponible de un establecimiento permanente; d) Acuerdos o decisiones que determinen la situación fiscal en un Estado miembro de una entidad híbrida relacionada con un residente de otra jurisdicción; y e) Acuerdos o decisiones sobre la base de valoración, en un Estado miembro, de la depreciación de un activo adquirido por una empresa del grupo en otra jurisdicción.

El artículo 8.bis.3 de la DCA3 incluye una especialidad respecto los acuerdos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia con terceros países: Quedan excluidos del intercambio automático de información cuando el convenio fiscal internacional, en cuyo contexto se negoció el acuerdo previo sobre precios de transferencia, no permita su comunicación a terceros. No obstante, por la vía del intercambio automático de información se comunicará la información del artículo 8 bis.6 DCA pero no del acuerdo sino de la solicitud que dio lugar a la formulación de tales acuerdos (8.bis 3 segundo párrafo). En el IAI, siempre que se comunique información sobre un acuerdo, debe identificarse si se basa en el propio acuerdo previo o en la solicitud que dio lugar al mismo (8bis.6 letra l) y considerando 11 DCA). Estos acuerdos se intercambiarán por la vía del intercambio espontáneo de información, regulado en el artículo 9 DCA, siempre que el convenio fiscal internacional, en cuyo contexto se negoció el acuerdo previo, permita su divulgación, y la autoridad competente del tercer país autorice la divulgación de la información.

2) Por lo que respecta a la forma, la definición es harto flexible[215]: todo acuerdo, comunicación, o cualquier otro instrumento o acción con efectos similares, incluso uno formulado, modificado o renovado en el contexto de una inspección fiscal[216]. Es indiferente si tienen carácter vinculante o no, y el modo en que se formulan[217].

3) El destinatario del acuerdo debe ser una persona o grupo de personas que tenga derecho a invocar, en el sentido de que surten efectos jurídicos. Además, quedan excluidos los acuerdos con personas físicas en los términos del nuevo artículo 8 bis DCA. El artículo 8bis.4 DCA excluye, de la comunicación de la información, los acuerdos previos con efecto transfronterizo referidos exclusivamente a la situación fiscal de una o más personas físicas. De hecho, el propio 8bis.6 DCA, al regular el contenido de la información, alude a la identificación de la persona, «que no sea persona física» y, cuando proceda, del grupo de personas al que pertenece (*vid* letra a) del 8bis.6 DCA).

4) En cuanto al ámbito temporal, son objeto de intercambio automático de información con carácter general los celebrados desde 1 de enero de 2017[218], fecha en la que es de aplicación la DCA3 para todos los EEMM y, con carácter excepcional, determi-

---

[215] Véase art. 3.14 y 15 DCA.

[216] Véase art. 3.14 y 3.15 DCA.

[217] *Vid.* Considerando 5 DCA3.

[218] *Vid.* art. 8.bis apartado primero de la DCA.

nados acuerdos que hayan tenido lugar en los años 2012 a 2016[219]. En particular, por lo que se refiere a los acuerdos del período 2012 a 2016: a) Los acuerdos formulados, modificados o renovados en 2012 y 2013, serán objeto de intercambio automático de información, siempre que sean válidos a 1 de enero de 2014; b) Los acuerdos formulados, modificados o renovados en 2014, 2015 y 2016, serán objeto de intercambio automático de información en todo caso.

Los EEMM pueden excluir del suministro de información los acuerdos comprendidos en el período 2012 a 1 de abril de 2016 cuando los destinatarios sean empresas que no ejerzan principalmente actividades financieras o de inversión y cuyo volumen de negocios neto anual sea inferior a 40 millones de euros, para todo el grupo. A sensu contrario, existe obligación de suministro cuando el destinatario ejerza principalmente actividades financieras o de inversión o cuando el volumen de negocios supere los 40 millones de euros[220].

En tercer lugar, el calendario del suministro automático de información es el siguiente[221]: Por un lado, los acuerdos a partir del 31.12.2016 (Artículo 8bis.1 y 8bis 5a) DCA), por criterios de celeridad, una vez formulados, modificados o renovados, se comunicarán en intervalos regulares establecidos por la norma. En concreto, se comunicarán por la vía del IAI, desde 2017, en el plazo de tres meses a partir del final del semestre del año natural durante el que han tenido lugar los acuerdos. Por tanto, el suministro va a tener lugar en dos trimestres: enero a marzo y julio a septiembre y, cada uno de ellos vendrá referido a los acuerdos celebrados en los seis meses anteriores. Así, el primer suministro automático de información se realiza en los meses de julio a septiembre de 2017, respecto de los acuerdos relativos al primer semestre de 2017. El segundo suministro debe haber tenido lugar de enero a marzo de 2018 por lo que se refiere al segundo semestre de 2017. Por otro lado, los acuerdos de los últimos 5 años (2012-2016) (art. 8bis.2 y 8bis 5b) DCA[222]) se comunicarán antes del 1.1.2018.

En cuarto lugar, una vez identificados los acuerdos que deben ser objeto de suministro automático, así como el calendario en el que se debe efectuar el intercambio automático de información, debe concretarse la información que debe ser comunicada

---

[219] *Vid.* art. 8.bis apartado segundo de la DCA.

[220] El artículo 8 bis. 2 último párrafo establece:

> «Los EEMM podrán excluir de la comunicación a la que se hace referencia en el presente apartado información sobre acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia formulados, modificados o renovados antes del 1 de abril de 2016 a una persona o grupo de personas determinado que no ejerza principalmente actividades financieras o de inversión y que haya tenido un volumen de negocios neto anual, según se define en el artículo 2, punto 5, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, para todo el grupo de menos de 40 000 000 EUR (o el importe equivalente en otra moneda) en el ejercicio fiscal anterior a la fecha de formulación, modificación o renovación de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia».

[221] *Vid.* Art. 8 bis. 5 de la DCA.

[222] *Vid.* también considerando (10) de la DCA3.

respecto de dichos acuerdos. El ámbito objetivo del suministro de información a los Estados miembros[223] viene delimitado por los siguientes extremos:

1. Destinatario: identificación de la persona que no sea persona física y, en su caso, del grupo al que pertenece[224];
2. Acuerdo: un resumen del contenido del acuerdo. El resumen del contenido del acuerdo debe respetar los límites del secreto comercial y de los intereses públicos. A estos efectos, consistirá en una descripción «siempre en términos abstractos», de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones pertinentes, que no constituya divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional ni de un procedimiento comercial, ni de una información cuya divulgación sea contraria al interés público[225]. Junto al resumen del acuerdo también se concretarán: las fechas del acuerdo y de su validez[226]; el tipo de acuerdo previo[227]; los importes de las operaciones, si se mencionan en el acuerdo[228]; los criterios y metodologías utilizados en la valoración[229];
3. Estados y empresas afectadas: la lista de los demás EEMM afectados[230], así como la identificación de otras empresas que puedan verse afectadas (ej, sociedades vinculadas indicando con qué EEMM lo están)[231]; y
4. Información del propio acuerdo o de la solicitud del mismo (en los casos del 8bis.3)[232]. Además, el Reglamento de ejecución 2015/2378, modificado en 2016 por el Reglamento de ejecución 2016/1963, añade en el Anexo VII otro campo que debe suministrarse: la referencia de la resolución[233].

---

[223] *Vid.* 8.bis.6 de la DCA; como se verá más adelante no es el mismo contenido el que se suministra a los EEMM que a la Comisión, siendo más restringida en este último caso.

[224] *Vid.* 8.bis.6 a) de la DCA.

[225] *Vid.* 8.bis.6 b) de la DCA y considerando (9).

[226] 8.bis.6 c) de la DCA: «las fechas de formulación, modificación o renovación del acuerdo previo con efecto transfronterizo o del acuerdo previo sobre precios de transferencia»; 8.bis.6 d) de la DCA: «la fecha de inicio del período de validez del acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia, si está especificada»; 8.bis.6 e) de la DCA: «la fecha de finalización del período de validez del acuerdo previo con efecto transfronterizo o el acuerdo previo sobre precios de transferencia, si está especificada».

[227] *Vid.* 8.bis.6 f) de la DCA.

[228] *Vid.* 8.bis.6 g) de la DCA.

[229] 8.bis.6 h) de la DCA: «la descripción del conjunto de criterios utilizados para valorar de los precios de transferencia o el propio precio de transferencia en el caso de un acuerdo previo sobre precios de transferencia»; 8.bis.6 i) de la DCA: «la identificación del método utilizado para valorar los precios de transferencia o el propio precio de transferencia en el caso de un acuerdo previo sobre precios de transferencia».

[230] *Vid.* 8.bis.6 j) de la DCA.

[231] *Vid.* 8.bis.6 k) de la DCA.

[232] *Vid.* 8.bis.6 l) de la DCA.

[233] Esta inclusión se comenta seguidamente con ocasión de la explicación sobre el modo de transmisión.

En quinto lugar, en cuanto al modo de transmisión de la información[234], se prevé una comunicación por correo electrónico seguro a los EEMM afectados, durante 2017, y la utilización de un directorio centralizado a partir de 2018. A estos efectos, antes del 31 de diciembre de 2017, la Comisión debe desarrollar un directorio central seguro destinado a los EEMM en el que se registrará la información contenida en el art. 8.bis 6 DCA. Las autoridades competentes de todos los Estados miembros tendrán acceso a los datos registrados en dicho directorio. Con la creación de un repertorio central, todos los EEMM podrán subir y almacenar la información, en lugar de intercambiarla por correo electrónico seguro. En tanto que no sea operativo el directorio central, los EEMM seguirán realizando el IAI por los medios electrónicos utilizando la red CCN.

Por otro lado, la transmisión de la información debe realizarse en un formulario normalizado elaborado por la Comisión. Como establece el artículo 20.5 DCA, este formulario está limitado a los elementos de información del artículo 8bis.6 DCA. En la elaboración de ese formulario normalizado para el intercambio automático y obligatorio de información, la Comisión toma como referencia el formulario normalizado para el intercambio de información en el que está trabajando la OCDE (en el contexto del Plan BEPS). Y ello porque el objetivo último del mismo ha de ser establecer unas condiciones de competencia equitativas a escala mundial[235]. A estos efectos, el Reglamento de ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015[236], ha sido modificado en noviembre de 2016 para incluir lo relativo a los modelos de formularios y régimen lingüístico relativo a la DCA3[237]. De acuerdo a esta modificación se añade un artículo 2 bis para incluir la referencia a los formularios del intercambio automático de información de los *tax rulings* y se remite al nuevo Anexo VII del Reglamento dedicado a dicho formulario. Este Anexo añade un nuevo campo que debe incluirse en la comunicación junto al resto de datos exigidos por el art. 8 bis.6: la referencia a la resolución (el acuerdo previo en cuestión). En el mismo artículo 2 bis del mentado Reglamento se concreta la información que debe entenderse por «elementos clave» a los efectos del artículo 20.5 DCA: las letras b), h) e i) del artículo 8.bis 6, esto es: el resumen del contenido del acuerdo así como la descripción de los criterios y métodos de valoración del precio o precios de transferencia. Estos elementos necesariamente también serán descritos en inglés.

En sexto lugar, es importante resaltar el papel restringido de la Comisión en el acceso y en el uso de la información. Por un lado, los EEMM comunican una información más restringida a la Comisión. El artículo 8 bis.8 DCA establece expresamente que no

---

[234] Véanse los artículos 8.bis.7, 20.5 y 21.5 DCA.

[235] *Vid* considerandos 12 y 13 DCA3.

[236] Reglamento de ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) no 1156/2012.

[237] Reglamento de ejecución (UE) 2016/1963 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2016, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los modelos de formularios y régimen lingüístico que deben utilizarse en relación con las Directivas (UE) 2015/2376 y (UE) 2016/881 del Consejo.

informarán a la Comisión, solo a los Estados miembros, sobre determinados extremos: la identificación del destinatario, el resumen del contenido del acuerdo, los criterios utilizados para valorar precios de transferencia y la identificación de las personas que también pueden verse afectadas por el acuerdo[238]. Esta restricción de cesión de información a la Comisión, por parte de los EEMM, no es extensible en ningún caso a la obligación de informar sobre ayudas públicas[239].

En consonancia con esta restricción, cuando esté operativo el directorio central seguro la Comisión tendrá acceso a la información archivada pero sin que pueda acceder a los elementos de la información cuyo conocimiento le está vedado[240]. Además, el artículo 21.3 DCA exige dos condiciones para que las personas puedan acceder a la información:

1. que estén acreditadas por la Autoridad de Acreditación en materia de Seguridad de la Comisión; y
2. que el acceso se considere necesario para el cuidado, el mantenimiento y el desarrollo del repertorio centralizado (del 8.bis.5 cuando esté operativo) y de la red CCN.

Por otro lado, el nuevo artículo 23 bis bajo la rúbrica «confidencialidad de la información» restringe el uso de la información a la que accede la Comisión a los fines exclusivos de supervisar y evaluar la aplicación efectiva del intercambio automático y obligatorio de información[241]. Cabría preguntarse entonces si, por ejemplo, ante indicios suficientes de competencia desleal a la luz de determinados *tax rulings* aplicados por algunos EEMM con determinadas multinacionales, este precepto impide que la Comisión pueda iniciar un expediente sobre Ayudas de Estado.

En séptimo lugar, en lo que atañe a la posible divulgación de esta información, la Directiva ha cerrado la posibilidad de la publicación o difusión, de estos acuerdos, de manera que no pueden llegar a la opinión pública, salvo autorización expresa de la Comisión. Queda vetada la divulgación pública de la información suministrada en aplicación de la DCA. El artículo 23 bis, incorporado con ocasión de la DCA3, regula el uso de informes y documentos de la Comisión por los EEMM, y establece que solo podrán utilizados a efectos de análisis, y no podrán publicarse ni ponerse a disposición de otras personas u organismos sin la conformidad expresa de la Comisión.

En octavo y último lugar, es importante señalar que, por lo que al ámbito subjetivo se refiere, en este estándar de intercambio automático de información los auténticos obligados son las autoridades competentes de los EEMM. En consecuencia, de acuerdo al procedimiento previsto en el art. 8 bis que se acaba de describir, todos los EEMM

---

[238] *Vid.* letras a) b) h) y k) del artículo 8.bis 8 de la DCA.

[239] Como afirma el considerando 14 DCA3 «…, dicha comunicación no eximiría al Estado miembro de su obligación de notificar las ayudas públicas a la Comisión.»

[240] *Vid.* art. 21.5 añadido con la DCA3.

[241] *Vid.* 23bis.1 DCA.

(receptores y/o comunicantes) deben realizar las siguientes actuaciones en cumplimiento del art. 8.bis DCA:

a) Comunicar la información a los EEMM y a la Comisión en los términos del art. 8 bis.1 a 8 bis.8 DCA, durante dos trimestres al año respecto del semestre anterior;

b) Como Estados receptores, la autoridad competente (que vendrá identificada en modelo formalizado de la información comunicada): Acusará recibo de la información sin tardanza alguna y, en cualquier caso, en un plazo máximo de siete días hábiles, por medios electrónicos si es posible, ante la autoridad competente que haya facilitado la información. Esto será de aplicación hasta que sea operativo el repertorio centralizado[242]. En segundo lugar, deben enviar observaciones al Estado miembro que ha comunicado la información. Se trata de una retroalimentación obligatoria, que debe efectuarse mediante los procedimientos que se acuerden bilateralmente, una vez al año. Esta «obligación» no aparece en ninguna de las disposiciones de la DCA3, sino en el considerando 15 de la misma. La DCA3 describe esta información de retorno como un elemento necesario para el funcionamiento de un sistema eficaz de intercambio automático de información. En tercer lugar, y con carácter eventual, podrá solicitar información adicional, incluido el texto completo del acuerdo previo, por la vía del intercambio de información previa solicitud regulado en los artículos 6 a 7 DCA[243]. En este sentido, los EEMM tienen acceso a un IAI que tiene por objeto un resumen del acuerdo en términos abstractos y con los límites del secreto y del interés público antes mencionados. Sin embargo, por la vía del intercambio de información previa solicitud los EEMM podrán solicitar el acuerdo íntegro cuando la información que contenga sea previsiblemente relevante para la aplicación de su legislación interna.

5.4.4. *Informes país por país (art. 8 bis bis por Directiva 2016/881/UE –DCA4-)*

En 2016 tiene lugar la tercera modificación de la DCA. Con ocasión de la Directiva 2016/881/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2016[244] (en adelante DCA4), se ha introducido un nuevo artículo 8 bis bis para incorporar un cuarto estándar de intercambio automático de información entre los Estados miembros: el informe país por país que deben presentar los grandes grupos multinacionales que operen en la Unión Europea.

La finalidad de esta modificación es aplicar de forma uniforme y coherente, por todos los Estados miembros, el intercambio automático del informe país por país

---

242 *Vid.* Considerando (9) y artículo 8 bis.9 DCA3.

243 *Vid.* Considerando (10) y artículo 8 bis.10 DCA3.

244 Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016).

que ha impulsado la OCDE con ocasión de la acción 13 del Plan de acción BEPS, relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Esta acción tiene como objetivo dotar de transparencia a la planificación fiscal internacional de las grandes corporaciones. En particular, persigue que las Administraciones tributarias tengan conocimiento sobre dónde se obtienen los beneficios y dónde se paga el impuesto sobre sociedades. En suma, conocer la tributación global por el impuesto sobre sociedades de los grandes grupos multinacionales. Para ello, ha elaborado una documentación que debe ser facilitada por los grupos multinacionales en determinadas condiciones. Esta documentación es el archivo maestro, los archivos locales y el denominado Informe país por país. De conformidad con estas nuevas obligaciones de documentación se ha actualizado el capítulo V de las Directrices de la OCDE que hace referencia a la documentación de precios de transferencia. Conforme a la acción 13 del Plan BEPS, la OCDE acuerda un plan de implementación para garantizar el suministro puntual de esta información, la confidencialidad de la información declarada y el uso apropiado de los informes país por país[245].

El 27 de enero de 2016 se ha firmado en París el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio automático de los informes «país por país» a nivel global. En el momento de la firma la suscriben 51 jurisdicciones, entre ellas España, y se ha abierto a la firma para que el resto de jurisdicciones se sumen a este acuerdo multilateral, de manera que el intercambio automático comience en 2017 respecto del período impositivo 2016[246].

En el ámbito de la Unión Europea, algunos de los EEMM, entre ellos España, de forma unilateral, haciéndose eco de las nuevas directrices sobre precios de transferencia que va desarrollando la OCDE durante 2014 y 2015, comienzan a regular esta obligación de documentación para los grupos multinacionales que operan en sus territorios.

A la vista de los trabajos concluidos por la OCDE sobre el estándar de intercambio automático de los informes país por país, el Consejo Europeo, en las conclusiones de 18 de diciembre de 2014, destaca la imperiosa necesidad de avanzar en los esfuerzos contra la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva, tanto a escala mundial como a nivel de

---

[245] *Vid*. OCDE (2015): Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf (pág. 20). En particular, sobre los Informes en 2015 sobre la Acción 13 de BEPS: 1) OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en 2) OECD, *Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing; 3) OECD, *Country-by-Country Reporting Implementation Package,* OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing

[246] *Vid*. apartado 10 del capítulo 3 de este trabajo («Acuerdo multilateral sobre IAI de informes país por país (AAC IPP)») en el que se explica el desarrollo de esta acción del Plan de acción contra el fenómeno BEPS de las multinacionales y la culminación con el Acuerdo multilateral sobre intercambio automático de los informes país por país el 26 de enero de 2016, en virtud del cual, este intercambio comienza en 2017.

la Unión[247]. En junio de 2015, la Comisión publica el plan de acción sobre un sistema de imposición de sociedades más justo para hacer frente a la elusión fiscal, en el que incluye como una de las iniciativas la aprobación de una Directiva que modifique la DCA para incorporar el estándar del informe país por país de la OCDE[248].

La UE, de acuerdo a una Resolución relativa a un código de conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia, exigida a las empresas vinculadas en la Unión Europea (DPT UE), ya dota a los grupos de empresas multinacionales de la UE de un método para comunicar información a las AATT sobre las operaciones comerciales a nivel mundial y sobre las políticas en materia de precios de transferencia (archivo maestro), así como de un método para informar para informar sobre las operaciones concretas de la entidad local (archivo local). Sin embargo, como afirma la DCA4, la DPT UE aún no prevé un mecanismo para la elaboración de un informe país por país, de ahí que se justifique la oportunidad de la Directiva[249]. Adoptar las normas de la OCDE sobre el informe país por país es una forma de minimizar costes y cargas administrativas tanto para las Administraciones tributarias como para los grupos de empresas multinacionales[250].

Así, en línea con la OCDE, un día después de la firma del Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información del informe país por país (AAC IPP), el 28 de enero de 2016 se aprueba la Propuesta de Directiva para modificar la DCA 2011[251]. La aprobación de esta propuesta de Directiva es una de las iniciativas del «paquete de lucha contra la elusión fiscal» adoptado por la Comisión el 27 de enero de 2016, con el objetivo de transponer a la legislación de la Unión Europea la acción 13 del Plan BEPS a través de la modificación de la DCA 2011. En la reunión del ECOFIN, de 8 de marzo de 2016 se da el visto bueno a esta Propuesta y se pone de relieve que la aprobación definitiva queda a la espera de la consulta del Reino Unido a su Parlamento (que planteaba reservas) y del cumplimiento del trámite de consulta al Parlamento Europeo[252].

Finalmente el 25 de mayo de 2016 se ha aprobado por unanimidad la tercera Directiva de modificación de la DCA (DCA4) para incorporar el artículo 8 bis bis, que regula el cuarto estándar de intercambio automático de información de la Directiva de

---

[247] *Vid.* punto tercero de las Conclusiones del Consejo Europeo de 18 de diciembre de 2014 (EUCO 237/14).

[248] Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuaciones fundamentales. Bruselas, 17 de junio de 2015, COM (2015) 302 final.

[249] *Vid.* Considerandos (5) DCA4.

[250] *Vid.* Considerandos (13) y (14) de la DCA4.

[251] Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, 28 enero 2016, COM (2016) 25 final (en adelante, Propuesta DCA2016).

[252] *Vid.* Conclusiones del Consejo de 8 de marzo de 2016: Elusión fiscal de las empresas: el Consejo acuerda su posición con respecto al intercambio de información tributaria sobre las empresas multinacionales.

cooperación administrativa de 2011[253]. La DCA4 ha entrado en vigor el 3 de junio de 2016, fecha de su publicación en el DOUE[254], siendo la fecha límite de transposición por los EEMM el 4 de junio de 2017, y la fecha en que comienzan a ser de aplicación sus disposiciones el día 5 de junio de 2017[255].

En el caso de España, no hay duda que ha sido alumna aventajada en la implementación del estándar internacional del informe país por país, contenido en el conjunto normativo de la Acción 13 de BEPS. En las postrimerías de 2014, con ocasión de la aprobación de la Ley del impuesto sobre sociedades[256] (LIS) y, en particular, del Reglamento del Impuesto sobre sociedades, en junio de 2015 (RIS)[257], se aprueba la obligación informativa de los informes país por país, de conformidad con el artículo 13.1 del RIS, para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, siendo el plazo de declaración de 12 meses siguientes a la finalización del período impositivo de referencia[258]. Para llevar a cabo esta obligación, el 28 de diciembre se ha aprobado el modelo 231[259].

La finalidad del intercambio de información sobre los Informes país por país es conseguir, a través de esta transparencia, una tributación más justa de las empresas y, en consecuencia, un aumento de los ingresos públicos. En concreto, que las autoridades tributarias de los Estados puedan conocer cómo es la planificación fiscal de los grupos empresariales que operan en sus territorios y qué presión fiscal soportan globalmente. Con el informe país por país, las AATT dispondrán de una fotografía global de la tributación de las multinacionales que indicará dónde se declaran los beneficios, los impuestos, y las actividades económicas de las empresas multinacionales. La posibilidad de usar dicha información permitirá evaluar los riesgos de los precios de precios de transferencia y de

---

[253] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016).

[254] *Vid*. artículo 3 de la DCA4.

[255] *Vid*. artículo 2 de la DCA4.

[256] Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (BOE núm. 288, 28.11.2014).

[257] Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015). En vigor desde el 12 de julio de 2015.

[258] Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015). En vigor desde el 12 de julio de 2015.

[259] Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país (BOE, 30-diciembre-2016). Además, para la obligación de informar sobre operaciones vinculadas, a la que se refiere el artículo 13.4 del RIS, se publica en junio de 2016 una Orden que aprueba un documento normalizado de documentación específica, de operaciones con personas o entidades vinculadas para entidades que cumplan los requisitos del artículo 101 de la LIS (Orden 871/2016, de 6 de junio, BOE núm.137, de 7 de junio 2016). Posteriormente, en agosto de 2017, esta información se ha trasladado a un modelo específico: el modelo 232, para informar sobre operaciones vinculadas con paraísos fiscales, de manera que ésta información ya no se incluyen en el modelo del impuesto sobre sociedades (Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. (BOE, 30-agosto-2017).

otras prácticas de erosión de bases imponibles y traslados de beneficios, de manera tal que se puedan destinar los recursos de inspección allá donde puedan ser más efectivos. En caso de apertura de un procedimiento de inspección, lógicamente, está información es esencial tanto para iniciar como para orientar el procedimiento de control[260]. En efecto, entre los datos a los que van acceder se incluyen el importe de los ingresos, los beneficios antes de impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado y devengado, el número de empleados, el capital declarado, las ganancias acumuladas y los activos materiales. Esto les permite a las autoridades tributarias reaccionar frente a las prácticas fiscales perniciosas mediante cambios en la legislación o evaluaciones de riesgos y auditorías fiscales adecuadas, y detectar si las empresas han participado en prácticas que tengan por efecto trasladar artificiosamente cantidades importantes de ingresos a entornos fiscalmente favorables.

Por lo que atañe a las empresas multinacionales, esta medida de transparencia pretende incentivar a los grupos de empresas multinacionales a soportar la presión impositiva de forma equitativa en el país en el que realmente se obtengan los beneficios. Los tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia. Por ende, y como consecuencia de lo anterior, se pretende lograr un aumento de los recursos públicos de los Estados.

El régimen jurídico del intercambio automático sobre los informes país por país se concreta en el nuevo artículo 8 bis bis de la DCA bajo la rúbrica «Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático obligatorio de información sobre el informe país por país». La regulación se complementa con el Anexo III de la DCA que contiene las «Normas de elaboración para los grupos de empresas multinacionales». Los aspectos básicos de esta regulación se resumen a continuación:

1) La documentación de la OCDE sobre la acción 13, en particular el informe final de 5 de octubre de 2015, constituye fuente de ilustración e interpretación de la DCA2016, con el propósito de garantizar una aplicación coherente por todos los EEMM[261].

2) En cuanto a la obligación de comunicación del informe país por país, están sujetos a presentar esta información los grupos de empresas multinacionales que operen en la Union Europea, a través de entidades residentes o establecimientos permanentes en EEMM, cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo superan los 750.000.000 de euros respecto del ejercicio anterior[262]. A estos efectos:

---

[260] OCDE (2015): Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf (*vid.* punto 13 de la Introducción y pág. 20).

[261] *Vid.* Considerandos (14) y (15) de la Propuesta de DCA4 y Considerando (17) de la DCA4.

[262] Esto es un resumen sistemático del artículo 8 bis bis.1 DCA4 que establece la obligación de comunicación en los siguientes términos: «Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que la «entidad matriz última» de un «grupo de empresas multinacionales» que tenga su residencia a efectos fiscales en su territorio, o cualquier otra «entidad que comunica información» de acuerdo con el anexo III,

El punto tercero de la Sección II del Anexo III de la DCA define con el término «grupo de empresas multinacionales» a cualquier grupo que incluya dos o más empresas que tengan su residencia fiscal en territorios diferentes o incluya una empresa que sea residente a efectos fiscales en un territorio y esté sujeta a imposición en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente en otro territorio[263].

De acuerdo a la estructura del grupo, están obligados a presentar el informe país por país, recogido en la DCA, tanto los grupos multinacionales de la UE como de fuera de la UE cuando una o varias de sus entidades estén radicadas en la UE. De esta forma, la DCA vela por una competencia leal entre grupos de empresas multinacionales de la Unión y de fuera de la Unión cuando una o varias de sus entidades estén radicadas en la Unión. Ambos grupos deben estar sujetos a la obligación de comunicar información[264]. Accederán a los informes país por país todos los EEMM en los que una o varias entidades del grupo de empresas multinacionales tengan su residencia a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente de un grupo de empresas multinacionales[265].

En el punto tercero de la Sección II del Anexo III se excluyen expresamente de la definición del grupo de empresas multinacionales, a los efectos de la obligación del informe país por país, a los denominados «grupos de empresas multinacionales excluidos» que son aquellos que no tienen la obligación de presentar el informe país por país por no superar el umbral de los ingresos consolidados: «con respecto a cualquier ejercicio fiscal del grupo, un grupo con ingresos consolidados totales a nivel de grupo inferiores a 750.000.000 euros o un importe en moneda nacional aproximadamente equivalente a 750.000.000 euros a enero de 2015 durante el ejercicio fiscal inmediatamente anterior

---

sección II, presente un informe país por país con respecto a su «ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información» en un plazo de doce meses a partir del último día del «ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información» del «grupo de empresas multinacionales» de conformidad con el anexo III, sección II». En este sentido, para interpretar el ámbito subjetivo de aplicación es necesario acudir a la Sección I del Anexo III que recoge el contenido de los «términos definidos», y a la Sección II del Anexo III que regula los «requisitos generales en materia de comunicación de información».

[263] El punto 1 de la Sección I del Anexo III define el término «grupo»: «conjunto de empresas vinculadas por la propiedad o el control, de tal manera que está obligado a elaborar «estados financieros consolidados» a efectos de comunicación de información financiera en virtud de los principios contables aplicables o lo estaría si se negociaran participaciones en el capital de cualquiera de las empresas en un mercado público de valores»; El punto 2 define el término «empresa»: «toda forma de realizar actividades económicas por cualquiera de las personas mencionadas en el artículo 3, punto 11, letras b), c) y d)». Estas personas son: personas jurídicas (art. 3.11 a) DCA); asociaciones de personas a las que la legislación interna les reconozca la facultad de realizar actos jurídicos, pero que no posea la condición legal de persona jurídica (art. 3.11 b) DCA); Cualquier otra estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, independientemente de que tenga personalidad jurídica, que posea o administre activos y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la presente Directiva (art. 3.11 c) DCA).

[264] *Vid.* Considerando 8 de la DCA4.

[265] *Vid.* Considerando 12 de la DCA4.

al ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información, tal y como se refleja en sus estados financieros consolidados para dicho ejercicio fiscal anterior»[266]. La fijación de un umbral de ingresos se justifica, siguiendo las directrices de la acción 13 del Plan BEPS, con el fin de utilizar de modo más eficiente los recursos públicos y reducir la carga administrativa de los grupos multinacionales[267].

En las Conclusiones del Consejo Europeo de 8 de marzo de 2016, se afirma que de acuerdo a este umbral, solo cubrirá entre el 10 y el 15 % de los grupos de empresas multinacionales. Sin embargo estos grupos representan el 90 % de los ingresos empresariales[268].

Dentro del grupo de empresas multinacional afectado por la obligación del informe país por país, la DCA establece las reglas para establecer la «entidad que comunica información». El informe país por país se presenta únicamente por una de las entidades que forma parte del grupo (entidades constitutivas)[269] en su Estado de residencia fiscal, que puede estar dentro o fuera de la Unión Europea. Esta entidad obligada a elaborar y presentar la declaración del informe país por país, por cuenta del grupo de empresas multinacionales, es la que se denomina por la Directiva «entidad que comunica información»[270] y puede ser «la entidad matriz última», la «entidad matriz subrogada», o una entidad distinta de las anteriores que radique en la Unión Europea en los términos del punto 1 de la Sección II del Anexo III.

En particular, en el seno de la Unión Europea, estarán obligadas a presentar el informe país por país, alguna de las siguientes entidades constitutivas[271]:

---

[266] Esta definición de «grupo de empresas multinacionales excluido» se encuentra en el punto 4 de la Sección I del nuevo Anexo III DCA2016.

[267] *Vid*. considerando 7 de la DCA4.

[268] *Vid*. Conclusiones del Consejo de 8 de marzo de 2016: Elusión fiscal de las empresas: el Consejo acuerda su posición con respecto al intercambio de información tributaria sobre las empresas multinacionales.

[269] En el punto 5 de la Sección I del Anexo III, la DCA define como «entidades constitutivas» del grupo de empresa multinacional a cualquiera de las siguientes: a) toda unidad de negocio diferenciada de un «grupo de empresas multinacionales» que esté incluida en los «estados financieros consolidados» del «grupo de empresas multinacionales» a efectos de comunicación de información financiera, o que estaría incluida si se negociaran participaciones en el capital de dicha unidad de negocio de un «grupo de empresas multinacionales» en un mercado público de valores; b) toda unidad de negocio de ese tipo que esté excluida de los «estados financieros consolidados» del «grupo de empresas multinacionales» únicamente por motivos de tamaño o de importancia relativa; c) todo establecimiento permanente de cualquier unidad de negocio diferenciada del «grupo de empresas multinacionales» incluida en las letras a) o b), siempre que la unidad de negocio elabore un estado financiero separado para dicho establecimiento permanente a efectos de comunicación de información financiera, de regulación, de comunicación de información fiscal o de control de la gestión interna.

[270] El punto 6 de la Sección I del Anexo III define a la «entidad que comunica información» como «entidad constitutiva» que está obligada a presentar un informe país por país conforme a lo dispuesto en el artículo 8 bis bis, apartado 3, en su territorio de residencia fiscal por cuenta del «grupo de empresas multinacionales». La «entidad que comunica información» puede ser la «entidad matriz última», la «entidad matriz subrogada» o cualquier entidad descrita en la sección II, punto 1.

[271] La Sección II del Anexo III, bajo la rúbrica «requisitos generales en materia de comunicación de información», contiene las reglas para determinar cuando la entidad sujeta a comunicación es la matriz última, la matriz subrogada u otra entidad o entidades constitutivas y son las que se explican a continuación.

1.º) La entidad matriz última del grupo multinacional que tiene su residencia fiscal en algún Estado miembro. Por matriz última la Directiva designa a la entidad que, por un lado, tiene una participación suficiente en una o varias entidades del grupo como para preparar los estados financieros consolidados y, además, es una entidad en la que ninguna entidad del grupo posee una participación de estas características[272].

2.º) Estará obligada una entidad constitutiva residente en la UE, que no sea entidad matriz última del grupo de empresas multinacionales cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias, descritas en el punto 1 de la Sección II del Anexo III. Todas ellas responden a situaciones en las que la jurisdicción de residencia fiscal de la matriz última no realiza el suministro automático del informe país por país al Estado miembro en el que opera la multinacional. En particular, se describen tres circunstancias:

a) La «entidad matriz última» del grupo de empresas multinacionales no está obligada a presentar un informe país por país en el territorio de su residencia fiscal. Estas situaciones pueden darse cuando la jurisdicción de residencia fiscal de la matriz no forma parte de ningún instrumento jurídico internacional de intercambio de información. Por ejemplo, cuando esta jurisdición no es parte junto con el Estado miembro del Convenio multilateral de asistencia mutua, de un convenio de doble imposición, de un Acuerdo de intercambio de información, ni de ningún otro instrumento de cooperación que tenga por objeto el intercambio de información.

b) «Que el territorio en el que la «entidad matriz última» es residente a efectos fiscales sea parte en un «acuerdo internacional» en vigor del que sea parte el Estado miembro pero no sea parte en un «acuerdo cualificado entre autoridades competentes» del que sea parte el Estado miembro en la fecha especificada en el artículo 8 bis bis, apartado 1, para la presentación del informe país por país correspondiente al «ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información». Esta situación se refiere a una jurisdicción que es parte, junto con el Estado miembro, de un acuerdo con cláusula de intercambio de información que legitima un acuerdo de intercambio automático del informe país por país («acuerdo internacional»[273]) pero que, sin embargo, en la fecha en que debe

---

[272] El punto 7 de la Sección I del Anexo III define a la «entidad matriz última» como una «entidad constitutiva» de un «grupo de empresas multinacionales» que cumple los criterios siguientes: a) la entidad posee, directa o indirectamente, una participación suficiente en una o varias de las demás «entidades constitutivas» de dicho «grupo de empresas multinacionales», de manera que está obligada a preparar «estados financieros consolidados» en virtud de los principios contables generalmente aplicables en su territorio de residencia fiscal o estaría obligada a hacerlo si se negociaran participaciones en su capital en un mercado público de valores en su territorio de residencia fiscal; b) no hay ninguna otra «entidad constitutiva» del «grupo de empresas multinacionales» que posea, directa o indirectamente, una participación como la descrita en la letra a) en la primera «entidad constitutiva» mencionada.

[273] El punto 12 de la Sección I del Anexo III define «acuerdo internacional» como el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, cualquier convenio fiscal bilateral o multilateral o cualquier acuerdo sobre intercambio de información en materia fiscal del que sea parte el Estado miembro y en cuyas cláusulas se confiera autoridad jurídica para el intercambio de información fiscal entre territorios, incluido el intercambio automático de tal información.

cumplirse con la obligación de presentar el informe país por país aún no forma parte de un instrumento jurídico de intercambio automático de informe país por país en el que sea parte también el Estado miembro («acuerdo cualificado entre autoridades»[274]). Por ejemplo, una jurisdicción que junto con el Estado miembro forma parte del Convenio multilateral de asistencia mutua, o de un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, o de un Acuerdo de intercambio de información pero que no forma parte, junto con el Estado miembro, del Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático del informe país por país, ni de ningún otro acuerdo bilateral o multilateral que tenga por objeto este tipo de intercambio automático.

c) Que se haya producido una «omisión sistémica» del territorio de residencia fiscal de la «entidad matriz última» que haya sido notificada por el Estado miembro a la «entidad constitutiva» residente a efectos fiscales en el Estado miembro. De acuerdo a la definición del término «omisión sistemática» establecido por la Directiva, se trata de situaciones en las que o bien existe un acuerdo de intercambio automático del informe país por país con el territorio en el que se encuentra la entidad del grupo obligada a comunicar el informe pero, sin embargo, dicho territorio, de forma expresa[275] o tácita[276], no cumple con la obligación del suministro automático de dicha información. En estos casos, es necesario que el Estado miembro notifique a la entidad constitutiva residente fiscal en su territorio la obligación de comunicar el informe país por país. Estos casos pueden darse, por ejemplo, cuando la jurisdicción de residencia de la matriz última forma parte, junto con el Estado miembro, del Convenio de asistencia mutua y ambos hayan suscrito el Acuerdo de autoridades competentes de intercambio automático del informe país por país. También cuando siendo ambos Estados partes contratantes de un CDI o de un AII, hayan suscrito un acuerdo de intercambio automático de los informes país por país con base en dichos instrumentos.

En suma, estarán obligadas a presentar el informe país por país en un Estado miembro de la Unión Europea las filiales del grupo multinacional residentes en dicho Estado miembro, cuando la entidad matriz última sea residente fiscal en una jurisdicción con la que no existe intercambio automático de información con este Estado miembro y,

---

[274] El punto 11 de la Sección I del Anexo III establece: «El término «acuerdo cualificado entre autoridades competentes» designa un acuerdo celebrado entre representantes autorizados de un Estado miembro de la Unión y un territorio no perteneciente a la Unión, ambos partes en un «acuerdo internacional», y que requiere el intercambio automático de informes país por país entre los territorios partes en el acuerdo».

[275] «Omisión sistemática» en relación con un territorio significa…que un territorio es parte de un «acuerdo cualificado entre autoridades competentes» en vigor suscrito con un Estado miembro pero ha suspendido el intercambio automático (por motivos que no sean admisibles en virtud de los términos de dicho acuerdo.

[276] «Omisión sistemática» en relación con un territorio significa…que un territorio es parte de un «acuerdo cualificado entre autoridades competentes» en vigor suscrito con un Estado miembro pero…se ha abstenido de modo persistente, por cualquier otro motivo, de facilitar de manera automática a un Estado miembro informes país por país de «grupos de empresas multinacionales» con «entidades constitutivas» en dicho Estado miembro que obren en su poder.

como se comenta en el punto siguiente, el grupo no ha designado a una entidad matriz subrogada que cumpla con la obligación. La ausencia de este intercambio automático de información puede tener su causa en la inexistencia de cualquier instrumento de intercambio de información (ausencia de «acuerdo internacional»), en la inexistencia de un instrumento de intercambio automático del informe país por país (ausencia de «acuerdo cualificado entre autoridades competentes»), o en el incumplimiento, expreso o tácito, de este último («omisión sistemática»).

En estos casos, el punto 1 de la Sección II del Anexo III de la DCA establece determinadas reglas de actuación. En primer lugar, los Estados miembros pueden decidir aplazar un año la obligación de presentar el informe país por país del art. 8 bis bis 1 de la DCA para las entidades constitutivas residentes en la UE, en los casos del apartado 1 de la Sección II (ej. filial residente en un Estado miembro), esto es, para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2017 o más tarde[277]. En segundo lugar, cuando la «entidad constitutiva» obligada a presentar el informe no obtenga toda la información que precise de la entidad matriz última para poder cumplir con la obligación del informe país por país debe, por un lado, presentar un informe país por país que contenga toda la información de que disponga, que haya obtenido o adquirido, y, por otro, notificar al Estado miembro de su residencia fiscal esta circunstancia (que la «entidad matriz última» declina comunicar la información). En estos casos, el Estado miembro informará a todos los EEMM sobre la negativa de la matriz última a facilitar la información y, como establece expresamente la DCA, «ello se entenderá sin perjuicio del derecho del Estado miembro de que se trate a aplicar las sanciones dispuestas en su legislación nacional».

En tercer lugar, aborda el caso en el que varias «entidades constitutivas» sean residentes en la UE y concurran algunas de las tres circunstancias de ausencia de intercambio automático de información del informe país por país por la jurisdicción de residencia de la matriz. En estos casos, el grupo multinacional podrá designar a una de dichas «entidades constitutivas» para que presente el informe país por país y que notifique al Estado miembro que la presentación se hace para satisfacer la obligación de presentación de todas las «entidades constitutivas» de dicho «grupo de empresas multinacionales» que sean residentes a efectos fiscales en la Unión. Dicho Estado miembro comunicará, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 bis bis, apartado 2, el informe país por país recibido a cualquier otro Estado miembro en el que, según los datos recogidos en el informe país por país, una o varias «entidades constitutivas» del «grupo de empresas multinacionales» de la «entidad que comunica información» sean residentes a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente. La entidad constitutiva designada

---

[277] El párrafo segundo del punto 1 de la Sección II establece: «Sin perjuicio de la obligación de la «matriz última» a que se refiere el artículo 8 bis bis, apartado 1, o de su «entidad matriz subrogada», de presentar el primer informe país por país para el «ejercicio fiscal» del «grupo de empresas multinacionales» que comience el 1 de enero de 2016 o más tarde, los Estados miembros podrán decidir que la obligación de las «entidades constitutivas» a que se refiere el punto 1 de la presente sección se aplique a los informes país por país con respecto a los «ejercicios fiscales a efectos de comunicación de información» que comiencen el 1 de enero de 2017 o más tarde». *Vid.* también Considerando 8 de la DCA4.

no puede ser una entidad que tenga dificultades para adquirir la información necesaria de la matriz.

3.º) Por último, la tercera posibilidad respecto de la entidad que comunica la información, es la entidad matriz subrogada, que será una entidad constitutiva que ha sido nombrada por el grupo de empresas multinacionales como única sustituta de la entidad matriz última, para presentar el informe país por país en el territorio de residencia fiscal de esa entidad constitutiva, por cuenta de dicho grupo de empresas multinacionales, cuando sean aplicables una o varias de las condiciones establecidas en la sección II, punto 1, párrafo primero, letra b), esto es, cuando concurran alguna de las tres circunstancias anteriores en las que no se produce el suministro del informe país por país por parte de la jurisdicción en la que tiene su residencia fiscal la entidad matriz última del grupo[278].

En el caso de que la entidad matriz subrogada sea residente fiscal fuera de la Unión Europea, los EEMM recibirán el informe país por país por la jurisdicción de residencia de la entidad matriz subrogada. Por tanto, deben concurrir los siguientes requisitos en la jurisdiccion de residencia fiscal de esta entidad para que sea considerada la entidad obligada a su presentación: a) Exige la presentación del informe país por país de acuerdo al estándar del art. 8 bis bis.3 de la DCA; b) es parte junto al Estado miembro de un «acuerdo cualificado entre autoridades competentes» (Intercambio automático del informe país por país), en la fecha de presentación del informe (12 meses del ejercicio económico); c) no ha comunicado al Estado miembro una «omisión sistémica»; d) ha sido informada, a más tardar el último día del ejercicio fiscal a efectos de comunicación, por la entidad constitutiva que es la entidad matriz subrogada. Por último, será necesario que el EM haya recibido la notificación por parte de las entidades constitutivas residentes en su territorio sobre la identificación y residencia fiscal de la entidad matriz subrogada, de acuerdo al punto 4 de la Sección II del Anexo III.

A la vista de lo expuesto, es posible concluir la concreción de la entidad obligada a presentar el informe país por país (entidad sujeta a comunicación) en los siguientes términos:

1. En principio, la entidad obligada es la entidad matriz última del grupo multinacional, tanto si es residente fiscal en la UE como si es residente en un tercer Estado pero éste suministra el informe país por país al Estado miembro en el que opera la multinacional, de acuerdo a un instrumento de intercambio automático de información, como puede ser el Acuerdo de autoridades competentes de 27 de enero de 2016 celebrado en París;
2. Cuando la entidad matriz última sea residente fiscal en una jurisdicción que no suministre el informe país por país al Estado miembro en el que opera el grupo multinacional, por no estar obligada a ello o por incumplir el acuerdo de intercambio automático de información, estará obligada a presentar el informe país por país la

[278] Definición recogida en el punto 8 de la Sección I del Anexo III. Las condiciones para que una entidad matriz subrogada sea considerada entidad sujeta a comunicación en un Estado miembro se recoge en el punto 2 de la Sección II del Anexo III.

entidad matriz subrogada, designada por el grupo multinacional como sustituta única de la matriz última, cuando sea una entidad residente en una jurisidicción que sí efectúa este suministro al Estado miembro en el que opera la multinacional, en los términos del punto 2 de la Sección II del Anexo III;

3. En el caso de no existir la entidad matriz subrogada estarán obligadas a presentar el informe país por país las entidades constitutivas residentes en la UE (ej. filiales del grupo), en los términos del punto 1 de la Sección II del Anexo III.

La Sección II termina con la regulación de la notificación a los EEMM por parte de las entidades constitutivas de los grupos multinacionales residentes en sus territorios sobre las entidades que comunican información. A estos efectos, las legislaciones internas de los EEMM deben exigir a toda entidad constitutiva de un grupo de empresas multinacionales, residente en su territorio a efectos fiscales, que:

Si es una entidad sujeta a comunicación en el Estado miembro, indique si lo hace como entidad matriz última, entidad matriz subrogada o entidad constitutiva designada por el grupo. La notificación debe efectuarse a más tardar el último día del «ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información» de ese «grupo de empresas multinacionales». Los Estados miembros podrán prolongar ese plazo hasta el día en que finalice el plazo de presentación de la declaración tributaria de dicha «entidad constitutiva» correspondiente al ejercicio fiscal anterior. Por tanto, si el ejercicio fiscal de comunicación es el 2016 y el plazo de presentación los 12 meses de 2017, la legislación interna debe prever como fecha límite el 31 de diciembre de 2016, fecha en que finaliza el período impositivo de referencia del informe país por país, o el 31 de diciembre de 2017, fecha en que finaliza el plazo de presentación de la declaración informativa del informe país por país[279]. Por otro lado, si es una entidad no sujeta a comunicación en el Estado miembro debe indicar la identidad y residencia fiscal de la «entidad que comunica información»[280].

En cuanto al aspecto temporal de la obligacion de comunicación del informe país por país, el plazo de presentación de dicho informe, por parte de los grupos multinacionales, será de 12 meses a partir del último día del ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información[281]. El primer ejercicio que se ve afectado por esta obligación es el iniciado el 1 de enero de 2016 o posterior, y el plazo para presentar el informe país por país serán los 12 meses de 2017 (los 12 meses siguientes al período impositivo de referencia)[282].

---

[279] *Vid.* punto 3 de la Sección II del Anexo III de la DCA.

[280] *Vid.* punto 4 de la Sección II del Anexo III de la DCA.

[281] *Vid.* artículo 8 bis bis. 1 DCA2016.

[282] Por ejemplo, en el caso de España, el artículo 3 del nuevo modelo de «declaración de información país por país» establece una presentación con periodicidad anual cuyo plazo de presentación se inicia el día siguiente a la finalización del período impositivo al que se refiera la información a suministrar y finaliza cuando transcurran doce meses desde la finalización de dicho período impositivo. Por tanto, respecto del período impositivo 2016, que es el primero para el que se inicia esta obligación, el primer plazo de presentación es desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2017 (*Vid.* Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país. BOE nº 315 de 30/12/2016, p. 91253 a 91257).

Todo ello con independencia del plazo para comunicar previamente a la administración la identificación y residencia de la entidad sujeta a presentar la declaración.

Además, la DCA4 introduce un nuevo artículo 25 bis para abordar el tema del régimen sancionador aplicable a las entidades que incumplen con la obligación del informe país por país. El precepto se remite a la legislación interna de los EEMM sin regular una infracción que se aplique de forma unánime y coherente a nivel de la Unión. Les exige a los EEMM que establezcan el régimen sancionador para el caso de incumplimiento de la obligación del informe país por país, regulada en el 8 bis bis de la Directiva. También les exige que tomen medidas para que sean aplicables dichas sanciones y alude a la necesidad de que las sanciones sean eficaces, proporcionadas y disuasorias[283].

Dado que los grupos pueden designar en determinadas situaciones a la entidad sujeta a comunicación en representación del grupo (matriz subrogada), la regulación del régimen sancionador puede ser un elemento importante a tener en cuenta por los grupos multinacionales a la hora de designar la entidad que comunica información. Por otro lado, un régimen sancionador muy laxo puede ser un atractivo añadido a la atracción de grupos multinacionales por parte de los Estados. Pensemos que, en la práctica, puede ser más beneficioso y menos costoso para el grupo hacer frente a sanciones por falta de presentación o presentación incorrecta del informe país por país, que cumplir con la obligación de comunicar información. En suma, la regulación interna por los Estados es susceptible de erigirse en un instrumento de atracción de matrices.

Por último, en lo que se refiere al contenido del informe país por país[284], esta documentación ha de contemplar la siguiente información con respecto al grupo de empresas multinacionales, que vendrá a representar la carga impositiva soportada en las jurisdicciones en las que opera y las actividades e ingresos que obtienen todas las entidades del grupo: a) Información agregada relativa a la cuantía de ingresos, beneficios (pérdidas) antes de impuesto sobre la renta, impuestos pagados y a deber (devengados), ganancias acumuladas, número de empleados y ciertos activos que tiene cada compañía de su grupo (activos materiales distintos del efectivo y equivalentes al efectivo), con respecto a cada territorio en el que opere el grupo de empresas multinacionales[285]; b) También tendrán que identificar a todas las entidades del grupo y, sobre estas, se informará sobre todos los territorios en los que están presentes, así como las actividades que llevan a cabo en cada uno de estos[286].

---

[283] *Vid.* también Considerando (9) de la DCA2016.

[284] La sección tercera del Anexo III contiene en su letra A) la plantilla de la información país por país y en la letra B) y C) las instrucciones generales y específicas para su cumplimentación, respectivamente.

[285] *Vid.* artículo 8 bis bis. 3 DCA2016.

[286] Como establece el artículo 8 bis bis.3 b) DCA4: «una identificación de cada entidad constitutiva del grupo de empresas multinacionales que establezca la jurisdicción de residencia fiscal de tal entidad constitutiva, y cuando sea diferente de dicha jurisdicción de residencia fiscal, la jurisdicción a cuya legislación esté sometida dicha entidad constitutiva y la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de dicha entidad constitutiva».

Después del régimen jurídico de la obligación de comunicar el informe país por país, por parte de las «entidades del grupo que comunican información», procede señalar los aspectos básicos del régimen jurídico que preside el intercambio automático de los informes país por país entre los Estados miembros en aplicación de la DCA. Cuando la autoridad competente de un Estado miembro sea receptora del informe país por país, porque en su territorio tiene su residencia fiscal la matriz última, u otra entidad constitutiva sujeta a la obligación de presentación del informe país por país, dicho Estado miembro debe comunicar el informe país por país, mediante intercambio automático, a cualquier otro Estado miembro en el que opere el grupo multinacional, al que pertenece la entidad que presenta el informe país por país[287].

El plazo para el intercambio automático de información es de 15 meses después del último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacionales al que se refiere el informe país por país. El primer informe país por país se comunicará para el ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacionales que comience el 1 de enero de 2016 o con posterioridad a esa fecha[288]. Sin embargo, el primer plazo de intercambio automático de información, que es el referido al ejercicio fiscal iniciado el 1 de enero de 2016 o con posterioridad, es de 18 meses, a partir del último día de dicho ejercicio fiscal.

De conformidad con una interpretación sistemática del plazo de 15 meses máximo de comunicación (o 18 meses), y el plazo previo máximo de 12 meses de los grupos multinacionales, para remitir el informe país por país, se puede afirmar que los EEMM no tienen un plazo fijo desde que reciben el informe de los grupos empresariales, sino una fecha límite. Desde que finaliza el período impositivo de referencia, el IAI debe realizarse en un plazo máximo de 15 meses por los EEMM. Puede ocurrir que los grupos lo remitan a los 2 meses de finalizar el período impositivo y, en este caso, el Estado miembro tiene hasta 13 meses para comunicarlo por la vía del intercambio automático de información. Por ejemplo, respecto del período impositivo 2016 (que es el primero al que resulta de aplicación), los grupos tienen todo 2017 para remitir el informe (12 meses siguientes al período impositivo de referencia) y los EEMM tienen, con independencia de la fecha de remisión por parte del grupo, hasta junio de 2018 para realizar el IAI (18 meses desde que finaliza el ejercicio fiscal de referencia, en este caso 2016). Si la entidad que comunica información presenta el informe país por país el 31 de diciembre de 2017, el plazo efectivo que tiene el EM para comunicarlo al resto de EEMM es de 6 meses (enero a junio de 2018).

Por lo que se refiere a la forma del intercambio automático del informe país por país, éste se llevará a cabo utilizando el formulario normalizado previsto en los cuadros 1, 2 y 3 de la sección III del anexo III que recoge la DCA2016. De forma similar al art. 20.5 de la DCA introducido para el IAI de los *tax rulings*, el nuevo artículo 20.6

---

[287] En concreto, la comunicará a todo EM en el que, según los datos recogidos en el informe país por país, una o varias «entidades constitutivas» del «grupo de empresas multinacionales» de la «entidad que comunica información» tengan su residencia a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente (*vid.* art. 8 bis bis.2 DCA4).

[288] *Vid.* artículo 8 bis bis. 4 DCA4.

de la DCA se remite a la Comisión para que antes del 31 de diciembre de 2016 haya adoptado el régimen lingüístico que ha de presidir este formulario. A estos efectos, los EEMM pueden intercambiar la información en las lenguas oficiales de la UE, sin perjuicio de que algunos elementos clave se envíen también en otra lengua oficial de la UE.

En cumplimiento del mandato a la Comisión, el Reglamento de ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015[289], ha sido modificado en noviembre de 2016 para incluir lo relativo a los modelos de formularios y régimen lingüístico relativo a la DCA3[290]. De acuerdo a esta modificación se añade un artículo 2 ter («régimen lingüístico aplicable al intercambio automático y obligatorio de información sobre el informe país por país»). En particular, se entenderán como «elementos clave»: la información o explicación que figura en el cuadro 3 del Anexo III, sección III de la DCA. Estos elementos clave se consignarán también en inglés, salvo que el Estado remitente convenga el uso de otra lengua oficial de la Unión con todos los demás EEMM a los que remita la información. El cuadro 3 al que hace referencia es el que contiene «información adicional». En este cuadro se contiene el nombre del grupo de empresas multinacionales, el ejercicio fiscal de referencia, así como de forma resumida cualquier otra información o explicación que se considere necesaria o que facilite la comprensión de la información obligatoria facilitada en el informe país por país (en los cuadros 1 y 2).

El IAI se realizará por vía electrónica, utilizando la red común de comunicaciones (CCN en inglés), de manera que se enviará por correo electrónico seguro. Para ello, la Comisión deberá adoptar disposiciones prácticas necesarias para la modernización de la red CCN en la adaptación a este IAI[291]. Los EEMM, además de cumplir con las obligaciones de recepción y comunicación, presentarán a la Comisión una evaluación anual sobre la eficacia y resultados prácticos que hayan obtenido de todos los intercambios automáticos de información de la DCA, incluido el que tiene por objeto el Informe país por país[292]. La DCA se remite a la Comisión para determinar la forma y condiciones en que deben elaborar y comunicar la mentada evaluación anual los EEMM[293].

---

[289] Reglamento de ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) no 1156/2012.

[290] Reglamento de ejecución (UE) 2016/1963 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2016, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los modelos de formularios y régimen lingüístico que deben utilizarse en relación con las Directivas (UE) 2015/2376 y (UE) 2016/881 del Consejo.

[291] *Vid*. nuevo apartado 6 incluido en el artículo 21 DCA.

[292] Véase el apartado 5.4.6, del presente capítulo 3, sobre la Evaluación de la aplicación de la DCA y futuras propuestas legislativas (8.ter, 23, 23 bis y 27 DCA).

[293] *Vid*. nuevo apartado 3 incluido en el artículo 23 DCA.

Una de las cuestiones objeto de debate para la aprobación de la DCA4 ha sido la cuestión relativa a la aplicación o no de los límites del 17.4 de la DCA. En la Propuesta de DCA4 de enero de 2016 se establece expresamente la negativa a que sean de aplicación en el apartado quinto del artículo 8 bis bis de la Propuesta[294]. Sin embargo, con la aprobación de la DCA en mayo de 2016 este apartado ha sido suprimido. En consecuencia, y como establece el Considerando 22 de la DCA4 «La información intercambiada en virtud de la presente Directiva no conduce a la revelación de secretos comerciales, industriales o profesionales, ni de procesos comerciales o de información cuya revelación sea contraria al interés público».

Por último, una cuestión de bastante actualidad es la divulgación pública de los informes país por país. En aplicación de la DCA4 no es posible que las AATT den difusión pública a estos informes. Sin embargo, desde 2015 se viene trabajando en la posibilidad de obligar a las grandes empresas a publicar determinados datos relativos a la tributación del impuesto sobre sociedades. En abril de 2016 se ha aprobado una Propuesta de Directiva para modificar la normativa contable europea e implantar esta obligación con carácter general en todos los sectores económicos. Dado que se trata de un instrumento que complementa a la Directiva de cooperación, pero que no tiene por finalidad la cooperación entre las AATT, sino la obligación de las multinacionales de cumplir con normas de buena gobernanza fiscal, el análisis de la mentada Propuesta se ha realizado de forma separada en otro apartado del presente trabajo. Aunque no trata el intercambio de información, es de vital importancia por su conexión con el informe país por país[295].

5.4.5. *Mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos (art. 8 bis ter, por Directiva 2018/822/UE –DCA6-)*

Como se ha puesto de manifiesto hasta ahora, la DCA ha sido modificada en varias ocasiones con el propósito de ampliar los medios a disposición de las autoridades tributarias para hacer frente a los fenómenos de ocultación de rentas o de planificación fiscal agresiva por parte de los contribuyentes (ej. DCA2 en 2014 sobre el IAI de cuentas financieras y DCA5 en 2016 para garantizar el acceso a la información sobre el blanqueo de capitales; la DCA3 en 2015 sobre el IAI de los *tax rulings* y la DCA4 en 2016 sobre el IAI de los informes país por país). De esta forma, entidades financieras, gobiernos y multinacionales deben suministrar información de manera que ésta pueda ser objeto de IAI entre los EEMM de la UE. Sin embargo, la UE considera que sigue siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal y, en junio de 2018, se acaba de publicar una quinta modificación de la DCA para incluir un suministro de información por parte de todos los agentes que intermedian o asesoran a sus clientes en la planificación fiscal de sus inversiones, incluso los propios contribuyentes interesados, en

---

[294] En este apartado se establecía expresamente «El artículo 17.4 de esta Directiva no se aplicará a la información intercambiada de conformidad con los apartados 1 a 4 de este artículo».

[295] Véase el punto 6 del presente capítulo: «Propuesta de Directiva sobre la obligación de divulgación pública del impuesto sobre sociedades (12 abril 2016)».

tanto que dichas planificaciones sean potencialmente agresivas o pretendan obstaculizar la cesión automática de información sobre datos financieros. Información que, posteriormente, es objeto de cesión automática entre los EEMM de la UE.

En particular, nos referimos a la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información[296], comúnmente conocida como DCA6 sobre intermediarios fiscales (en adelante DCA6). Con esta modificación, la DCA incorpora un quinto estándar de intercambio automático de información entre los EEMM, con ocasión del nuevo artículo 8 bis ter de la DCA («Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información»), que tiene por objeto la revelación, por parte de los intermediarios, de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del Proyecto frente a BEPS de la OCDE[297], para el posterior suministro automático de información entre los EEMM[298].

La comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva es una iniciativa dirigida a crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior. En este sentido, el objetivo de esta Directiva es mejorar el funcionamiento del mercado interior por la vía de desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Este reto, lógicamente, no puede ser alcanzado de forma unilateral por los Estados miembros, si bien, estos mecanismos consisten en aprovechar las propias ineficiencias del mercado originadas por la interacción entre las diferentes normas fiscales nacionales. De ahí que la iniciativa se adopte formalmente a nivel de la Unión con la aprobación de una Directiva de obligada transposición por los Estados miembros, de conformidad con el principio de subsidiariedad. Así mismo, se cumple con el principio de proporcionalidad dado que la Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo, especialmente dado

---

[296] DOUE (L) nº 139 de 05/06/2018, p. 1 a 13 (13 páginas). Esta Directiva (DCA6) contiene, por un lado, veinte considerandos, en los que se explican las razones y se justifica la procedencia de esta iniciativa a nivel de la Unión y, por otra parte, cuatro artículos.

[297] Al igual que en el ámbito de los *tax rulings*, para el que la DCA incorpora el IAI, esta iniciativa incorporada en la DCA ha sido mucho más contundente que las medidas consensuadas en los informes finales de la Acción 5 de BEPS, respecto de los *tax rulings*, y en los informes finales de la Acción 12 de BEPS en relación con los mecanismos de revelación de la planificación fiscal por parte de los intermediarios fiscales.

[298] Todo ello de acuerdo a las iniciativas que estaba reclamando el Parlamento Europeo, relativas a la necesidad de que los intermediarios ayudaran en la revelación de mecanismos susceptibles de dar lugar a la elusión y evasión de capitales. En el ámbito de la OCDE, también se ha debatido sobre las vías para abordar los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información (en el marco del Estándar común de comunicación de información) o destinados a proporcionar a los titulares reales la cobertura de estructuras no transparente. Entre estas medidas, se señalaba la regulación de normas de comunicación obligatoria de información inspiradas en los mecanismos de elusión descritos en el informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS (véase Declaración de Bari del G7, de 13 de mayo de 2017, sobre la lucha contra los delitos fiscales y otros flujos financieros ilícitos).

que se limita a mecanismos transfronterizos que abarcan más de un Estado miembro o un Estado miembro y un tercer país[299].

Además, la estrategia se completa con el posterior intercambio automático de esta información entre los EEMM. Junto a la equidad tributaria, esta medida puede mejorar asimismo la eficacia del Estándar común de comunicación internacional (ECCI)[300]. En efecto, la revelación temprana de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos contenidos en este nuevo estándar de intercambio automático de información tiene el propósito de luchar contra la planificación fiscal agresiva de las empresas, pero también contra la ocultación de rentas en el exterior, en la que muchas veces ayudan activamente determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales. De hecho, una de las categorías de las denominadas «señas distintivas» del nuevo Anexo IV, que delimitan los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, son las de la letra D relativas a los mecanismos utilizados para menoscabar el intercambio automático de información de cuentas financieras y para evitar la determinación de la titularidad real de las mismas. De esta forma, como afirma el propio texto de la DCA6, aunque el estándar del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, regulado en el artículo 8.3 bis DCA introducido en 2014, supone un importante paso adelante en el establecimiento de un marco de transparencia fiscal dentro de la Unión, con este nuevo estándar aún puede mejorarse[301].

Por otro lado, la norma pretende alcanzar un efecto disuasorio, de manera que la información pertinente llegue a las autoridades tributarias en una fase temprana, antes de que ejecuten dichos mecanismos. Esta es una de las razones por las que el intercambio automático de información se realizará con carácter trimestral[302]. Además, también coadyuva al control preventivo de evasión y fraudes potenciales el hecho de que el ámbito objetivo no se centra en mecanismos agresivos sino en aquellos potencialmente agresivos, esto es, que presentan unas características susceptibles de provocar situaciones de fraude o evasión fiscal[303].

La primera fase de esta iniciativa es la transposición al ordenamiento interno de la obligación de comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, de acuerdo a lo establecido en los apartados 1 a 12 del nuevo artículo 8 bis ter incorporado a la DCA. De conformidad con estos

---

[299] Véase Considerando 19 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

[300] Véase Considerando 6 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

[301] Véase Considerando 5 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

[302] Véase Considerando 7 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

[303] Como afirma el propio considerando 9 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6): «Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina "señas distintivas"».

apartados, los Estados miembros regularán esta obligación de información de la siguiente manera:

• En primer lugar, por lo que se refiere al ámbito subjetivo de la obligación de comunicación, los obligados a informar sobre los mecanismos transfronterizos son principalmente los intermediarios, tanto los que participan activamente en la concepción, comercialización, organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza potencialmente agresiva, como los que prestan asistencia o asesoramiento. Excepcionalmente, también pueden resultar obligados los contribuyentes interesados, en situaciones en las que no existe intermediario, por ser el propio contribuyente el que crea y ejecuta el mecanismo, o dicho intermediario ha quedado dispensado por secreto profesional[304].

A continuación se expone con mayor detalle el régimen jurídico que delimita el ámbito subjetivo de la obligación de comunicar información. En particular, la definición de los obligados tributarios, la determinación de los mismos cuando existen varios obligados sujetos a la misma obligación de información y, por último, los supuestos de exclusión de la obligación de presentar información por secreto profesional, o por haberse presentado previamente en otro Estado miembro o por otro obligado tributario. En efecto:

1) Definición de intermediarios y contribuyentes interesados. El «intermediario» viene definido expresamente en el apartado 21 del artículo 3 de la DCA. Esta calificación precisa del cumplimiento de dos parámetros: uno objetivo, de vinculación con el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación y, otro subjetivo, de vinculación del intermediario con un Estado miembro. Conforme al parámetro objetivo de vinculación con el mecanismo transfronterizo, el intermediario es «cualquier persona» que esté relacionado con un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación porque lo ha diseñado, comercializado, organizado, puesto a disposición para su ejecución o gestiona su ejecución. También se considerará intermediario, cualquier persona que sabe, o cabe razonablemente suponer que sabe, que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Esto último se constatará teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios. Este último caso, regulado a modo de presunción *iuris tantum*, permite prueba en contrario, de manera que dicha persona tendrá «derecho a presentar pruebas» en el sentido de que «no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información».

Junto con el cumplimiento del parámetro objetivo, el intermediario debe cumplir con el parámetro subjetivo de vinculación con algún Estado miembro de la UE. De esta

[304] Véase en este sentido el considerando 8 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

forma, será intermediario la persona que, a su vez, cumpla con, al menos, una de las cuatro siguientes situaciones:

a) que tenga residencia fiscal en algún EM;

b) que disponga de un establecimiento permanente en un Estado miembro, a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo;

c) que se haya constituido en un Estado miembro o esté sujeta a la legislación de un Estado miembro;

d) que esté inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.

Por otro lado, puede ocurrir, que dicha obligación recaiga sobre el denominado «contribuyente interesado», definido en apartado 22 del artículo 3 de la DCA, como cualquier persona que ya tiene a su disposición para su ejecución, que se dispone a ejecutar, o que ya ha ejecutado la primera fase de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Como se expone a continuación, los contribuyentes interesados estarán obligados a presentar la información cuando, o bien, no exista intermediario alguno, o bien, el intermediario ha sido dispensado de la obligación de presentar por secreto profesional y, además, no existe otro intermediario al que se hubiere podido notificar esta situación y fuese el obligado al cumplimiento de la obligación de presentar la información.

2) Situaciones de más de un intermediario o contribuyente (apartados 9 y 10 del art. 8 bis ter DCA). Por un lado, cuando en un Estado miembro exista más de un intermediario, la obligación de presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información recaerá en todos aquellos que participen en dicho mecanismo. Todo ello sin perjuicio de la exención de la obligación de la presentación siempre que el intermediario tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro intermediario ya ha presentado la misma información a la que hace referencia la Directiva en el apartado 14 del art. 8 bis ter. DCA. De otro lado, cuando haya más de un contribuyente interesado sujeto a la obligación de presentar la información, por no existir intermediario o por haber recibido la notificación del intermediario de estar dispensado por secreto profesional de dicha obligación, estará obligado aquel contribuyente que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o, en su defecto, el contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo. Al igual que en el caso del intermediario obligado a la presentación, cabe la posibilidad de estar exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro contribuyente interesado ya ha presentado la misma información a la que se hace referencia en el apartado 14.

3) En relación con la obligación de presentación del contribuyente interesado, el nuevo artículo 8 bis ter de la DCA, además, faculta a los Estados miembros para esta-

blecer la obligación de informar sobre la utilización del mecanismo en cada uno de los años que lo utilice[305].

4) Exclusión de la obligación de información: dispensa por secreto profesional o exención por presentación ya realizada en otro estado miembro o por otro obligado. Dos situaciones dan lugar a la exclusión de la obligación de informar. De un lado, se regula, para la figura del intermediario, un derecho a una dispensa de la obligación de presentar información, sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa del secreto profesional de acuerdo con el Derecho nacional del Estado miembro en cuestión. En este sentido, el acogimiento a la dispensa de presentar información por secreto profesional es posible siempre que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones. En estos casos, el obligado a presentar la información será otro intermediario que no esté en el ámbito del secreto profesional o, en ausencia de otro intermediario, el propio contribuyente interesado. A estos efectos, el intermediario dispensado está obligado a notificar al otro intermediario, o al contribuyente interesado, la aplicación de la dispensa[306].

La segunda situación que exime de la obligación de presentar la información al intermediario o, en su caso, al contribuyente interesado, se produce cuando la información ya se ha presentado. En estos casos, la exención requiere que los obligados tengan prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro (en los supuestos de obligación múltiple de comunicar información en varios Estados miembros)[307] o, de que se haya presentado la información requerida por la Directiva, conforme al apartado 14 del artículo 8 bis ter de la misma, por otro intermediario, o contribuyente interesado, que también está sujeto a la obligación de presentar la información (esto ocurre en los supuestos en los que existe más de un intermediario, o más de un contribuyente interesado, sujeto a la obligación de presentar la información)[308].

En suma, por lo que respecta a los obligados a presentar la información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación serán los intermediarios, los intermediarios notificados (por estar el intermediario dispensado por secreto profesional) o los contribuyentes interesados cuando no exista intermediario, cuando éste no se encuentre vinculado con ningún Estado miembro o, cuando el intermediario quede dispensado de la obligación por secreto profesional, sin que exista otro intermediario sujeto a la obligación.

• En segundo lugar, en cuanto a los aspectos temporales, los plazos de presentación, por un lado, para la información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, el plazo será de 30 días:

---

[305] *Vid.* apartado 11 del artículo 8 bis ter DCA.

[306] Sobre el derecho a la dispensa del intermediario y sus efectos *vid.* apartados quinto y sexto del artículo 8 bis ter de la DCA.

[307] *Vid.* apartados 4 (para intermediarios) y 8 (para contribuyentes) del artículo 8 bis ter de la Directiva.

[308] *Vid.* apartados 9 *in fine* (para intermediarios) y 10 *in fine* del artículo 8 bis ter de la Directiva.

1) En el caso de los intermediarios, los 30 días comenzarán a partir de cualquiera de estas situaciones que ocurra primero: a) que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución. En este caso los 30 días comienzan desde el día siguiente a la puesta a disposición; b) que el mecanismo sea ejecutable. También en este caso, los 30 días comienzan desde el día siguiente a que el mecanismo sea ejecutable; c) que se haya realizado la primera fase de la ejecución del citado mecanismo. Los 30 días comenzarán desde este momento. Cuando el intermediario lo sea por saber, o cabe razonablemente suponer que sabe, que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información[309], el plazo de 30 días comenzará al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento[310].

2) En el caso de los contribuyentes interesados, cuando estén obligados a la presentación de la información sobre los mecanismos transfronterizos, el plazo de 30 días comenzará a partir del día siguiente de la situación que ocurra primero: a) se haya puesto a disposición de dicho contribuyente para su ejecución; b) sea ejecutable por este; o c) se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con el contribuyente interesado[311].

Por otro lado, además, cuando se trate de mecanismos comercializables, esto es, los que no precisen de una adaptación individual[312], los intermediarios presentarán un informe periódico trimestral, en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse y de la que se disponga a partir de la presentación del último informe[313].

De forma transitoria, cuando se trate de mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor (25 junio 2018[314]) y la fecha de aplicación de la presente Directiva (el 1 de julio de 2020[315]), los intermediarios y los contribuyentes interesados, según corresponda, presentarán la información antes del 31 de agosto de 2020[316]. Por tanto, la obligación de comunicar información viene referida a los mecanismos transfronterizos que ya tengan lugar desde el 25 de junio de 2018 y, en tanto que primera fase de

---

309 *Vid*. apartado 21 del artículo 3 segundo párrafo de la DCA.

310 *Vid*. apartado 1 del artículo 8 bis ter de la DCA.

311 *Vid*. apartado 7 del artículo 8 bis ter de la DCA.

312 *Vid*. definición en el apartado 24 del art. 3 de la DCA en contraposición a la definición de «mecanismo a medida» que son los que incorporan adaptaciones sustanciales (apartado 25 del art. 3 de la DCA).

313 *Vid*. apartado 2 del artículo 8 bis ter de la DCA.

314 El artículo 3 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6) establece que la entrada en vigor tendrá lugar a los 20 días de la publicación en el DOUE. Publicación que ha tenido lugar el día 5 de junio de 2018.

315 *Vid*. art. 2.1 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

316 *Vid*. apartado 12 del artículo 8 bis ter de la DCA.

ejecución ya se haya llevado a cabo, éstos deberán comunicarse a más tardar, antes del 31 de agosto de 2020.

• En tercer lugar, es importante señalar el Estado miembro en el que debe presentarse la información. Puede ocurrir que exista una obligación múltiple de comunicar información, esto es, que el intermediario, o el contribuyente, esté sujeto a la obligación de informar a las autoridades competentes de más de un Estado miembro. La Directiva establece, por un lado, unos criterios para determinar, por orden de prelación, el Estado miembro en el que debe presentarse la declaración informativa y, por otro lado, un supuesto de exclusión de la obligación de la presentación, para el supuesto de que el obligado pueda probar que dicha información ya se ha presentado.

Así, en el caso del intermediario, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro en el que sea residente fiscal, en su defecto, en el que tenga un establecimiento permanente a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo; en su defecto, en el que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija; y, en defecto de los tres anteriores, en el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría. Todo ello sin perjuicio de quedar exento de presentar la información, si tiene la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro[317].

En el caso del contribuyente interesado, sujeto a la obligación de presentar la información en diferentes Estados miembros, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro en el que el contribuyente interesado sea residente fiscal; en su defecto, en el que tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo. De no concurrir ninguno de los dos anteriores supuestos, será el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, o, en su defecto, en el que realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro. Todo ello sin perjuicio de quedar exento de la presentar esta información si tiene prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro[318].

• En cuarto lugar, el ámbito objetivo de esta obligación de información requiere, en primer lugar, la identificación de los mecanismos que están sujetos a la obligación de informar y, en segundo lugar, la delimitación de la información que debe suministrarse sobre los mismos. En la identificación de los mecanismos objeto de comunicación es importante tener en cuenta que la Directiva establece, con carácter general, la información relativa a los «mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información», en el plazo de 30 días desde su puesta a disposición para ser ejecutados o desde que finalice la primera fase de ejecución, si esto ocurre primero, y, además, con carácter específico, en el caso de «mecanismos comercializables», un informe periódico que contenga la

---

[317] *Vid*. apartados 3 y 4 del artículo 8 bis ter de la DCA.

[318] *Vid*. apartados 7 y 8 del artículo 8 bis ter de la DCA.

actualización con la nueva información que deba comunicarse[319]. Un mecanismo comercializable es aquel diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial (art. 3 apartado 24 de la DCA). De no ser un mecanismo comercializable, no es necesario el informe periódico, dado que se trata de un mecanismo a medida, con adaptación sustancial (art. 3 apartado 25 de la DCA). Sin embargo, identificar previamente que se trata de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información requiere de la existencia de diferentes parámetros que se exponen a continuación.

Los «mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información» son, de acuerdo a la definición contemplada en la Directiva[320], aquéllos mecanismos en los que concurran tres circunstancias. Las dos primeras son necesarias para entender que estamos ante un «mecanismo transfronterizo» y la tercera que dicho mecanismo está «sujeto a comunicación de información»:

1.º) El mecanismo afecta a diferentes jurisdicciones, entre las que se encuentra algún Estado miembro. Por tanto, cuando afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país[321]. La exclusión de mecanismos potencialmente agresivos que no afecten a Estados miembros de la UE se justifica por la Directiva a la luz del objetivo principal de la misma: garantizar el correcto funcionamiento del mercando interior y, a estos efectos, no regular a escala de la Unión nada más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos[322].

2.º) Que concurra alguna de las siguientes circunstancias respecto de los participantes o tenga consecuencias para la cesión de información en los siguientes términos: Los distintos participantes en el mecanismo, son residentes en diferentes jurisdicciones y/o uno o varios de ellos sean, simultáneamente, residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción, o bien, que algún participante desarrolle una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; y/o que algún participante en el mecanismo desarrolle una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción. Ahora bien, con independencia de que se cumpla alguna de estas circunstancias en sede de alguno de los participantes en el mecanismo, también será mecanismo transfronterizo, a los efectos de esta Directiva, cuando dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real. En todo caso, un mecanismo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3.º) Que dicho mecanismo pueda ser considerado «sujeto a comunicación de información», esto es, que se trate de un mecanismo en el que concurra como mínimo una

---

[319] Véase apartados 1 y 2 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

[320] *Vid.* apartados 18 a 20 del art. 3 y Anexo IV de la Directiva.

[321] *Vid.* apartado 18 del art. 3 de la Directiva.

[322] *Vid.* considerando 10 de la Directiva 2018/822 del Consejo (DCA6).

de las «señas distintivas» que se contienen en el anexo IV de la Directiva. Estas señas distintivas, siguiendo la definición de la Directiva, son características o particularidades de un mecanismo transfronterizo que indican el riesgo potencial de elusión fiscal[323]. No se trata de identificar una planificación fiscal agresiva sino una planificación fiscal «potencialmente» agresiva[324]. El Anexo IV contiene una Parte I, en la que establece algunas pautas para considerar que la seña distintiva del criterio de beneficio principal se cumple y, una Parte II, en la que describe en las letras A a E, las cuatro categorías de señas distintivas que son indicativas de un mecanismo potencialmente agresivo en el sentido de que concurre un mecanismo artificioso cuya finalidad primordial de obtener una ventaja fiscal (A y B), operaciones transfronterizas entre entidades asociadas que den lugar a la no imposición o doble no imposición (C), maniobras que menoscaben el intercambio automático de información sobre cuentas financieras (D) y deslocalización de beneficios a territorios de baja tributación por la vía de precios de transferencia (E). A continuación se describen estas cuatro categorías de señas distintivas:

3.º1) Los dos primeros grupos de señas distintivas, recogidas en las letras A y B, hacen referencia a la categoría del criterio del beneficio principal, esto es, al hecho de que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal. A estos efectos:

Por un lado, la letra A de la Parte II del Anexo IV describe las «señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal». Para ello, establece tres indicios generales en relación con los contribuyentes o participantes (cláusulas de confidencialidad), con los intermediarios (honorarios en función o condicionados al beneficio fiscal) o con el propio mecanismo (normalizado a disposición de distintos contribuyentes). En particular: 1. El contribuyente interesado o los participantes en el mecanismo se han comprometido a respetar una cláusula de confidencialidad, en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar, a otros intermediarios o a las autoridades tributarias, la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal; 2. El intermediario tiene derecho a percibir importes (ya sea como honorarios, intereses y/o retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función del importe del beneficio fiscal o condicionados a la existencia de éste, so pena, en este último caso, de estar obligado a su devolución total o parcial en caso de que dicho beneficio fiscal no se lleve a término por aplicación de este mecanismo; 3. El mecanismo comercializable, en el sentido de que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y, además, esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución[325].

---

[323] *Vid*. apartados 19 y 20 del art. 3 de la Directiva.

[324] *Vid*. Considerando 9 de la DCA.

[325] Aunque expresamente no establezca «mecanismo comercializable» entendemos que la definición del Anexo IV, letra A, apartado 3 es perfectamente encuadrable en la definición de «mecanismo comercializable» establecida en el artículo 3, apartado 24, de la Directiva.

Por otro lado, en la letra B de la Parte II del mismo Anexo se recogen otras «señas distintivas», esta vez «específicas» también «vinculadas al criterio del beneficio principal» que tienen relación con determinados efectos fiscales del mecanismo. En concreto:

1. la adopción por los participantes de medidas artificiosas relacionadas con pérdidas («…consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización»);
2. los efectos de convertir la renta en otra categoría de ingreso tributario, de manera quede sujeta a un gravamen inferior o incluso exenta de gravamen (ej. conversión en capital, en donación o en otro tipo de renta);
3. la inclusión de operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos, a través de entidades interpuestas, que no desempeñan ninguna otra función comercial principal, o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

Como establece expresamente la Parte I del Anexo IV, las señas distintivas de las letras A y B solo pueden tenerse en cuenta cuando se atengan al «criterio del beneficio principal». A estos efectos, «este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal. Por tanto, la aplicación de alguna seña distintiva recogida en las letras A y B precisa, además, de la constatación de que la finalidad esencial, o una de ellas, respecto del mecanismo es la ventaja fiscal. De lo contrario, no debe tomarse en consideración.

3.º2) La segunda categoría de señas distintivas, se recogen en la letra C del Anexo IV bajo la rúbrica «Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas», y vienen relacionadas con, los que podríamos calificar, como indicios de no imposición o de doble no imposición con ocasión de:

1) Pagos transfronterizos entre asociadas en los que no hay garantías del gravamen sobre el ingreso en la jurisdicción del destinatario (C.1). En efecto, el primer apartado de la letra C se refiere a los mecanismos que impliquen «la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas» cuando, además, concurra «alguna de las siguientes circunstancias», que podemos sistematizar en las tres siguientes:

1.1) Que el destinatario no sea residente fiscal en ninguna jurisdicción y, por tanto, no está sujeto a obligación personal de contribuir en ninguna jurisdicción (C.1 a) Anexo IV);

1.2) Que la jurisdicción de residencia del destinatario se caracteriza por una legislación que permite la nula o escasa tributación del ingreso por el impuesto sobre sociedades (tipo cero, o casi cero, exención total o régimen preferencial) (C.1 b) i, c) y d) Anexo IV). Sin embargo, esta señas distintivas de nula o escasa tributación para poderse tener en cuenta, como ocurre con las recogidas en las letras A y B, precisan además de deter-

minación del criterio de beneficio principal a la luz de los hechos y circunstancias del caso. Por tanto, será necesario concretar que, además, la finalidad principal o una de ellas del mecanismo transfronterizo era lograr la obtención de estos beneficios fiscales (tipo cero o casi cero, exención total o aplicación de régimen preferencial)[326]. La cesión de esta información, por tanto, puede ser un instrumento eficaz para las autoridades tributarias a la hora de tener argumentos y poder aplicar las cláusulas anti-elusión.

1.3) Que la jurisdicción de residencia del destinatario no participa en la cesión de información exigida por el estándar mínimo de transparencia de la UE o de la OCDE. En particular, figura en una lista de jurisdicciones calificadas como no cooperadoras por la UE o por la OCDE (C.1 b) ii) Anexo IV)

2) Deducciones por depreciación de activos o por doble imposición en más de una jurisdicción (C.2 y C.3)[327]; y/o, por último,

3) Transferencias de activos que presentan diferencias significativas en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas pagado (C.4).

3.º3) La tercera categoría de señas distintivas, se recogen en la letra D del Anexo IV con la rúbrica «señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real». Esta categoría de señas distintivas, como indica este título, se relacionan con las situaciones en que el mecanismo provoca un menoscabo de la obligación de suministro automático de información sobre datos financieros contenido en las normas comunitarias (DCA art. 8 3 bis), entre las que se incluyen los acuerdos UE y terceros países (ej. UE con Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino). Este menoscabo puede producirse:

1) Cuando el mecanismo evita la aplicación o aprovecha la inexistencia de las normas de cooperación comunitarias relativas al intercambio automático de información sobre cuentas financieras. Con esta finalidad, estaremos ante un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación cuando concurra alguna de las siguientes situaciones: a) la

---

[326] Este requisito adicional de intencionalidad tiene su razón de ser en el hecho de que, por un lado, de conformidad con el TFUE, la imposición directa sigue siendo competencia de los Estados miembros y, por otro lado, que esta regulación interna de los Estados miembros debe incorporar la cláusula anti-abuso general del artículo 6 de la Directiva 2016/1164 del Consejo (Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, comúnmente denominada Directiva antiabuso o, por su acrónimo en inglés: ATAD, *Anti Tax Avoidance Directive*) a los efectos de hacer frente a los abusos en la utilización del Derecho de la UE. En particular, para prevenir negocios artificiosos cuya finalidad esencial es la obtención de una ventaja fiscal y, además, esta finalidad es contraria a la norma tributaria que deba ser de aplicación. En este contexto, el establecimiento de la seña distintiva de un impuesto sobre sociedades a tipo cero o casi cero se establece «a los efectos únicamente de definir claramente el ámbito de aplicación de la seña distintiva de los mecanismos que implican transacciones transfronterizas, que deben estar sujetos a comunicación de información de conformidad con la Directiva…».

[327] Expresamente los números 2 y 3 de la letra C establecen estas dos señas distintivas en relación con operaciones transfronterizas: «2. Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción; 3. Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción».

utilización de una cuenta, producto o inversión que pretenda evitar la consideración de una «cuenta financiera», a pesar de presentar características sustancialmente similares a la misma; b) la transferencia de «cuentas financieras» o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras» con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; d) la transferencia a, o la conversión de, una «institución financiera» o una «cuenta financiera» o de sus activos, a, o en, una «institución financiera» o una «cuenta financiera» o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; e) la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; f) mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las «instituciones financieras» para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre «cuentas financieras», entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

2) Cuando un mecanismo implica una cadena de titularidad, formal o real, no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en las que concurren tres circunstancias: a) no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; b) están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicos; y c) los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicos, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849 (Directiva antiblanqueo), no son identificables.

Como fuente de ilustración e interpretación sobre estas señas distintivas específicas para abordar los mecanismos destinados a eludir las obligaciones de comunicar información, que impliquen intercambios automáticos de información, la Directiva, aunque no a nivel de artículo, se refiere a la utilización por los Estados miembros de los trabajos de la OCDE sobre la comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del ECCI y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario. Todo ello en la medida en que éstas normas internacionales se adecuen a la norma comunitaria. La coherencia hermenéutica con la evolución de la normativa internacional tiene toda su lógica en el sentido de que se logra, de un lado, minimizar costes y cargas tributarias para las administraciones tributarias y los intermediarios y, de otro, garantiza la eficacia de la Directiva a la hora de disuadir las prácticas de planificación fiscal abusiva[328].

---

[328] *Vid.* considerando 13 de la Directiva 2018/822 (DCA6).

3.º4) Por último, la cuarta categoría de señas distintivas, se recogen en la letra E del Anexo IV bajo el título «señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia». Esta cuarta categoría se refiere a tres indicios que pueden presentar los mecanismos transfronterizos y que pueden ser constitutivos de planificación potencialmente agresiva a través de los precios de transferencia: 1) El mecanismo conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral; 2) Conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. A estos efectos, la Directiva establece expresamente qué se entiende por «activos intangibles difíciles de valorar»: «activos intangibles y los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: a) no existen activos comparables fiables; y, además, b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia»; 3) El mecanismo implica una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia».

Una vez identificados los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, el apartado 14 del art. 8 bis ter de la DCA recoge el contenido de la información que debe suministrarse automáticamente entre los Estados miembros y, por tanto, que debe comunicarse previamente a las autoridades tributarias por parte de los intermediarios o contribuyentes interesados:

a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado[329];

[329] El apartado 23 del artículo 3 de la DCA establece la definición de «empresas asociadas» a los efectos del art. 8 bis ter: «una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas: a) participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última; b) participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25% de los derechos de voto; c) participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25% del capital; d) tiene derecho al 25% o más de los beneficios de otra persona». Junto a esta definición regula cinco precisiones: En primer lugar, si más de una persona participa, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas. En segundo lugar, si las mismas personas participan, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas. En tercer lugar, a efectos del art. 3 apartado 23, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona. En cuarto lugar, en las participaciones indirectas, el cumplimiento de los requisitos de la letra c) se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50 % de los derechos de voto posee el 100% de dichos derechos. En quinto y último lugar, una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona.

b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;

c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;

d) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información;

g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;

h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Además, cuando se trate de un mecanismo comercializable[330], a los efectos del informe periódico trimestral, éste debe contener la información sobre la actualización[331]. En particular, la nueva información que debe comunicarse, siempre que disponga de ella desde el último informe, contiene cuatro extremos:

1. la identificación, residente y NIF del intermediario;
2. la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
3. la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y,
4. por último, la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona[332].

---

[330] *Vid.* apartado 24 del art. 3 DCA.

[331] *Vid.* apartado 2 del art. 8 bis ter DCA.

[332] *Vid.* ap. 14, letras a), d), g) y h), del art. 8 bis ter DCA, por remisión del apartado 2 del mismo artículo.

Esta primera fase de transposición al ordenamiento interno por parte de los Estados miembros, de la obligación de comunicación de información sobre mecanismos transfronterizos, debe realizarse antes del 31 de diciembre de 2019 para ser de aplicación a partir del 1 de julio de 2020[333], si bien, como ya se ha expuesto, antes del 31 de agosto de 2020[334] los intermediarios o contribuyentes interesados, según corresponda, deben presentar información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, cuya primera fase ya se haya ejecutado, entre el 25 de junio de 2018 (fecha de entrada en vigor de la Directiva) y el 1 de julio de 2020 (fecha en que resultan de aplicación sus disposiciones)

El art. 25.bis DCA, en la nueva redacción incorporada por la Directiva 2018/822 (DCA6)[335], se remite a la legislación interna de los Estados miembros a los efectos de la imposición de sanciones por incumplimiento de la obligación de informar sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, en los mismos términos que para el incumplimiento de la obligación de presentar el informe país por país (recogido en el art. 8 bis bis DCA). La Directiva, en lo que respecta a las sanciones exige, por un lado, que se regule el régimen de sanciones aplicables a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con el artículo 8 bis ter de la DCA, a los efectos de garantizar su ejecución y, por otro lado, que dichas sanciones sean eficaces, proporcionadas y disuasorias[336].

Para finalizar, esta iniciativa comunitaria finaliza con la segunda fase, que comprende el intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, en tanto afecten a otros Estados miembros. Como viene definido por la propia DCA, este intercambio automático consiste en una «comunicación sistemática de información preestablecida a otro Estado miembro, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad»[337]. Esta segunda fase se regula en los apartados 13 a 18 del art. 8 bis ter de la DCA, que pueden sintetizarse de la siguiente forma:

1) El ámbito objetivo de la información, objeto de cesión automática entre los Estados miembros, se recoge en el apartado 14 del art. 8 bis ter de la DCA, al que ya se ha hecho referencia. En el caso de que, fuera del ámbito de lo exigido para el intercambio automático de información en aplicación de la Directiva, los Estados miembros adopten medidas nacionales adicionales de comunicación de información de naturaleza similar, esta información obtenida con carácter adicional a la que es de obligada comunicación de conformidad con la Directiva no debe ser objeto de suministro automático de información. Todo ello sin perjuicio de intercambiarse de acuerdo a la modalidad de

---

[333] *Vid.* artículo 2 de la Directiva 2018/822 (DCA6).

[334] *Vid.* apartado 12 del artículo 8 bis ter de la DCA.

[335] *Vid.* nueva redacción del artículo 25 bis de la DCA introducida por el art. 1.6 de la Directiva 2018/822 (DCA6).

[336] En este sentido, véase también el considerando 15 de la Directiva 2018/822 (DCA6).

[337] *Vid.* primer párrafo del art. 3.9 a) DCA modificado por la Directiva 2018/822 (DCA6).

intercambio de información previa solicitud (en caso de ser solicitada por otro Estado) o, en su caso, a la modalidad de intercambio espontáneo de información, con arreglo a las normas aplicables[338].

2) En cuanto al modo de transmisión de la información[339] se establece un mecanismo similar al estándar de intercambio automático de información de los *tax rulings* regulados en el art. 8 bis DCA[340]. En concreto, se prevé una comunicación por correo electrónico seguro a los EEMM afectados, utilizando para ello la red CCN, hasta que la Comisión desarrolle y ponga a disposición un directorio centralizado que tiene como fecha límite el 31 de diciembre de 2019, por lo que, en principio, debería utilizarse este mecanismo desde 2020. Se trata de hacer, al fin y al cabo, un uso eficiente de los recursos ya existentes para la transmisión automática de información[341] y, en este sentido, debe utilizarse la red común de comunicación desarrollada por la Unión a los efectos de que la información quede registrada en un directorio central seguro, al que ya hace referencia el estándar de cesión de información sobre los *tax rulings* (DCA3).

A estos efectos, en el directorio central seguro debe poder registrarse la información sujeta a comunicación del art. 8.bis ter DCA. Las autoridades competentes de todos los Estados miembros tendrán acceso a los datos registrados en dicho directorio. Con la creación de un repertorio central, todos los EEMM podrán subir y almacenar la información, en lugar de intercambiarla por correo electrónico seguro. En tanto que no sea operativo el directorio central, los EEMM seguirán realizando el intercambio automático de información por los medios electrónicos utilizando la red CCN, en los mismos términos que sucede con el intercambio automático de información de los *tax rulings*[342].

Por otro lado, la transmisión de la información debe realizarse en un formulario normalizado, para el intercambio automático de información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Este formulario será elaborado, antes del 30 de junio de 2019, por la Comisión y, de acuerdo al artículo 20.5 DCA (modificado por la DCA6), su contenido está limitado a los elementos de información del apartado 14 del artículo 8.bis ter DCA, así como otros campos conexos asociados a dichos componentes que sean necesarios para lograr los objetivos del artículo 8 bis ter. En cuanto al régimen lingüístico, éste también será adoptado por la Comisión cuando elabore el citado formulario, si bien, esto no impedirá que los Estados miembros comuniquen la información en cualquiera de las lenguas oficiales de la Unión. No obstante, en virtud de ese régimen lingüístico se podrá disponer que los elementos clave de dicha

---

[338] *Vid.* Considerando 10 *in fine* de la Directiva 2018/822 (DCA6)

[339] Véanse los artículos 8.bis ter 16, 20.5 y 21.5 DCA

[340] Como afirma el Considerando 11 de la Directiva 2018/822 (DCA6) «…El mecanismo para el intercambio de información en el contexto de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia también debe utilizarse para propiciar el intercambio automático y obligatorio de información sujeta a comunicación sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva entre autoridades tributarias de la Unión».

[341] *Vid.* Considerando 10 *in fine* de la Directiva 2018/822 (DCA6).

[342] *Vid.* artículo 21.5 DCA.

información se envíen también en otra lengua oficial de la Unión[343]. En todo caso, la Comisión adoptará el mentado formulario normalizado de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 26.2 de la DCA, cuya disposición se remite así mismo al Reglamento de ejecución que se apruebe a estos efectos[344].

En suma, la Comisión es la que tiene competencias de ejecución del mecanismo automático de información tanto en la adopción de un formulario normalizado con un número de componentes limitado y régimen lingüístico específico como en la creación y actualización del directorio centralizado[345].

3) En cuanto al aspecto temporal, la cesión automática de información deberá tener lugar con carácter trimestral, en el plazo de un mes a partir del final de cada trimestre en que la información se haya presentado por los intermediarios o contribuyentes. Dado que la Directiva comienza a aplicarse el 1 de julio de 2020, el primer trimestre comprenderá los meses de julio a septiembre de 2020 y el primer intercambio automático de información debe realizarse entre el 1 y el 31 de octubre de 2020[346]. En consecuencia, esta cesión automática de información se realizará, desde 2021, respecto de los cuatros trimestres del año en los meses de abril (primer trimestre), julio (segundo trimestre), octubre (tercer trimestre), enero (cuarto trimestre). La Directiva no establece nada respecto del posible incumplimiento de estos plazos por parte de los Estados miembros. El carácter trimestral del suministro automático de información se justifica, por la norma comunitaria, con el propósito de que las autoridades competentes tengan conocimiento de los mecanismos potencialmente agresivos antes de su ejecución efectiva y, por ende lograr el efecto disuasorio esperado por la Directiva.

4) Una vez las Administraciones tributarias cuenten con esta información, es evidente que ya les permite reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas por la vía de modificaciones legislativas, la realización de análisis de riesgos adecuados y/o el inicio de procedimentos de control[347]. En este sentido, podrían plantearse dudas en torno a los efectos que la obtención de esta información pueda tener en el ejercicio de las facultades de regularización de las situaciones tributarias, de los contribuyentes afectados. En este ámbito de cuestiones, la Directiva prescribe que «La no reacción por parte de una administración tributaria a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información no implicará en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo»[348]. Por tanto, no parece afectar, en ningún momento, a los plazos de prescripción para determinar la deuda tributaria, ni tampoco a las facultades de comprobación o investigación, el hecho de haber obtenido este tipo de información en el marco de la cooperación de la Directiva.

---

[343] *Vid.* artículo 20.5 *in fine* DCA.

[344] *Vid.* art. 8 bis ter.16, art. 20.5 primer párrafo y art. 26.2 DCA.

[345] *Vid.* Considerando 16 de la Directiva 2018/822 (DCA6).

[346] *Vid.* apartado 18 del art. 8 bis ter DCA.

[347] *Vid.* Considerando segundo de la DCA 2018/822 (DCA6).

[348] *Vid.* apartado 15 del art. 8 bis ter DCA.

5) Es importante resaltar el papel restringido de la Comisión en el acceso y uso de la información. La Comisión tendrá acceso a un volumen suficiente de información en aras a poder efectuar un seguimiento correcto del funcionamiento de este estándar de intercambio de información. Ese acceso a información por parte de la Comisión no dispensa a los Estados miembros de sus obligaciones de notificación de las ayudas estatales a la Comisión[349]. Por tanto, para el propósito exclusivo de hacer un seguimiento de la aplicación de la norma comunitaria, la Directiva establece unos límites de acceso a la información por parte de la Comisión. En concreto, el apartado 17 del art. 8 bis ter DCA establece expresamente que la Comisión no tendrá acceso a la información a que se refiere el apartado 14, letras a), c) y h). Esto es, no tendrá acceso a la información relacionada con:

1. la identificación de los intermediarios y contribuyentes interesados que comuniquen la información a las autoridades competentes, así como, en su caso, las personas asociadas al contribuyente interesado (art. 8 bis ter.14 a) DCA);
2. el resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información (art. 8 bis ter.14 c) DCA); y
3. la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona (art. 8 bis ter.14 h) DCA).

A sensu contrario, la Comisión tendrá acceso al resto de la información exigida en el apartado 14 del art. 8 bis ter de la DCA:

1. la información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse (art. 8 bis ter.14 b) DCA);
2. la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información (art. 8 bis ter.14 d) DCA);
3. información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información (art. 8 bis ter.14 e) DCA);
4. el valor del mecanismo transfronterizo sujeto comunicación de información (art. 8 bis ter.14 f) DCA); y
5. la determinación del Estado miembro de los contribuyentes interesados y de otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo (art. 8 bis ter.14 g) DCA).

En consonancia con esta restricción cuando esté operativo el directorio central seguro, todos los Estados miembros tendrán acceso a todos los datos registrados en dicho

[349] *Vid* considerando 6 de la Directiva 2018/822 (DCA6).

directorio. Sin embargo, la Comisión tendrá acceso a la información archivada pero sin que pueda acceder a los elementos de la información cuyo conocimiento le está vedado[350]. Además, el artículo 21.3 DCA exige dos condiciones para que las personas puedan acceder a la información:

1. que estén acreditadas por la Autoridad de Acreditación en materia de Seguridad de la Comisión; y
2. que el acceso se considere necesario para el cuidado, el mantenimiento y el desarrollo del repertorio centralizado (del 8 bis.5 cuando esté operativo) y de la red CCN.

6) También son aplicables para este estándar los límites en el uso y divulgación de la información. El artículo 23 bis bajo la rúbrica «confidencialidad de la información» restringe el uso de la información que se comunica a la Comisión por parte de los EEMM a los fines exclusivos de supervisar y evaluar la aplicación efectiva del intercambio automático y obligatorio de información[351]. En concreto para los fines estrictamente necesarios como son determinar si, y en qué medida, los Estados miembros dan cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva.

En lo que atañe a la posible divulgación de esta información, la Directiva ha cerrado la posibilidad de la publicación o difusión, de esta información, de manera que no pueden llegar a la opinión pública, salvo autorización expresa de la Comisión. Queda vetada la divulgación pública de la información suministrada por la Comisión en aplicación de la DCA. El artículo 23 bis, incorporado con ocasión de la DCA3, regula el uso de informes y documentos de la Comisión por los EEMM, y establece que solo podrán ser utilizados a efectos de análisis, y no podrán publicarse ni ponerse a disposición de otras personas u organismos sin la conformidad expresa de la Comisión.

Por último, en cuanto a la evaluación y seguimiento de la regulación de este estándar de intercambio automático de información, la última modificación que incorpora la Directiva 2018/822 (DCA6) es el nuevo apartado segundo del artículo 27 de la DCA («elaboración de informes»). Junto al informe que la Comisión debe presentar, al Parlamento Europeo y Consejo, respecto de la aplicación de toda la Directiva con carácter quinquenal desde el 1 de enero de 2013 (el primer informe debería tener lugar en 2018), el apartado segundo apartado incluye la evaluación cada dos años, a partir del 1 de julio de 2020 (la primera debería ser respecto de julio 2020 a julio 2022) por los Estados miembros y la Comisión, sobre la pertinencia del anexo IV y la Comisión presentará un informe al respecto al Consejo. Informe que irá acompañado, si procede, de una propuesta legislativa.

---

[350] *Vid.* art. 21.5 en su redacción por la DCA6 establece que La Comisión tendrá acceso a la información archivada en dicho directorio, pero dentro de los límites establecidos en el artículo 8 bis.8 (límites de la información sobre los *tax rulings*) y el artículo 8 bis ter.17 (límites de la información sobre lo mecanismos transfronterizos). Para ello, «…La Comisión adoptará las modalidades prácticas necesarias de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 26, apartado 2».

[351] *Vid.* 23 bis.1 DCA.

Previamente, los Estados miembros, de conformidad con el artículo 23 de la DCA («Evaluación»), comunicarán a la Comisión toda información pertinente que consideren necesaria con vistas a la evaluación de la eficacia de la cooperación administrativa prevista en la Directiva en relación con la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Y, en particular, comunicarán a la Comisión una evaluación anual de la eficacia del intercambio automático de información, así como de los resultados prácticos que se hayan obtenido, en relación con los distintos estándares de cesión automática de información (art. 8 –no financieras y datos financieros–, 8 bis –*tax rulings*–, 8 bis bis –informes país por país–, y 8 bis ter –mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos-). Para esta comunicación por parte de los Estados miembros, también será la Comisión la competente para adoptar la forma y las condiciones de comunicación de esta evaluación anual, mediante actos de ejecución de acuerdo al procedimiento del art. 26.2 DCA.

5.4.6. *Evaluación de la aplicación de la DCA y futuras propuestas legislativas (arts. 8.ter, 23, 23 bis y 27 DCA)*

Para finalizar con el análisis del intercambio de información regulado en la DCA es importante aludir a los criterios recogidos en la norma comunitaria para evaluar la aplicación de la Directiva y, en su caso, proponer modificaciones para la mejora del intercambio automático de información en relación con los cinco estándares incorporados desde 2011 a 2018.

En primer lugar, el capítulo V de la DCA, bajo el título «Relaciones con la Comisión», regula las pautas que los EEMM y la Comisión deben seguir para evaluar la aplicación de la Directiva (art. 23 DCA), así como las garantías de confidencialidad que deben presidir el uso de la información obtenida en estos procesos de evaluación (art. 23 bis DCA). En este sentido, los EEMM y la Comisión examinarán y evaluarán el funcionamiento del dispositivo de cooperación administrativa previsto en la DCA (art. 23.1 DCA). Esta evaluación general de la DCA se llevará a cabo en los siguientes términos:

1. Con carácter general, se establece la obligación de los EEMM de comunicar a la Comisión toda la información pertinente que consideren necesaria con vistas a la evaluación de la eficacia de la cooperación administrativa prevista en la presente Directiva en relación con la lucha contra la evasión y el fraude fiscal (art. 23.2 DCA).
2. En particular, en relación con los cinco estándares del intercambio automático de información (regulados en el art. 8, 8 bis, 8 bis bis y 8 bis ter DCA), los EEMM deben comunicar a la Comisión una evaluación anual sobre la eficacia de esta modalidad automática de cesión de información, así como de los resultados prácticos que se hayan obtenido. Aunque no se establecen plazos, el artículo 23 de la DCA se remite a Comisión como órgano competente para concretar, mediante actos de ejecución aprobados siguiendo el procedimiento al que se refiere el art. 26.2 DCA, la forma y condiciones de comunicación de dicha evaluación anual (art. 23.3 DCA)

3. La Comisión, siguiendo el procedimiento al que se refiere el art. 26.2 DCA, elaborará una lista de datos estadísticos a partir de los datos previamente facilitados por los EEMM a los fines de evaluación de la Directiva (23.4 DCA).

En cuanto al uso de la información obtenida[352] en estos procesos de evaluación, la Comisión mantendrá la confidencialidad de la información que le sea comunicada en el marco de la DCA, de conformidad con las disposiciones aplicables a las autoridades de la Unión, y sólo podrá utilizar esta información para determinar si, y en qué medida, los EEMM dan cumplimiento a lo dispuesto en esta Directiva de cooperación (art. 23 bis.1 DCA). Esta restricción sobre el uso de la información por la Comisión se introdujo en 2015 con ocasión de la DCA3. Por tanto, el uso de la información por la Comisión se limita a controlar el cumplimiento de la DCA por parte de los EEMM[353].

Además, la información comunicada a la Comisión por los Estados miembros, así como todo informe o documento elaborado por la Comisión utilizando dicha información, podrá ser remitida a otros Estados miembros. Esta información remitida a los Estados miembros estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado miembro en cuestión otorgue a la información de la misma naturaleza. Cuando tengan acceso a los mentados informes y los documentos elaborados por la Comisión, únicamente podrán utilizarlos a efectos de análisis y no podrán publicarse ni ponerse a disposición de otras personas u organismos, salvo que tengan la conformidad expresa de la Comisión (art. 23 bis.2 DCA)[354].

En segundo lugar, dentro del Capítulo VII de la DCA dedicado a «disposiciones generales y finales», el artículo 27 de la DCA establece la elaboración de informes por la Comisión para presentar al consejo, en relación con la aplicación de la DCA. En concreto:

1. Con carácter general, cada cinco años a partir del 1 de enero de 2013, la Comisión presentará un informe sobre la aplicación de la Directiva al Parlamento Europeo y al Consejo. Por tanto, el primer informe debe tener lugar durante el presente año 2018 (27.1 DCA).
2. Con carácter especial, en relación con el quinto estándar de intercambio automático de información (intermediarios financieros del art. 8 bis ter DCA), cada dos años a partir del 1 de julio de 2020, los Estados miembros y la Comisión evaluarán la pertinencia del anexo IV de la DCA, dedicado a las señas distintivas de mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. A estos efectos, la Comisión presentará un informe al respecto al Consejo. El informe irá acompañado, si procede, de una propuesta legislativa. En consecuencia, la primera evaluación sobre la aplicación de las señas distintivas del Anexo IV de la DCA debe tener lugar a partir del 1 de julio de 2022 respecto de los dos primeros años

---

[352] *Vid.* artículo 23 bis DCA. La DCA3 suprime los apartados 5 y 6 del artículo 23 para introducir este nuevo artículo dedicado exclusivamente a la cuestión de la confidencialidad en la relación EEMM y Comisión.

[353] *Vid.* artículo 23 bis.1 DCA (anterior artículo 23.5 en la DCA1 y DCA2).

[354] *Vid.* artículo 23 bis.2 DCA (anterior artículo 23.6 en la DCA1 y DCA2).

de aplicación del quinto estándar de intercambio automático de información (27.2 DCA introducido con la DCA6).

En tercer lugar, la DCA también establece la elaboración de informes específicos por la Comisión en relación con la aplicación de los estándares de intercambio de información de rentas no financieras (art. 8.1 DCA1), cuentas financieras (art. 8.3 bis DCA2) y los acuerdos previos (art. 8 bis DCA3). Sin embargo, quizás debido a que no se trata de informes que, en principio deban presentar al Parlamento europeo o al Consejo, la elaboración de estos informes no se regula en el artículo 27 sino en el artículo 8 ter de la DCA. En todo caso, resulta un tanto incoherente esta falta de coherencia sistemática. De acuerdo a este precepto:

3) Antes del 1 de enero de 2019, la Comisión ha de presentar un informe en el que se ofrezca una visión de conjunto y una evaluación sobre los costes y beneficios administrativos, o de otro tipo, así como los aspectos prácticos relacionados con el intercambio automático de información de los estándares de rentas no financieras (art. 8.1 DCA1), rentas financieras (art.8.3 bis DCA2) y acuerdo previos de tributación (art. 8 bis DCA3).

Este informe tendrá como base, de un lado, las estadísticas que faciliten los Estados miembros con carácter anual antes del 1 de enero de 2018 sobre el volumen de estos intercambios automáticos (de los art. 8 y 8 bis DCA mencionados) y, de otro lado, en la medida de lo posible, la información sobre los costes y beneficios mencionados que hayan tenido lugar, así como los cambios que se hayan producido para las administraciones fiscales y para terceros[355].

A la luz del informe elaborado antes de 2019, la Comisión determinará la pertinencia de presentar una propuesta al Consejo para modificar las categorías y condiciones del intercambio automático sobre rentas no financieras (art.8.1 DCA) y cuentas financieras (art.8.3 bis DCA2). Se prevé, eventualmente, esta segunda fase normativa con el propósito de reforzar la cooperación en dos sentidos. En primer lugar, por la vía de eliminar el requisito de disponibilidad, de forma que todos los EEMM queden obligados al intercambio automático de información sobre todas las categorías de rentas del art.8.1 de DCA relativas a residentes de otros EEMM y correspondientes a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019[356]. En segundo lugar, por la vía de ampliar el

---

[355] *Vid.* artículo 8 ter de la DCA en su redacción desde 2015 con ocasión de la DCA5. Con anterioridad, en la DCA1 este aspecto temporal se regulaba en el artículo 8.4 y 5 de la DCA1 y la fecha límite para el envío anual de la información por los EEMM era el 1 de julio de 2016 y, para el informe elaborado por la Comisión, la fecha límite era el 1 de julio de 2017. Con la modificación en 2015 (DCA5), se suprimen los apartados 4 y 5 del artículo 8 para incorporarlos al nuevo artículo 8 ter de la DCA, de manera que los informes también acogen el estándar del art. 8 bis de la DCA y, además, estas las fechas límite de comunicación por los EEMM e informes por la Comisión se posponen año y medio. En concreto al 1 de enero de 2018 y 1 de enero de 2019, respectivamente.

[356] *Vid.* art. 8 ter.2 a) DCA en su redacción desde 2015 con ocasión de la DCA5. La eventual modificación del requisito de disponibilidad ha sufrido dos modificaciones desde la aprobación de la DCA1. La primera redacción se recogía en el art. 8.5 a) de la DCA1 previendo la información con carácter obligatorio respecto de los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2017 y relativa, al menos a tres categorías de las contempladas en el art.8.1 de la DCA1. La segunda redacción del art.8.5 a) se produjo en 2014 con la DCA2,

ámbito objetivo de las categorías y elementos del art. 8.1 (rentas no financieras) y del art. 8.3 bis (información sobre cuentas financieras), haciéndose extensivas a otras categorías y elementos, incluidos los cánones[357].

5.5. OTRAS MODALIDADES DE COOPERACIÓN (ARTS. 9 A 15 DCA)

Junto a las modalidades del intercambio de información previa solicitud (art. 5 a 7 DCA) y del intercambio automático de información (art. 8, art. 8 bis, y 8 bis bis), la DCA también ha introducido novedades respecto de otras modalidades de cooperación.

Con el propósito de potenciar y estimular[358] el intercambio espontáneo de información entre EEMM, los artículos 9 y 10 de la DCA contienen el régimen jurídico de esta modalidad en el marco de la UE. Esta modalidad de cooperación viene definida en la Directiva como la comunicación no sistemática de información a otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa (art. 3.10 DCA). En cuanto a su régimen jurídico, el artículo 9 comprende el alcance y los requisitos de la comunicación espontánea de la información. De conformidad con su contenido, la comunicación espontánea de información es obligatoria en cinco supuestos específicos, y potestativa para aquellos casos, no incluidos en los anteriores, en los que se considere que la información puede ser útil para las autoridades de otros EEMM. En concreto:

1.º) Con carácter específico y obligatorio los EEMM «deben» comunicar a la autoridad competente de otro Estado miembro la información que previsiblemente guarde

---

y reforzaba la cooperación al establecer, para esta segunda fase normativa, el carácter obligatorio del IAI sobre «todas» las categorías de renta y capital del art. 8.1 de la DCA respecto de los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017. Por último, en 2015, con la modificación de la DCA con ocasión de la DCA3 que incorpora el estándar de los *tax ruling*, se suprimen los apartados 4 y 5 del artículo 8 de la DCA para incorporarlos en el nuevo artículo 8 ter y, de acuerdo con el artículo 8 ter.2 a) incorporado por la DCA3, la aprobación eventual del carácter obligatorio, para todas las rentas y capitales del artículo 8.1, hace referencia a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

[357] *Vid.* art. 8 ter.2 b) DCA en su redacción desde 2015 con ocasión de la DCA5. La referencia a la eventual modificación del ámbito objetivo de categorías y elementos de los estándares de rentas no financieras del art.8.1 de la DCA, y de las rentas financieras del art. 8.3 bis de la DCA, también ha sufrido alguna modificación desde la aprobación de la DCA1 hasta la redacción actual. En un primer momento, la DCA1 establecía en el art. 8.5 b) de la DCA la posibilidad de ampliar, en la segunda fase normativa, la lista de categorías del apartado 1 para incluir dividendos, ganancias de capital y cánones. En 2014 (DCA2), con la incorporación del IAI sobre cuentas financieras en el art. 8.3 bis, la ampliación eventual en la segunda fase normativa hace referencia a los dos estándares (rentas no financieras y financieras) aludiendo a la posibilidad de que «las listas de categorías y elementos establecidas en los apartados 1 y 3 bis se amplíen, haciéndose extensivas a otras categorías y elementos, incluidos los cánones». Lógicamente, con el nuevo estándar de IAI sobre cuentas financieras dejaba de tener sentido incluir en el estándar del artículo 8.1 rentas que podrían ser objeto de intercambio de información de conformidad con el art. 8.3 bis de la DCA, como podría ser el caso de la información relativa a dividendos percibidos en cuentas sujetas a comunicación. Finalmente, en 2015, la única modificación en este sentido ha sido de carácter formal en el sentido de que, con ocasión de la DCA3, se suprime el 8.5 b) de la DCA para trasladarlo al nuevo artículo 8 ter.2 b) DCA en su versión modificada desde 2015.

[358] *Vid.* Considerando 11 de la DCA.

relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de otros EEMM en relación con los impuestos cubiertos por la DCA (impuestos directos e indirectos, que no están contemplados en otra normativa UE), cuando concurra alguno de los siguientes cinco supuestos:

a) Cuando existan motivos para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro;

b) Cuando un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que probablemente debería producir un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro;

c) Cuando las operaciones entre dos contribuyentes, cada uno en un Estado miembro distinto, se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos;

d) Cuando existan motivos para presumir que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas;

e) Cuando a raíz de las informaciones recibidas por un Estado miembro de otro Estado miembro, se recoja información que pueda ser útil para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro que le comunicó la información.

El artículo 10 regula los plazos para su cumplimiento. El Estado miembro que vaya disponiendo de esta información debe comunicarla en un plazo máximo de un mes desde la disposición de la información, al Estado o Estados afectados por la misma[359]. El Estado miembro receptor acusará recibo en el plazo máximo de 7 días hábiles desde la recepción, por medios electrónicos si es posible, ante la autoridad competente del Estado miembro que ha facilitado la información.

2.º) Con carácter general y potestativo, las autoridades competentes de los EEMM «podrán» comunicar espontáneamente a las autoridades competentes de otros EEMM la información de la que tengan conocimiento y que pueda ser útil para estas autoridades competentes. No se establecen plazos para el Estado requerido, pero es de aplicación el acuse de recibo por el Estado receptor de la misma en los siete días hábiles siguientes a la recepción.

Junto a las tres modalidades de cesión de información hasta ahora comentadas (previa solicitud, automática y espontánea), la DCA regula otras formas de cooperación que complementan en muchos casos la puesta en práctica de estas tres. Por ejemplo, el artículo 14 regula la información de retorno. Esta cooperación consiste en la posibilidad, bajo ciertos requisitos, de que el Estado cedente de la información conozca la finalidad y el uso que se ha hecho de la información facilitada. Así, el art.14.1 DCA establece que la autoridad competente que facilite información en el

[359] El artículo 10.1 establece el plazo de un mes para comunicar información en los casos obligatorios del intercambio espontáneo de información recogidos en el artículo 9.1 DCA.

marco de un intercambio de información previa solicitud del art. 5 de la DCA, o de un intercambio espontáneo de información, del art. 9 de la DCA, podrá solicitar a la autoridad competente que haya recibido la información que envíe información de retorno sobre la misma. Se establece un plazo de 3 meses desde el momento en que se conozca el resultado de la utilización de la información solicitada. En todo caso, se garantiza igualmente la aplicación de la norma interna sobre el secreto fiscal y sobre protección de datos. Además, para esta información de retorno, la DCA se remite a la Comisión como órgano competente para concretar las modalidades prácticas del retorno de información de conformidad con el procedimiento al que hace referencia el art. 26.2 de la DCA. El art.14.2 de la DCA también contempla la comunicación de información de retorno a los demás Estados miembros sobre los intercambios automáticos de información. En este caso, se establece una periodicidad anual de información de retorno, de conformidad con las modalidades prácticas convenidas bilateralmente.

También son objeto de regulación, con diferencias respecto de la DCA1977 anterior, otras modalidades de cooperación. En concreto: La presencia y/o participación de funcionarios de un Estado miembro en el Estado miembro en el que se desarrollan las actuaciones de investigación (art 11 DCA), los controles simultáneos (art. 12 DCA), la asistencia en la notificación (art. 13 DCA) y el intercambio de buenas prácticas entre los EEMM (art. 15)[360].

6. PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE DIVULGACIÓN PÚBLICA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (12 ABRIL 2016)

La cuestión de la difusión pública de los informes país por país es harto sensible en tanto que, por una parte, se apela a la exigencia de su divulgación porque es necesario el control público de la tributación de las empresas y, por otra parte, generalmente en el ámbito de las grandes corporaciones, se aduce el riesgo de la competitividad empresarial al poner en conocimiento de todo el mundo las estrategias comerciales.

En el paquete de medidas de transparencia fiscal aprobado por la Comisión el 13 de marzo de 2015, ya se concreta como uno de los elementos principales de la transparencia fiscal estudiar la conveniencia de introducir la obligación de divulgar públicamente determinada información sobre el impuesto de sociedades[361]. La Propuesta de la DCA4 en la exposición de motivos, después de mencionar este documento de la Comisión, establece que la aprobación de esta Propuesta sobre la modificación de la DCA, para incorporar el intercambio automático de los informes país por país, no es óbice para que

---

[360] Modalidades que no son objeto de estudio en este trabajo pero no por ello son menos importantes. De hecho, por sus características es previsible que, en un futuro próximo, se eche mano de estas modalidades para actuar de forma conjunta a nivel internacional sobre unos mismos contribuyentes.

[361] *Vid.* el punto 3 de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales. Bruselas, 18 de marzo de 2015. COM (2015) 136 final.

la Comisión decida proponer en el futuro que se impongan a las empresas obligaciones de declaración pública[362]. Más allá de esta alusión, la Propuesta y la DCA4 no contienen ninguna disposición relativa a esta cuestión.

En el paquete de medidas sobre el impuesto sobre sociedades de 28 de enero de 2016, aprobado el mismo día que la Propuesta de la DCA4, la Comisión afirma que siguen los análisis sobre de qué forma las empresas multinacionales podrían hacer pública cierta información contable y fiscal adicional país por país y apunta las grandes ventajas de un control público de las empresas multinacionales: ayudaría a garantizar que los beneficios se graven realmente donde se generen, se reforzaría la confianza del público. Además, podría mejorar la equidad del sistema fiscal en el mercado único al contribuir a reducir las prácticas de elusión fiscal y las estrategias fiscales correspondientes de los Estados miembros, así como las diferencias de trato injustas entre las empresas multinacionales y otras empresas. Todo ello sin perjuicio de tomar precauciones por lo que respecta a la necesidad de proteger los secretos comerciales legítimos y fomentar la igualdad de condiciones para las empresas activas a escala mundial[363].

En la reunión del ECOFIN de 8 de marzo de 2016, se consensua la aprobación de la DCA4, a la espera del Parlamento del Reino Unido y de la aprobación de la Eurocámara, y se pospone la cuestión de la divulgación del impuesto sobre sociedades[364], dado que aún existen posiciones reacias a la divulgación por parte de algunos EEMM, que entienden que para llegar a un acuerdo unánime de aprobación de la DCA4 es necesaria, como condición previa, que la información obtenida en aplicación de la DCA no se publique y solo se use para fines fiscales[365]. En este contexto, la cuestión de la difusión de los informes país por país se concreta en un instrumento normativo distinto de la Directiva de cooperación administrativa[366]. El 12 de abril de 2016 se aprueba la Propuesta de

---

[362] *Vid*. Página 4 de la Exposición de motivos de la Propuesta de DCA4.

[363] *Vid*. punto 5 dedicado a la transparencia en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE». Bruselas, 28 de enero de 2016, COM (2016) 23 final.

[364] En este contexto, en la reunión del ECOFIN de 8 de marzo de 2016, el comisario europeo de Fiscalidad, Pierre Moscovici, ha afirmado que el consenso alcanzado «no condiciona lo que vendrá después». «Habrá que ver la futura propuesta sobre la comunicación país por país en términos públicos, que se presentará en abril».

[365] Así lo ha manifestado el ministro alemán de Finanzas, Wolfgang Schäuble en la reunión del ECOFIN de 8 de marzo de 2016. En la misma línea, Luis de Guindos apuntaba que son las AATT las que tienen que actuar, las únicas que deben tener conocimiento del contenido de estos informes.

[366] El Parlamento Europeo ya se postulaba en 2011 sobre la necesidad de publicar información desglosada por países como esencial para luchar eficazmente contra la evasión fiscal y señalaba que redundaría en beneficio de los inversores en todos los sectores, y por ende de la buena gobernanza a escala global. En 2014 esta publicación se integró en el debate de la Directiva sobre divulgación de información no financiera. Por último, cuando Sergio Cofferati, ponente sobre la revisión de los derechos de los accionistas, abogó por introducir en la Directiva sobre contabilidad la publicación del informe país por país, la Comisión decidió presentar una propuesta específica sobre esta cuestión en forma de acto modificativo de la Directiva sobre contabilidad.

Directiva por la que se modifica la Directiva contable para incorporar la obligación de divulgación del informe país por país[367].

En septiembre de 2016 el Comité Económico y Social Europeo aprueba el Dictamen sobre la mentada Propuesta sobre la obligación de divulgación de información relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas. El resultado ha sido harto favorable a la implantación de esta obligación con 204 votos a favor, frente a 7 votos en contra y 16 abstenciones[368].

La relación de esta Propuesta de obligación de divulgación del informe país por país y la Directiva de cooperación que regula el intercambio automático del informe país por país es de complementariedad. En aplicación de la DCA el informe país por país presentado a las autoridades tributarias no será público. Es una herramienta de ayuda para orientar el control fiscal y garantizar su cumplimiento. Por otro lado, la Directiva de divulgación pública tiene una finalidad distinta de la cooperación entre AATT. La obligación de difusión pública de parte de la información remitida a las AATT corresponde a las propias empresas multinacionales[369].

En relación con las normas comunitarias en materia contable, la presente Propuesta complementa los requisitos de información financiera aplicables actualmente a las empresas y no interfiere con estos requisitos en relación, por ejemplo, con la publicación de sus estados financieros. No modifica las normas vigentes en materia de elaboración de informes no financieros e informes sectoriales por país correspondientes al sector bancario[370] y a las industrias extractiva y maderera[371]. Ahora bien, dado que el sector bancario ya tiene obligaciones de divulgación de informe elaborado de conformidad con el artículo 89 de la Directiva 2013/36/UE, la Propuesta introduce una exclusión de la obligación de presentación de la obligación de divugación del informe país por país para evitar duplicación de informes[372].

En el punto 3 de la Propuesta de Directiva se explican los resultados de las evaluaciones, las consultas a las partes interesadas y las evaluaciones de impacto. En el mismo se pone de relieve que la obligación de divulgación, ya existente en los sectores bancario,

---

[367] Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales. Estrasburgo, 12 de abril de 2016, COM/2016/198 final (en adelante Propuesta de Directiva sobre la divulgación pública del informe país por país»).

[368] Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales [COM(2016) 198 final — 2016/0107 (COD)], DOUE de 28 de diciembre de 2016, C487/62.

[369] *Vid.* el punto de la Propuesta de Directiva de 12 de abril de 2016 dedicado a la «coherencia con otras políticas de la UE», página 4.

[370] Directiva 2013/36/UE relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión (artículo 89).

[371] Directiva 2013/34/UE (capítulo 10).

[372] *Vid.* Considerando 7 y el artículo 48 ter.2 de la Propuesta de Directiva de 12 de abril de 2016.

maderero y extractivo desde su entrada en vigor en 2015, constituye un instrumento útil para poder evaluar si los impuestos se pagan en el lugar en que se generan los beneficios. Entre junio y diciembre de 2015 se realizaron amplias consultas a todo tipo de agentes interesados (empresas, asociaciones, ONG, ciudadanos y grupos de reflexión)[373]. Como no podía ser de otra manera, las ONG y sindicatos se mostraron en general de acuerdo con que la UE debía liderar el debate y le demandaban que fuera más allá de las actuales iniciativas internacionales en materia de información desglosada por países, que niegan la divulgación de los informes país por país. Por otra parte, la mayoría de las empresas prefiere no ir más allá de la aplicación, a nivel de la UE, del Plan de acción BEPS del G20/OCDE que exige la comunicación de un informe país por país únicamente a las autoridades tributarias[374].

La propuesta presentada se basa en la opción preferida identificada en la evaluación de impacto, que consiste, en primer lugar, establecer para las multinacionales, que operan en la UE con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros, la obligación de publicar información fundamental sobre el país o países de la UE en el que realizan sus beneficios y el país o países de la UE donde pagan sus impuestos. Las mismas normas se aplicarían a las multinacionales no europeas que operen en Europa. Por otra parte, las empresas deberían publicar una cifra agregada relativa al total de impuestos pagados fuera de la UE. La propuesta también establece exigencias de transparencia más estrictas para las actividades de las empresas en países que no aplican las normas internacionales de buena gobernanza en el ámbito de la fiscalidad. La Comisión se basará en su estrategia de imposición exterior con el fin de establecer lo antes posible la primera lista común de la UE de esos territorios fiscales[375]. En segundo lugar, se opta porque el tipo de información que ha de comunicarse comprenda el impuesto de sociedades abonado y devengado, así como la necesaria información contextual. La propuesta difiere de la evaluación de impacto en dos ámbitos: se ha perfeccionado en lo que respecta a la información de las operaciones efectuadas en terceros países, en las que se exigirá a determinadas jurisdicciones fiscales el mismo nivel de evaluación detallada que se aplica a los Estados miembros de la UE. Por otra parte, se propone exigir la divulgación de las ganancias acumuladas país por país y pedir explicaciones a nivel de grupo empresarial cuando existan discrepancias significativas entre los impuestos devengados y los impuestos efectivamente pagados[376].

---

[373] Véase Comisión Europea, *Factual Summary of the responses to the public consultation on assessing the potential for further transparency on corporate income taxes*, enero de 2016. Véase también Mesa redonda en la que los comisarios Dombrovskis, Hill y Moscovici se reunieron con una serie de partes interesadas (1 de octubre de 2015).

[374] Con posterioridad a las consultas públicas, se celebró una reunión de transparencia con la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal el 24 de septiembre de 2015. Se utilizó también un estudio a PwC sobre las posibles consecuencias económicas de la publicación desglosada por país para los bancos (Estudio «General assessment of potential economic consequences of country-by-country reporting under CRD IV», PwC, 2014).

[375] *Vid.* Comunicado de prensa de la Comisión IP/16/1349.

[376] Véase el punto «evaluación de impacto» recogida en la Propuesta de Directiva.

El 2 de febrero de 2017 se ha adoptado el Proyecto de informe del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de Directiva sobre la divulgación pública del informe país por país[377]. Este documento es mucho más contundente en la exigencia de reforzar la transparencia y propone enmiendas sustanciales al texto de la Propuesta de 2 de abril de 2016. Los ponentes recalcan la importancia de un planteamiento coordinado y armonizado en la aplicación de los sistemas de información de las empresas para el correcto funcionamiento del mercado único. «Una mayor transparencia en las actividades de las empresas es fundamental para poner fin al traslado de beneficios (que se llevan a cabo a través de sociedades ficticias, regímenes fiscales preferenciales para patentes y los acuerdos de precios de transferencia entre otros mecanismos) y a las prácticas desleales de competencia fiscal entre diferentes sistemas jurídicos, que demasiado a menudo se han utilizado en perjuicio de los ciudadanos, en particular los contribuyentes, los trabajadores y las pymes»[378]. Entre las modificaciones que proponen:

1. Ampliar el perímetro de las multinacionales obligadas a publicar el informe país por país. Frente a la Propuesta de Directiva que establece un umbral de 750.000.000 de ingresos consolidados del grupo, el informe del Parlamento lo sitúa en 40.000.000 de ingresos consolidados[379]. Tanto los grandes grupos (definidos en el art. 3.7 de la Directiva contable) como las grandes empresas (definidas en el art. 3.4 de la misma Directiva) deben estar sujetos a las nuevas obligaciones en materia de divulgación de información.
2. Eliminar la cláusula que limita la revelación de información cuando «dé lugar a riesgos o inconvenientes desproporcionados». De esta forma, el Parlamento considera que es una forma de evitar que las multinacionales limiten la publicación del informe país por país justificando que consideran que es la información necesaria para permitir un control público efectivo y que no supone un riesgo o inconveniente desproporcionado[380].
3. Ampliar el ámbito objetivo de la información que debe ser publicada. Las actividades deben hacer referencia no solo a los EEMM, y determinadas jurisdicciones no cooperativas, sino a todas las jurisdicciones[381]. De esta forma, la

---

[377] Proyecto de informe del Parlamento europeo, elaborado por la Comisión de asuntos económicos y monetarios, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales, de 9 de febrero de 2017. 2016/0107(COD).

[378] Último párrafo de la Exposición de Motivos del Informe.

[379] Para ello, las enmiendas 9,11, 14 y 15 del Informe proponen, por un lado, la modificación del art. 48ter.1 párrafo 1, 48ter.3 párrafo 1, art. 48ter.5 a) y, por otro, la supresión del 48ter.5 b) de la Directiva 2013/34/UE.

[380] En el Considerando (8) se propone eliminar la dicción siguiente «la información debe…limitarse a lo necesario para permitir un control público efectivo, al objeto de velar por que la divulgación no dé lugar a riesgos o inconvenientes desproporcionados».

[381] El nuevo artículo 48 quater.3 segundo párrafo de la Directiva 2013/34/UE ya no se referiría únicamente a las jurisdicciones de la lista sino a toda jurisdicción fuera de la Unión (ver enmienda 28 del Informe). Por otro lado, se propone suprimir el tercer párrafo del art. 48 quater.3 que quedaría con la Propuesta de Directiva en virtud del cual la información de las demás jurisdicciones se presenta de forma agregada. Asimismo,

información debe referirse a toda jurisdicción en la que operan. Todo ello sin perjuicio de seguir adelante en la elaboración de una lista negra de paraísos fiscales con criterios claros. No se trata de sancionar a las jurisdicciones no cooperativas con la divulgación de esta información. Se trata de establecer unas condiciones necesarias para operar en un mercado único que funcione correctamente[382]. Asimismo, se propone el criterio de divulgación de datos no agregada. Además, la información debe ser más amplia y exhaustiva: en la descripción breve de la naturaleza de las actividades debe concretarse su ubicación geográfica[383]; el número de trabajadores debe hacer referencia a los contratados sobre una base equivalente a tiempo completo[384]; además de incluirse otra información que no exige la propuesta de Directiva: el valor de los activos y el coste anual de su mantenimiento[385], las ventas y adquisiciones[386], el valor de las inversiones desglosadas por jurisdicciones fiscales[387], el capital declarado[388], los activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería[389], las subvenciones públicas recibidas[390], la lista de filiales que operan en cada jurisdicción fiscal, tanto dentro como fuera de la Unión, y la información sobre dichas filiales correspondiente a la exigida a la sociedad matriz en virtud del presente artículo[391], todos los pagos realizados a las administraciones públicas[392]. Por último, el importe del volumen de negocios neto debe incluir no solo el relativo a partes vinculadas sino también el relativo a partes no vinculadas[393].

---

se propone modificar el considerando (9) de manera que la información se desglose «por jurisdicciones» y no, únicamente, como establece la Propuesta de Directiva: «desglosarse por Estado Miembro. Además, la información relativa a las operaciones de las empresas multinacionales debe figurar también con un elevado nivel de detalle en relación con determinadas jurisdicciones fiscales que presenten problemas particulares». Se suprimiría el 48 octies que establece las condiciones para elaborar la lista de determinadas jurisdicciones (enmienda 32 del informe del Parlamento).

[382] Así, proponen la supresión del Considerando (13) que alude a la elaboración de la lista común de jurisdicciones. Véase también el párrafo séptimo de la Exposición de motivos del Informe.

[383] Así quedaría el 48 quater.2 a) de la Directiva 2013/34/UE.

[384] Así quedaría el 48 quater.2 b) de la Directiva 2013/34/UE.

[385] Sería la nueva letra b bis) del 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[386] Sería la nueva letra b ter) del 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[387] Sería la nueva letra b quater) del 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[388] Sería la nueva letra f bis) del art. 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[389] Sería la nueva letra f ter) del art. 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[390] Sería la nueva letra g bis) del art. 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[391] Sería la nueva letra g ter) del art. 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[392] Sería la nueva letra g quater) del art. 48 quater.2 de la Directiva 2013/34/UE.

[393] Así quedaría el 48 quater.2 c) de la Directiva 2013/34/UE, que añade la referencia al volumen de negocios de partes no vinculadas.

4. Mejorar la forma y los medios de difusión. En particular, la publicación debe realizarse en una plantilla modelo[394]. El medio de difusión será en el sitio web de la empresa filial/sucursal o en el sitio web de una empresa ligada pero el informe añade, por un lado, que debe realizarse al menos en una lengua oficial de la Unión y, por otra, que también debe publicarse en un registro público que controla la Comisión europea[395].

5. Otorgar mayor protagonismo a los derechos de los trabajadores de dichas multinacionales. Proponen la dicción de un nuevo considerando (11 bis) que prescribe «Los sindicatos y los trabajadores de las empresas multinacionales deben ser regular y debidamente informados de la situación de la empresa, en particular acerca del número de trabajadores contratados sobre una base equivalente a tiempo completo, la cuantía de los beneficios obtenidos y el impuesto de sociedades pagado, así como sobre los objetivos y el futuro plan de inversiones de la empresa»[396].

6. Evitar que se puedan eludir responsabilidades por parte de los órganos de administración, dirección y supervisión de la sociedad matriz (a los que se refiere el 48 ter.3 de la Propuesta de Directiva) y las personas designadas para encargarse de las formalidades de publicidad establecidas en el art. 13 de la Directiva 89/666/CEE en el caso de las sucursales (a las que se refiere el 48.ter.4 de la Propuesta de Directiva). En la enmienda 31 del informe se propone eliminar la dicción «en la medida de su conocimiento y capacidad» del art. 48 sexies.2 que incluye la Propuesta de Directiva. Por tanto, ahora la responsabilidad de estos órganos es de garantizar que el informe referido se redacte, se publique y sea accesible con arreglo a los artículos 48 ter, quater y quinquies, sin que esté limitado a «la medida de su conocimiento y capacidad». En suma, se propone

---

[394] Como afirma la Exposición de motivos del Informe, es esencial que el formato de la publicación facilite la comparación de datos, por lo que se proponen que se normalice el formato de los documentos informativos de todas las empresas incluidos en el ámbito de la Directiva.

[395] De acuerdo a las enmiendas 10,12 y 13, se modifica el art. 1 de la Propuesta de la Directiva para que la dicción propuesta de los apartados 1, 3 y 4 del art 48 ter (de la Directiva 2013/34/UE) modifiquen el segundo párrafo sustituyendo la dicción «se pondrá a disposición del público en la fecha de su publicación en el sitio web de la empresa/empresa filial/sucursal o en el sitio web de una empresa ligada» (Propuesta de Directiva) por «se publicará en una plantilla modelo común disponible en un formato de datos abierto y será accesible al público en la fecha de su publicación en el sitio web de la empresa/empresa filial/sucursal o en el sitio web de una empresa ligada en al menos una de las lenguas oficiales de la Unión. En la misma fecha, la empresa introducirá también el informe en un registro público gestionado por la Comisión» (Informe del Parlamento). En el mismo sentido, la enmienda 30 modifica el artículo 48.ter.5, y la enmienda 33 propone la introducción de un nuevo 48 undecies para remitir a la Comisión la elaboración de la plantilla modelo común.

[396] La propia Exposición de Motivos del informe, en el tercer párrafo, se establece expresamente que más allá de los objetivos vinculados a los aspectos fiscales y a la responsabilidad de las empresas, la Directiva es también un instrumento que permitirá reforzar los derechos de los trabajadores a ser informados y consultados. Se sensibiliza así a los trabajadores acerca de las necesidades de adaptación. Asimismo se promueve la participación de los trabajadores en el funcionamiento y futuro de la empresa, al tiempo que refuerza su competitividad.

que sean responsables por la condición de su cargo sin que sea necesario ningún elemento adicional de conocimiento y/o capacidad.

En todo caso, a día de hoy sigue siendo una Propuesta de modificación de la Directiva contable a la espera de su aprobación. En aplicación de la DCA4 no es posible la divulgación pública del informe país por país por parte de las AATT. Otra cosa es lo que las multinacionales quieran publicar voluntariamente hasta que se apruebe la modificación de la Directiva contable. En todo caso, esta propuesta de Directiva, en tanto que no se refiere a materia tributaria sino contable, no precisa del requisito de unanimidad, sino mayoría cualificada del Consejo para su aprobación.

El Consejo Constitucional francés de 8 de diciembre de 2016 concluía que la información país por país con carácter público es inconstitucional en la medida en que los objetivos públicos perseguidos a través de tal medida de transparencia pueden obtenerse de forma más proporcionada sin obligar a las empresas a revelar datos relativos a su estrategia industrial y comercial que pudieran perjudicarles frente a sus competidores[397].

7. CONCLUSIONES SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA: DEL FRACASO AL PARADIGMA (1977-2018)

A modo de conclusión, la evolución normativa del intercambio de información en el ámbito comunitario viene marcada por tres fases[398]:

• La primera fase (1977-2011), que abarca más de 30 años, se inicia a finales de los 70 y finaliza el 15 febrero de 2011 con la aprobación de la DCA. En esta época, el panorama normativo del intercambio de información aprobado a nivel de la Unión está presidido por tres instrumentos jurídicos. En primer lugar, la DCA 77/799/CEE[399]. En segundo lugar, la DFA 2003[400] y, en tercer lugar, los Acuerdos de la UE en 2004 con

---

[397] Ruiz de Azúa, Mª Teresa: «Información país por país con carácter público», documento de la sección de asesores internos de la AEDAF, junio 2017 (pág. 4). Véanse los argumentos que ofrece la autora frente a la difusión pública de esta información con ocasión del análisis que realiza sobre el reciente informe de junio de 2017 del Parlamento europeo, elaborado por la Comisión de asuntos económicos y monetarios y la Comisión de asuntos jurídicos, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales, de 21 de junio de 2017. A8-0227/2017.

[398] Véase el Anexo I «Evolución del Intercambio de información en la UE», en la que se resumen las tres fases comprensivas de la evolución del intercambio de información en la UE; Ver también, el Anexo II que contiene una tabla resumen de los «Estándares de intercambio automático de información en la DCA 2011/16/UE».

[399] Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336 de 27.12.1977, p. 15).

[400] Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOCE L157/38, 26.6.2003).

Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino[401]. De conformidad con estos tres tipos de instrumentos, se implantan con carácter general dos modalidades de cesión de información entre Administraciones tributarias a nivel de la Unión. Por un lado, con la DCA de 1977, el intercambio de información previa solicitud. Este estándar, desde el año 2002 está totalmente desfasado respecto del estándar internacional de la OCDE recogido en el artículo 26 del MCOCDE y en Modelo de AII de 2002. Los límites del secreto bancario continúan siendo de aplicación de conformidad con las disposiciones de la DCA de 1977, mientras que las políticas y los estándares en el plano internacional ya han hecho grandes esfuerzos en la implementación del levantamiento del secreto bancario por la vía bilateral de los CDIs, y de los AII con territorios de baja o nula tributación. En consecuencia, la cesión de información previa solicitud entre los EEMM, durante estos años, encuentra importantes obstáculos por los límites contenidos en las legislaciones internas, sin perjuicio de la existencia de CDIs con cláusulas de intercambio de información adaptadas al nuevo estándar internacional de la OCDE.

Por otro lado, con la aprobación de la DFA 2003, y los Acuerdos de medidas equivalentes entre la UE y Suiza, San Marino, Andorra, Liechtenstein y Mónaco, se implanta el intercambio automático de información a partir del 1 de julio de 2005. Se trata de una regulación vanguardista en el contexto normativo internacional al ser la primera norma multilateral que regula esta cesión en masa, predeterminada y con carácter regular de la información entre los EEMM. Sin embargo, el régimen jurídico de este intercambio automático de información se caracteriza, de una parte, por un ámbito objetivo y subjetivo muy restringido y sorteable, al reducirse a determinados intereses percibidos por personas físicas en unos términos, por lo demás, que permiten la elusión de la aplicación de la DFA2003 y, de otra parte, por una ausencia de uniformidad al regular durante toda su vigencia, para determinados Estados miembros y las cinco jurisdicciones mencionadas, la aplicación de un régimen sustitutivo que permite la opacidad a cambio de un régimen de retención, de cuya recaudación participan los dos Estados, el que oculta y el que no

---

[401] Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 359 de 4.12.2004, p. 33/53); Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 379 de 24.12.2004, p. 84/104); Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 385R de 29.12.2004, p. 30/49); Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza sobre la fecha de aplicación del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 385 de 29.12.2004, p. 51/54); Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 19 de 21.1.2005, p. 55/69); Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE (DO, 28.12.2004).

puede aplicar correctamente su legislación porque no puede acceder a la información sobre la misma. A este régimen, como no podía ser de otra forma, se acogen los Estados en los que se encuentran generalmente las rentas que los residentes en la UE ocultan a sus Estados de residencia: Luxemburgo, Austria, y Bélgica hasta 2010, así como las cinco jurisdicciones mencionadas, caracterizadas por las fuertes regulaciones en torno al secreto bancario.

En consecuencia, el régimen jurídico de cooperación sobre los intereses de personas físicas residentes en la UE se aplica a dos bandas: la cesión de información automática, que adolece de grandes deficiencias técnicas para resultar eficaz y, la cesión de la recaudación por la vía de un régimen de retención en la fuente, ajeno a cualquier control y de aplicación por los EEMM y jurisdicciones que prefieren mantener la opacidad sobre las rentas que los residentes en la UE ocultan en sus territorios.

• La segunda fase (2011-2014), se inicia el 15 de febrero de 2011 con la aprobación de la DCA 2011/16/UE (DCA1)[402], para implantar el estándar internacional de la OCDE de intercambio de información previa solicitud, y finaliza el 9 de diciembre de 2014, con la aprobación de la DCA2, que marca una nueva era en la cesión de información entre Administraciones tributarias entre EEMM. En esta época, los instrumentos jurídicos en la UE son los mismos con la excepción de la DCA1 que deroga la DCA 1977 para, como se ha dicho, adaptar la cooperación entre EEMM al estándar de intercambio de información previa solicitud de la OCDE y, además, introducir con escasa contundencia un nuevo estándar de intercambio automático de información.

Así, por un lado, la modalidad del intercambio de información previa solicitud a partir del 11 de marzo de 2011, y para períodos impositivos desde 2011, se adapta al estándar internacional de la OCDE, de manera que, entre otros aspectos novedosos, el secreto bancario no puede motivo de oposición al intercambio de información por los EEMM. Esta adaptación a través de la Directiva se produce con cierto retraso, y son otros instrumentos como los CDIs los que generalmente contienen una cooperación más amplia. En efecto, desde 2002, el nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud se regula en el Modelo de AII y desde 2005, en el artículo 26 del MCOCDE para evitar la doble imposición.

Por otro lado, en relación con el intercambio automático de información, sigue vigente el régimen a dos bandas de la DFA 2003 y los Acuerdos de 2004 y, de forma novedosa, se articula un nuevo ámbito objetivo de IAI respecto de rentas no financieras (trabajo, consejeros, pensiones, seguros de vida, inmuebles). Sin embargo, en la práctica, lejos de constituir un avance significativo en la lucha contra la opacidad y las asimetrías provocadas por la DFA 2003, la regulación del nuevo estándar de intercambio automático de información se limita en su ámbito objetivo a cinco categorías de rentas y capital (art. 8.1 DCA1) y, además, introduce de soslayo una suerte de voluntariedad en la aplicación de este estándar por parte de los EEMM, con ocasión del requisito de disponibi-

[402] Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L64/1, 11.3.2011).

lidad y la regulación de la posibilidad de comunicar que no desea aplicar el intercambio automático de información[403]. Como consecuencia, de acuerdo a esta regulación, el intercambio automático de información sobre las categorías de rentas no financieras puede producirse a tres bandas: EEMM con intercambio automático de información total (las 5 categorías de rentas no financieras), EEMM con intercambio automático de información parcial (alguna de las 5 categorías) y, EEMM sin intercambio automático de información sobre rentas no financieras.

El legislador comunitario, consciente de esta realidad, reguló los parámetros para reforzar eventualmente esta cooperación en una segunda fase normativa. En concreto, uno dirigido al ámbito objetivo, a través de la ampliación de las categorías de rentas a otras como dividendos, ganancias de capital y cánones y, otro, dirigido a la uniformidad de su aplicación en el seno de la Unión consistente en la eliminación del requisito de disponibilidad, al menos para tres categorías de rentas, para los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2017[404]. La regulación de esta segunda fase normativa ha sufrido modificaciones respecto de los parámetros y calendario de aplicación. Con la aprobación en 2014 de la DCA2, la ampliación de las categorías ya no menciona dividendos o ganancias de capital, por el posible solapamiento con el ámbito objetivo del intercambio de información sobre cuentas bancarias[405] y, además, la eliminación del requisito de disponibilidad se extendería a todas las categorías de rentas, y no a algunas de ellas[406]. En relación con la modificación del calendario de esta segunda fase normativa, consistente en la cesión obligatoria de todas las categorías del art. 8.1), en virtud de la modificación operada en 2015 de la mano de la DCA3, se ha pospuesto para ser de aplicación respecto de los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019[407].

Este intercambio automático de información sobre rentas no financieras ha comenzado en 2015 respecto del período impositivo de 2014. El plazo del intercambio automático de información es de seis meses una vez finalizado el ejercicio presupuestario (enero a junio), de manera que el primer intercambio automático de información sobre rentas no financieras se ha producido, en principio, en el plazo de enero a junio de 2015 respecto del ejercicio 2014 y, el segundo, en el plazo de enero a junio de 2016.

En suma, esta segunda fase del intercambio de información en la Unión Europea (2011-2014) se caracteriza por algún avance, aunque no paradigmático, en el intercambio de información a nivel de la UE. En el intercambio de información previa solicitud, se adapta con retraso al estándar internacional de la OCDE e introduce algún aspecto novedoso aunque sin mucha trascendencia práctica en la lucha contra el fraude y,

---

[403] *Vid*. art. 3.9 a), art. 8.2 y art. 8.3 de la DCA.

[404] *Vid*. artículo 8.4 y 5 en la DCA1 en la redacción originaria.

[405] *Vid*. art. 8.5 b) DCA2 (actual 8ter.2 b) DCA).

[406] Vid. art. 8.5 a) DCA2 (actual 8ter.2a) DCA).

[407] *Vid*. los apartados 4 y 5 del artículo 8 de la DCA en su redacción originaria en 2011 y el artículo 8 ter introducido en 2015 con la DCA3, que suprime los apartados 4 y 5 del artículo 8 de la DCA para incorporarlos al nuevo art. 8 ter y, además, para posponer dos años la eventual aplicación del IAI sobre rentas del artículo 8.1 con carácter obligatorio para los período impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019.

en el intercambio automático de información, no aprovecha para corregir la deficiente regulación de la DFA 2003 e introduce un nuevo estándar de cesión automática de información sobre rentas no financieras (art. 8.1 DCA), si bien, con un ámbito objetivo de aplicación poco ambicioso desde la óptica de la lucha contra la evasión y el fraude fiscal (no alcanza a las rentas con gran movilidad) y, además, permitiendo la aplicación asimétrica, de manera que los EEMM que lo deseen pueden decidir no participar en este tipo de cooperación.

• La tercera fase (2014-2018), se inicia el 9 de diciembre de 2014 con la aprobación de la DCA2, hasta el 25 de mayo de 2018 que tiene lugar la aprobación de la DCA6. En esta tercera fase, de forma sorpresiva, el marco normativo de intercambio de información a nivel de la Unión afronta con contundencia medidas de transparencia en la lucha contra la evasión y fraude fiscal. Se convierte en pionero en el ámbito internacional al implementar con celeridad, de forma obligatoria y uniforme, los estándares internacionales de la OCDE sobre intercambio automático de información sobre cuentas financieras (DCA2 en 2014, nuevo art. 8.3 bis DCA[408]) y sobre los informes país por país (DCA4 en 2016, nuevo art. 8 bis bis DCA)[409]:

1) El intercambio automático de información sobre cuentas financieras, regulado en el nuevo art. 8.3 bis y Anexos I y II de la DCA (por la DCA2), comienza con carácter general en 2017, respecto de períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2016. Excepcionalmente, Austria inicia el intercambio en 2018 respecto de períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2017 (las disposiciones de la DCA2 son de aplicación desde el 1.1.2016 y para Austria desde 1.1.2017). Además, la efectividad de esta cooperación sobre información financiera se ha visto reforzada, por un lado, en 2016 (por la DCA5), con la facultad de las autoridades fiscales de todos los EEMM de acceso a la información sobre el blanqueo de capitales, de forma que dichas autoridades puedan controlar el cumplimiento del suministro de información de las entidades financieras desde el 1 de enero de 2018[410] y, por otro lado, a partir de julio de 2020, con la

---

[408] El Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de cuentas financieras elaborado por la OCDE, y firmado el 29 de octubre de 2014 en Berlín, se implementa con ocasión de la DCA2, aprobada el 9 de diciembre de 2014, en el ámbito de la UE y también entre la UE (nuevo artículo 8.3 bis DCA) y las 5 jurisdicciones problemáticas por su opacidad (aprobación de los Protocolos modificativos de los Acuerdos de 2004, celebrados en 2015 y 2016).

[409] El resultado de los informes finales sobre las acciones del Plan BEPS, en concreto por lo que respecta a la acción 13 (documentación de precios de transferencia) y su exigencia a nivel global de la mano del Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático del informe país por país, que se ha firmado el 27 de enero de 2016 en Paris, también se está implementado a nivel de la Unión Europea, desde la aprobación de la DCA4 el 25 de mayo de 2016 que amplía el intercambio automático de información a los Informes país por país (nuevo artículo 8 bis bis DCA), que deben presentar de forma obligatoria los grupos multinacionales que operen en la UE.

[410] *Vid.* el nuevo art. 22.1 DCA incorporado en 2016 por la DCA5. De acuerdo a este precepto, todos los EEMM han de transponer antes del 31 de diciembre de 2017, para ser de aplicación desde el 1 de enero de 2018, la facultad de las autoridades fiscales de poder acceder a los mecanismos, procedimientos, documentación e información a que se refieren los artículos 13, 30, 31 y 40 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo (Directiva antiblaqueo)».

cesión automática de información sobre mecanismos transfronterizos que menoscaben este tipo de obtención de información por las entidades financieras (nuevo art. 8bis ter y letra D del Anexo IV de la Directiva).

Acorde con esta implantación de carácter obligatorio y de un ámbito amplio de rentas financieras en cuentas bancarias, la DFA2003 (IAI de intereses de personas físicas UE) ha sido derogada con efectos de 1.1.2016 por la Directiva 2015/2060/UE[411], de 10 de noviembre. Por cuestiones técnicas, sin embargo, algunas disposiciones han seguido siendo de aplicación hasta determinadas fechas de 2016 (*vid*. artículo 1.1 y 1.2 Directiva 2015/2060/UE); Para Austria, la DFA2003 se deroga con efectos desde el 1 de enero de 2017 y algunas disposiciones también han seguido siendo de aplicación hasta determinadas fechas de 2017 (*vid.* artículo 1.1 y 1.3 de la Directiva 2015/2060/UE). En este sentido, la Directiva 2014/48/UE[412], de 24 de marzo, aprobada en un primer momento para modificar la DFA2003, no ha llegado a ver su transposición, como lo señala expresamente la Directiva 2015/2060/UE. La causa de la derogación de la DFA2003, y de la innecesaria transposición de la Directiva 2014/48/UE que pretendía modificarla en algunos extremos es, lógicamente, la aprobación de la DCA 2014/107/UE (DCA2) por la que se amplía el ámbito objetivo del IAI en la DCA a rentas financieras (nuevo 8.3 bis DCA), siguiendo el estándar CRS de la OCDE de IAI sobre cuentas financieras elaborado en 2014.

Acorde con la derogación de la DFA 2003 y la implantación del nuevo 8.3 bis en la DCA con carácter obligatorio en toda la UE, en los años 2015 y 2016 se han celebrado los Protocolos modificativos de los Acuerdos de medidas equivalentes UE-5 jurisdicciones (Andorra, Liechtenstein, Suiza, San Marino y Mónaco) para incluir el IAI sobre cuentas financieras. En concreto, Liechtenstein y San Marino desde 2017, respecto de los períodos impositivos iniciados desde 1 de enero de 2016, y Suiza, Andorra y Mónaco desde 2018, respecto de los períodos impositivos iniciados desde 1 de enero de 2017[413].

---

[411] Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015, por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L301/1, 18.11.2015).

[412] Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 111 de 15.4.2014, p. 50).

[413] Decisión (UE) 2015/2400 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L333/10, 19 diciembre 2015); Decisión (UE) 2015/2453 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L339/1, 24 diciembre 2015); Decisión (UE) 2016/828 del Consejo, de 21 de abril de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE de 25 de mayo de 2016; Decisión (UE)

En suma, de acuerdo al nuevo ámbito y términos de la DCA2 (nuevo art. 8.3 bis DCA), y de los Protocolos modificativos de los Acuerdos de 2004 (celebrados en 2015 y 2016), desde enero a septiembre de 2017 comienza el primer IAI sobre información en cuentas financieras respecto del período impositivo 2016, con la excepción de Austria (de los EEMM), Suiza, Andorra y Mónaco, que tienen de plazo hasta septiembre de 2018 para realizar el IAI respecto del período impositivo 2017. Esto supone una adaptación uniforme y coherente a nivel de la UE del Modelo acuerdo entre autoridades competentes sobre cuentas financieras de la OCDE, firmado el 29 de octubre de 2014 en Berlín. Tanto los EEMM como las 5 jurisdicciones mencionadas se han comprometido con el mismo calendario de intercambio automático sobre información financiera en el ámbito de la UE y en el ámbito global del Acuerdo de autoridades competentes.

2) De conformidad con el intercambio automático de los informes país por país, establecido en el artículo 8 bis bis y en el Anexo III de la DCA (por la DCA4), determinados grupos multinacionales que operan en la UE están obligados a comunicar esta información a un Estado miembro, y este al resto de EEMM mediante el intercambio automático de información. Desde el 1 de enero de 2017, fecha en que resultan de aplicación las disposiciones de la DCA4, los grupos multinacionales tienen un plazo máximo de 12 meses (enero-diciembre 2017, el primero) para remitir estos informes a los EEMM y el plazo para el intercambio automático de información entre los EEMM será de 15 meses desde que finalice el período impositivo de referencia. Sin embargo, el primer plazo de intercambio automático de información se ha ampliado a 18 meses. De manera que respecto del primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2016, los EEMM tienen hasta junio de 2018 para efectuar el intercambio automático de los informes país por país. El siguiente intercambio automático de información tendrá de plazo desde el 1 de enero de 2018 hasta el 31 de marzo de 2019.

El contenido de la DCA4 representa también una adaptación uniforme y coherente a nivel de la UE del estándar internacional de la OCDE aprobado en el informe final de la acción 13 del Plan BEPS, siendo de aplicación esta norma para la interpretación de la DCA4 (artículo 8 bis bis). Los EEMM, en este contexto, también se han comprometido con el mismo calendario a nivel global conforme al Acuerdo entre autoridades competentes de la OCDE, firmado el 27 de enero de 2016 en París, que lleva a cabo los compromisos adoptados en los informes finales de la OCDE respecto de la Acción 13 (documentación de precios de transferencia).

Junto a estos dos estándares de intercambio automático de información, que hacen pionera a la DCA en la implantación de las normas internacionales de intercambio

---

2016/1751 del Consejo, de 20 de septiembre de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. «DOUE» núm. 268, de 1 de octubre de 2016, páginas 38 a 76 (39 págs.) DOUE-L-2016-81803; Decisión (UE) 2016/1830 del Consejo, de 11 de octubre de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo.

automático de información, el marco jurídico de intercambio de información de la UE ha dado un paso al frente en solitario y se convierte también en novedoso en el plano internacional, dando carta de naturaleza a dos estándares nuevos de intercambio automático de información, de aplicación exclusiva en la Unión Europea y de mayor contundencia que las iniciativas adoptadas por la OCDE en el marco de la acción 5 y 12 del Plan frente a BEPS. En concreto, el estándar de cesión automática de los acuerdos previos tributarios (DCA3 en 2015, nuevo art. 8.bis DCA)[414] y el estándar de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos (DCA6 en 2018, nuevo artículo 8 bis ter DCA)[415]:

3) El intercambio automático de información sobre los acuerdos previos tributarios (*tax rulings*), que se contiene en el artículo 8 bis DCA (introducido por la DCA3), impone a los EEMM a comunicar este tipo de información desde 2017 en el plazo de 3 meses respecto de los acuerdos relativos a los 6 meses anteriores. En particular, el primer suministro ha tenido lugar en el trimestre de julio-septiembre de 2017 respecto de los acuerdos referidos al primer semestre de 2017.

En cuanto a los acuerdos celebrados en los últimos 5 años (2012-2016), durante todo 2017 los EEMM (en todo caso antes del 1 de enero de 2018) deben haber intercambiado la información respecto de los acuerdos en los siguientes términos: a) acuerdos 2012-2013 que sean válidos a 1.1.2014 y b) todos los acuerdos de 2014 a 2016. Los EEMM puede decidir no incluir en el IAI los acuerdos 2012 a 1 abril 2016 cuando los destinatarios de los acuerdos sean empresas con volumen negocios inferior a 40 millones de euros y, siempre que su actividad principal no sea de carácter financiero o de inversión. Este estándar de intercambio automático de los *tax rulings* no está en consonancia con los informes finales de la acción 5 del Plan BEPS de la OCDE en octubre de 2015, en los que se ha consensuado un intercambio espontáneo obligatorio y espontáneo de información.

4) De acuerdo al intercambio automático de información sobre los mecanismos transfronterizos (artículo 8 bis ter y Anexo IV de la DCA, incorporados por la DCA6), los intermediarios financieros o, en su caso, los contribuyentes interesados, deben comunicar este tipo de información desde el 1 de julio de 2020 en el plazo de los 30 días siguientes de la puesta a disposición, de su ejecutabilidad o de la finalización de

---

[414] Con ocasión de la DCA3 (aprobada el 8 de diciembre de 2015) se introduce el nuevo artículo 8 bis para introducir el estándar de intercambio automático de información de los *tax rulings*. En este ámbito, la UE ha ido por delante de los informes finales de la acción 5 del Plan BEPS (competencia fiscal perniciosa), en los que se queda en el intercambio espontáneo de información como medida de transparencia para los *tax rulings*.

[415] El 15 de mayo de 2018 acaba de aprobarse el quinto estándar de intercambio automático de información en la DCA (de conformidad con la nueva modificación operada por la DCA6), consistente en la revelación por los intermediarios financieros de los mecanismos transfronterizos potencialmente perniciosos a las Administraciones tributarias, y éstas al resto de las Administraciones tributarias de otros EEMM que puedan resultar afectados por estos mecanismos. Es iniciativa, que tiene su origen en la Acción 12 del Plan BEPS de la OCDE, ha conseguido un consenso unánime a nivel de la Unión, que a nivel de la OCDE aun no ha sido posible, quedando por ahora las medidas en prácticamente una declaración de intenciones.

la primera fase de la ejecución, lo que ocurra primero. Los 30 días comenzarán al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento, en los casos en que el intermediario lo sea por saber, o cabe razonablemente suponer que sabe, que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información[416].

Así mismo, en el caso de que estos mecanismos transfronterizos sean comercializables[417], los intermediarios financieros han de comunicar de forma periódica, por trimestres, la actualización correspondiente a los mismos (art. 8 bis ter.2 DCA). De forma transitoria, los mecanismos cuya primera fase de ejecución se produzca entre la entrada en vigor de la DCA6 (25 de junio de 2018) y la fecha de aplicación de la misma (1 de julio de 2020), deben comunicarse antes del 31 de agosto de 2020 (art. 8 bis ter.12 DCA).

El intercambio automático entre los EEMM de esta información, tendrá lugar con carácter periódico por trimestres en el plazo de un mes a partir del final del trimestre en que esta información se haya presentado (abril, julio, octubre y enero). La primera información se comunicará en el mes de octubre de 2020 respecto de la información obtenida por los EEMM en el tercer trimestre de 2020 (meses julio, agosto y septiembre de 2020)[418].

Estos cuatro estándares de intercambio automático de información son de aplicación obligatoria para todos los EEMM, y por tanto uniforme a nivel de la UE y, tienen un propósito común: la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

5) Únicamente, el estándar de intercambio automático sobre rentas no financieras del art. 8.1 DCA1 es el que presenta más deficiencias por la falta de uniformidad y obligatoriedad a nivel de la UE. El plazo para la cesión automática de información, en su caso, debe realizarse al menos una vez al año en los 6 meses siguientes a la finalización del ejercicio presupuestario (art. 8.6 DCA), siendo el primer período de referencia 2014 y, por tanto, del primer IAI ha debido producirse el primer semestre de 2015.

En conclusión, en aplicación de estos estándares, los agentes más importantes que intervienen en los mecanismos de planificación fiscal resultan obligados a suministrar la información (entidades financieras –cuentas financieras–, administraciones –*tax rulings*– multinacionales –informes país por país– y asesores fiscales –mecanismos transfronterizos potencialmente perniciosos–) para, posteriormente, ser objeto de cesión automática al resto de EEMM. Múltiples son los interrogantes que presenta este nuevo régimen jurídico de la cesión automática de información aunque no hay duda de la repercusión que, en mayor o menor medida, tendrá en la prevención y fiscalización de la evasión y el fraude fiscal. Estamos ante una nueva era por lo que respecta a la cesión de

---

[416] *Vid.* art. 3.21 segundo párrafo y art. 8 bis ter.1 y 7 de la DCA.

[417] Ver definición en el art. 3.24 DCA.

[418] *Vid.* art. 8 bis ter.18 DCA.

información con retos muy importantes de técnica jurídica y de elaboración dogmática en las nuevas relaciones entre Administraciones tributarias, entre Administraciones tributarias y contribuyentes, y entre Administraciones tributarias y obligados al suministro de información.

Desde 2014, comienza el principio del fin de un largo período caracterizado por los obstáculos del requisito de unanimidad a la hora de aprobar la implantación del intercambio automático de información a nivel de la UE. Gracias al fenómeno FATCA de los EEUU los acontecimientos posteriores que ha provocado esta norma han derivado en un efecto dominó hasta culminar en la situación actual[419]. El contenido de la DCA vigente en 2018 constituye un gran avance, por un lado, en la ocultación de rentas, al permitir la cesión automática de la información financiera de los residentes en la UE (art. 8.3 bis DCA), así como de los mecanismos que pueden menoscabar el acceso a esta información (art. 8 bis ter DCA) y por otro lado, en la lucha contra la planificación fiscal agresiva de las grandes multinacionales, para lograr la nula o escasa tributación, con la implantación de los tres grandes estándares de transparencia: los *tax rulings* (acuerdos previos tributarios) en los que participan los gobiernos, los informes país por país de los grandes grupos multinacionales que operan en la UE y, los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en los que participan los intermediarios financieros, o que ponen en marcha los contribuyentes interesados. Queda mucho por hacer pero estamos ante un panorama normativo de cooperación internacional sin precedentes y que alumbra una nueva era en la fiscalidad internacional.

8. **EL CONVENIO MULTILATERAL DE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA (CAM)**

8.1. EL CONVENIO DE 1988 Y EL CONVENIO MODIFICADO POR PROTOCOLO 2010

El Convenio de asistencia administrativa mutua en materia tributaria (en adelante CAM)[420] es un instrumento multilateral elaborado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa. Se aprueba y se abre a la firma en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 y entra en vigor el 1 de abril de 1995[421] (en adelante CAM 1988), después de que

---

[419] Como ya se ha explicado, con la aparición de la norma FATCA de los EEUU en 2010, y su regulación definitiva en 2013, la aplicación de la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 de la DCA2011 hubiera sido el instrumento de armonización por la puerta de atrás del intercambio automático de información financiera. Junto a la cláusula de nación más favorecida, la fuerte presión internacional, las nuevas políticas de transparencia e intercambio de información y la cuestión de la reputación de las jurisdicciones opacas en los medios de comunicación han hecho el resto. Los efectos son evidentes: en tan solo tres años se ha avanzado más que en 50 años.

[420] En inglés «Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in tax Matters».

[421] «Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», Estrasburgo 1988.

las primeras cinco jurisdicciones depositaran el instrumento de ratificación[422]. Desde esta fecha, países de la OCDE y de la UE se han ido sumando a este instrumento multilateral de cooperación a través de la firma y el depósito del instrumento de ratificación, aunque el número de participantes ha sido más bien escaso. De un total de 54 jurisdicciones miembros de la OCDE o del Consejo de Europa, sólo para 14 jurisdicciones este instrumento fue vinculante[423]. Este escaso compromiso con el instrumento multilateral tiene su razón de ser en el poco protagonismo del intercambio de información en la década de los años 90. En estos años, los instrumentos de cooperación no resultan de gran interés para los Estados y, además, ya existían otros instrumentos con cláusulas de intercambio de información como la Directiva de cooperación de 1977, para el ámbito comunitario, o el artículo 26 de los CDIs. España, por ejemplo, se adhiere a este instrumento multilateral con un retraso de 20 años (en 2010) y, de hecho, deposita el instrumento de ratificación unos meses después de que ya se hubiera abierto a la firma el Protocolo de modificación de este instrumento[424].

A partir de 2001, con la reorientación de la política fiscal internacional de la OCDE, el intercambio de información entre AATT se erige en un criterio de necesario cumplimiento por parte de las jurisdicciones en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. La cláusula de intercambio de información del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (artículo 26 del Modelo) y el nuevo Modelo de Acuerdo de intercambio de información de 2002 aprobado por la OCDE regulan un nuevo estándar de intercambio de información previa solicitud, cuyo propósito esencial es prohibir el secreto bancario como motivo de oposición a la cesión de información. Además, las jurisdicciones que no cumplan con un mínimo de transparencia e intercambio de información pasan a ser incluidas en la lista de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE. En consecuencia, comienza un considerable incremento de instrumentos de coopera-

---

[422] Las cinco primeras jurisdicciones que firman y depositan el instrumento son, por orden cronológico: Noruega (firma 5.5.1989; depósito 13.6.1989); Suecia (firma 20.4.1989; depósito 4.7.1990); Estados Unidos (firma 28.6.1989; depósito 13.2.1991); Dinamarca (firma y depósito 16.7.1992); Finlandia (firma 11.12.1989; depósito 15.12.1994). Como dispone el CAM 1988 para la entrada en vigor es necesario que cinco jurisdicciones hayan depositado el instrumento de ratificación. En este caso, Finlandia fue la quinta jurisdicción que depositó el instrumento, el 15 de diciembre de 1994 y, una vez transcurridos tres meses, el CAM 1988 entró en vigor para estas 5 jurisdicciones el día 1 de abril de 1995.

[423] Por orden de fecha de depósito y entrada en vigor, se suman al CAM 1988: Islandia (firma y depósito el 22.7.1996; vigor desde 1.11.1996); Holanda (firma 25.9.1990; depósito 15.10.1996; vigor desde 1.2.1997); Polonia (firma 19.3.1996; depósito 25.6.1997; vigor desde 1.10.1997); Bélgica (firma 7.2.1992; depósito 1.8.2000; vigor desde 1.12.2000); Azerbaiyán (firma 26.3.2003; depósito 3.6.2004; vigor desde 1.10.2004); Francia (firma 17.9.2003; depósito 25.5.2005; vigor desde 1.9.2005); Italia (firma y depósito 31.1.2006; vigor desde 1.5.2006); Reino Unido (firma 24.5.2007; depósito 24.1.2008; vigor desde 1.5.2008); Ucrania (firma 20.12.2004; depósito 26.3.2009; vigor desde 1.7.2009).

[424] En concreto, en el caso de España, la firma tuvo lugar el 12 de noviembre de 2009, la ratificación por el Congreso el 22 de julio de 2010 (*vid.* Instrumento de Ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (BOE 8.11.2010), el depósito el 10 de agosto de 2010 y la entrada en vigor el 1 de diciembre de 2010. Sin embargo, en mayo de 2010 ya se ha abierto a la firma el protocolo de modificación para incorporar un estándar más avanzado de cooperación.

ción en el ámbito internacional entre multitud de jurisdicciones que hasta entonces no habían celebrado ningún acuerdo internacional de este tipo.

En este contexto, el 27 de mayo de 2010 se firma un Protocolo por el que se modifica el texto original del CAM 1988[425] y que da lugar al CAM 2010[426]. El Protocolo de modificación entra en vigor el 1 de junio de 2011, y para España el 1 de enero de 2013, después de ser ratificado por las Cortes el 9 de agosto de 2012 y efectuado el depósito el 28 de septiembre de 2012[427]. Conviene resaltar algunos aspectos básicos sobre la finalidad y la relevancia actual del CAM 2010.

Dos son las finalidades básicas de esta modificación que da lugar al CAM 2010: Por un lado, adaptar su contenido al nuevo estándar internacional de intercambio de información previa solicitud y, por otro lado, abrir el perímetro de este instrumento de manera que puedan formar parte del mismo todo tipo de jurisdicciones, y no solo los países miembros de la OCDE y del Consejo europeo, de forma que puedan vincularse en un instrumento multilateral de cooperación administrativa y cumplir con las nuevas exigencias de transparencia e intercambio de información. En abril de 2009 el G-20 hizo una primera declaración dirigida a facilitar a las jurisdicciones en vías de desarrollo la participación en el nuevo contexto de cooperación en materia tributaria, incluyendo los beneficios de la aplicación del Convenio multilateral de asistencia mutua. En respuesta a esta declaración, la OCDE y el Consejo europeo tomaron la iniciativa de elaborar el Protocolo de modificación de dicho Convenio para alcanzar los dos propósitos mencionados, adaptación al estándar internacional y la posibilidad de participación de más

---

[425] «Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», firmado el 27 de mayo 2010 en París.

[426] *Vid.* Version consolidada del CAM 2010 y el informe explicativo de los preceptos del CAM en la publicación de la OCDE: «The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol», OECD and Council of Europe (2011). OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en

[427] Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (BOE 16.11.2012). En este instrumento España incorpora respecto de Gibraltar una Declaración relativa a la negativa a considerarlo como un territorio autónomo. En concreto: «Para el caso de que el presente Protocolo se aplique a Gibraltar, España desea recordar que: 1. Gibraltar es un territorio no autónomo de cuyas relaciones exteriores es responsable el Reino Unido y que está sometido a un proceso de descolonización de acuerdo con las decisiones y resoluciones pertinentes de la Asamblea General de las Naciones Unidas; 2. Las autoridades de Gibraltar tienen un carácter local y ejercen competencias exclusivamente internas que tienen su origen y fundamento en la distribución y atribución de competencias efectuadas por el Reino Unido, de conformidad con lo previsto en su legislación interna, en su condición de Estado soberano del que depende el citado territorio no autónomo; 3. En consecuencia, la eventual participación de las autoridades gibraltareñas en la aplicación del presente Tratado se entenderá realizada exclusivamente en el marco de las competencias internas de Gibraltar y no podrá considerarse que produce cambio alguno respecto de lo previsto en los dos párrafos precedentes; 4. El procedimiento previsto en el Régimen relativo a las autoridades de Gibraltar en el contexto de ciertos Tratados Internacionales (2007) acordado por España y el Reino Unido el 19 de diciembre de 2007 se aplica al presente Protocolo». Dado en Madrid, a 9 de agosto de 2012.

jurisdicciones[428]. La apertura del perímetro permite a jurisdicciones sin instrumentos de cooperación aplicar un mismo estándar con multitud de jurisdicciones y, además, el artículo 6 del CAM constituye la base jurídica de cesión de información para acordar la cesión automática de información.

En este sentido, la relevancia del CAM 2010 no tiene parangón con la que tenía el CAM 1988, ni con otros instrumentos bilaterales de intercambio de información. En primer lugar, permite una aplicación uniforme del actual estándar internacional de intercambio de información de la OCDE con carácter multilateral. A estos efectos, junto a los Comentarios del CAM, y los del Modelo de Convenio de la OCDE, que también resultan aplicables en la interpretación del articulado, este instrumento presenta una gran singularidad en aras a la uniformidad en su aplicación: articula la existencia de un órgano de coordinación que tiene el propósito de asegurar una aplicación uniforme de la Convención[429].

En segundo lugar, además, el Convenio no solo regula de forma extensa la modalidad de intercambio de información previa solicitud sino otros tipos de intercambio de información (automático y espontáneo) y otras modalidades de cooperación, como la asistencia en la recaudación o en la notificación. Se trata, en este sentido de un instrumento multilateral de gran alcance por su ámbito objetivo de aplicación, y responde sobradamente a las exigencias internacionales de cooperación administrativa. Sin embargo, como se pondrá de manifiesto más adelante, a pesar de contener multitud de formas de cooperación para todos los impuestos, lo cierto es que también tiene un carácter flexible: el CAM habilita a las jurisdicciones a efectuar reservas en ciertos aspectos de la Convención. Se trata de una lista cerrada recogida en el artículo 30.1 del CAM y, en aplicación de estas reservas, los Estados pueden no vincularse al CAM respecto de determinados impuestos y de determinadas modalidades de cooperación. Ahora bien, en ningún caso es posible hacer reservas respecto a concretos Estados partes del Convenio.

La tercera particularidad es, sin duda, la multilateralidad. Este instrumento permite una participación importante de jurisdicciones desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo. Desde la óptica cuantitativa se trata del instrumento jurídico en materia tributaria con mayor número de jurisdicciones participantes. A fecha de 2 de julio de 2018, 124 jurisdicciones han firmado el CAM 2010 o el Protocolo de 2010 y, para 107 de ellas este instrumento multilateral ya ha entrado en vigor[430]. Desde la óptica cualitativa, posibilita la aplicación de un estándar de cooperación internacional novedoso para muchas jurisdicciones. Sobre todo, para aquéllas jurisdicciones que durante décadas no han sido parte de ningún instrumento de intercambio de información entre AATT. Por

---

[428] Como afirmó Jeffrey Owens, Director del Centro de política fiscal y administraciones de la OCDE, con ocasión de la elaboración del Protocolo de enmienda del CAM: «This is another success story in the fight against offshore tax evasion. Once the Protocol has entered into force, the Convention will be a very powerful instrument that will contribute to a fairer world where all taxpayers pay the right amount of tax, at the right time.»

[429] Este órgano viene regulado en el artículo 24 del CAM «aplicación del Convenio».

[430] En OECD: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

tanto, el CAM 2010 resulta muy operativo entre Estados que no tienen una amplia red de instrumentos bilaterales reguladores de cooperación administrativa internacional en materia tributaria y que, en la actualidad, precisan de este marco jurídico para cumplir con los parámetros de transparencia e intercambio de información exigidos por la OCDE. En este sentido, constituye un instrumento paradigmático legitimador del intercambio automático de información con carácter uniforme y global. Desde 2014, fecha en que tiene lugar la firma del primer Acuerdo multilateral de intercambio automático de información, el hecho de formar parte del CAM 2010 es determinante para poder ser parte del Acuerdo multilateral de intercambio automático de información financiera, si bien, la base jurídica que legitima esta cesión en masa y automática de información es el artículo 6 del CAM 2010[431].

Por último, el CAM dota de gran significación a los derechos y garantías de los contribuyentes. Prevé que la información es secreta y debe ser protegida en el Estado receptor de la misma, de acuerdo a las normas de confidencialidad de su legislación interna. El artículo 22 del CAM («secreto») establece las reglas de uso de la información obtenida. De acuerdo al artículo 22.2 CAM, la información obtenida en virtud del Convenio no puede ser revelada a personas distintas de las señaladas en el CAM aunque exista un requerimiento fundado en la legislación sobre la libertad de información, si bien las reglas de confidencialidad lo impiden[432]. En caso de suministro de datos personales, el Estado receptor debe tratarlos de acuerdo con a su ley interna, pero también de acuerdo a las garantías de protección de datos personales de la legislación interna del Estado que suministra la información. Con carácter general, los derechos y las garantías de los contribuyentes previstos por la ley interna mantienen su aplicabilidad[433]. Por otro lado, el CAM reconoce expresamente la facultad de cualquier Parte del Convenio de realizar una declaración para indicar que, de acuerdo a su legislación interna, las autoridades pueden informar a sus residentes o nacionales con carácter previo a la transmisión de la información relacionada con ellos, en el marco del intercambio de información espontáneo o previa solicitud[434].

---

[431] Un ejemplo es la reunión del G20 en septiembre de 2013 en la que se hace un llamamiento a todos los países para participar en el CAM 2010 «sin más retrasos» a los efectos de poder suscribir posteriormente el Acuerdo de autoridades competentes que se celebra en 2014 con base en el artículo 6 del CAM2010.

[432] El párrafo 220 de los Comentarios deja clara esta interpretación del 22.2 CAM: «…la información recibida por las autoridades competentes de un Estado parte, sea sobre un contribuyente específico o no, no deberá ser revelada a personas o autoridades que no estén mencionadas en el 22.2, independientemente de lo estipulado por la legislación interna sobre la libertad de la información o por cualquier otra normativa que admita el acceso a documentos gubernamentales».

[433] El apartado primero del artículo 21 («protección de las personas y límites a la obligación de prestar asistencia») prescribe: «Nada de lo dispuesto en la presente Convención afectará los derechos y salvaguardas a favor de las personas, de conformidad con la legislación o práctica administrativa del Estado requerido».

[434] *Vid*. Considerandos 6 y 7 del Preámbulo del CAM, así como el artículo 4.3 sobre la obligación por el Estado requerido de informar a su residente o nacional antes de suministrar la información, en el intercambio de información previa solicitud y en el intercambio espontáneo de información.

8.2. LA MULTILATERALIDAD: JURISDICCIONES Y PROCEDIMIENTO DE VINCULACIÓN AL CAM 2010

La multilateralidad de este instrumento, y la apertura a jurisdicciones no miembros de la OCDE o del Consejo europeo, acarrea la concurrencia de una diversidad muy heterogénea de jurisdicciones que precisa de algunas observaciones en relación, por un lado, con la significativa acogida que está teniendo en la actualidad a nivel global y, por otro, en relación con los distintos procedimientos de vinculación al CAM 2010, que deben seguir las jurisdicciones, según los casos.

En efecto, la firma de este instrumento está siendo un éxito a la vista del número y del tipo de jurisdicciones que se van vinculando al contenido del mismo. La OCDE en su página web sobre intercambio de información viene publicando con regularidad una lista actualizada de las jurisdicciones participantes[435]. De la información que ofrece la lista actualizada se desprende dos tipos de información muy relevantes para las AATT de los distintos países:

1. Una clasificación tripartita de las jurisdicciones en función del instrumento en el que participan. Por un lado, hay jurisdicciones que únicamente han firmado el CAM de 1988. En segundo lugar, están las jurisdicciones que han firmado el Protocolo de modificación de 2010, porque ya habían firmado previamente el CAM 1988 (P)[436] y, en tercer lugar, las jurisdicciones que firman por primera vez el CAM 2010 (AC)[437].

2. Los datos temporales de firma, depósito del instrumento y entrada en vigor. Por otro lado, en la lista actualizada de jurisdicciones se indica la fecha de la firma, del depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación (que puede coincidir con el momento de la firma) y la de entrada en vigor. Esta última fecha es de gran importancia porque determina el momento en el que es de aplicación el CAM a la jurisdicción en cuestión. No solo determina la fecha en que una jurisdicción puede utilizar el instrumento multilateral con el resto de jurisdicciones, sino los períodos impositivos de referencia sobre los que se puede solicitar información[438].

Cumpliendo el objetivo de lograr uniformidad a escala global en la cooperación administrativa en materia tributaria, los países y jurisdicciones participantes se caracterizan por su gran diversidad: todos los países que forman el G-20, todos los Estados miembros

---

[435] Véase el Anexo IV de este trabajo («Jurisdicciones CAM (OCDE)» que contiene la lista actualizada por la OCDE a 2 de julio de 2018. Para ver la lista actualizada de forma permanente se puede entrar en la siguiente dirección web: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf «Chart of Participating Jurisdictions».

[436] En las listas, junto a la fecha de aprobación se indica el acrónimo en inglés (P) «Protocol».

[437] En las listas, junto a la fecha de aprobación se indica el acrónimo en inglés (AC) «amended convention».

[438] *Vid.* artículo 28.6 y 7 del CAM. Los períodos impositivos de referencia en cuanto al intercambio de información se analiza en el Capítulo 4 de esta obra con ocasión del estudio comparado del estándar previa solicitud a la luz de diversos instrumentos jurídicos que lo regulan.

de la OCDE, los BRIICS (Brasil, Rusia, India, Indonesia, China y Sudáfrica), grandes centros financieros y países en vías de desarrollo. A modo de ejemplo, el 23 de diciembre de 2013, de un total de 64 jurisdicciones participantes en el CAM de 1988 y/o CAM 2010, para 47 de ellas ya ha entrado en vigor el CAM 2010. Casi tres años después, el 14 de marzo de 2016, de un total de 94 jurisdicciones participantes en el CAM de 1988 y/o CAM 2010, para 72 de ellas ya ha entrado en vigor el CAM 2010. Actualmente, a fecha de 2 de julio de 2018[439] de un total de 124 jurisdicciones firmantes del CAM de 1988 y/o CAM 2010, para 107 de ellas ya ha entrado en vigor el CAM 2010 y las 17 restantes ya han firmado el CAM en su versión de 2010, o el Protocolo de modificación de 2010, y se está a la espera del depósito de su instrumento de ratificación, aprobación o aceptación (Armenia, Burkina Faso, Brunei Darussalam, EEUU, El Salvador, Filipinas, Gabón, Jamaica, Kenia, Kuwait, Liberia, Macedonia, Marruecos, Paraguay, Qatar, República dominicana y Vanuatu).

En lo que se refiere al procedimiento para participar en el CAM 2010, es distinto en función del tipo de jurisdicción y de si, con carácter previo, es Parte del CAM 1988. La regulación del procedimiento para ser Parte del CAM 2010 se contiene en el Protocolo de 2010 y en el artículo 28.1 a 5 del CAM. De acuerdo a este conjunto normativo, caben tres vías para formar Parte del CAM 2010[440]:

1) Los países que forman parte del CAM 1988, solo tienen que depositar el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del Protocolo 2010 en mano de alguno de los Depositarios, en los términos del artículo IX del Protocolo 2010. De conformidad con este precepto, la entrada en vigor, tiene lugar el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses después de la fecha en que cinco Partes en el Convenio hayan expresado su consentimiento en quedar obligados por el presente Protocolo mediante el depósito del instrumento interno de ratificación, aprobación o aceptación[441]. Cuando el Protocolo haya entrado en vigor para las cinco primeras jurisdicciones Parte del CAM, la entrada en vigor para las siguientes Partes se produce el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses después de la entrada fecha de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación[442]. Este es el caso de España, porque 18 partes ya habían consentido en quedar obligados por el Protocolo. El Protocolo entra en vigor el 1 de junio de 2011 (con el depósito de las primeras cinco jurisdicciones) y España procede a la firma el 11 de marzo de 2011,

---

[439] Véase Anexo IV de este trabajo, arriba mencionado.

[440] El Anexo III («Jurisdicciones Parte del CAM 2010 en función del Procedimiento de vinculación») de este trabajo se contiene una tabla ilustrativa para sistematizar tres grupos de Partes del CAM 2010, en función del procedimiento que han tenido que seguir.

[441] *Vid.* artículo IX.2 del Protocolo; Las primeras jurisdicciones para las que ha entrado en vigor el CAM 2010 en aplicación de este precepto del Protocolo han sido, por orden de depósito de instrumento de ratificación del Protocolo 2010: Finlandia, el 21.12.2010, Dinamarca (incluyendo Islas Faroe y Groenlandia) el 28.1.2011; Eslovenia el 30.1.2011; Noruega, el 18.2.2011; y Georgia, el 28.2.2011. Dado que la quinta jurisdicción deposita el instrumento en febrero de 2011, para ella y para todas las anteriores el CAM 2010 ha entrado en vigor el 1 de junio de 2011. (Ver Anexo III de esta obra).

[442] *Vid.* artículo IX.3 del Protocolo.

al depósito el 28 de septiembre de 2012, y la entrada en vigor se produce el 1 de enero de 2013[443].

Para otras jurisdicciones el CAM 2010 también ha entrado en vigor por este procedimiento de depósito del instrumento de ratificación del Protocolo[444]. En total, a fecha de 2 de julio de 2018, para 30 jurisdicciones el CAM 2010 ha entrado en vigor por la vía del depósito del instrumento de ratificación del Protocolo de 2010.

Junto a estas jurisdicciones, de acuerdo a las declaraciones de Dinamarca, Países Bajos y Reino Unido[445], que son Parte del CAM 2010 por este procedimiento, el CAM 2010 es de aplicación a 15 territorios dependientes o asociados a dichas jurisdicciones. En particular: Islas Feroe y Groenlandia (Dinamarca); Aruba, Curacao y San Martín (Holanda); Montserrat, Islas Turcas y Caicos, Islas Caimán, desde 1.1.2014; Anguilla, Gibraltar, Isla de Man, Bermuda, las Islas Vírgenes británicas, Islas Jersey y Guernesey (Reino Unido)[446].

2) Los países que no forman parte del CAM 1988 pero que son miembros de la OCDE o del Consejo Europeo, tienen que firmar el CAM 2010 y deben depositar el instrumento de ratificación, aprobación o aceptación del CAM 2010 (artículo 28.1 a 4 CAM). En la misma línea que los países que han firmado el Protocolo, la entrada en vigor para los países que firman el CAM 2010 será el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha en que cinco Estados hayan expresado su consentimiento en quedar vinculados por el Convenio a través del depósito del instrumento interno[447]. Una vez ha entrado en vigor el CAM 2010 para cinco partes, la entrada en vigor para el resto de partes se produce el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación. A fecha de 2 de julio de 2018, el CAM 2010 ha entrado en vigor para 14 jurisdicciones por este procedimiento[448].

---

[443] *Vid.* Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (BOE 16.11.2012).

[444] Por orden cronológico de entrada en vigor: Suecia (1.9.2011), Polonia (1.10.2011), Reino Unido (1.10.2011), Islandia (1.2.2012), Moldavia (1.3.2012), Francia (1.4.2012), Italia y Méjico (1.5.2012), Corea (1.7.2012), Grecia, Holanda y Ucrania (1.9.2013), Japón (1.10.2013), Canadá (1.3.2014), Lituania (1.6.2014), Rumania y Luxemburgo (1.11.2014), Hungría y Portugal (1.3.2015), Bélgica y Chipre (1.4.2015), Azerbaiyán (1.9.2015), Alemania (1.12.2015) y Bulgaria (1.7.2016). (Ver Anexo III de esta obra).

[445] Declaraciones de conformidad con el artículo 29 del CAM y del 3.1 e) «nacionales» del CAM.

[446] Ver Anexo III de esta obra ("Jurisdicciones Parte del CAM 2010 en función del Procedimiento de vinculación").

[447] *Vid.* artículo 28.2 del CAM 2010.

[448] *Vid.* artículo 28.3 del CAM 2010. En particular, por orden de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del CAM 2010, por Estados miembros OCDE y/o UE: Australia (30.8.2012); Irlanda y Malta (29.5.2013); República Checa (11.10.2013); Eslovaquia y Nueva Zelanda (21.11.2013); Croacia (28.2.2014); Estonia (8.7.2014); Letonia (15.7.2014); Austria (28.8.2014); Chile (7.7.2016); Israel 31.8.2016), Suiza (26.9.2016) y Turquía (26.3.2018). Para todos ellos, la entrada en vigor ha comenza-

3) Los países que no forman parte del CAM 1988 pero que no son miembros de la OCDE o del Consejo Europeo, tienen que firmar el CAM 2010, previa invitación del órgano de coordinación (artículo 28.5 del CAM). Para estos países, el procedimiento a seguir es el siguiente:

a) Invitación para participar en el CAM. Para lograr esta invitación la jurisdicción que quiere participar debe solicitar formalmente la invitación para ser participante del CAM2010, y debe dirigirse a uno de los dos Depositarios (Secretario General de la OCDE o el Secretario General del Consejo de Europa). El depositario transmite la solicitud a las partes del CAM e informa al Consejo de la OCDE y al Consejo de Ministros de la UE. A través del órgano de coordinación, las partes consensuan una decisión sobre la invitación teniendo en cuenta las normas de confidencialidad de la jurisdicción, así como si es miembro del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en materia tributaria. En caso de acordar la invitación, el Secretariado General de la OCDE le remitirá una carta de invitación para participar en el CAM 2010;

b) Firma y depósito del instrumento interno. Una vez recibida la carta de invitación, la jurisdicción ya se puede reunir con uno de los Depositarios del CAM para proceder a la firma. La jurisdicción debe aprobar en el ámbito interno el instrumento de ratificación, aprobación o aceptación, según el procedimiento doméstico establecido, y proceder al depósito del instrumento con uno de los dos Depositarios del CAM;

c) Entrada en vigor. El CAM entrará en vigor para esta jurisdicción el primer día del mes siguiente a que expire el plazo de tres meses desde la fecha del depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación (28.5 CAM). Un total de 48 jurisdicciones han pasado a formar Parte por primera vez del CAM por este procedimiento[449].

---

do el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación. Así por ejemplo, para Turquía ha entrado en vigor el CAM 2010 el 1 de julio de 2018. Todos ellos, es la primera vez que se vinculan a este instrumento multilateral. Ver Anexo III de este libro.

[449] En particular, por orden de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del CAM 2010, por Estados que no son miembros OCDE y/o UE y que, por tanto, se han vinculado por primera vez a este instrumento multilateral de cooperación: India (21.2.2012); Argentina (13.9.2012); Costa Rica (5.4.2013); Belice (29.5.2013); Ghana (29.5.2013); Albania (8.8.2013); Túnez (31.10.2013); Sudáfrica (21.12.2013); Colombia (19.3.2014); Indonesia (21.1.2015); Rusia (4.3.2015); Kazajistán (8.4.2015); Nigeria (29.5.2015); Seychelles (25.6.2015); Camerún (30.6.2015); San Marino (28.8.2015); Mauricio (31.8.2015); China (16.10.2015); Arabia saudí (17.12.2015); Singapur (20.1.2016); Uganda (26.5.2016); Brasil (1.6.2016); Niue (6.6.2016); Nauru (28.6.2016); Barbados (4.7.2016); Liechtenstein (22.8.2016); Andorra, San Cristóbal y Nieves y Senegal (25.8.2016); Samoa, San Vicente y Granadinas y Uruguay (31.8.2016); Mónaco y Paquistán (14.12.2016); Islas Marshall (22.12.2016); Malasia (3.1.2017); Panamá (16.3.2017); Líbano (12.5.2017); I. Cook (29.5.2017); Guatemala (9.6.2017); Bahamas (24.4.2018); Bahrein (3.5.2018); Emiratos árabes (21.5.2018); Perú (28.5.2018); Granada (31.5.2018); Hong Kong y Macao, como pertenecientes a China, la entrada en vigor tendrá lugar el 1.9.2018. territorial. Ver Anexo III de esta obra.

En los tres casos, en el momento de la firma, o del depósito del instrumento interno, la jurisdicción debe comunicar la información necesaria para el Anexo A (lista de impuestos), el Anexo B (lista de autoridades competentes) y, en su caso, para el Anexo C (declaraciones sobre la definición de «nacionales» del 3.1 e) CAM). Las jurisdicciones, además, tienen la posibilidad de formular otras «declaraciones» sobre otros preceptos del CAM (arts. 4.3, 9.3 y 29 del CAM), así como «reservas» exclusivamente sobre los extremos permitidos en el artículo 30 del CAM. Los Anexos, declaraciones y reservas son objeto de estudio en el apartado 8.3.3.

En suma, de acuerdo a estas tres vías procedimentales de acceso al CAM 2010, como ya se indicaba al principio de este apartado, a fecha de 2 de julio de 2018, 107 jurisdicciones ya son Parte del CAM 2010 (45 por la primera vía, 14 por la segunda y 48 por la tercera). Por otro lado, 17 jurisdicciones han firmado pero aún no han realizado el depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación: Armenia, Burkina Faso, Brunei Darussalam, EEUU, El Salvador, Filipinas, Gabón, Jamaica, Kenia, Kuwait, Liberia, Macedonia, Marruecos, Paraguay, Qatar, República dominicana y Vanuatu[450]. De estos países, únicamente Estados Unidos es miembro de la OCDE. Sorprende que éste país sea el único de estos países que ya formaba parte del CAM 1988 desde los años 90. El 25 de julio de 2010 firmó el Protocolo de 2010 pero no ha depositado el instrumento de ratificación a día de hoy.

8.3. EL CONJUNTO NORMATIVO DEL CONVENIO DE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA

El alcance global de este instrumento no solo presenta singularidades en el procedimiento de vinculación al mismo sino también en el conjunto normativo al que debe atenderse cuando estemos ante una cesión de información en el marco de este instrumento. Las Partes que realicen una cooperación administrativa en aplicación de este instrumento deben atender a varios cuerpos normativos: el Texto del CAM 2010, sus Comentarios y los Anexos, Declaraciones y Reservas que cada jurisdicción haya notificado al Depositario[451].

8.3.1. *El texto del CAM 2010*

El texto del CAM 2010 contiene 32 artículos distribuidos en 6 capítulos, a través de los cuales se regula el régimen jurídico de la cooperación objeto de este instrumento multilateral. Siguiendo la estructura del CAM 2010 el contenido de este régimen jurídico es el que se expone a continuación:

---

[450] Ver Anexo III de esta obra.

[451] En este apartado se comentan las normas que conforman el CAM 2010 y, en el Capítulo 4, se analizan concretamente los diferentes aspectos del estándar del intercambio de información previa solicitud, en comparación con la regulación de este mismo estándar en otros instrumentos de cooperación como la DCA 2011, los CDIs o los AII.

El capítulo I «ámbito de aplicación» (artículos 1 y 2) regula el objeto de la cooperación, el ámbito subjetivo y los impuestos a los que resulta de aplicación:

El objeto de la cooperación es la prestación de asistencia mutua en asuntos fiscales, pudiendo incluir «de considerarlo apropiado», medidas adoptadas por los órganos judiciales. Las modalidades de asistencia administrativa incluyen: a) el intercambio de información, incluyendo controles fiscales simultáneos y la participación de inspecciones en el extranjero; b) la asistencia en la recaudación, incluso el establecimiento de medidas cautelares; y c) la asistencia en la notificación o traslado de documentos.

El ámbito subjetivo y los impuestos comprendidos también se regulan con un amplio alcance: Las personas afectadas pueden ser residentes o nacionales de una Parte o de cualquier otro Estado. En cuanto a los impuestos a los que resulta de aplicación, el apartado primero del artículo 2 del CAM 2010 contiene una extensa lista ejemplificativa de impuestos que finaliza con una remisión «todos los demás impuestos». Por tanto, las diferentes formas de asistencia vienen referidas a todo tipo de impuestos salvo aranceles de aduana: impuestos sobre la renta, ganancias o patrimonio, tanto a nivel de gobierno central como a nivel de subdivisiones políticas y de ámbito local. Así mismo, comprende los impuestos sobre sucesiones y donaciones, sobre inmuebles, sobre el consumo general (como el IVA) y específico, sobre vehículos a motor, sobre inmuebles y «todos los demás impuestos»[452]. Además, también cubre a las contribuciones obligatorias a la Seguridad Social. Este ámbito objetivo de aplicación tan amplio es importante cuando la red de CDIs, o la Directiva de cooperación administrativa (DCA), u otro instrumento jurídico de asistencia, abarcan un ámbito mucho más restringido de impuestos, o no resultan de aplicación.

Las Partes deben concretar los impuestos existentes de dicha lista a los que se aplicará el Convenio y se incluirán en el Anexo A según las categorías enumeradas en el artículo 2.1 del CAM 2010[453]. Es posible modificar los impuestos delimitados en el Anexo A por las Partes siempre que lo notifiquen a los Depositarios (Secretario General del Consejo de Europa o al Secretario General de la OCDE). En estos casos, la modificación de la lista del Anexo A surtirá efecto el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de la notificación por el Depositario[454]. En el caso de nuevos impuestos de naturaleza idéntica o análoga establecidos por un Estado contratante, después de la entrada en vigor del Convenio respecto de esta Parte, que tengan por objeto complementar o reemplazar los impuestos existentes en el Anexo A, serán de aplicación desde el momento de su adopción. También en estos casos, la Parte interesada notificará a uno de los Depositarios la introducción del impuesto de que se trate[455].

En todo caso, el CAM 2010 dota de gran flexibilidad al objeto de la asistencia mutua enumerada en el artículo 1 del CAM, así como a los impuestos del artículo 2.1 CAM

---

[452] Con esta frase el artículo 2.1 b) G cierra la lista ejemplificativa de todos los impuestos que puede abarcar.

[453] *Vid.* art. 2.2 del CAM 2010.

[454] *Vid.* art. 2.3 del CAM 2010.

[455] *Vid.* art. 2.4 del CAM 2010.

a los que resulta de aplicación el CAM 2010. Esta flexibilidad se articula a través de las reservas que permite el artículo 30 del CAM 2010.

En aplicación del 30.1 b) y del 30.1 d) del CAM 2010, un Estado contratante puede declarar que se reserva el derecho a no prestar asistencia en la recaudación o en materia de notificación de documentos respecto de la totalidad de los impuestos enumerados en el art. 2.1 o respecto de alguna de las categorías enumeradas. En la práctica esto significa que un Estado puede ser Parte del CAM pero no se vincula en el ámbito de la cooperación consistente en la asistencia en la recaudación, o en la asistencia en la notificación de documentos, al excluir todo tipo de impuestos de su ámbito de aplicación de acuerdo al art. 30.1 b) y d) del CAM.

Además, para el resto de modalidades de cooperación, el artículo 30.1 a) del CAM 2010 permite excluir de todo tipo de asistencia, incluido el intercambio de información previa solicitud, las categorías de impuestos agrupadas en el artículo 2.1 b) del CAM, siempre que, lógicamente, no haya incluido dichas categorías en el Anexo A del Convenio. En consecuencia, puede ocurrir que un Estado contratante únicamente se comprometa con una determinada cooperación (intercambio de información) en relación únicamente con los impuestos del artículo 2.1 a) CAM 2010, sobre los que no se permite realizar reservas. Estos impuestos son los más importantes del ámbito estatal: impuesto sobre la renta o los beneficios; sobre las ganancias de capital, cuando se perciban de forma separada de los impuestos anteriores; y los impuestos sobre el patrimonio neto.

En suma, el ámbito objetivo de la cooperación para las Partes, tanto en lo que respecta a las modalidades de cooperación como a los impuestos a los que resulta de aplicación, puede tener un mayor o menor alcance en virtud de las reservas que, en su caso, haya formulado el Estado contratante. En consecuencia, cuando proceda la aplicación del CAM es importante observar, respecto de cada Estado contratante, el Anexo A, así como las reservas del artículo 30 del CAM 2010 que en su caso haya formulado[456].

El capítulo II «definiciones» (artículo 3) establece las reglas de interpretación de los términos del CAM 2010. En el apartado primero define algunos términos como «Estado

---

[456] Por ejemplo, Austria, de acuerdo al art. 2.2 y el 30.1 a) del CAM 2010, ha incluido en la lista del Anexo A (impuestos existentes a los que resulta de aplicación el Convenio), el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades (agrupados en el 2.1 a) del CAM) y, de la lista del artículo 2.1 b), respecto de los que se puede hacer reservas para todo tipo de asistencia, únicamente incluye al impuesto sobre el valor añadido (art. 2.1 b) ii. C)). En coherencia con el Anexo A, la reserva formulada en aplicación del 30.1 a) del CAM excluye al resto de categorías incluidas en el art. 2.1 b) del CAM para todo tipo de asistencia mutua. Por otro lado, en aplicación del art. 30.1 b) del CAM, se ha reservado el derecho a no ofrecer asistencia en la recaudación respecto de todos los impuestos recogidos en el artículo 2.1 del CAM 2010. En el caso de España, no se ha incluido ninguna reserva respecto de los impuestos comprendidos en el artículo 2. En consecuencia, queda vinculada, siempre que la otra Parte también se vincule con el mismo ámbito objetivo, por todo tipo de asistencia regulada en el CAM y por todos los impuestos recogidos en el artículo 2.1 que existen en España, y que se enumeran en el Anexo A del CAM 2010. Lógicamente, en una cooperación entre España y Austria también resulta de aplicación la DCA 2011 o el CDI celebrado entre ellos, que también contiene una cláusula de intercambio de información, de manera que habría que estar al ámbito objetivo de la cooperación regulada en todos aquellos instrumentos que les pueda resultar de aplicación.

requirente» y «Estado requerido», «impuesto» (que incluye cualquier categoría definida en el artículo 2 del CAM), «crédito tributario» (comprende toda cuantía de impuesto, intereses, sanciones administrativas y costes derivados del cobro, todos ellos adeudados y aún no pagados), «autoridad competente» (personas y autoridades de cada Parte contratante enumeradas en el Anexo B) y «nacionales» (con base en la definición del art. 24.1 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE). Respecto de esta última definición, el CAM permite a las Partes la formulación de declaraciones sobre la definición del término «nacionales». En caso de que sean formuladas se contendrán en el Anexo C[457]. En el apartado segundo del artículo 3 se establece una regla general hermenéutica para términos no definidos en el Convenio, en virtud de la cual, será de aplicación la legislación interna del Estado que aplica el CAM, salvo que del contexto del CAM se desprenda otra interpretación[458]. El apartado tercero del artículo 3 del CAM 2010 contempla el procedimiento a seguir en relación con los cambios en los Anexos B y C (autoridades competentes y definición del término «nacional», respectivamente) y especifica el momento de entrada en vigor que, al igual que en las modificaciones del Anexo A (impuestos a los que resulta de aplicación el Convenio), surtirá efecto el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de la notificación por el Depositario.

El capítulo III «formas de asistencia» (artículos 4 a 17). El CAM 2010 se caracteriza por un gran alcance de cooperación internacional ya que regula muchas modalidades de cooperación. Sin embargo, aunque luego se volverá a mencionar este aspecto, es importante adelantar que, por la vía de las reservas del artículo 30 CAM 2010, alguna de estas modalidades puede quedar excluida totalmente para las partes contratantes que así lo hagan constar expresamente o parcialmente, cuando se excluye de la aplicación de una determinada cooperación únicamente a determinados impuestos.

La sección I «Intercambio de información» (art. 4 a 10 CAM) recoge varios tipos de cesión de información. Respecto de todas ellas, el artículo 4 («disposición general») recoge la obligación general para las Partes de intercambiar cualquier información «previsiblemente relevante» para la administración o la ejecución de las leyes nacionales relacionadas con los impuestos que cubre el Convenio. Se trata de un estándar muy similar al estándar internacional de intercambio de información recogido actualmente en el artículo 26 del Modelo de la OCDE, de manera que no están permitidas las solicitudes en masa (*fishing expedition*), o aquéllas que difícilmente pueden resultar relevantes para el terreno tributario de un contribuyente. El carácter vinculante de esta obligación se establece en el propio artículo 1 del CAM. El intercambio de información en cualquiera

---

[457] *Vid.* 3.1 del CAM 2010. España, por ejemplo, en aplicación del 3.1 *in fine* del CAM 2010, incluye la definición de «nacionales» en el Anexo C para aclarar que, de acuerdo a nuestra legislación, son nacionales las personas físicas de nacionalidad española, así como toda persona jurídica, sociedades de personas, asociaciones y otras instituciones constituidas de acuerdo con la legislación española vigente.

[458] El artículo 3.2 establece «Por lo que respecta a la aplicación del Convenio por una Parte, toda expresión no definida en el mismo tendrá, salvo que del contexto se desprenda otra cosa, el significado que le atribuya el derecho de esa Parte en relación con los impuestos a que se refiere el Convenio». Véase también el párrafo (47) de los Comentarios al CAM 2010 sobre la interpretación del artículo 3.2 CAM 2010.

de sus modalidades es importante para determinar y descubrir los hechos que pueden resultar de interés para la correcta aplicación de las leyes nacionales de las Partes. Como afirman los Comentarios, no sólo facilita la ejecución de la legislación tributaria, sino también ayuda al contribuyente a garantizar su derecho a créditos fiscales (por ejemplo, hace más sencillo comprobar que no es residente a efectos fiscales en un Estado en particular, o que pagó impuestos extranjeros para los que se aplica el beneficio de la eliminación de la doble imposición)[459].

En el ámbito de los derechos de los contribuyentes, algunas legislaciones internas de los Estados contienen disposiciones que exigen preceptivamente informar al contribuyente antes de proceder a la cesión de información. El apartado segundo del artículo 4 del CAM 2010 establece la posibilidad de que una Parte notifique una Declaración a uno de los Depositarios en la que se haga constar que, conforme a su legislación interna, sus autoridades pueden informar a su residente o nacional antes de suministrar la información que le concierne, en el ámbito de un intercambio de información previa solicitud o de un intercambio espontáneo de información. En todo caso, los Comentarios al CAM 2010 encomiendan a los Estados que, en el caso de tener regulaciones internas de notificación previa al suministro de la información (al obligado que la ha facilitado o al contribuyente involucrado), se establezcan excepciones en casos de urgencia extrema, o cuando la notificación pueda poner en peligro la probabilidad de éxito de la investigación[460]. Actualmente, han presentado este tipo de Declaraciones sobre la notificación previa a sus residentes y nacionales jurisdicciones tales como Azerbaiyán, Japón, Letonia, Holanda (así como territorios asociados o dependientes: Aruba, Curacao, San Martín), Polonia y los Estados Unidos.

El CAM 2010 regula los cinco tipos principales de intercambio de información, sin perjuicio de que las Partes acuerden otro tipo de cesión de información[461]:

El intercambio de información bajo solicitud (art. 5) se relaciona con un caso particular del Estado requirente, normalmente cuando se sospecha que un determinado contribuyente no ha declarado correctamente su renta o patrimonio en el extranjero.

Por otro lado, el artículo 6 del CAM legitima el intercambio automático de información. Tanto en la versión 1988 como en la versión modificada por el Protocolo 2010, este precepto permite que dos o más partes del CAM que deseen suministrarse recíprocamente información de forma automática suscriban un acuerdo administrativo. Este acuerdo debe delimitar los aspectos objetivos y temporales del intercambio automático de información (qué información se va a intercambiar, desde cuándo y respecto de qué períodos impositivos). Este precepto actualmente tiene una gran relevancia práctica: desde 2010 la política internacional de la OCDE y de la UE contra el fraude y la evasión fiscal, así como la política internacional contra la planificación fiscal agresiva de las

---

[459] *Vid.* párrafo (49) *in fine* de los Comentarios al CAM 2010.

[460] *Vid.* párrafos (56) y (180) de los Comentarios al CAM 2010.

[461] Como establece el párrafo (52) de los Comentarios «el artículo 4 no restringe las posibilidades de intercambiar información a los cinco métodos mencionados».

grandes multinacionales, ha tenido entre sus resultados normativos la celebración de Acuerdos multilaterales de intercambio automático de información, siendo el artículo 6 del CAM 2010 la base jurídica legitimadora de dichos Acuerdos. Ejemplos de estos acuerdos son, por un lado, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras (celebrado el 29 de octubre de 2014 en Berlín). Otro ejemplo es el Acuerdo Multilateral de intercambio automático de los informe país por país (celebrado el 27 de enero de 2016 en París). Lógicamente, para que estos Acuerdos surtan efectos, respecto de las jurisdicciones que lo han firmado, es necesario que dichas jurisdicciones sean Parte, asimismo, del CAM 2010, si bien, es el artículo 6 de este instrumento el que legitima la cesión automática de información regulada en estos dos Acuerdos multilaterales[462].

El artículo 7 regula el intercambio espontáneo de información, caracterizado porque no requiere una solicitud previa de información, ni acuerdo previo entre las Partes del CAM 2010. El precepto establece cinco circunstancias en virtud de las cuales una jurisdicción ha obtenido información que puede ser de interés para otra Parte del CAM y, en consecuencia, debe transmitir dicha información de forma espontánea. Los propios Comentarios del CAM 2010 se remiten al Manual de la OCDE sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información para fines tributarios como documento útil para llevar a cabo este tipo de cesión de información por las Partes del CAM[463].

Por último, los artículos 8 y 9 del CAM regulan las inspecciones tributarias simultáneas y las inspecciones tributarias en el extranjero respectivamente. Los controles tributarios simultáneos (artículo 8 CAM) requieren de un Acuerdo por parte de dos o más Partes del CAM en virtud del cual convienen en verificar simultáneamente, cada una en su territorio, la situación tributaria de una o más personas en la cual tengan las Partes un interés común o conexo, con vistas a intercambiar la información pertinente así obtenida[464]. Los Comentarios al CAM se remiten al «Convenio Modelo de la OCDE para la Realización de Auditorías Fiscales Simultáneas», como un posible Modelo de Acuerdo para este tipo de cesión de información[465]. Dada la creciente dimensión multilateral de los esquemas de evasión fiscal, y la necesidad de establecer la cooperación internacional entre AATT, va en aumento el interés particular de los Estados por la cesión de información a través de los controles tributarios simultáneos[466].

Por otro lado, la inspección tributaria en el extranjero (art. 9 CAM) es una asistencia que se produce eventualmente cuando un Estado parte del CAM solicita a otro Estado la presencia física de sus inspectores en el Estado al que se requiere información. Normal-

---

[462] Ver Anexo VIII («Jurisdicciones Parte del CAM y del AAC IF y/o del AAC IPP») de este trabajo para ver cómo, salvo pocas excepciones, todos los firmantes de los AAC IF y del AAC IPP ya son Partes del CAM 2010.

[463] *Vid.* párrafo (67) de los Comentarios al CAM 2010.

[464] Esta es la definición que establece el artículo 8.2 del CAM sobre las «inspecciones tributarias simultáneas».

[465] *Vid.* párrafo (72) *in fine* de los Comentarios al CAM 2010.

[466] En este sentido, véase el párrafo (53) de los Comentarios al CAM 2010.

mente, estas solicitudes tienen lugar en el seno de un intercambio de información previa solicitud en los casos en que el Estado requerido informa sobre la necesidad de realizar actuaciones especiales de obtención de información, al no disponer de la información que se le requiere. En estos casos, el Estado requirente puede solicitar que sus representantes se encuentren presentes con ocasión de las actuaciones especiales de obtención de información realizadas por el Estado requerido. Este tipo de asistencia por parte de una autoridad tributaria extranjera es en cierto modo extrema y debe solicitarse en aquellas situaciones en las que el Estado requirente considere que la inspección en el otro Estado contribuirá de manera considerable a la solución de un caso tributario a nivel nacional, o cuando el asunto sea de importancia crucial para la solución de otros casos tributarios a nivel nacional o, que la investigación extranjera se considere como parte de una auditoría a mayor escala que abarca a empresas y residentes nacionales[467].

Los Comentarios al CAM se remiten al «Manual de la OCDE sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información para fines tributarios» como material útil para las AATT a la hora de utilizar estas modalidades de control tributario simultáneo y controles tributarios en el extranjero[468]. El artículo 9.3 del CAM permite a las Partes notificar una Declaración a los Depositarios en la que conste su intención de no aceptar, como regla general, las solicitudes de presencia de inspectores extranjeros en su territorio. El CAM ha optado por la regulación de esta intención a modo de Declaración, y no de reserva que es un elemento más rígido, de forma que permite comunicar a las Partes que, en principio, no está a favor de los acuerdos de participación extranjera en controles tributarios, pero tampoco rechaza que pueda aceptarla de forma excepcional. Estas declaraciones pueden presentarse o retirarse en cualquier momento. Actualmente, esta Declaración ha sido presentada por Holanda en representación de Curacao y San Martín, éste último en relación con determinados impuestos y contribuciones a la seguridad social.

El Capítulo III «formas de asistencia» incluye también una sección II «Asistencia en el cobro» (art. 11 a 16 CAM)[469] y una sección III «notificación de documentos» (art. 17)[470]. Aunque estos tipos de cooperación no son objeto de análisis en este trabajo, es importante apuntar dos consideraciones: Por un lado, la asistencia en la recaudación es una modalidad de cooperación esencial para poder concluir el propósito del intercambio de información, esto es, que los contribuyentes cumplan con su deber de contribuir a las arcas públicas. En efecto, el conocimiento por parte una AT de las rentas o patrimonio que un contribuyente ostenta en el extranjero no sirve de nada si, después de una regularización realizada al contribuyente, la AT no puede cobrar la deuda liquidada por

---

[467] Sobre las inspecciones tributarias en el extranjero véase el párrafo (53) y los párrafos (83) a (95) de los Comentarios al CAM 2010.

[468] *Vid.* párrafo (73) *in fine* y párrafo (86) *in fine* de los Comentarios al CAM 2010.

[469] Sobre este tipo de cooperación administrativa véanse los párrafos (98) a (156) de los Comentarios al CAM 2010.

[470] Sobre este tipo de cooperación administrativa véanse los párrafos (157) a (165) de los Comentarios al CAM 2010.

la Administración por el hecho de que su riqueza esté situada en otra jurisdicción. En este sentido, la regulación de esta cooperación en este instrumento multilateral (el CAM 2010) resulta de gran relevancia práctica para poder actuar contra el patrimonio del contribuyente cuando éste se encuentra en otro territorio. Esta cooperación se recoge también en algunos CDIs y en la Directiva comunitaria adoptada en 2010.

Por otra parte, dada la importancia de esta modalidad de cooperación en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional resulta cuanto menos criticable el hecho de que el CAM dote de gran flexibilidad a la vinculación de las Partes a estas dos modalidades de cooperación. Esta flexibilidad se concreta en el artículo 30.1 del CAM que permite formular reservas sobre ambas modalidades de cooperación de forma que queden excluidas del ámbito de la cooperación en aplicación del CAM 2010. En particular, las Partes podrán formular reservas del derecho a:

– No prestar asistencia en relación con determinados impuestos de otras Partes. Como ya se ha explicado, con ocasión del ámbito objetivo del CAM, conforme al artículo 30.1 a) del CAM, estos impuestos excluidos con carácter general para todo tipo de asistencia pueden ser cualquiera de los recogidos en el artículo 2.1 b) CAM. La jurisdicción que haga uso de esta reserva debe especificar qué impuestos de los recogidos en el 2.1 b) CAM quedan excluidos de todo tipo de asistencia. Estos impuestos objeto de reserva no pueden incluirse en el Anexo A, ya que éste contiene la lista de impuestos a los que resulta de aplicación el CAM. En todo caso, la exclusión de impuestos de la asistencia, en cualquiera de sus modalidades, no puede abarcar nunca a los impuestos del artículo 2.1 a) del CAM que agrupa los impuestos estatales básicos de la generalidad de los sistemas tributarios (Impuestos sobre la renta o los beneficios, Impuestos sobre ganancias de capital que es perciban de forma separa a los anteriores, y los Impuestos sobre el Patrimonio neto)[471].

– En el ámbito de la asistencia en la recaudación sí es posible excluir todas las categorías de impuestos reguladas en el artículo 2.1 del CAM 2010. El artículo 30.1 b) del CAM permite que las Partes se reserven del derecho de «no prestar asistencia en materia de cobro de cualquiera de los créditos tributarios, ni cobro de multas administrativas, respecto de la totalidad de los impuestos o únicamente respecto de los impuestos comprendidos en una o más de las categorías

[471] *Vid.* artículo 2.1 y 30.1 a) del CAM. Por ejemplo, en la lista de reservas y declaraciones realizadas respecto del Tratado nº 127 (Convenio de Asistencia Mutua Administrativa en materia tributaria, CAM), a fecha de 6 de marzo de 2017, las jurisdicciones que han utilizado la reserva del art. 30.1 a) CAM, en virtud de la cual, se reservan el derecho a no prestar ninguna asistencia en relación con determinados impuestos del artículo 2.1 b) CAM son: Albania, Argentina, Camerún, China, Colombia, Costa Rica, Croacia, Chipre, Estonia, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Corea, Letonia, Liechtenstein, Malta, Nigeria, Paquistán, Rusia, San Cristóbal y Nieves (Saint Kitts and Nevis), Santa Lucía, Senegal, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, Suiza, Turquía, Uganda, Ucrania, Reino Unido, Montserrat, Islas Turcas y Caicos, Islas Caimán, Samoa, Uruguay, Estados Unidos, Austria, Portugal; Por otro lado, los siguientes Estados excluyen en general la asistencia para todos los impuestos regulados en el artículo 2.1 b) del CAM: Barbados, Chile, Kazaquistán, Luxemburgo, Malasia, Islas Marshall, Mónaco, San Vicente y Granadinas, San Marino, Seychelles y Singapur.

enumeradas en el apartado 1 del artículo 2». En consecuencia, las Partes que formulen una reserva respecto de todos los impuestos no pueden ser requeridos para cooperar en la recaudación de impuestos por otras Partes del CAM porque esta modalidad del CAM no les resulta de aplicación. Además, en la modalidad de asistencia en el cobro y de conformidad con el artículo 30.1 c) del CAM, las Partes también pueden reservarse el derecho a no prestar asistencia respecto de los créditos tributarios ya existentes a la fecha de entrada en vigor del CAM para ese Estado o, en el caso de retirada de reservas sobre los impuestos excluidos de la asistencia en el cobro[472], en la fecha de retirada de la reserva en relación con los impuestos comprendidos en el artículo 2.1 CAM.

– En el ámbito de asistencia en la notificación de documentos, también se regulan dos tipos de posibles reservas por parte de las Partes del CAM. En primer lugar, en los mismos términos que para la asistencia en el cobro, el artículo 30.1 d) CAM establece la posibilidad para las Partes de reservarse el derecho a no prestar asistencia en materia de notificación de documentos respecto de todos o algunos de los impuestos comprendidos en el artículo 2.1 del CAM, por lo que esta modalidad de cooperación también puede resultar no vinculante para las Partes del CAM, cuando formulen reserva a esta asistencia respecto de todos los impuestos del CAM. En segundo lugar, el artículo 30.1 e) del CAM también contempla una reserva referida a las formas de notificación al destinatario en el Estado requerido. En particular, una Parte podrá reservarse el derecho a no permitir las notificaciones por correo que permite el artículo 17.3 del CAM[473].

El capítulo IV «disposiciones generales» (artículos 18 a 23), en línea con el estándar internacional de intercambio de información regulado en la cláusula 26 del Modelo de la OCDE, aunque con grandes matices, regula el régimen jurídico del intercambio de información que puede resumirse como sigue: 1) Respecto del Estado requirente, el artículo 18 CAM («información que debe suministrar el Estado requirente») regula los términos en que debe formularse la solicitud de información y, el artículo 22 («secreto») establece las reglas de secreto oficial y uso de la información obtenida de la otra Parte del Convenio; 2) En relación con el Estado requerido, el artículo 20 («respuesta a la solicitud») alude a la celeridad en la cesión de información o al rechazo, así como su motivación en ambos casos, y la forma de cesión de información. Además, el artículo 21 («protección de las personas y límites a la obligación de prestar asistencia») regula los límites de la legislación interna que pueden motivar el rechazo a la cesión de información, en términos similares a los apartados cuarto y quinto del artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE.

El capítulo V «disposiciones especiales» (artículos 24 a 26), contiene tres aspectos concretos en la aplicación del CAM: la aplicación del Convenio, el idioma de comunicación y la atribución de costes: El artículo 24 «aplicación del Convenio» establece que

---

[472] Que pueden haberse realizado en aplicación del artículo 30.1 a) o 30.1 b) del CAM.

[473] Este apartado legitima las notificaciones realizadas directamente por correo por una Parte del CAM al destinatario que se encuentra en el territorio de la otra Parte.

las Partes se comunicarán, por mediación de sus autoridades competentes, que podrán hacerlo directamente e, incluso, autorizar a autoridades subordinadas para que actúen en su nombre. De mutuo acuerdo, dos o más Partes, podrán convenir la forma de aplicación del Convenio (24.1 CAM), la resolución de situaciones particulares que pudieran tener consecuencias graves y no deseadas (24.2 CAM), o la aplicación o interpretación del CAM en casos de dificultades o dudas por la Partes en este sentido (24.5 CAM).

Una de las singularidades de este instrumento multilateral es la existencia de un órgano de coordinación (24.3 CAM)[474]. Este órgano está encargado de asegurar la aplicación uniforme del CAM y controlar el correcto cumplimiento de su contenido por las Partes del Convenio. A estos efectos, bajo los auspicios de la OCDE, realizará un seguimiento de la aplicación y desarrollo del CAM. En este ámbito, puede hacer recomendaciones sobre cualquier medida que pueda contribuir al logro de los objetivos del CAM y, además, sirve de foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos dirigidos a fomentar la cooperación en materia tributaria y, en su caso, también puede hacer recomendaciones sobre revisiones o enmiendas del Convenio (24.3 CAM). Por otro lado, por invitación de alguna Parte del Convenio, el órgano de coordinación puede emitir dictámenes sobre la interpretación de las disposiciones del CAM (24.4 CAM). También dos o más Partes, de mutuo Acuerdo, pueden tomar decisiones sobre la interpretación o aplicación de disposiciones del Convenio que planteen dudas o dificultades, en cuyo caso se comunicarán al órgano de coordinación (24.4 CAM)[475].

El órgano está compuesto por los representantes de las autoridades competentes. Las jurisdicciones que han firmado el CAM, pero que aún no han ratificado, aprobado o aceptado el Convenio, pueden participar en las reuniones en calidad de «observadores» (24.3 CAM). El Secretario General de la OCDE informará a las Partes, y a los Estados que únicamente han firmado el CAM, sobre los dictámenes emitidos por el órgano de coordinación y de los acuerdos mutuos alcanzados por dos o más Partes del CAM sobre la aplicación o interpretación del CAM en casos de dudas o dificultades (24.6 CAM)[476].

---

[474] Sobre el órgano de coordinación del CAM véase el documento que publica la OCDE de forma actualizada (a fecha de julio de 2018, el documento está actualizado a fecha de junio de 2015): «Rules of procedure of the Coordinating Body of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Juny 2015» en el siguiente enlace que ofrece la web de la OCDE: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/co-ordinating-body-rules-of-procedure.pdf

[475] Por ejemplo, en febrero de 2007, el órgano de coordinación, después de consultarlo con el Secretariado de la OCDE y con el Dirección de asuntos jurídicos, emitió un DICTAMEN, que se recoge al final de las declaraciones y reservas realizadas por las Partes del CAM, sobre la interpretación de los términos «Partes» y «Estados» en ciertos artículos del Convenio. En particular, en relación con la autoridad que puede celebrar acuerdos para implementar el Convenio. En el dictamen se concluye que el uso de los términos «Partes» o «Estados» en los artículos 4.2 (declarar derecho de notificación previa al obligado tributario), 11.2 (acuerdos sobre los créditos que pueden ser objeto de asistencia en el cobro), 22.2 (el uso de la información) y 25 (el idioma para solicitar y recibir asistencia) y 26 (el reparto de los costes ordinarios y extraordinarios de la asistencia), deben interpretarse como «autoridades competentes» definidas en el 3.1 CAM.

[476] Véase «Rules of procedure of the Coordinating Body of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, september 2012» en el siguiente enlace que ofrece la web de la OCDE: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/co-ordinating-body-rules-of-procedure.pdf

El artículo 25 «lengua» permite que las Partes acuerden bilateralmente el idioma que debe presidir la asistencia en cuestión. En ausencia de un acuerdo bilateral concreto entre las autoridades competentes, las solicitudes y las respuestas de la asistencia se redactan en una de las lenguas oficiales de la OCDE o del Consejo de Europa. Por último, también en el reparto de costes se permite acuerdo bilateral entre las autoridades competentes, si bien, en ausencia del mismo, la regla general es atribuir los costes ordinarios al Estado requerido y los extraordinarios al Estado requirente.

Por último, el capítulo VI «disposiciones especiales» (artículos 27 a 32), regulan diferentes cuestiones. El principio de máxima eficacia, en virtud del cual las posibilidades de asistencia del CAM no limitarán otras formas de cooperación en materia tributaria recogidas en otros convenios o acuerdos internacionales, ni se verán limitadas por ellas. En relación con las normas de cooperación de la UE serán de aplicación las disposiciones que permitan «una cooperación más amplia» (artículo 27).

El artículo 28 establece las reglas respecto de la firma y entrada en vigor del CAM, en función de si la Parte es o no miembro de la OCDE y/o del Consejo de la Unión y de si firma por primera vez el CAM 2010 o el Protocolo modificativo del CAM 1988. El mismo precepto también recoge las reglas sobre la aplicación retroactiva del CAM (28.6 y 7 CAM 2010).

Asimismo, el artículo 29 «aplicación territorial del Convenio», indica a las Partes los términos en que debe especificarse el territorio o territorios a los que se aplicará el Convenio. Se podrá concretar tanto en el momento de la firma, del depósito de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación (29.1 CAM), o posteriormente por la vía de una Declaración dirigida a uno de los Depositarios. En este caso, la entrada en vigor para estos territorios a los que se amplía la aplicación del Convenio será el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de dicha Declaración por el depositario (29.2 CAM). También es posible realizar declaraciones sobre la retirada de cualquier territorio especificado anteriormente en la declaración con la notificación a uno de los Depositarios y, la entrada en vigor de esta retirada, se fija en los mismos términos que para la declaración de extensión territorial (29.3 CAM).

Por otro lado, resulta de máxima importancia el artículo 30 «reservas» del CAM al dotar de gran flexibilidad a los modos de cooperación y de los impuestos a los que se vinculan las Partes del Convenio. En este sentido, el gran alcance del Convenio puede verse seriamente limitado para algunos Estados contratantes mediante las reservas formuladas.

Por último, el CAM concluye con los artículos 31 y 32. El artículo 31 CAM establece las normas sobre la denuncia del Convenio por alguna Parte: puede realizarse en cualquier momento mediante notificación por escrito a uno de los Depositarios y surtirá efecto el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de la notificación por el Depositario. Ahora bien, la Parte que denuncie seguirá vinculada por las normas de confidencialidad del artículo 22 del CAM mientras conserve en su poder cualquier información o documento obtenida al amparo del CAM.

El CAM finaliza con la mención a las funciones de los depositarios en el artículo 32 del CAM: notificar a los EEMM del Consejo de Europa, de la OCDE y a toda parte del Convenio sobre toda firma, depósito de instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, fechas de entrada en vigor, así como declaraciones, reservas, notificaciones u otro acto o comunicación relativo a la aplicación del CAM; también informará de ello inmediatamente al otro Depositario.

8.3.2. *Los comentarios al CAM 2010*

Al igual que los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, los Comentarios al CAM 2010 no constituyen, en principio, fuente del derecho (*hard law*). Sin embargo, es el documento elaborado por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE que interpreta todos los preceptos del CAM. Así, bajo la rúbrica «Informe explicativo revisado de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por Protocolo», estos Comentarios (Informe explicativo) «no constituyen un instrumento que ofrece una interpretación autorizada del texto del Convenio, aunque puede contribuir a facilitar la comprensión de las disposiciones que contiene el CAM». El texto del Informe Explicativo ha sido modificado en 2010, en concordancia con las modificaciones de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE, que es la base del Informe explicativo del CAM. De hecho, el propio Informe explicativo establece: «las disposiciones del Convenio que siguen los alineamientos correspondientes al Modelo de convenio tributario de la OCDE de 2008, serán interpretadas en términos generales de la misma manera que la expresada en el Comentario de la OCDE que ahí aparece» [477]. En consecuencia, en el marco de las normas hermenéuticas *soft law* es importante atender al Informe explicativo del CAM 2010, pero también a los Comentarios del artículo 26 del Modelo de la OCDE actualizados desde 2008.

8.3.3. *Los Anexos, Declaraciones y Reservas: la flexibilidad del CAM*

En tercer lugar, junto al texto del CAM, y del informe explicativo de sus preceptos, es importante atender, a los efectos de la aplicación del Convenio, a los Anexos A, B y C, así como a las declaraciones y reservas que, en su caso, hayan manifestado las Partes en relación con algunos de los preceptos del Convenio. Es en estos instrumentos en los que se concretan las particularidades de cada Parte en relación con la asistencia mutua contenida en el CAM, y en los que se pone de manifiesto la flexibilidad que permite el CAM en el ámbito objetivo de la cooperación.

Por lo que respecta a los Anexos de cada Parte del Convenio, el Anexo A[478] enumera, respecto de las agrupaciones de impuestos recogidos en el artículo 2.1 del CAM, los impuestos respecto de los que se vincula cada Parte para la aplicación del CAM. Como ya se ha expuesto, es importante relacionar este Anexo A con las reservas que haya po-

---

[477] *Vid* párrafos quinto y sexto del Informe explicativo («Texto del Informe explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal enmendada por Protocolo»).

[478] *Vid*. art. 2.2 del CAM.

dido hacer una jurisdicción respecto de los impuestos que excluye de toda asistencia (art. 30.1 a) CAM), o de los impuestos que excluye de la asistencia en el cobro y/o en la notificación de documentos (art. 30.1 letras b) y d) del CAM). El Anexo B[479] indica las autoridades competentes de los países participantes en aras a concretar los titulares que llevan a cabo la asistencia mutua en cada jurisdicción. En el Anexo C[480], se concretan las declaraciones que, en su caso, formulen las Partes sobre el término «nacionales».

Por otro lado, los Estados pueden realizar declaraciones que permiten algunos preceptos. Aunque sobre la mayoría de ellas ya se ha hecho alguna mención, se detallan aquí las cuatros posibles declaraciones que pueden realizar las jurisdicciones:

1. Art. 3.1 e) del CAM: permite declaraciones sobre la definición de «nacionales» y se recogen en el Anexo C;
2. Art. 4.3 del CAM: contempla el supuesto de declaración sobre notificación previa al suministro de información, cuando de acuerdo a su legislación interna, el Estado deba comunicar a su residente o nacional la información que le concierne antes de proceder a su suministro;
3. Art. 9.3 CAM: admite la formulación de declaraciones cuando un Estado no tiene intención por regla general de aceptar solicitudes de presencia de inspectores del otra parte en su territorio;
4. Art. 29 del CAM: establece el mecanismo de la declaración para que las partes especifiquen el territorio de aplicación del Convenio o para que extiendan la aplicación del Convenio a otro territorio.

Por último, las Partes del CAM también pueden formular reservas, de forma que se reservan el derecho a no aplicar determinados aspectos regulados en los términos del CAM. En particular, esta posibilidad solo es posible sobre seis ámbitos taxativamente enumerados en el artículo 30.1 del CAM. En particular, las Partes pueden reservarse el derecho de no vincularse al Convenio en los siguientes ámbitos:

1. En todo tipo de asistencia, pueden reservarse el derecho a no prestar asistencia respecto de alguno o todos los impuestos comprendidos en el artículo 2.1 b) del CAM (*vid.* art. 30.1 a) del CAM)[481].
2. En la asistencia en el cobro: las Partes pueden reservarse el derecho a no prestar esta asistencia por la vía de excluir todo impuesto comprendido en el ámbito objetivo del CAM que establece el artículo 2.1 a) y b) del CAM (*vid.* art. 30.1 b) del CAM). Además, en el caso de prestar asistencia en el cobro sobre todos o algún impuesto del artículo 2.1 del CAM, la Parte puede reservarse la aplicación retroactiva del CAM, de manera que no prestan este tipo de asistencia cuando se

---

[479] *Vid.* art. 3.1 d) del CAM.

[480] *Vid.* art. 3.1 *in fine* del CAM.

[481] A este tipo de reserva, y a las siguientes relacionadas con «impuestos», ya se ha hecho referencia con anterioridad al comentar el ámbito de aplicación del Convenio («impuestos»).

trate de créditos tributarios ya existentes en el momento de la fecha de entrada en vigor del CAM para esa parte o, si se hubiese formulado previamente una reserva sobre determinados impuestos del artículo 2.1 del CAM, desde la fecha de retirada de dicha reserva en relación con los impuestos comprendidos en las categorías que dejan de estar excluidas (*vid.* art. 30.1 c) del CAM).

3. En la asistencia en la notificación de documentación: como en la asistencia en el cobro, las Partes pueden reservarse el derecho a no prestar asistencia respecto de alguno o todos los impuestos contemplados en el artículo 2.1 del CAM (*vid.* art. 30.1 d) del CAM). Además, en el caso de prestar este tipo de asistencia respecto de alguno o todos los impuestos del artículo 2.1 del CAM, las Partes pueden reservarse el derecho de no permitir las notificaciones por correo que posibilita el artículo 17.3 del CAM (*vid.* art. 30.1 e) del CAM).

4. Por último, en cuanto al carácter retroactivo de la información que pueda ser requerida, el artículo 28.7 del CAM establece expresamente el carácter retroactivo (a períodos impositivos u obligaciones fiscales a la entrada en vigor del CAM 2010) cuando se trate de asuntos fiscales en que intervenga un acto intencionado que pueda ser objeto de acciones penales de la Parte requirente[482]. El artículo 30.1 f) del CAM permite a las Partes limitar este carácter retroactivo de la información a los tres años anteriores a la entrada en vigor[483].

Dado el carácter cerrado de la lista del artículo 30.1 del CAM, fuera de estos supuestos, no cabe realizar ninguna reserva[484], de manera que, por ejemplo, no es posible establecer reservas respecto de determinados países que forman parte del

---

[482] Con carácter general, salvo mutuo acuerdo de las Partes, el artículo 28.6 del CAM establece el carácter prospectivo del objeto de la asistencia administrativa: «Las disposiciones del presente Convenio, modificado por el Protocolo de 2010, se aplicarán a la asistencia administrativa que abarque los períodos de imposición que se inicien el 1 de enero, o después del 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual entre en vigor el Convenio modificado por el Protocolo de 2010 para una Parte…»; sin embargo, el 28.7 de CAM establece como regla general el carácter retroactivo de la asistencia administrativa cuando el caso pueda derivar en acciones penales para la Parte requirente: «No obstante las disposiciones del apartado 6, las disposiciones del presente Convenio, modificado por el Protocolo de 2010, surtirán efecto a partir de la fecha de entrada en vigor para una Parte, por lo que se refiere a los asuntos fiscales en los que intervenga un acto intencionado que pueda ser objeto de acciones penales de la Parte requirente relativo a períodos de imposición u obligaciones fiscales anteriores».

[483] El artículo 30.1 f) del CAM establece la reserva del derecho a «aplicar el artículo 28.7 exclusivamente para la asistencia administrativa que abarque los períodos de imposición que inician el 1 de enero, o después del 1 de enero del tercer año anterior a aquel en que haya entrado en vigor para una Parte el Convenio modificado por el Protocolo 2010, o a falta de período de imposición, para la asistencia administrativa relativa a las obligaciones fiscales que nazcan el 1 de enero o después del 1 de enero del tercer año anterior a aquel en que haya entrado en vigor para una Parte el Convenio modificado por el Protocolo 2010». Tanto esta reserva como el artículo 28.7 del CAM han sido incorporados con el Protocolo de 2010. Véase el Capítulo IV de este trabajo en el que se analizan los aspectos temporales del estándar previa solicitud a la luz de varios instrumentos de cooperación, dado que pueden aplicarse de forma yuxtapuesta sobre un mismo intercambio de información previa solicitud.

[484] El artículo 30.2 del CAM establece expresamente que «no se admitirá ninguna otra reserva» distinta de las que se permiten en el 30.1 del CAM Así lo establece el artículo 30.2 del CAM.

CAM. Estas reservas pueden realizarse en el momento de la firma, del depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación, así como en un momento posterior[485]. En todo caso, podrá retirarla total o parcialmente mediante notificación dirigida a uno de los Depositarios, y la retirada surtirá efectos desde la fecha de recepción de esta notificación[486]. Por último, las reservas surten efectos con carácter recíproco de forma que, la Parte que haya formulado reserva, respecto de alguna disposición, no puede exigir la aplicación de dicha disposición por otra Parte del CAM[487]. El acceso a los Anexos, declaraciones y reservas de las Partes del CAM puede realizarse vía telemática en la web de la OCDE o del Consejo de Europa, en la que se va actualizando este contenido[488].

9. **EL ACUERDO DE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (AAC IF)**

9.1. ANTECEDENTES DEL AAC IF (29.10.2014): EL ESTÁNDAR DE LA OCDE (15.7.2014)

El 29 de octubre de 2014 se firma en Berlín el primer Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información financiera (en adelante AAC IF)[489]. El acuerdo se firma por 51 jurisdicciones, y se abre a la firma de otras jurisdicciones que manifiesten su intención de sumarse a ser parte del AAC. El AAC representa un compromiso internacional de implantación del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, para fines fiscales y con carácter recíproco, de acuerdo al estándar internacional de la OCDE publicado el 15 de julio de 2014[490]. En cumplimiento de las previsiones del Acuerdo, el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a nivel global se ha iniciado en dos marcos temporales en fun-

---

[485] En este último caso, las reservas entrarán en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de la reserva por uno de los Depositarios (*vid.* art. 31.3 del CAM).

[486] *Vid.* artículo 30.4 del CAM; Por ejemplo, Polonia retiró su reserva acerca de la asistencia en el cobro de impuestos cuando se incorporó a la Unión Europea.

[487] El artículo 30.5 del CAM prescribe «La Parte que haya formulado una reserva respecto de una disposición del presente Convenio no podrá exigir la aplicación de dicha disposición por cualquier otra Parte; no obstante, si la reserva es parcial, podrá exigir la aplicación de dicha disposición en la medida en que ella misma la haya aceptado».

[488] La última fecha de actualización, a la que se ha tenido acceso en este trabajo, es la de 18 de junio de 2018. Véase el document «Reservations and Declarations for Treaty nº 127– Convention on Mutual Assistance in Tax Matters». http://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations

[489] Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE 13.8.2015).

[490] OECD (2014): *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en

ción de las jurisdicciones. A fecha de junio de 2018, de un total de 149 jurisdicciones: 49 jurisdicciones se han comprometido a iniciar la cesión automática de información sobre cuentas financieras en 2017, 53 jurisdicciones se han comprometido para 2018, Nigeria se ha comprometida para 2019, Albania, Maldivas y Perú, para 2020 y 43 jurisdicciones aún no han fijado la fecha para iniciar la cesión automática de información[491].

La situación actual del intercambio automático de información a nivel global sobre cuentas financieras, tiene su origen en el cambio de rumbo de la política fiscal internacional de la OCDE en 2001. En esta fecha, acontece, por un lado, una reorientación de la política fiscal internacional de la OCDE hacía la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, impulsada por los EEUU en mayo de 2001, centrándose a partir de entonces en los criterios de transparencia e intercambio de información que deben cumplir todos los países. Por otro lado, comienza una lucha contra la financiación del terrorismo sin precedentes a partir de los atentados del 11-S en 2001. Estos dos fenómenos ponen de manifiesto la determinación de acabar con el secreto bancario. Aunque durante los años siguientes hay avances normativos en el plano bilateral con los territorios considerados «jurisdicciones no cooperantes» (que implementan el estándar internacional de intercambio de información previa solicitud) es, a partir de la crisis económica y financiera iniciada en 2007, cuando se produce una posición mucho más rotunda por los gobiernos para poner el fin al secreto bancario[492].

En este contexto de lucha contra el fraude fiscal, el terrorismo internacional y la crisis económica y financiera, en 2010 se aprueba la norma unilateral FATCA por los EEUU, que sin duda es el elemento normativo motriz del intercambio automático de información actual a nivel global. Las consecuencias de FATCA comienzan en el plano bilateral, pasando por el comunitario hasta implantarse, con muchos matices, en el plano global. El cumplimiento de esta norma por parte de los Estados, a través de la celebración de Acuerdos intergubernamentales de intercambio automático de información sobre cuentas financieras (IGAs), así como el Proyecto del G-5 de implantación del estándar FATCA a nivel multilateral (España, Francia, Alemania, Italia y Reino Unido) a partir de 2013, han impulsado a la UE, a la OCDE y al G-20 a trabajar juntos en la elaboración de un estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras[493]. En julio de 2012, la OCDE publica un Informe para impulsar la cesión automática de información a nivel mundial[494]. En septiembre de 2013, el G-20 apoya plenamente esta propuesta de la OCDE sobre un modelo global de del intercambio automático de información e invita a la OCDE, en cooperación con los países del

---

[491] Véase el Calendario que va publicando la OCDE en función de los compromisos que van asumiendo las jurisdicciones que se suman al AAC IF: https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf

[492] *Vid.* las declaraciones en la reunión del G-20 en 2009 en Londres.

[493] Sobre la evolución de la política fiscal internacional y su incidencia en el intercambio de información véase Capítulo 2 de este trabajo. Véase también lo expuesto con ocasión de la DCA2 aprobada en 2014 para incorporar el art. 8.3 bis en la DCA, para implementar con carácter uniforme el estándar internacional a nivel de la UE.

[494] *Vid.* Informe Automatic Exchange of Information. What it is, How it Works, Benefits, What remains to be done. OCDE Paris, 23 julio 2012.

G-20, a desarrollar el nuevo estándar internacional de información para avanzar en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Resultado de estos esfuerzos, el 13 de febrero 2014, la OCDE adopta el estándar internacional de intercambio automático de información sobre cuentas financieras[495] para su presentación en la reunión de los Ministros de finanzas del G-20, celebrada los días 22 y 23 febrero de 2014 en Sydney (Australia)[496]. El G-20 refrenda el Estándar elaborado por la OCDE, pospone para septiembre de 2014 la aprobación de un calendario concreto de implantación del intercambio automático de información a nivel global, y emplaza a las jurisdicciones que aún no sean participantes del Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria en su versión 2010 (CAM 2010) a proceder cuanto antes a la firma del mismo, y así poder suscribir el AAC IF de 29 de octubre de 2014, con base al artículo 6 del CAM[497]. El 15 de julio de 2014 tiene lugar la publicación de la primera edición de la versión completa del estándar internacional del intercambio automático sobre información bancaria (en adelante, el Estándar)[498], que incorpora los Comentarios, tanto al Modelo como al Estándar común de comunicación de información publicado en febrero (CRS, *Common Reporting Standard*), y siete Anexos dirigidos a facilitar la implementación efectiva del Estándar. En su elaboración se toma como referencia, por un lado, el extenso trabajo que desde hace años viene desarrollando la OCDE sobre el intercambio automático de información y, por otro lado, los progresos

---

[495] Con la presentación de este estándar el Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, asegura: «Esto es un verdadero cambio. La globalización del sistema financiero mundial ha hecho que sea cada vez más sencillo para las personas llevar a cabo, mantener y manejar inversiones fuera de sus países de origen. Este nuevo estándar sobre el intercambio automático de información aumentará la cooperación tributaria internacional, lo que pone a los gobiernos en mayor igualdad de circunstancias, al tiempo que buscan proteger la integridad de sus sistemas fiscales y luchan contra la evasión de impuestos».

[496] El CRS (*Common Reporting Standard*) contiene el estándar de revelación de información y el de diligencia debida de cuentas financieras. Esto es, el contenido de la información que debe ser objeto de cesión automática entre Estados y los procedimientos y reglas que deben cumplir las entidades financieras en aras a obtener la información bancaria y suministrarla a las autoridades tributarias para que puedan ser objeto de intercambio automático de información.

[497] En la reunión se realiza la siguiente declaración: «We endorse the Common Reporting Standard for automatic exchange of tax information on a reciprocal basis and will work with all relevant parties, including our financial institutions, to detail our implementation plan at our September meeting. In parallel, we expect to begin to exchange information automatically on tax matters among G20 members by the end of 2015. We call for the early adoption of the standard by those jurisdictions that are able to do so. We call on all financial centres to match our commitments. We urge all jurisdictions that have not yet complied with the existing standard for exchange of information on request to do so and sign the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters without further delay. We stand ready to give tougher incentives to those 14 jurisdictions that have not qualified for Phase 2 of the evaluations. We will engage with, and support low-income and developing countries so that they benefit from our work on tax.» Véase también la Declaración del Consejo de la OCDE en mayo 2014 «Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters. Meeting of the OECD Council at Ministerial Level. Paris 6-7 May 2014).

[498] OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en *Vid.* también la segunda edición de 2017: OECD, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras,* Segunda edición, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264268074-es.

normativos de la UE sobre intercambio automático de información y normas contra el blanqueo de capitales a través de la implementación intergubernamental de la norma FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*)[499].

El Estándar contiene, por un lado, para el ámbito del intercambio automático de información: la información financiera que debe ser objeto de cesión automática entre AATT. Esta información financiera se concreta en la identificación de un determinado tipo de cuentas y titulares y, respecto de ellas, en la información que se debe suministrar de forma automática entre las autoridades competentes. Por otro lado, para el ámbito interno, las instituciones financieras que están sujetas a la obligación de informar, así como unas normas comunes de diligencia debida que deben cumplir estas entidades a la hora de proceder a la obtención de la información bancaria de las cuentas sujetas a comunicación. En suma, qué información (cuentas, titulares e información de las mismas), quién debe suministrarlas previamente en el ámbito interno (qué entidades financieras están sujetas a esta obligación), y cómo deben proceder las entidades financieras para obtener dicha información (las denominadas normas de diligencia debida).

Este contenido se estructura de la siguiente forma: La parte I contiene una visión general del Estándar. La parte II comprende el texto del Modelo de Acuerdo de autoridades competentes y el estándar común de comunicación de información y de diligencia debida[500]. La parte III regula los Comentarios al Modelo y al Estándar común. Por último, la norma recoge siete Anexos que comprenden los siguientes extremos: 1. Acuerdo multilateral de autoridades competentes (AAC); 2. Modelo de acuerdo de autoridades competentes no recíproco («Nonreciprocal Model Competent Authority Agreement»); 3. Guía de uso del CRS («Common Reporting Standard User Guide»). Aunque no forma parte del CRS, ofrece una guía práctica para implementar el CRS por los gobiernos y por las instituciones financieras, e incluye una comparación entre el CRS de la OCDE y el estándar de FATCA; 4. Ejemplo de cuestionario («Example Questionnaire»); 5. Enfoque más amplio del CRS («Wider Approach to the Common Reporting Standard»); 6. Declaración sobre el intercambio automático de información en materia fiscal («Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters»); 7. Recomendación del Consejo sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia tributaria («Recommendation of the Council on the Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters»).

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en materia fiscal, en el que más de 120 jurisdicciones trabajan en la implementación efectiva de estándares internacionales de intercambio de información, refrenda el Estándar de la OCDE publicado el 15 de julio de 2014, y en agosto de 2014 se realizan los trabajos sobre el primer aspecto esencial para poder implementar: un calendario factible para empezar el intercambio automático de información, recíproco, global, anual y uniforme en el tiempo, promoviendo un terreno de juego igualitario entre todas las partes (*level-playing-field*), de manera que estén involucrados la mayor parte de los centros financieros.

---

[499] Para el análisis sustantivo del Estándar FATCA y del Estándar OCDE véase el Capítulo 5 de este libro.

[500] En inglés, CRS, *Common Reporting and Due Diligence Standard*.

Se adoptan dos fechas de compromiso sobre el inicio del intercambio automático de información, septiembre de 2017 y septiembre de 2018 (a fecha de junio de 2018, 102 jurisdicciones han concretado una de estas dos fechas como inicio de la cesión automática de información)[501]. Curiosamente, los EEUU, promotor de la iniciativa de esta cesión automática con ocasión de la norma FATCA unilateral en 2013, no ha firmado este AAC IF, y parece que seguirá aplicando la norma FATCA unilateral, con las dificultades técnicas y de cooperación que esta asimetría acarrea en el plano global[502]. Los ministros de finanzas y los líderes del G-20 aprueban también el Estándar completo de la OCDE, así como los avances del Foro Global, en las reuniones de septiembre de 2014, en Cairns (Australia), y de noviembre de 2014, en Brisbane (Australia), respectivamente.

9.2. LA FIRMA DEL AAC IF Y EL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN POR MÁS DE 100 JURISDICCIONES

Una vez aprobado el Estándar y un calendario factible y efectivo del intercambio automático de información, tiene lugar la firma del AAC IF el día 29 de octubre de 2014 por 51 jurisdicciones, con ocasión de la reunión del Foro Global en Berlín, y con base en el artículo 6 del CAM[503]. En la Declaración pronunciada con ocasión de la firma, se invita al resto de países y jurisdicciones a sumarse a la iniciativa contenida en el Acuerdo, y así poder crear con celeridad un verdadero sistema global de intercambio automático de información que no deje espacio a la evasión y el fraude fiscal[504]. A fecha de junio de 2018, son 149 las jurisdicciones que han firmado el AAC, si bien, como ya se ha comentado, 102 de ellas ya se han comprometido con un calendario específico para iniciar el intercambio automático de información, aunque no es el mismo para todas ellas[505].

---

[501] Véase el Calendario que va publicando la OCDE en función de los compromisos que van asumiendo las jurisdicciones que se suman al AAC IF: https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf

[502] En particular, « The United States has undertaken automatic information exchanges pursuant to FATCA from 2015 and entered into intergovernmental agreements (IGAs) with other jurisdictions to do so. The Model 1A IGAs entered into by the United States acknowledge the need for the United States to achieve equivalent levels of reciprocal automatic information exchange with partner jurisdictions. They also include a political commitment to pursue the adoption of regulations and to advocate and support relevant legislation to achieve such equivalent levels of reciprocal automatic Exchange» (véase el pié de página en «AEOI: Status of Commitments», Juny 2018 (*vid*. https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf). El análisis sobre las diferentes de los dos estándares FATCA y OCDE se analiza en el capítulo

[503] *Vid*. cibersitio de la OCDE en el que se contiene el Texto del Acuerdo: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf
Véase también el Acuerdo publicado por España tras la firma del 29 de octubre de 2014: Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014. (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 2015).

[504] Véase Declaración de Berlín sobre transparencia e imparcialidad en material tributaria, http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/DECLARACI%C3%93N%20DE%20BERL%C3%8DN.pdf

[505] En el Anexo VI de este trabajo se contiene la lista actualizada por la OCDE a fecha de 26 de junio de 2018. Para ver las próximas actualizaciones ir a la dirección web: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-

El AAC IF de 29 octubre de 2014 sobre intercambio automático de información ha sido posible gracias a la existencia del Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia tributaria (CAM). Este Convenio, como ya se ha explicado en el apartado dedicado a este instrumento, constituye un basamento jurídico multilateral regulador del intercambio de información que da cobertura, en el artículo 6 del Convenio, a la realización de acuerdos intergubernamentales multilaterales sobre la modalidad del intercambio automático de información. El AAC IF tiene la naturaleza jurídica de un acuerdo internacional intergubernamental. Dado que tiene por objeto la cesión de información de forma automática por parte de las AATT, requiere de una base jurídica que legitime esta cesión de información. El único instrumento multilateral de carácter internacional, a nivel global, con una cláusula de intercambio de información legitimadora de un acuerdo multilateral intergubernamental sobre intercambio automático de información entre las partes, es el Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia tributaria (CAM), que contiene una cooperación amplia de asistencia en materia tributaria en línea con el artículo 26 del MCOCDE.

El capítulo III del CAM autoriza el intercambio de información con fines tributarios, incluido el intercambio automático de información y permite a las autoridades competentes de las jurisdicciones acordar el ámbito y las modalidades de dichos intercambio automático[506]. El artículo 6 del CAM, prevé que dos o más partes puedan convenir el intercambio automático de información. En este sentido, aunque los Estados pueden utilizar la cláusula del artículo 26 de los CDIs para acordar un Acuerdo bilateral de intercambio automático de información, u otro instrumento como el AII en su versión 2015, el Convenio multilateral es un instrumento mucho más eficiente que permite implementar con carácter multilateral el estándar del AAC IF.

En suma, esta plataforma jurídica multilateral (el CAM), comprensiva del estándar internacional de intercambio de información, legitima a las partes del mismo para acordar con carácter multilateral la implantación del intercambio automático de información, así como el objetivo y los términos en que debe realizarse. La firma de un Acuerdo multilateral, que tiene por objeto el intercambio automático de información y que puede celebrarse por sus signatarios con base en el CAM, propicia que en un solo acto (firma y procedimiento de depósito de notificación) todas las partes queden vinculadas sin necesidad de celebrar tantos acuerdos bilaterales como intercambios automáticos de información entre autoridades competentes.

En este contexto jurídico, las jurisdicciones signatarias del CAM[507] han firmado el AAC IF con base en el artículo 6 del CAM 2010. El AAC permite la firma de juris-

---

tax-information/MCAA-Signatories.pdf; véase también en el Anexo V de este libro las jurisdicciones que se van comprometiendo con el estándar, incluidas las que posponen la fecha a 2019 o 2020, y las que aún no se han comprometido con una fecha concreta.

[506] *Vid*. Considerando 7 del AAC 29 octubre 2014.

[507] Véase el apartado dedicado al CAM y las 124 jurisdicciones que han firmado el Convenio y, en particular, las 107 que ya son Parte del mismo al haber transcurrido tres meses desde el depósito del instrumento de ratificación.

dicciones para las que aún no surte efectos el CAM, siempre que se comprometan a ser partes del CAM 2010 para el inicio del intercambio automático de información[508]. Una jurisdicción solo puede ser parte del AAC IF en la medida en que también lo es del CAM[509]. Una comparativa entre las Partes del CAM 2010 y las Partes del AAC IF lleva a las siguientes conclusiones, a fecha de junio de 2018[510]:

1. Todas las jurisdicciones firmantes del AAC IF y que se han comprometido con el primer calendario del intercambio automático de información en 2017 son Parte del CAM 2010;

2. Las jurisdicciones firmantes del AAC IF, que se han comprometido con el segundo calendario del intercambio automático de información, en 2018, son Parte del CAM 2010, con la excepción de Brunei Darussalam, Qatar y Vanuatu. Estas tres jurisdicciones han firmado el CAM 2010 en 2017 y 2018 pero no han realizado el depósito del instrumento de ratificación, de manera que todavía no son Parte del CAM 2010[511];

3. Excepcionalmente, Nigeria se ha comprometido para el IAI de información financiera a partir de 2019, a pesar de ser Parte del CAM 2010 desde el 1 de septiembre de 2015. Excepcionalmente, también, Kazajistán y Perú se han comprometido para el IAI de información financiera a partir de 2020, a pesar de ser Parte del CAM 2010 desde el 1 de agosto de 2015, y Perú lo será desde el 1 de septiembre de 2018, fecha en que entra en vigor el CAM para este País. Así, las 102 jurisdicciones que han firmado el AAC del IF, y se han comprometido con una fecha determinada para el IAI, son Parte del CAM 2010, con la excepción de tres jurisdicciones que únicamente han firmado este último pero no han hecho el depósito del instrumento de ratificación: Brunei Darussalam, Qatar y Vanuatu.

4. Además, están pendientes de fijar la fecha del IAI sobre información financiera algunas jurisdicciones que ya son Parte del CAM 2010 (Camerún, Georgia, Senegal, Guatemala, Moldavia, Túnez y Uganda) y otras que lo han firmado pero no han hecho el depósito del instrumento de ratificación y, por tanto, no son Parte y no resultan vinculados por el CAM 2010 (Armenia, Burkina Faso, El Salvador, Filipinas, Marruecos, Liberia, Macedonia, Paraguay, Gabón, Jamaica, Kenia y República Dominicana).

---

[508] *Vid*. Considerando 1 del AAC de 29 octubre de 2014.

[509] El artículo 1.1 a) del AAC IF define por «Jurisdicción» a «un país o un territorio para el que el Convenio está en vigor y surte efectos, bien por firma y ratificación conforme al artículo 28 o por extensión territorial conforme al artículo 29, y que es signatario de este Acuerdo». En este sentido, el Considerando 4 del AAC IF establece «…un país que ha firmado o expresado su intención de firmar el Convenio sólo se convertirá en una Jurisdicción de las definidas en el artículo 1 de este Acuerdo cuando sea Parte del Convenio».

[510] Véase el Anexo VIII de este libro: «Jurisdicciones Parte del CAM y del AAC IF y/o del AAC IPP».

[511] Las fechas de las firmas son: Brunei Darussalam, 12.9.2017, Qatar, 10.11.2017, y Vanuatu acaba de firmar el 21.6.2018. Véase el Anexo IV y Anexo VIII de este libro.

5. Los EEUU presenta una gran peculiaridad porque se muestra reticente a dejar de aplicar la normativa FATCA y adaptarse al estándar global internacional. Ha firmado el CAM 2010 en 27 de mayo de 2010 pero no es Parte del mismo y tampoco se ha comprometido con el estándar internacional del AAC de IF.

6. De las 124 jurisdicciones que actualmente han firmado el CAM 2010, únicamente dos jurisdicciones, EEUU, que no es Parte del mismo, y Ucrania, que sí es Parte del CAM 2010 desde el 1 de septiembre de 2013, no han firmado el AAC de IF ni se comprometen a fijar una fecha próxima para iniciar el intercambio automático de información.

7. En el ámbito de la UE, todos los EEMM son Parte del CAM 2010 y han firmado el AAC IF, y también los 15 territorios asociados o dependientes a Dinamarca, Holanda y Reino Unido. Por criterios de uniformidad en la implementación del Estándar internacional sobre intercambio de información sobre cuentas financieras, en el ámbito de la UE se ha optado introducir el artículo 8.3 bis en la DCA 2011[512]. Como ya se ha puesto de manifiesto en los apartados dedicados a los instrumentos comunitarios, la firma del AAC IF por todos los EEMM ha supuesto el fin de la DFA 2003 y de los Acuerdos de medidas equivalentes de 2004. En efecto, con el AAC IF, pero sobre todo con la modificación normativa de la DCA 2011, ya no tiene razón de ser la Directiva de fiscalidad del Ahorro 2003/48/CE (DFA), reducida a intereses percibidos por personas físicas y con un régimen sustitutivo de retención a cuenta versus intercambio de información. Aunque en 2014 se aprueba una Directiva de modificación de la DFA para mejorar su eficiencia y aplicación, en 2015 la Directiva 2015/2060/UE de 10 de noviembre deja sin efecto la DFA a partir de enero de 2016 (para Austria a partir de 2017), sin perjuicio de algunas disposiciones que se mantendrán vigentes hasta que se cumplan determinadas condiciones. Con la misma finalidad, en 2015 y 2016 se han aprobado los Protocolos modificativos de los Acuerdos de 2004 de medidas equivalentes entre la UE y las 5 jurisdicciones partes de estos Acuerdos (Suiza, Andorra, San Marino, Mónaco y Liechtenstein). Todas ellas también han firmado el AAC IF. Se acaba así con un régimen de intercambio automático de información restringido en su ámbito objetivo y subjetivo, y que ha permitido el mantenimiento del régimen sustitutivo de la retención a cuenta por parte de Austria, Luxemburgo y las 5 jurisdicciones que forman parte de los Acuerdos de 2004[513].

---

[512] Véase el apartado 5.4.2 de este trabajo, en el que se analiza la modificación de la Directiva de cooperación administrativa en materia tributaria 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011 (DCA), por la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre (DCA2), para incluir el estándar de intercambio automático de cuentas financieras de la OCDE en el artículo 8.3 bis DCA.

[513] Sobre la DCA2 y la DFA 2003 véanse los apartados dedicados a las mismas: apartado 4 y apartado 5.4.2 del Capítulo 3 de este trabajo.

9.3. LA EFECTIVIDAD DE LA CESIÓN AUTOMÁTICA DE INFORMACIÓN (ANEXO E)

Para que resulte de aplicación el intercambio automático de información entre las Partes firmantes de este Acuerdo multilateral, es necesario que se trate de un «Acuerdo que surte efectos». El artículo 1.1 h) del AAC IF establece el significado de este término: «…significa, respecto de cualquier par de Autoridades competentes, que ambas autoridades competentes han manifestado su intención de intercambiar automáticamente información entre sí [14] y que han cumplido las restantes condiciones previstas en el apartado 2.1 del artículo 7[515]. Las autoridades competentes para las que el presente Acuerdo surte efectos se enumeran en el Anexo E» («autoridades competentes para las que este Acuerdo surte efectos»). En julio de 2018, España ya ha iniciado la cesión automática de información financiera con 64 jurisdicciones. En total, más de 3.200 cesiones bilaterales de cesión automática de información se están realizando respecto de más de 90 jurisdicciones[516].

En este contexto, la efectividad del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, así como el carácter recíproco, está condicionado al cumplimiento de tres requisitos por parte de ambas jurisdicciones:

a) Han cumplido con el procedimiento de depósito de notificación (art. 7.1 AAC IF);

b) Han manifestación su intención de que el AAC surta efectos entre ambas (art. 7.1 f) AAC IF); y

c) Ha entrado en vigor el CAM 2010 respecto de ambas (apartado 2.1 del art. 7 CAM).

En relación con el Procedimiento de depósito de notificación por las jurisdicciones firmantes del AAC IF (7.1 AAC IF), las Autoridades competentes deben depositar ante la Secretaría del órgano de coordinación, en el momento de la firma del AAC IF, o tan pronto como sea posible una vez que su Jurisdicción cuente con la legislación necesaria para aplicar el Estándar común de comunicación de información, una notificación que debe comprender la siguiente información:

---

[514] De acuerdo al artículo 7.1 del AAC IF, las autoridades competentes deben depositar ante la Secretaría del órgano de coordinación, una vez cuenten con la legislación interna necesaria para aplicar el CRS, una notificación en la que comuni-quen diferentes aspectos, entre ellos, el listado en su caso de las jurisdicciones respecto de las que se tiene intención de que el AAC surta efectos.

[515] El apartado 2.1 del artículo 7 del AAC regula las reglas para determinar la fecha a partir de la cual el AAC IF surte efectos entre dos autoridades competentes. La fecha será la última de las siguientes fechas: 1) Fecha en la que la jurisdicción en último lugar deposite ante la secretaria la notificación preceptiva que regula el artículo 7.1, incluyendo a la otra jurisdicción en el listado al que se refiere el art. 7.1 f) AAC, y si fuera aplicable; 2) la fecha en la que el Convenio entró en vigor y desde la que surte efectos para ambas jurisdicciones».

[516] *Vid* también el apartado 2.2 del artículo 7 del AAC IF; Este Anexo E se publica en el cibersitio de la OCDE (apartado 2.2 del artículo 7 del AAC IF). *Vid.* por jurisdicciones (más de 100) la cesión automática que viene actualizando la OCDE en la página: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange relationships/#d.en.345426

a) Indicación de que cuenta con una legislación necesaria para aplicar el estándar común de comunicación de información (ECCI, o CRS), precisando la fecha de efecto pertinente en relación con las Cuentas preexistentes, las Cuentas nuevas, y para la aplicación o la conclusión de los procedimientos de comunicación y de diligencia debida;

b) Establecer si su Jurisdicción debe incluirse en el Anexo A, que comprende el listado de las Jurisdicciones con las que no existe reciprocidad;

c) Especificar uno o más métodos de transmisión de datos, incluido el cifrado (Anexo B «métodos de transmisión»);

d) Concretar, en su caso, las salvaguardas para la protección de datos personales (Anexo C «Especificación de salvaguardas»);

e) Indicar que cuenta con las medidas adecuadas para garantizar la confidencialidad requerida y que se cumplen los estándares para la protección de datos, adjuntando el cuestionario sobre confidencialidad y protección de datos cumplimentado para su inclusión en el Anexo D «Cuestionario de confidencialidad»; y

f) Presentar un listado de las jurisdicciones de las Autoridades competentes respecto de las que tiene intención de que el AAC surta efectos, conforme a los procedimientos legislativos nacionales, en su caso (anexo E).

Toda modificación posterior que deba efectuarse en los Anexos mencionados, debe ser notificada por las Autoridades competentes, a la mayor brevedad, a la Secretaría del órgano de coordinación. En cuanto al acceso a la información depositada por cada Jurisdicción, la OCDE publicará en la web la lista de autoridades competentes que han firmado el Acuerdo y respecto de las cuales el Acuerdo surte efecto. Además, en el cibersitio de la OCDE se publica la información relativa a las letras a) y b) (cuenta con legislación para aplicar el CRS y especifica si es una Jurisdicción no sujeta a reciprocidad del Anexo A)[517]. Sin embargo, el resto de la información (letras c) a f) del art. 7.1 AAC IF) se facilitará a los restantes signatarios previa petición por escrito dirigida a la Secretaría del órgano de coordinación[518]. La Secretaría del órgano de coordinación conservará un listado que incluya las autoridades competentes signatarias del Acuerdo y aquellas entre las que este Acuerdo surte efectos. Esta lista se publica en el cibersitio de la OCDE (Anexo E)[519].

En cuanto al momento en que comienza a surtir efectos («Acuerdo que surte efectos»). Una vez que dos Jurisdicciones hayan cumplido con el depósito de la notificación, hayan manifestado su intención de intercambiar automáticamente información entre

---

[517] *Vid*. la implementación por jurisdicciones («CRS by jurisdiction») en la dirección web: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489

[518] *Vid*. apartado 2.3 del artículo 7 del AAC IF 29 octubre 2014.

[519] *Vid*. artículo 1.1 h) y el apartado 2.2 del artículo 7 del AAC IF. *Vid*. por jurisdicciones (más de 100) la cesión automática que viene actualizando la OCDE («Activated exchange relationships for CRS») en: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange relationships/#d.en.345426

ellas y el CAM esté en vigor para ambas, el AAC IF surtirá efectos entre las dos autoridades competentes a partir de la fecha en que ha tenido lugar el último depósito de notificación o, en el caso de que en esta fecha aún no hubiese entrado en vigor para ambas el Convenio multilateral de asistencia mutua (CAM), en la fecha en que haya entrado en vigor y surta efectos para ambas el Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria (CAM)[520]. Como ya se ha apuntado, en la web de la OCDE se publica un Anexo E que contiene el listado de las Autoridades competentes signatarias del Acuerdo y aquellas entre las que el AAC IF surte efectos[521].

El IAI es recíproco salvo que para alguna de las Jurisdicciones no sea de aplicación la reciprocidad (Anexo A). El Anexo A del AAC IF enumerará las Jurisdicciones con las que no existe reciprocidad. Cuando en el intercambio automático de información una de las dos Jurisdicciones se encuentre entre las comprendidas en este Anexo A, la cesión de información no se realizará con carácter recíproco. La Jurisdicción incluida en el Anexo A («Jurisdicciones con las que no existe reciprocidad») comunicará información objeto del intercambio automático de información, pero no la recibirá. Por el contrario, la Jurisdicción que no esté incluida en el Anexo A, y que por tanto es una Jurisdicción con la que existe reciprocidad, recibirá sistemáticamente la información objeto de intercambio automático de información de conformidad con el AAC IF, pero no enviará esta información a la otra Jurisdicción, incluida en el Anexo A[522].

9.4. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA: CONTENIDO, FORMA Y CALENDARIO

En el momento en que comience el intercambio de información, las jurisdicciones están obligadas a ofrecer, por un lado, las garantías de confidencialidad y de uso exclusivo para los fines del CAM 2010 y, por otro lado, una infraestructura para que sea efectivo el intercambio automático de información. Resultan de aplicación las normas de confidencialidad y de límites al uso de la información establecidos en el CAM 2010[523]. Como ya se ha expuesto, esta información se habrá notificado por cada Jurisdicción, con ocasión del procedimiento de depósito de notificación, necesario para que surta efectos el AAC IF entre las partes.

El apartado 2 del artículo 2 del AAC IF detalla la información que debe ser objeto de intercambio automático[524], en tanto que se refiere a una «cuenta sujeta a comunicación de información»[525]. En particular, la información a suministrar debe contener, por un

---

[520] *Vid*. apartado 2.1 del artículo 7 del AAC IF.

[521] *Vid*. artículo 1.1 h) y el apartado 2.2 del artículo 7 del AAC IF.

[522] *Vid*. Apartado 1.2 del artículo 2 del AAC 29 octubre de 2014.

[523] *Vid*. Considerandos 9 y 10 del AAC 29 octubre 2014.

[524] *Vid*. análisis sustantivo del estándar de IAI sobre cuentas financieras OCDE en el Capítulo 5 de este trabajo.

[525] El artículo 1.1 e) del AAC IF de 29 de octubre de 2014, define a una «cuenta sujeta a comunicación de información» a aquélla «cuenta financiera abierta en una Institución financiera obligada a comunicar información que, en aplicación de procedimientos de diligencia debida conformes con el Estándar común de

lado, la información relativa al titular de la cuenta: los datos identificativos de la persona física o de la entidad, así como de las personas físicas que la controlan cuando se trata de personas sujetas a comunicación de información; los datos identificativos de la cuenta en la que está la información; los datos identificativos de la entidad financiera sujeta a comunicación de información. Por otro lado, la información financiera de la cuenta. En particular, determinados datos financieros contenidos en la misma[526] en función de si se trata de una cuenta de custodia[527], una cuenta de depósito[528] o una distinta de las anteriores[529].

En cuanto a la forma del intercambio automático de información, los apartados 4 y 5 del artículo 3 del AAC IF, establecen el esquema común para la comunicación de información en XML (Lenguaje de Marcas Extensible) y las Autoridades acordarán uno o más métodos para la transmisión de datos, incluidos los estándares de cifrado. Esta información se especificará en el Anexo B del AAC IF, con el fin de maximizar la estandarización y minimizar la complejidad y los costes.

Por último, la fecha de inicio del intercambio automático de información es, con carácter general, septiembre de 2017 o septiembre de 2018, en función del tipo de cuenta y del momento en que se pueda identificar a dicha cuenta como sujeta a comunicación de información. El plazo para el intercambio será de nueve meses contados desde la finalización del año civil al que se refiere la información[530]. Con carácter previo al intercambio automático de información, las jurisdicciones deben haber llevado a cabo las actuaciones pertinentes para ob-

---

comunicación de información, se haya identificado como una cuenta de la que sean titulares una o más personas que sean Personas sujetas a comunicación de información respecto de otra Jurisdicción o una Entidad no financiera pasiva con una o más Personas que ejercen el control que sean Personas sujetas a comunicación de información respecto de otra Jurisdicción».

[526] Art. 2.2 d) del AAC IF de 29 de octubre de 2014: «d) el saldo o valor de la cuenta (incluido, en el caso de un Contrato de seguro con Valor en efectivo o de un Contrato de anualidades, el Valor en efectivo o el valor de rescate) al final del año civil considerado, o de otro periodo de referencia pertinente o, en caso de cancelación de la cuenta en dicho año o periodo, la cancelación de la misma»

[527] Art. 2.2 e) del AAC IF de 29 de octubre de 2014: «en el caso de una Cuenta de custodia:

(1) el importe bruto total en concepto de intereses, el importe bruto total en concepto de dividendos y el importe bruto total en concepto de otras rentas, generados en relación con los activos depositados en la cuenta, pagados o anotados en cuenta (o en relación con la cuenta) durante el año civil u otro período de referencia pertinente; y

(2) los ingresos brutos totales derivados de la enajenación o reembolso de Activos financieros, pagados o anotados en cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente en el que la Institución financiera obligada a comunicar información actuó como custodio, corredor, agente designado o como representante en cualquier otra calidad para el Titular de la cuenta.

[528] Art. 2.2 e) del AAC IF de 29 de octubre de 2014: «en el caso de una Cuenta de depósito, el importe bruto total de intereses pagados o anotados en cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente;

[529] Art. 2.2 g) del AAC IF de 29 de octubre de 2014: «en el caso de una cuenta no descrita en los subapartados 2(e) o (f), el importe bruto total pagado o anotado en cuenta al Titular de la cuenta en relación con la misma durante el año civil u otro período de referencia pertinente, del que sea deudora la Institución financiera obligada a comunicar información, incluido el importe total correspondiente a amortizaciones efectuadas al Titular de la cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente».

[530] Artículo 3.3 del AAC IF.

tener la información que ha de ser posteriormente objeto de intercambio automático. Estas actuaciones previas se realizan por parte de las entidades financieras sujetas a comunicación y tienen que seguir unas normas de diligencia debida (*due diligence standard*) con el propósito de identificar las cuentas sujetas a comunicación. Cuando se trata de cuentas nuevas se exige a los titulares toda la información so pena de no realizar la apertura de la cuenta. Las cuentas preexistentes deben separarse por determinados criterios y someterse a reglas muy concretas para determinar si son cuentas sujetas a comunicación o no. El anexo F del AAC IF establece las fechas, así como el calendario previsto para la realización de estas y el posterior intercambio automático de información. Asimismo el Anexo de la norma internacional publicada el 15 de julio de 2014[531], recoge el CRS[532] en el que concretan estos extremos. Así, las entidades financieras deben realizar las siguientes actuaciones:

1. Nuevos procedimientos para certificar la residencia fiscal respecto de las «cuentas nuevas» (abiertas desde 1 enero de 2016). El acuerdo distingue entre cuentas preexistentes y cuentas nuevas. Las «cuentas preexistentes» son las que están abiertas a 31 de diciembre de 2015 y las «cuentas nuevas» serán las que se abran desde el 1 de enero de 2016. Por tanto, desde esta fecha deben tener lugar nuevos procedimientos para certificar la residencia fiscal respecto de las «nuevas cuentas».
2. Procedimientos de diligencia debida para identificar tres tipos de «cuentas preexistentes –a 31.12.2015– sujetas a comunicación de información» (procedimiento que tiene que llevarse a cabo hasta 31 diciembre 2016 y 2017, según el tipo de cuenta). Los procedimientos de diligencia debida para identificar las «cuentas de personas físicas preexistentes de mayor valor» tienen que ser completados a 31 de diciembre de 2016, mientras que los procedimientos de diligencia debida para identificar las «cuentas de personas físicas preexistentes de menor valor» así como las «cuentas preexistentes de entidades» deben ser cumplidos a 31 de diciembre de 2017.
3. Intercambio automático de información entre las AATT (desde septiembre 2017 y 2018). Antes de septiembre de 2017 ha tenido lugar el primer intercambio de información en relación con las «nuevas cuentas» (2016) y con las «cuentas de personas físicas preexistentes de mayor valor» (abiertas a 31 de diciembre de 2015). El intercambio sobre «cuentas de personas físicas preexistentes de menor valor» y sobre «cuentas de entidades» tendrá lugar en septiembre de 2017 o septiembre de 2018, en función del momento en que las entidades financieras las identifiquen como cuentas sujetas a revelación (*reportable accounts*)[533].

---

[531] OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en

[532] En el Anexo de la Norma OCDE sobre IAI de cuentas financieras se regulan las nueve secciones del Common Standard on Reporting and due diligence for financial account information («Common Reporting Standard»).

[533] Para los aspectos temporales del estándar véase el Anexo XII de este trabajo («Calendario de implementación del estándar FATCA y OCDE (ECCI)»).

10. EL ACUERDO DE AUTORIDADES COMPETENTES SOBRE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE LOS INFORMES PAÍS POR PAÍS (AAC IPP)

De conformidad con los criterios de transparencia que forman parte de la hoja de ruta diseñada para luchar contra la planificación agresiva de los grupos multinacionales, el 27 de enero de 2016 se firma en Paris el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre el intercambio automático de los Informes país por país (en adelante AAC IPP)[534]. Este acuerdo constituye la implementación del informe final de la Acción 13 del plan BEPS de 5 de octubre de 2015[535], y tiene por objeto el intercambio automático de información entre las autoridades competentes de los informes país por país, que les remitan determinados grupos multinacionales. Con esta información, las AATT de los Estados podrán conocer toda la presión fiscal que soporta el grupo allí donde tiene actividad. A través de estos datos se prevé, entre otros, mejorar en la evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia, así como en la realización de inspecciones fiscales, optimizando los recursos de las AATT.

Para la comprensión de este estándar global de intercambio automático de información los apartados siguientes concretan el origen y los antecedentes de esta iniciativa, el conjunto normativo de la Acción 13 del Plan BEPS, la firma del Acuerdo multilateral y el procedimiento que deben seguir las jurisdicciones para ser Parte de este Acuerdo y, por último, los aspectos sustantivos más significativos del régimen jurídico de la obligación de las multinacionales de presentar el informe país por país, y del régimen jurídico de la cesión automática de esta información entre las AATT.

10.1. ANTECEDENTES DEL AAC IPP (27.1.2016): CONJUNTO NORMATIVO ACCIÓN 13

Con la adopción por la OCDE en 2013 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*)[536], la Acción 13 consistente en «reexaminar la documentación sobre precios de transferencia», tiene por finalidad desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de

---

[534] Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf).

[535] OECD (2015): *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en

[536] *Vid.* (2013) OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es; Véase también el Informe BEPS: (2013) OCDE, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Éditions OCDE. http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es

sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común[537]. De acuerdo al calendario previsto en el Plan BEPS sobre la acción 13, el 16 de septiembre de 2014 se publica el primer informe de la acción 13 relativo a la Documentación sobre Precios de Transferencia y el Informe País por País[538]. En este documento se contiene la plantilla del Informe país por país, así como las instrucciones generales y específicas para poder ser cumplimentado. Unos meses más tarde, en febrero de 2015, se aprueba una guía para la implementación de las obligaciones de documentación de precios de transferencia y del informe país por país[539] y, el 8 de junio de 2015 tiene lugar el paquete de implementación del Informe País por País[540]. En este último se articula, por un lado, el Modelo de legislación interna a través de ocho artículos, para que las multinacionales resulten obligadas a la remisión del informe país por país y, por otro lado, los Modelos de Acuerdos multilateral y bilateral, en aras a que las jurisdicciones acuerden la implantación del intercambio automático de información.

Por último, el 5 de octubre de 2015 culminan los trabajos con la elaboración del Informe final de la Acción 13 del Plan BEPS (informe final 2015) («Documentación de precios de transferencia y el informe país por país»)[541], cuyo contenido recoge todos los trabajos anteriores sobre el estándar de intercambio automático del Informe país por país y su implementación.

El informe final de la Acción 13 se estructura de la siguiente forma para regular la documentación fiscal de los grupos multinacionales: 1) El Capítulo V de la Guía de precios de transferencia sobre documentación; 2) Los Anexos I y II al Capítulo V de la Guía de precios de transferencia (*Master file* y el *Local file*, respectivamente). El *Master File* (archivo maestro) contiene información sobre las operaciones del grupo multinacional y sus políticas de precios de transferencia; El *Local File* (archivo local) comprende las operaciones intragrupo relacionadas con la entidad residente en la jurisdicción correspondiente, los importes de las mismas y el análisis valorativo de los precios de transferencia que las entidades han llevado a cabo respecto de las mentadas operaciones intragrupo;

---

[537] Además, la acción 13 propone la adopción de medidas complementarias destinadas a la resolución de conflictos entre los países, a la vista de la complejidad que puede acarrear la interpretación y aplicación uniforme de las normas nuevas sobre documentación de precios de transferencia. En esta línea, y en relación con la acción 14 y 15 del Plan, se plantean realizar trabajos dirigidos a introducir en las disposiciones del procedimiento amistoso regulado en los CDIs una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante (*vid.* pág. 29 del Plan BEPS: Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es)

[538] (2014): OECD, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en

[539] (2015): OECD Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

[540] OECD Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

[541] OECD (2015): *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en (5 octubre 2015).

3) Los Anexos III y IV al Capítulo V de la Guía de precios de transferencia (informe país por país y normas para su implementación) establecen, respectivamente, la plantilla del informe país por país y las normas de ejecución para implementar a nivel interno e internacional esta obligación (modelo legislación interna y de acuerdo intergubernamental), que se comentan a continuación.

El informe país por país contiene la información global del grupo sobre la tributación allí donde desarrolla sus actividades. Esta fotografía global contiene, por un lado, la información relativa a cada jurisdicción en la que tiene actividad. Esta información abarca el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuesto, la cuantía del Impuesto societario satisfecho y devengado cada año, así como el número de trabajadores, el capital aportado, los beneficios no distribuidos y los activos tangibles). Por otro lado, el informe país por país también contiene información concreta referida a cada entidad del grupo, que debe ser identificada y deben detallarse todas las operaciones que realiza en cada jurisdicción. Este informe responde a una plantilla estandarizada contenida en el anexo III[542].

Los dos primeros documentos (el archivo maestro y el archivo local), relativos a las transacciones del grupo y al análisis de los precios de transferencia, se presentan por las entidades en cada jurisdicción en la que operan. Por el contrario, el informe país por país debe remitirse a la jurisdicción de residencia del grupo multinacional, de manera que, en principio, es la entidad matriz del grupo la única que presenta este documento a la autoridad fiscal de la jurisdicción en la que es residente fiscal y esta jurisdicción la comunicará a las distintas jurisdicciones en las que opera el grupo multinacional, a través del intercambio automático de información.

El anexo IV del Informe final de la Acción 13[543] contiene el marco jurídico de ejecución que debe desarrollarse tanto a nivel doméstico como a nivel multilateral, o en su caso bilateral, para implementar la obligación de las Multinacionales y la obligación de las autoridades tributarias. Así, en aras a poder poner en marcha el estándar del Informe país por país el Anexo contiene, por un lado, un modelo de legislación interna para que los Estados que quieran acogerse al mismo regulen la obligación de elaborar el informe país por país de las multinacionales. En principio, esta obligación recaerá en la matriz del grupo que debe elaborarlo y presentarlo ante la autoridad fiscal de la jurisdicción en la que es residente. Por otro lado, para poder llevar a cabo la cesión automática entre las AATT de los diferentes Estados, el Anexo IV incorpora también tres modelos de acuerdos intergubernamentales para que las jurisdicciones convengan la cesión automática del informe país por país:

1. Un Modelo de Acuerdo de autoridades competentes de carácter multilateral con base en el artículo 6 del Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia tributaria (en adelante el CAM). Este precepto permite el

[542] Véase en este sentido, véase el Anexo III al Capítulo V de la guía de precios de transferencia de la OCDE que contempla la plantilla del informe país por país y las instrucciones generales y específicas.

[543] *Vid.* págs. 41 y ss. del Informe final 2015 de la Acción 13 antes citado.

intercambio automático de información entre las partes signatarias del CAM, pero requiere de la celebración de un acuerdo que incluya el ámbito objetivo y los términos en que debe realizarse el intercambio automático de información entre las partes que suscriban este acuerdo. Este ha sido el modelo utilizado para la firma del AAC IPP firmado en París el 27 de enero de 2016.

2. Un Modelo de Acuerdo de autoridades competentes de carácter bilateral con base en el artículo 5 (A) de los Acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII), en la medida en que este precepto legitime el intercambio automático de información entre las partes contratantes[544].

3. Un Modelo de Acuerdo de autoridades competentes de carácter bilateral con base en la cláusula de intercambio de información de los CDIs. Esta cláusula preside el estándar internacional de intercambio de información del artículo 26 del MCOCDE. De conformidad con esta cláusula, y al igual que en los casos anteriores, es necesario que las partes suscriban un acuerdo bilateral que concrete el alcance y los procedimientos necesarios para implementar el intercambio automático de información.

Las normas de la acción 13 de BEPS también recogen alternativas de cumplimiento, en los casos en que no se logre la remisión del informe país por país o el intercambio automático de estos informes, para poder garantizar unas condiciones de juego limpio entre las Partes.

Antes de finalizar 2020, la OCDE prevé publicar las conclusiones sobre la implementación y efectividad del IAI sobre cuentas financieras.

10.2. LA FIRMA DEL AAC IPP (70 JURISDICCIONES) Y EL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN Y EFECTIVIDAD DEL ACUERDO

De conformidad con el Modelo de Acuerdo multilateral recogido en el Anexo IV del Informe final de la Acción 13 BEPS, se celebra en París el 27 de enero de 2016 el Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de los Informes país por país (en adelante AAC IPP)[545], con base en el artículo 6 del CAM.

---

[544] Los Acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII) que siguen el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información publicado por la OCDE en 2002 (siglas en inglés TIEAs, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) regulan la modalidad de intercambio de información previa solicitud, en la línea del estándar internacional del MCOCDE pero no prevén la modalidad de intercambio automático, ni espontáneo, de información. Para que sea posible el intercambio automático entre las partes del acuerdo se ha aprobado en 2015 un Modelo de Protocolo modificativo del Modelo de 2002, que incluye la posibilidad de llevar a cabo un acuerdo intergubernamental que tenga por objeto el intercambio automático de información (el nuevo artículo 5 A del Modelo en su versión modificada). *Vid.* (2002) Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria, abril 2012, OCDE y (2015) Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA, OECD 2015.

[545] *Vid.* Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, 27 enero 2016 en París. (http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf).

El AAC IPP se subscribe por 31 jurisdicciones[546], entre ellas España y queda abierta la firma para que se sumen más países y jurisdicciones al compromiso[547]. A fecha de 15 de junio 2018[548], suman 70 las jurisdicciones que han firmado el AAC IPP. Únicamente Gabón[549], Haití[550] y Qatar[551] no son Parte del CAM 2010[552].

La Unión Europea, un día después del AAC IPP, el 28 de enero de 2016, aprueba una Propuesta de Directiva de modificación de la DCA 2011 para incluir un nuevo artículo 8 bis bis en la DCA, regulador del intercambio automático de información de los informes país por país en el ámbito comunitario. En mayo de 2016 se ha aprobado esta modificación de la DCA (la denominada DCA4)[553]. La intención es que en el ámbito de la Unión se implemente con carácter uniforme, por todos los EEMM, la obligación de remisión del informe país por país, que deben presentar los grupos multinacionales de la UE o fuera de la UE pero que operan en el territorio, así como el IAI entre los EEMM del informe país por país, utilizando los recursos de los que ya dispone sobre la cesión vía electrónica de la información[554]. Todos los EEMM han firmado el AAC IPP, de manera que aplicarán la norma internacional de la Acción 13 de la OCDE en el ámbito comunitario (por la DCA4 nuevo art. 8 bis bis) y en el ámbito internacional con terceros países (por el AAC IPP en la medida en que surta efectos para ambas Partes).

---

[546] Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Chile, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Japón, Liechtenstein, Luxemburgo, Malasia, Méjico, Países Bajos, Nigeria, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza y Reino Unido.

[547] El Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, asegura en este acto «Country-by-Country Reporting will have an immediate impact in boosting international co-operation on tax issues, by enhancing the transparency of multinational enterprises' operations…Under this multilateral agreement, information will be exchanged between tax administrations, giving them a single, global picture on the key indicators of multinational businesses. This is a much-needed tool towards the goal of ensuring that companies pay their fair share of tax, and would not have been possible without the BEPS Project».

[548] Última actualización por la OCDE a la que hemos tenido acceso en julio de 2018.

[549] Gabón firmó el CAM 2010 el 3 de julio de 2014 pero a fecha de julio de 2018 no ha depositado el instrumento de ratificación.

[550] Haití no ha firmado el CAM 2010 a fecha de julio de 2018.

[551] Qatar ha firmado el CAM 2010 el 10 de noviembre de 2017 pero, a fecha de julio de 2018. no ha depositado el instrumento de ratificación.

[552] *Vid*. Anexo VIII de este trabajo «Jurisdicciones Parte del CAM y firmantes del AAC IF y/o AAC IPP». Ver también la lista actualizable de la OCDE «Signatories of the Multilateral Competetent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and signing dates» Signatories of Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports». Status as of 15 June 2018 en: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf

[553] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016). Comúnmente DCA4 de IAI sobre los IPP (incorpora el artículo 8 bis bis y el Anexo III de la DCA).

[554] Sobre el nuevo artículo 8 bis bis y Anexo III de la DCA, ver el apartado 5.4.4 de este libro.

La efectividad del AAC IPP exige que este surta efecto para dos jurisdicciones[555] que van a realizar el intercambio automático de información. En este sentido deben concurrir los siguientes requisitos por parte de ambas jurisdicciones[556]: a) Procedimiento de depósito de notificación (art. 8.1 AAC IPP) indicando, entre otros extremos que la legislación interna ya exige el informe país por país; b) Han manifestación su intención de que el AAC surta efectos entre ambas (art. 8.1 e) AAC); c) Ha entrado en vigor el CAM respecto de ambas (art. 8.2 CAM). De acuerdo al Derecho internacional de los Tratados, el procedimiento es coherente con el que ya se ha expuesto con ocasión del análisis del AAC IF abierto a la firma en 2014. Así:

En cumplimiento del procedimiento de depósito de notificación por las jurisdicciones firmantes del AAC IPP[557], las Autoridades competentes deben depositar ante la Secretaría del órgano de coordinación, en el momento de la firma del AAC IPP, o tan pronto como sea posible, una notificación que debe comprender la siguiente información: a) Indicación de que la jurisdicción en cuestión cuenta con una legislación en vigor necesaria para exigir, a las entidades sujetas a comunicación del informe, la obligación de remisión del informe país por país respecto de los períodos impositivos de referencia; b) Establecer si su Jurisdicción debe incluirse en la lista de «Jurisdicciones con las que no existe reciprocidad»; c) Especificar uno o más métodos de transmisión de datos, incluido el cifrado; d) Indicar que cuenta con el marco jurídico necesario y la infraestructura para asegurar las exigencias de los estándares de confidencialidad y protección de datos, de acuerdo al art. 22 del Convenio (CAM) y del artículo 5.1 del AAC IPP, así como el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país, en los términos del 5.2 del AAC, y que adjunta el cuestionario recogido en el Anexo del AAC IPP sobre confidencialidad y protección de datos; e) Presentar, o bien, un listado de las Jurisdicciones de las Autoridades competentes respecto de las que tiene intención de que el AAC surta efectos, conforme a los procedimientos legislativos nacionales, en su caso, o bien, una declaración que manifieste la intención de que el AAC surta efecto con el resto de autoridades competentes, que hayan realizado el procedimiento de notificación.

La fecha concreta en la que surte efectos para ambas jurisdicciones será la última de las dos siguientes: la última fecha del depósito de la notificación o la última fecha de entrada en vigor del CAM para una de las dos jurisdicciones[558]. Toda modificación posterior que se produzca respecto de los extremos mencionados debe ser notificada por las autoridades competentes, a la mayor brevedad, a la Secretaría del órgano de coordinación.

En cuanto al acceso a la información depositada por cada Jurisdicción, con carácter público, la OCDE publica en la web la lista de autoridades competentes que han fir-

---

[555] *Vid.* definición en la letra l) del artículo 1.1 AAC IPP de 27 enero 2016.

[556] *Vid.* artículo 8 del AAC IPP en el que se establecen las condiciones de vigencia del Acuerdo en términos muy similares al artículo 7 del AAC IF.

[557] *Vid.* art. 8.1 del AAC de 27 enero 2016.

[558] *Vid.* artículo 8.2 del AAC IPP que a efectos de vigencia es un calco del artículo 7 del AAC IF, lo que resulta lógico porque tienen la misma naturaleza jurídica y les resulta de aplicación las mismas normas de vigencia existentes en el derecho de los tratados internacionales.

mado el Acuerdo y respecto de las cuales el Acuerdo surte efecto[559]. A fecha de julio de 2018, España ha activado el intercambio automático de los informes país por país con 54 jurisdicciones en aplicación de tres instrumentos jurídicos de carácter global, comunitario y bilateral. En particular, el AAC IPP firmado en enero de 2016[560] (con base en el art.6 del CAM2010), la DCA4 aprobada en mayo de 2016[561] (con base en la cesión de información que establece la propia DCA) y el Acuerdo bilateral con los EEUU firmado el 19 de diciembre de 2017[562] (con base en el art. 27 del CDI suscrito en 1990 entre España y los EEUU). También se publica en el cibersitio de la OCDE la información relativa a las letras a) y b) anteriores[563]. Sin embargo, el resto de la información se facilitará a los restantes signatarios previa petición por escrito dirigida a la Secretaría del órgano de coordinación[564].

10.3. LA OBLIGACIÓN DE LOS GRUPOS MULTINACIONALES DEL INFORME PAÍS POR PAÍS

Están sujetos a la obligación de remitir el informe país por país los grupos multinacionales cuyo volumen de ingresos consolidados anuales, en el período impositivo anterior al período impositivo de remisión de la información, sea superior a 750 millones de euros[565].

Cuando el grupo multinacional tenga la obligación de remitir el informe país por país, la entidad del grupo sujeta a la obligación de presentar el informe país por país es la entidad matriz, con carácter general y, excepcionalmente, la matriz subrogada u otra entidad del grupo que opere en el territorio (que sea una entidad constituida con obligación de remisión de la información)[566]. Como ya se ha comentado en el apartado dedicado al intercambio automático de los informes país por país en el ámbito comuni-

---

[559] Ver la lista de jurisdicciones firmantes del AAC IPP y las jurisdicciones respecto de las que ya surte efecto el contenido del mismo que publica la OCDE: «Country-by-Country exchange relationships» en http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm

[560] Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país, hecho en París el 27 de enero de 2016 (BOE 29.9.2017).

[561] Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016.

[562] Acuerdo administrativo entre la autoridad competente del Reino de España y la autoridad competente de los Estados Unidos de América para el intercambio de informes país por país, hecho en San Marino y Madrid el 13 y el 19 de diciembre de 2017 (BOE 26.12.2017).

[563] Ver la implementación por jurisdicciones UE publica la OCDE: «Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation»: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm

[564] *Vid*. apartados 3 y 4 del artículo 8 del AAC IPP 27 enero 2016.

[565] *Vid*. artículo 1.1 e) del AAC IPP de 27 enero 2016 en relación con el artículo 1.3 del Modelo de legislación recogido en el Informe final de la acción 13, de 5 de octubre de 2015: OECD (2015): *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en (*vid*. página 39 del Informe).

[566] *Vid*. art. 1.1g) del AAC IPP de 27 enero 2016.

tario[567], las jurisdicciones que son parte del AAC IPP exigirán el informe país por país a las matrices que sean residentes en su territorio («matriz última») para, posteriormente, ceder periódicamente y de forma automática información al resto de jurisdicciones con las que surte efecto el AAC.

Cuando la matriz del grupo no es residente en una jurisdicción que es parte del AAC IPP, pero el grupo multinacional opera en dicho territorio a través de filiales o establecimientos permanentes, pueden ocurrir dos situaciones: a) Que la jurisdicción en la que es residente la «matriz última» le ceda automáticamente el informe país por país, dado que para ambas jurisdicciones surte efecto el AAC IPP u otro instrumento internacional con el mismo objeto; b) Que la jurisdicción en la que es residente la matriz no le ceda dicha información porque el AAC IPP no surte efectos para ambas o por que se produce un incumplimiento por la autoridad que debe ceder la información. En este último caso, la jurisdicción en la que opera el grupo multinacional podrá exigir el informe país por país a la «matriz subrogada» residente en dicha jurisdicción, que será la entidad designada por el grupo a estos efectos, u otra «entidad constitutiva del grupo» cuando no exista dicha matriz subrogada y dicha entidad constitutiva sea residente en la jurisdicción.

El plazo máximo para presentar a la autoridad competente el informe país por país es de 12 meses desde el último día del período impositivo de referencia. Las obligaciones de remisión del informe país por país deben comenzar a aplicarse en los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, sin perjuicio de la revisión que se efectúe en 2020 sobre la implementación de esta obligación[568].

En materia de sanciones por incumplimiento de esta obligación, el artículo 7 del modelo de legislación[569] no establece ninguna sanción. Se remite a las sanciones reguladas en las legislaciones internas por incumplimiento de las obligaciones relativas a la documentación de los precios de transferencia.

En cuanto al contenido del informe país por país, esta documentación ha de contemplar la siguiente información con respecto al grupo de empresas multinacionales, que vendrá a representar la carga impositiva soportada en las jurisdicciones en las que opera y las actividades e ingresos que obtienen todas las entidades del grupo[570]: a) Información agregada relativa a la cuantía de ingresos, beneficios (pérdidas) antes de impuesto sobre la renta, impuestos pagados y a deber (devengados), ganancias acu-

---

[567] *Vid.* apartado 5.4.4. Informes país por país (art. 8 bis bis por Dir. 2016/881/UE –DCA4-), en el que se explica el estándar del IAI de los informes país por país recogido en el Informe 2015 de la Acción 13 de aplicación a los grupos multinacionales que operan en la UE.

[568] *Vid.* Informe final 2015: página 10 y artículo 5 del Modelo de legislación recogido en el Anexo IV al Cap. V de la guía de precios de transferencia.

[569] *Vid.* Informe final 2015: artículo 7 del Modelo de legislación recogido en el Anexo IV al Cap. V de la guía de precios de transferencia.

[570] *Vid.* Informe final 2015: artículo 4 del Modelo de legislación recogido en el Anexo IV al Cap. V de la guía de precios de transferencia; y el Anexo III al Cap. V de la guía de precios de transferencia, que incorpora la plantilla estandarizada del informe y las instrucciones a cumplimentar por los grupos.

muladas, número de empleados y ciertos activos que tiene cada compañía de su grupo (activos materiales distintos del efectivo y equivalentes al efectivo), con respecto a cada jurisdicción en la que opere el grupo de empresas multinacionales; b) También tendrán que identificar a todas las entidades del grupo y, sobre estas, se informará sobre todos los países en los que están presentes, así como las actividades que llevan a cabo en cada uno de estos[571].

10.4. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE LOS IPP: ÁMBITO SUBJETIVO, TEMPORAL Y PROCEDIMENTAL

Las jurisdicciones respecto de las que surta efectos el AAC IPP, serán receptoras de los informes país por país de los grupos multinacionales que operen en su territorio. La obtención de los informes proviene, bien, de entidades residentes en el territorio[572], bien, de la cesión automática que efectúa otra jurisdicción en la que reside la entidad sujeta a comunicar el informe país por país[573].

Por otro lado, las jurisdicciones que han sido receptoras del informe país por país con ocasión de su remisión por los grupos multinacionales residentes en su territorio, comunicarán los informes país por país, de acuerdo a los artículos 6, 21 y 22 del CAM, a las jurisdicciones respecto de las que surta efectos el AAC IPP, u otro instrumento (DCA4 o Acuerdo bilateral con los EEMM antes mencionado), y en las que alguna entidad del grupo sea residente o esté sujeta a tributación por sus actividades a través de un establecimiento permanente (*vid.* art.2.1 AAC IPP).

El intercambio automático de información entre las Partes del AAC IPP es recíproco, salvo que para alguna de las Jurisdicciones no sea de aplicación la reciprocidad. Las jurisdicciones deben notificar a la Secretaría del órgano de coordinación, en el momento de la firma o tan pronto como sea posible, si deben ser consideradas «jurisdicciones con las que no existe reciprocidad» (*vid.* artículo 8.1 b) del AAC IPP). Cuando en el intercambio automático de información una de las dos Jurisdicciones sea una jurisdicción con las que no existe reciprocidad, la cesión de información no se realizará con carácter recíproco. La «Jurisdicción con la que no existe reciprocidad» comunicará información objeto del intercambio automático de información, pero no la recibirá. Por el contrario, la Jurisdicción con las que exista reciprocidad, recibirá sistemáticamente la información objeto de intercambio automático de información de acuerdo al AAC, pero no enviará

---

[571] Las normas que ha implementado España para la aplicación interna de este estándar se han expuesto en el apartado 5.4.4 de este capítulo dedicado a la DCA4.

[572] Esto es, del cumplimiento de la obligación de presentar el informe por parte de las matrices del grupo que son residentes en la jurisdicción y, excepcionalmente, cuando no exista intercambio automático con la jurisdicción de residencia de la matriz, el informe puede ser remitido por la matriz subrogada designada por el grupo, y residente en el territorio, o por otra entidad constitutiva que opere en el territorio en defecto de la anterior.

[573] Esto es, del IAI con las jurisdicciones en las que tiene la residencia la matriz última o la matriz subrogada grupo multinacional, cuando para ambas jurisdicciones surte efecto el AAC IPP, u otro instrumento con el mismo objeto de cesión de información, y se cumple con la cesión automática de información.

esta información a la otra Jurisdicción en tanto sea considerada «Jurisdicción con la que no existe reciprocidad»[574].

En el ámbito temporal, el intercambio comenzará en 2017 y 2018 respecto del período impositivo 2016 (*vid*. 3.2 del AAC IPP): 1) La jurisdicción pertinente comunicará en un plazo máximo de 15 meses[575], desde el último día del período impositivo de referencia, a las jurisdicciones en las que opere el grupo multinacional (que existe una entidad residente o un establecimiento permanente del grupo multinacional)[576]. Sin embargo el primer plazo para este intercambio automático de información respecto del período impositivo 2016 es de 18 meses[577]; 2) El primer período impositivo es 2016, de manera que el plazo máximo del intercambio automático de información del Informe país por país entre las jurisdicciones en las que opere el grupo multinacional es junio de 2018 mientras que, para el período impositivo 2017 y siguientes el plazo máximo será de 15 meses y, por tanto, finalizará el último día del mes de marzo del segundo año siguiente a la finalización del período impositivo de referencia.

En cuanto a la forma en que se realizará el intercambio automático de información entre las jurisdicciones, el 22 de marzo de 2016 la OCDE ha publicado un esquema común para la comunicación de información en XML (Lenguaje de Marcas Extensible), así como una guía para su uso, de manera que pueda ser efectivo el intercambio de información vía telemática. Se trata de dar uniformidad a las plataformas tecnológicas que las jurisdicciones deben adoptar para la cesión automática de la información en formato electrónico[578]. Además, la OCDE también ha publicado varias guías y manuales (*guidances/handbook*) en relación con la implementación del estándar del informe país por país[579].

---

[574] *Vid*. Apartado 2 del artículo 2 del AAC IPP de 27 enero 2016.

[575] *Vid*. art. 3.3 AAC IPP.

[576] *Vid*. art. 3.3 AAC IPP de 27 enero 2016.

[577] *Vid*. Art. 3.2 AAC IPP.

[578] *Vid*. art. 3.4 y 5 del AAC IPP 27 enero 2014; *vid* también OECD (2016): Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers, OECD, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-taxadministrations-and-taxpayers.pdf (*vid*. página 4). Véase también la actualización en septiembre de 2017: OECD, Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xmlschema-user-guide-for-tax-administrations.pdf y OECD, Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations

[579] **Guías para la implementación: 1) sept 2017: OECD, Guidance on the Implementation of Country – by – Country Reporting – BEPS Action 13, OECD, Paris.** www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action13.pdf también disponible en castellano; 2) OCDE (2018): Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS, Ediciones OCDE, París. www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf 3) OCDE (2017): BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual para la implementación efectiva, Publicaciones de la OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf 4) OCDE, BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, Publicaciones de la OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf

En diciembre de 2017, a seis meses del inicio de la cesión automática de los informes país por país (en junio de 2018) ya existen unas 1.400 relaciones de intercambio en vigor, de conformidad con el AAC IPP, la DCA4 y los 31 acuerdos bilaterales que ha celebrado EEUU con este propósito. El informe país por país es uno de los cuatro estándares mínimos del marco jurídico BEPS y, por tanto, debe ser de aplicación efectiva por todas las jurisdicciones del marco inclusivo BEPS, así como debe ser objeto de la evaluación por pares (*peer review*) para asegurar una implementación justa por todas las jurisdicciones. En febrero de 2017 la OCDE ha aprobado los términos de referencia y la metodología para llevar a cabo esta evaluación por pares[580]. De acuerdo a estos parámetros, el primer informe anual de evaluación por pares que, principalmente, se ocupa de analizar la implementación en las legislaciones internas del marco jurídico, ha finalizado en febrero de 2018. En abril de 2018 ha sido aprobado por los participantes del marco inclusivo y se ha publicado el 23 de mayo de 2018[581].

El informe pone de manifiesto el éxito en la implementación rápida, contundente y global, de la obligación de comunicación del informe país por país por prácticamente todas las jurisdicciones, en las que residen las matrices últimas sujetas a comunicación. Los resultados incluyen: el análisis de 95 jurisdicciones que son miembros del marco inclusivo. De ellas, se constata que 60 jurisdicciones ya han implementado la obligación de comunicación de información para las multinacionales y, se estima que, como consecuencia, se cubren casi todos los grupos multinacionales. Esta inclusión en las legislaciones internas ha cumplido por lo general con todos los parámetros del estándar OCDE del IPP, y algunas han recibido recomendaciones para la mejora de determinados aspectos de la regulación interna. Las restantes jurisdicciones están trabajando para finalizar esta implementación. La segunda fase de la evaluación ha comenzado en abril de 2018 y se centra en los aspectos del intercambio automático de información, así como en las cuestiones sobre la confidencialidad de la información y el uso apropiado de la misma.

---

[580] OECD (2017): BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting, Peer review documents.

[581] OECD (2018): Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264300057-en.

CAPÍTULO 4
EL ESTÁNDAR PREVIA SOLICITUD

Una vez analizados los distintos instrumentos jurídicos, que en la actualidad legitiman la cesión de información tributaria entre Administraciones tributarias de distintas jurisdicciones, los dos capítulos que vienen a continuación cierran el estudio con el análisis de los aspectos sustantivos, por un lado, del estándar de intercambio de información previa solicitud y, por otro lado, del estándar de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, a la luz de los diferentes instrumentos de cooperación que pueden resultar de aplicación.

1. **DIVERSIDAD DE INSTRUMENTOS JURÍDICOS Y LA EVENTUAL APLICACIÓN YUXTAPUESTA**

1.1. LOS CUATRO INSTRUMENTOS JURÍDICOS QUE CONTIENEN EL ESTÁNDAR PREVIA SOLICITUD

El intercambio de información previa solicitud está regulado, básicamente, en cuatro tipos de instrumentos de cooperación internacional administrativa en materia tributaria, que han sido analizados de forma aislada en los apartados anteriores. Así, en el ámbito bilateral, el artículo 26 del MCOCDE comprende la cláusula de intercambio de información previa solicitud[582]. Esta cláusula viene siendo la base jurídica más aceptada del intercambio de información entre dos Estados. Más de 3.000 CDIs siguen el Modelo de la OCDE en esta materia. Además, es el estándar internacional de referencia para el resto de instrumentos de cooperación. Esta cláusula, sin embargo, no siempre presenta la misma dicción y, por tanto, la cesión de información previa solicitud puede ser muy divergente de un CDI a otro. Puede contener el estándar actualizado del Modelo de la OCDE, un estándar anterior al actualizado del Modelo, haber formulado observaciones y/o reservas, haber incorporado particularidades ajenas al estándar del Modelo de la OCDE o, simplemente no contener una cláusula que legitime la cesión de información previa solicitud entre los Estados contratantes.

En efecto, la cláusula del artículo 26 del MCOCDE ha sufrido modificaciones en diferentes versiones del MCOCDE. Estas modificaciones no siempre tienen naturaleza sustancial que altera los efectos del estándar de intercambio de información. De hecho,

[582] Véase el apartado del Capítulo 3 dedicado a los CDIs y la cláusula del artículo 26 del MCOCDE.

en ocasiones, la alteración de la dicción del estándar con ocasión de las actualizaciones del Modelo de Convenio por la OCDE, tiene un carácter meramente aclaratorio y, por tanto, no acarrea un cambio en la interpretación. En este sentido, la naturaleza de las nuevas incorporaciones al estándar de intercambio de información es de gran importancia a la hora de aplicar los CDIs. Cuando la modificación es meramente aclaratoria, la diferente redacción entre un CDI y otro no tiene consecuencias en el contenido del estándar de intercambio de información y, por tanto, las consecuencias de su aplicación son las mismas. Por el contrario, cuando la modificación es sustancial se alteran los efectos del estándar y habrá que ir al CDI en cuestión para ver si ha incorporado la modificación al MCOCDE. En estos casos, los efectos en la aplicación del estándar serán distintos entre, por un lado, los CDIs que han incluido la modificación y, por otro lado, los CDIs que han quedado desfasados respecto del estándar actualizado a nivel de Modelo OCDE.

Junto a las diferentes versiones del MCOCDE también es importante tener en cuenta las eventuales observaciones o reservas que hayan efectuado los Estados con ocasión de la nueva versión del MCOCDE. Además, con independencia del estándar contenido en el MCOCDE, la cláusula consensuada entre los Estados contratantes con ocasión de la celebración de un CDI puede recoger especialidades propias que se alejen de lo dispuesto en el Modelo que, por otra parte, no es fuente del Derecho. En suma, siempre habrá que estar a la cláusula de intercambio de información del CDI que resulte de aplicación. En julio de 2018, en la red de CDI suscritos por España, lo cierto es que todos contienen una cláusula de intercambio de información, aunque con matices diferenciadores entre ellos.

Por otro lado, el estándar de intercambio de información previa solicitud recogido en la cláusula del artículo 26 es de aplicación también a otras modalidades de cooperación que comprenda el instrumento de cooperación, de manera que los parámetros del estándar internacional del intercambio de información previa solicitud (reglas de secreto oficial, uso de la información obtenida, derechos de los contribuyentes, límites al intercambio de información por aplicación de la legislación interna, obligaciones al intercambio, reglas de reciprocidad y subsidiariedad entre los Estados, etc) son trasladables al resto de modalidades, salvo que éstas regulen particularidades propias que puedan alterar el estándar de aplicación a la modalidad previa solicitud.

También en el ámbito bilateral hay otros instrumentos jurídicos que, específicamente, tienen por objeto el intercambio de información, como son los Acuerdos de Intercambio de Información (AII, TIEAs siglas en inglés) y cuyo contenida es coherente en gran medida con el regulado en el Modelo de Acuerdo de intercambio de información publicado por la OCDE en 2002 (Modelo de AII). En 2015, se ha aprobado un Modelo de Protocolo modificativo, aunque la finalidad no es tanto modificar el estándar de intercambio de información previa solicitud como ampliar sus modalidades al intercambio automático y espontáneo de información, que en el Modelo 2002 no están cubiertas. El Modelo de AII sigue el estándar de la cláusula del artículo 29 del MCOCDE en la mayoría de sus extremos, aunque hay matices diferenciadores como el parámetro temporal de aplicación, que deben tomarse en consideración[583].

[583] Véase el apartado del Capítulo 3 dedicado a los Acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII/TIEAs).

En el ámbito de la Unión Europea, la Directiva de cooperación administrativa aprobada en 2011 (DCA), que deroga la Directiva anterior, vigente desde 1977, también incorpora el estándar internacional previa solicitud del MCOCDE. Desde su entrada en vigor el 11 de marzo de 2011, cinco Directivas han introducido modificaciones, aunque relativas a la cesión automática de información. En consecuencia, éstas no han afectado al estándar de intercambio de información previa solicitud, sino al ámbito objetivo del intercambio automático de información. En consecuencia, en lo que concierne al análisis en este capítulo del estándar internacional de intercambio de información previa solicitud, los parámetros del estándar no han sufrido alteración y, por tanto, en las diferentes versiones de la DCA (DCA1 en 2011, DCA2 en 2014, DCA3 en 2015, DCA4 y DCA5 en 2016, y DCA6 en 2018)[584], el contenido y los efectos del intercambio de información previa solicitud no se han visto alterados. Por otro lado, también se regula el intercambio de información previa solicitud en los Acuerdos de medidas equivalentes de 2004 entre la UE y cinco jurisdicciones (Suiza, Andorra, Liechtenstein, San Marino y Mónaco). Estos Acuerdos han sido modificados en 2015 y 2016 por los Protocolos modificativos de dichos acuerdos con la finalidad, por un lado, de adaptar el estándar de intercambio de información previa solicitud al estándar internacional del MCOCDE, sin perjuicio de que con anterioridad este estándar ya resultase de aplicación por la existencia de un CDI entre un Estado miembro y estas jurisdicciones. Por otro lado, el Protocolo modificativo tiene por objeto incluir el intercambio automático de información de acuerdo a los parámetros actuales que tienen por objeto la cesión de información financiera[585].

Por último, entre los instrumentos supranacionales, que comprenden la asistencia mutua a través del intercambio de información previa solicitud, se ha analizado el Convenio multilateral de asistencia mutua administrativa en materia tributaria (CAM). Este instrumento es de gran importancia en el momento actual por el carácter multilateral y su acogida global. El CAM se abre a la firma por primera vez en 1988 y ha sido modificado en 2010 por el Protocolo modificativo del Convenio con el propósito, en primer lugar, de alinear su contenido al estándar internacional de la cláusula del artículo 26 del MCOCDE y, en segundo lugar, para abrir el perímetro posibilitando la participación de jurisdicciones que no son miembros de la OCDE ni del Consejo europeo y, por ende, su entrada en el ámbito de la cooperación entre Administraciones tributarias.

A fecha de julio de 2018, más de 100 jurisdicciones son parte del Convenio. Esto implica una gran coherencia y uniformidad a nivel global de la interpretación y aplicación del estándar internacional del MCOCDE. Todo ello sin perjuicio de las declaraciones o reservas que manifiesten las partes del Convenio en el momento del depósito del

---

[584] Véase el apartado del Capítulo 3 dedicado a la Directiva de Cooperación 2011/16/UE (DCA) y los diferentes apartados que analizan los cambios sustantivos con ocasión de las cinco modificaciones que se han producido desde su aprobación en 2011.

[585] Véanse los apartados del Capítulo 3 dedicados a la Directiva de Fiscalidad del ahorro de 2003 y a la Directiva de cooperación (DCA) en su modificación operada en 2014 con la introducción del intercambio automático de información financiera. Los Acuerdos de medidas equivalentes con estas jurisdicciones han sido analizados en estos apartados porque su contenido, en su redacción de 2004 y la modificada en 2015, tiene su causa directa en los dos instrumentos anteriores, respectivamente.

instrumento de ratificación o en un momento posterior. La redacción del estándar es muy similar y, en cuanto a la interpretación de sus términos, resultan de aplicación tanto el Informe explicativo revisado del CAM, y publicado en 2010, como los Comentarios al art. 26 del MCOCDE. En efecto, sobre el texto del Informe explicativo de las disposiciones del CAM, modificado en 2010, es importante destacar dos aspectos. En primer lugar, por lo que respecta a su naturaleza, al igual que los Comentarios al MCOCDE, se trata de un instrumento *soft law* en tanto que no constituye fuente del derecho[586]. En segundo lugar, el texto del Informe explicativo modificado en 2010, se ha realizado sobre la base de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE. En consecuencia, «las disposiciones de la Convención, de acuerdo a lo modificado por el Protocolo 2010, que siguen los lineamientos correspondientes al MCOCDE de 2008, serán interpretadas en términos generales de la misma manera que la expresada en el Comentario de la OCDE que ahí aparece»[587].

1.2. LA YUXTAPOSICIÓN DE INSTRUMENTOS Y EL PRINCIPIO DE MÁXIMA EFICACIA

Este contexto normativo, de pluralidad de instrumentos jurídicos legitimadores de la cesión de información previo requerimiento, da lugar a situaciones de concurrencia de varios instrumentos sobre una misma cesión de información entre dos jurisdicciones. Los Estados pueden utilizar más de un instrumento de cooperación a la hora de solicitar información relevante para sus propios fines, a otro Estado. El estándar recogido en los distintos instrumentos, como se ha expuesto, sigue la línea del estándar internacional de la OCDE recogido en la cláusula del artículo 26 del MCOCDE. Sin embargo, existen matices diferenciadores de un estándar a otro. Por ejemplo, en relación con el ámbito objetivo de aplicación (impuestos sobre los que se puede solicitar información), con la posibilidad y requisitos de cesión de la información obtenida a otros Estados, con los aspectos temporales (desde cuando es de aplicación el estándar del instrumento y a qué períodos impositivos alcanza), con la existencia de plazos, etc.

En consecuencia, la yuxtaposición de instrumentos jurídicos internacionales en una solicitud de intercambio de información no solo es posible sino frecuente y, en este sentido, resulta necesario concretar los efectos de esta yuxtaposición a la hora de aplicar el derecho y, por ende, a la hora de interpretar y aplicar el estándar de intercambio de información al caso concreto de cooperación administrativa en materia tributaria. Por ejemplo, un Estado miembro de la UE puede solicitar información a otro Estado miembro y, para ello puede utilizar la cláusula del CDI que en su caso hayan suscrito, la DCA

---

[586] En el párrafo 5 del Informe explicativo modificado en 2010 se establece expresamente que el mismo «no constituye un instrumento que ofrece una interpretación autorizada del texto de la Convención, aunque puede contribuir a facilitar la comprensión de las disposiciones que contiene la Convención».

[587] *Vid.* párrafo 6 del Informe explicativo del CAM en su versión 2010. Sobre el CAM, ver para mayor detalle el apartado del Capítulo 3 de este trabajo que tiene por objeto «El Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria (CAM)».

y/o el CAM2010 del que ambos forman Parte[588]. En estos casos, los instrumentos no exigen la elección de un instrumento de cooperación por parte del Estado que solicita información, sino que es posible que resulten de aplicación dos o más instrumentos en el mismo intercambio de información, siempre que se detallen en el requerimiento de solicitud.

En estas situaciones cobra gran importancia la aplicación del principio de máxima eficacia en virtud del cual, cuando concurran dos o más instrumentos de cooperación, y todos resulten de aplicación al intercambio de información en cuestión, se atenderá al instrumento que comprenda «una cooperación más amplia». A estos efectos, todos los estándares de intercambio de información regulados en el ámbito bilateral (CDI, AII), comunitario (DCA) e internacional (CAM 2010) recogen este principio. El Modelo de Convenio de la OCDE no lo recoge expresamente a nivel de artículo sino en los Comentarios al MCOCDE, en los que afirma que la cláusula del 26 no limita ni está limitada por otros acuerdos entre los Estados contratantes que contengan asistencia mutua[589]. Por su parte, la DCA sí contempla expresamente a nivel de artículo el principio de máxima eficacia. El Estado miembro está sujeto a los extremos de cooperación más amplios contenidos en los instrumentos de cooperación que resulten aplicables. En particular, reza así: «La presente Directiva…se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de los Estados miembros respecto a una cooperación administrativa más amplia que resulte de otros actos jurídicos, incluidos los acuerdos bilaterales o multilaterales»[590].

De otro lado, el CAM 2010 contiene expresamente un artículo dedicado a «otros acuerdos o convenios internacionales» en virtud del cual «Las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales»[591]. Además, detalla esta situación en relación con los EEMM de la UE a los que les resulta de aplicación la Directiva de Cooperación. Con anterioridad al Protocolo modificativo de 2010, la versión del CAM 1988 excluía la aplicación del CAM

---

[588] Como ya se ha puesto de manifiesto en el apartado dedicado al CAM 2010, todos los Estados miembros son Parte el CAM y, salvo Reservas efectuadas, todos están vinculados por el mismo estándar de cesión de información previa solicitud.

[589] *Vid*. párrafo 5.5 de los Comentarios al MCOCDE. En el mismo añade: «Sin embargo, los tributos de aduanas tienen unos convenios específicos y, en la práctica el intercambio de información sobre ellos no se rige por el 26 porque prevalecen las disposiciones de los convenios específicos».

[590] *Vid*. artículo 1.3 de la DCA 2011. También Considerando 21 de la Directiva alude al carácter de mínimos de la DCA sin perjuicio de la posibilidad de escoger el instrumento de cooperación que recoja una cooperación más amplia: «La presente Directiva contiene normas mínimas y, por consiguiente, no debería afectar al derecho de los Estados miembros a establecer una mayor cooperación con otros Estados miembros con arreglo a su legislación nacional o en el marco de acuerdos bilaterales o multilaterales celebrados con otros Estados miembros».

[591] Artículo 27.1 del CAM 2010.

a los EEMM cuando fuese de aplicación la DCA 1977[592]. Sin embargo, el CAM 2010 recoge el principio de máxima eficacia entre la DCA y el CAM de forma que los EEMM pueden acogerse a la cooperación más amplia contenida en los mismos[593].

Una vez confirmada la posibilidad de elegir entre uno u otro instrumento de cooperación, que surta efectos para ambos Estados, el problema sin embargo se plantea a la hora de aplicar el principio de máxima eficacia, esto es, determinar qué norma recoge una cooperación más amplia y, por tanto, qué instrumento elegir en un intercambio de información. En caso de discrepancia entre las autoridades de los Estados que intervienen en las actuaciones de asistencia mutua debería determinarse quién tiene la competencia para determinar qué instrumento ofrece la cooperación más amplia. Ahora bien, si tampoco resulta fácil concretar el titular de dicha competencia puede resultar útil acudir al procedimiento amistoso regulado en un CDI del que formen parte los dos Estados, o al órgano de coordinación en el caso de formar parte del CAM 2010, para llegar a un punto de encuentro entre ambas autoridades.

Sería deseable, en este estado de la cuestión, consensuar qué parámetros de la asistencia mutua determinan una cooperación más amplia, de forma que los Estados puedan escoger el que les resulte de mayor utilidad. Una cooperación más amplia ¿es una cooperación que protege más los derechos y garantías de los contribuyentes o es una cooperación en la que se cede más información?. Los instrumentos no establecen expresamente nada al respecto, y la doctrina no es unánime[594]. Por ejemplo, el uso para otros fines contemplado en un instrumento de cooperación, y que supone una restricción del principio de confidencialidad exigido a las Administraciones tributarias, ¿constituye una cooperación más amplia?. Lo mismo podría ocurrir con la cesión a un tercer Estado de la información obtenida de otro Estado con ocasión de un intercambio de información. El MCOCDE, de acuerdo a sus Comentarios no ofrece esta posibilidad mientras que, tanto el CAM 2010 como la DCA establecen expresamente esta posibilidad en cumplimiento de determinados requisitos.

---

[592] El 27.2 en su redacción anterior a 2010 establece: «no obstante las disposiciones del presente Convenio, las partes que sean miembros de la CEE aplicarán en sus relaciones mutuas las reglas comunes vigentes en esa Comunidad».

[593] El artículo 27.2 en la redacción modificada en 2010: «No obstante el párrafo 1, aquellas Partes que sean Estados miembros de la Unión Europea, podrán implementar en sus relaciones mutuas, las posibilidades de la asistencia prevista en la Convención, en la medida en que permitan una cooperación más amplia que las posibilidades ofrecidas por las reglas aplicables de la Unión Europea».

[594] Calderón Carrero, J. M. comenta «si ambas disposiciones permitieran la transmisión de los datos objeto de intercambio, a nuestro juicio, debería emplearse aquella cláusula que otorgara mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información. No obstante, como han apuntado algunos comentaristas el hecho de un instrumento otorgue menos garantías al secreto tributario (o un mayor ámbito de uso de la información) no equivale en todo caso a que proporciona una obligación de intercambio más amplia» (*Vid.* «La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria» en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea,* CISS, Valencia, 2012, pág. 1443. Y Sánchez López *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Bosch, Barcelona, 2011, página 15 propuesta de *lege ferenda* la que ofrezca más garantías en relación con el secreto tributario y con la posición jurídica de los sujetos afectados por el intercambio.

A nuestro modo de ver, realizando una interpretación finalista de la norma, este extremo debe ser respondido en sentido positivo siempre que suponga una cooperación más eficaz dirigida a la correcta aplicación de los tributos y al descubrimiento de conductas fraudulentas, que es la finalidad última de las normas de intercambio de información. Esto no es óbice para preservar en su justa medida el secreto oficial que, en su caso, resultase más restringido, así como los derechos de los contribuyentes afectados por el intercambio. Más cooperación es más información y, sin perjuicio de garantizar que no se vean pertrechados los derechos de los contribuyentes, una de las causas del gran agujero en la tributación de las rentas con gran movilidad es la ausencia de información y la fiscalidad a la carta existente en la actualidad. En consecuencia, una cooperación más amplia entre dos normas debería interpretarse de acuerdo a la finalidad de las mismas, que no es sino descubrir rentas y patrimonio ocultos para no soportar ninguna presión fiscal y, en última instancia el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin perjuicio del respeto por los derechos y garantías del contribuyente. Es un instrumento decisivo en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y la interpretación de la cooperación más amplia debe atender al avance en el gravamen de un tipo de rentas que escapan con gran facilidad a la contribución del gasto público.

Sin embargo, este problema pierde relevancia ante la posibilidad de yuxtaponer varios instrumentos en el mismo intercambio de información. En este sentido, una forma práctica de evitar la elección del instrumento que contiene una cooperación más amplia es la aplicación simultánea de varios instrumentos de cooperación detallados en la solicitud de intercambio de información (bilaterales, comunitarios o multilaterales), de manera que puedan resultar de aplicación los distintos parámetros recogidos en los estándares de intercambio de información, como puede ser la utilización para otros fines distintos de los tributarios, o la cesión a terceros Estados que posibilite alguno de los instrumentos[595]. En la práctica, por tanto, en un mismo intercambio de información pueden resultar de aplicación todos los instrumentos de cooperación que surtan efectos respecto de los dos Estados, el que requiere información y el requerido (ej. CDI y CAM; AII y CAM; CDI, DCA y CAM).

Por otro lado, también es posible la aplicación de la cláusula de nación más favorecida contenida en un instrumento de cooperación del que forman parte los Estados que intercambian información. De este modo, puede resultar de aplicación el estándar recogido en un instrumento de cooperación del que no forma parte el Estado requirente pero sí el Estado requerido. La DCA contempla expresamente este principio respecto de los instrumentos de cooperación que tengan los EEMM con terceros Estados[596], así como respecto de los instrumentos de cooperación que

---

[595] Calderón Carrero («La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria»…*op.cit.*, página 1444) afirma que esto forma parte de la práctica habitual de los Estados a la hora de solicitar el intercambio de información.

[596] El artículo 19 DCA, bajo la rúbrica «Extensión de la cooperación más amplia con terceros países» prescribe: «Cuando un EM ofrezca a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la presente Directiva, no podrá negarse a ofrecer esa cooperación más amplia a otro EM que desee participar en dicha cooperación mutua más amplia con el primer EM». El propio Considerando (22) de la DCA también hace

hayan celebrado los EEMM con otros EEMM, aunque este ámbito parece limitado al intercambio automático de información al estar recogido entre las disposiciones dedicadas específicamente a esta modalidad[597]. En consecuencia, no parece que un EM pueda invocar una cooperación más amplia con otro EM en virtud de un CDI que éste haya acordado con otro EM. Por el contrario, si este CDI se ha celebrado con un tercer Estado sí puede invocarse la cláusula general de nación más favorecida del artículo 19 de la DCA.

1.3. EL ESTÁNDAR DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO

Lo expuesto hasta ahora justifica el objeto de este capítulo: el análisis del estándar internacional de intercambio de información previa solicitud de forma conjunta, a partir de los instrumentos básicos que existen en el plano bilateral (art. 26 MCOCDE, AII), comunitario (DCA 2011) e internacional (CAM 2010). A partir del estándar internacional de la OCDE en el MCOCDE, que es el que inspira al resto de instrumentos, se ponen de manifiesto los parámetros en los que coinciden estos instrumentos, así como los parámetros del estándar en los que existen diferencias que deben tenerse en cuenta en el marco de la asistencia mutua. También se analizan algunos extremos en relación con los derechos y garantías de los contribuyentes en aplicación de este estándar. A estos efectos, la estructura del capítulo está en línea con la sistemática y aplicación del estándar internacional de intercambio de información previa solicitud:

En primer lugar, es posible solicitar información que sea previsiblemente relevante para la aplicación del derecho tributario interno y, en el caso de los CDIs, también para la aplicación de las disposiciones del mismo. Así, el apartado segundo del presente capítulo analiza el ámbito de aplicación del estándar en todas sus dimensiones (subjetiva, objetiva, temporal y formal) y responde los interrogantes relativos a la información objeto de solicitud (qué información se puede solicitar, cuándo y cómo)[598].

---

hincapié en este extremo: «asimismo, conviene precisar que cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la presente Directiva, no debe poder negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros que deseen formar parte en dicha cooperación mutua ampliada».

[597] El artículo 8 regula el intercambio automático de información y, de acuerdo al apartado 8 «Cuando los Estados miembros convengan intercambiar automáticamente información en relación con determinadas categorías adicionales de renta y de patrimonio en acuerdos bilaterales o multilaterales que celebren con otros Estados miembros, comunicarán dichos acuerdos a la Comisión, que pondrá dichos acuerdos a disposición de todos los demás Estados miembros».

[598] Art. 26.1 MCOCDE:

> «Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza recibidos por los Estados contratantes, sus divisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2».

En segundo lugar, en cuanto a la información obtenida, las AATT están sometidas a reglas del Secreto oficial y sólo pueden utilizar la información obtenida para los fines exclusivamente tributarios y, excepcionalmente, para otros fines siempre que concurran determinados requisitos. El apartado tercero del presente capítulo tiene por objeto los parámetros del uso de la información obtenida que permite el estándar de intercambio de información y responde a los interrogantes relacionados con las posibles cesiones que se pueden realizar (¿a qué órganos con funciones tributarias?, ¿a otros órganos para fines distintos?, ¿a otros Estados?) [599].

En tercer lugar, el estándar regula unos límites al intercambio de información que deben prevalecer sobre la cesión de información regulada en los dos apartados anteriores. Estos límites son los contenidos en las legislaciones internas respecto de la obtención y suministro de información que, en ocasiones, pueden prevalecer sobre la asistencia mutua, en los términos contemplados en el instrumento de cooperación[600]. Estos límites, sin embargo, no pueden consistir en el hecho de que la información esté en poder de bancos, representantes u otras personas, así como que esté relacionada con la participación en el capital de las empresas[601]. También existen otros límites al intercambio de información derivados de las reglas de la cooperación entre las AATT, como son ausencia de reciprocidad (el Estado que solicita la información no podría facilitar la misma información de ser el Estado requerido) o la ausencia de subsidiariedad (el Estado requirente no ha agotado los recursos habituales de los que dispone con carácter previo a la solici-

---

[599] Art. 26.2 MCOCDE:

«La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. (2012) «No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante puede ser usada para otros fines cuando esa información pueda ser usada para otros fines de conformidad con las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que la suministre autorice dicho uso».

[600] Art. 26.3 MCOCDE:

«En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) Suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público»

[601] Art. 26.5 MCOCDE:

«En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier otra persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una empresa».

tud). En ningún caso, estos límites pueden consistir en el hecho de que la información solicitada no resulta relevante para los propios fines del Estado requerido[602]. El apartado cuarto de este capítulo se centra en las actuaciones de obtención y suministro de información. En particular, en la aplicación e interpretación de estos límites así como en las consecuencias, para las AATT y para los contribuyentes. En este sentido, se responde a los interrogantes relativos a los motivos de oposición así como a los efectos derivados de su aplicación y de su vulneración.

En cuarto lugar, el apartado quinto finaliza con el aspecto temporal al que debe atender el Estado requerido a la hora de obtener y suministrar la información que se le requiere. Se analizan los instrumentos que regulan específicamente plazos de contestación así como los efectos de su incumplimiento[603].

2. **LA INFORMACIÓN OBJETIVO DE SOLICITUD (ART. 26.1 MCOCDE)**

2.1. INFORMACIÓN «PERTINENTE» Y CON CARÁCTER SUBSIDIARIO Y RECÍPROCO

En primer lugar, la información objeto de solicitud ha de ser «pertinente», esto es «relevante» para la correcta aplicación del derecho tributario por parte del Estado requirente. En este sentido, tiene que existir un nexo entre la información solicitada y las actuaciones de control respecto de uno o varios contribuyentes, que esté llevando a cabo el Estado requirente. Por tanto, la información tiene que estar relacionada con los asuntos fiscales pero con carácter concreto, en relación con una investigación abierta. Este nexo tiene que existir en el momento de la solicitud, de manera que exista una posibilidad razonable de la «relevancia previsible», aunque se constate con posterioridad. En consecuencia, el intercambio de información tributaria debe realizarse en la medida más amplia posible pero siempre que resulte pertinente en relación con asuntos fiscales de determinados contribuyentes. El mismo parámetro de «relevancia» para la aplicación del derecho se comprende en el estándar del artículo 26.1 del MCOCDE, en el 1.1 de la DCA, en el art. 4.1 del CAM 2010 y en el art. 1 del Modelo de AII de la OCDE 2002.

El estándar de intercambio de información tributaria alcanza a todos los ámbitos competentes para entender de cuestiones tributarias, sin perjuicio de la normativa relativa a los derechos de los imputados y testigos en procesos judiciales. En materia penal,

---

[602] Art. 26.4 MCOCDE:
«Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma».

[603] En el Anexos X de este trabajo se contienen las diferentes dicciones del artículo 26 del Modelo de la OCDE, con ocasión de las modificaciones y, en el Anexo XII se concreta la naturaleza, aclaratoria o sustancial, de dichas modificaciones.

el intercambio de información puede basarse también en tratados bilaterales o multilaterales de asistencia legal, que sean de aplicación a delitos[604].

Con ocasión de la modificación del artículo 26 del MCOCDE en 2005 se sustituye la expresión «necesaria» por «previsiblemente pertinente». Sin embargo, esta modificación (necesaria por previsible) no constituye un cambio sustancial sino aclaratorio[605]. En consecuencia, no determina un régimen distinto del intercambio de información el hecho de que el instrumento jurídico de intercambio de información tenga una expresión u otra. En la versión del MCOCDE de 2012, con la finalidad de aclarar la amplitud de este parámetro, se amplían los Comentarios al Modelo incluyendo supuestos que hasta entonces planteaban dudas sobre la posible consideración de «solicitudes en masa» contrarias al estándar.

Además, se establece un criterio hermenéutico finalista de no frustrar el efectivo intercambio de información, a la hora de concretar si el parámetro de la previsible pertinencia para la aplicación del derecho es acorde al estándar de intercambio de información. Este criterio de interpretación amplia de la «relevancia» se recoge tanto en los Comentarios al artículos 26 del MCOCDE[606], como en la DCA2011[607] y en el Convenio multilateral de asistencia mutua (CAM)[608].

De conformidad con los Comentarios es posible sistematizar algunas situaciones, y su adecuación o no al estándar de la «previsible relevancia o pertinencia». Así:

1) Resulta «relevante» la información solicitada, de acuerdo al estándar de intercambio de información cuando:

a) Se solicita información sobre un contribuyente, pero no se indica el nombre o la dirección (o ninguno de ellos), pero sí otra información para identificarlo[609];

b) En la solicitud no se identifica a las personas que pueden estar en posesión de la información. De hecho, este extremo afecta a las actuaciones de obtención

---

[604] *Vid*. párrafo 5 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE y párrafo 10 del Informe explicativo del CAM 2010.

[605] Como afirma el párrafo 4.1 de los Comentarios al MCOCDE, «Muchos de los cambios que se hicieron en 2005 no trataron de alterar su naturaleza, sino más bien despejar dudas sobre su verdadera interpretación. Por ejemplo, el cambio de «necesaria» por «previsiblemente pertinente»…su intención no era la de alterar los efectos de la disposición».

[606] El párrafo 5 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE asegura que con esta expresión se trata de intercambiar información «de la forma más amplia posible».

[607] *Vid*. Considerando 9 de la DCA. Sobre la modificación de la dicción («necesaria» por «previsiblemente tenga relación») entre la DCA 1977 y la DCA 2011 véase MACHANCOSES (2014): «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y fraude fiscal,* IEF (apartado 4.2 de la publicación).

[608] De acuerdo con el párrafo 50 del Informe explicativo del CAM en su versión 2010, la «previsible relevancia» tiene por finalidad contemplar el intercambio de información en materia tributaria al nivel más amplio posible.

[609] *Vid*. párrafo 5.1 incluido en 2012 en los Comentarios al MCOCDE.

de información del Estado requerido. Otra cosa es que resulten de aplicación los límites del intercambio de información porque para averiguarlo tenga que adoptar medidas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del Estado requirente si se realizasen en este, o suponga suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado que requiere la información (art. 26.3 a) y b) del MCOCDE[610];

c) La «pertinencia previsible» de la información se refiera a un grupo particular de contribuyentes. Cuando los componentes del grupo estén identificados por nombres u otros elementos de identificación es constatable que la información requerida sirve para la «administración y exigencia» de la ley tributaria interna, cumpliendo con el estándar del apartado primero. Sin embargo, cuando el grupo de contribuyentes no esté individualmente identificado, el problema es de prueba. Es necesario demostrar que no se trata de una solicitud aleatoria o especulativa sin nexo con un caso concreto, lo cual es difícil si no existe una investigación abierta sobre un contribuyente en particular. Para ello, el Estado requirente debe detallar, en primer lugar, la descripción del grupo así como los hechos y circunstancias que han determinado la solicitud de información; en segundo lugar, la ley que resulta de aplicación y las razones fácticas que motivan el posible incumplimiento por parte de dicho grupo y, en tercer lugar, una demostración de que la información solicitada ayudaría a determinar si existe cumplimiento por parte de los contribuyentes del grupo. Cuando una tercera parte haya contribuido activamente al posible incumplimiento del grupo de contribuyentes es un dato importante para indicarlo en la solicitud a los efectos de cumplir con el parámetro de «relevancia previsible»[611].

   En todo caso, muchos de estos supuestos ya no van a plantear problemas con la puesta en marcha del intercambio automático de información sobre cuentas financieras que comienza en 2017 y en 2018 respecto de las cuentas abiertas a 1 de enero de 2016, y de cuentas preexistentes (abiertas a 31 de diciembre de 2015). El intercambio tendrá lugar en el ámbito de la UE (entre todos los EEMM, entre estos y las jurisdicciones comprendidas en los Acuerdos de 2004

---

[610] *Vid.* párrafo 5.1 *in fine* incluido en 2012 en los Comentarios al MCOCDE.

[611] Por ejemplo, una solicitud de grupo que tan solo describe la prestación de servicios financieros a no residentes y no menciona la posibilidad de incumplimiento por los clientes no residentes, es contrario al estándar de «pertinencia previsible». Sin embargo, cumplirá el estándar de «pertinencia previsible» si puede demostrar que la entidad que está prestando servicios financieros en el Estado requerido está provocando el incumplimiento del grupo de residentes del Estado que solicita la información. Este incumplimiento puede demostrarse, por ejemplo, por la existencia de publicidad dirigida a captar clientes que pretendan eludir la tributación de sus rentas, siempre que, además, se hayan detectado a algunos residentes que han invertido en sus productos financieros y han incumplido ya la obligación de tributación en el Estado de residencia. En este caso, y detallados todos estos extremos en la solicitud incluido el estado de la investigación, podrá solicitar la información sobre el grupo de «residentes del Estado requirente» que tengan una cuenta abierta y que han invertido en el producto financiero de la entidad residente en el Estado requerido. *Vid.* párrafo 5.2 y ejemplo del párrafo 8.h), incluidos ambos en la versión 2012 de los Comentarios al MCOCDE.

–Andorra, Liechtenstein, Suiza, San Marino y Mónaco-), en las relaciones internacionales entre los EEUU y todos las partes que hayan suscrito acuerdos bilaterales en cumplimiento de la norma FATCA, y entre todos las jurisdicciones participantes del AAC IF de 29 de octubre de 2014, en tanto el Acuerdo surta efectos respecto de dichas jurisdicciones[612].

d) Se solicita información que no es específica sobre contribuyentes, pero que resulta sensible en relación con las mejoras administrativas y de cumplimiento, por ejemplo, con los mecanismos de elusión fiscal[613].

En la versión 2012 del MCOCDE, los Comentarios aclaran las condiciones de relevancia previsible que tienen que concurrir y que deben ser ponderadas por el Estado requirente, sin perjuicio de las aclaraciones que pueda reclamarle el Estado requerido. En este sentido, puede ocurrir que la valoración definitiva de pertinencia no sea posible hasta recibir la información solicitada. En estos casos el Estado requerido no puede oponerse por el hecho de que no se pueda probar en la solicitud dicha relevancia. Sí puede, pedir aclaraciones sobre el contenido de la solicitud, las circunstancias de la misma o la relevancia previsible alegada. Sin embargo, una vez ofrecidas las aclaraciones el Estado requerido no puede oponerse a facilitar dicha información porque «crea» que no existe relevancia para la investigación en la que se encuentra el contribuyente. Pueden consultarse y pedir que aclare la autoridad requirente los hechos en virtud de los cuales se cuestiona dicha relevancia[614].

2) Por el contrario, se entenderá incumplido el parámetro de «relevancia» exigido por el estándar de intercambio de información cuando las solicitudes tengan la finalidad de «echar redes» (*fishing expeditions*) en ausencia de una actuación concreta de control tributario respecto de determinado/s contribuyente/s. En estos casos, resulta muy cuestionable la existencia de una relevancia previsible con la situación tributaria de determinados contribuyentes. Por tanto, no es posible realizar solicitudes de información aleatorias (en masa) o especulativas (sin nexo aparente con una investigación abierta).

La previsible relevancia ha de hacer referencia a la aplicación del derecho interno y, excepcionalmente, en el caso de los CDIs, también puede venir referida a la aplicación de las disposiciones del Convenio. El artículo 26 del MCOCDE es el único que, lógicamente, abarca también la posibilidad de que el intercambio de información sea relevante para aplicar lo dispuesto en el propio CDI. El CDI, a diferencia del resto de instrumentos de cooperación mencionados, tiene por objeto eliminar la doble imposición con ocasión de las rentas y patrimonios en los que intervienen más de una soberanía fiscal. En muchas ocasiones, la solicitud de intercambio de información tiene por objeto determinar la calificación de una renta a efectos de las disposiciones del Convenio, así como otras informaciones relevantes concretar la tributación en aplicación de las dispo-

---

[612] Véanse los apartados del Capítulo 3 de este trabajo relacionados con los IGAs, la DCA4 y el AAC IF de 2016.

[613] *Vid.* párrafo 5.4 de los Comentarios al art. 26 MCOCDE, incluido en 2012.

[614] *Vid.* párrafo 5 de los Comentarios al art. 26 MCOCDE (versión 2012).

siciones del Convenio. De hecho, en el ámbito de los procedimientos amistosos regulados en el artículo 25 del MCOCDE, entre las modalidades prácticas, a través de las que puede llevarse a cabo, se incluye el intercambio de información regulado en la cláusula del artículo 26 del MCOCDE, garantizando así la confidencialidad de la información intercambiada[615].

En cuanto a relevancia para la aplicación del derecho tributario interno, parámetro común a todos los instrumentos jurídicos que contienen el intercambio de información previa solicitud, las dicciones varían y, el propio artículo 26 del MCOCDE en su versión 2005, sustituye la expresión «para aplicar el Derecho interno» por «para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional». En todo caso, los Comentarios al MCOCDE establecen que es una modificación aclaratoria y no sustancial, de forma que no modifican los efectos del estándar de intercambio de información[616].

En segundo lugar, la solicitud de intercambio de información previsiblemente pertinente para la aplicación del Derecho interno, procede siempre que el Estado requirente haya agotado los recursos internos de obtención de información habituales, salvo que el recurso a dichas medidas diese lugar a dificultades desproporcionadas, de manera que el requerimiento de información a otra administración tributaria tiene siempre un carácter subsidiario. El Estado requerido no está obligado a suministrar información si el Estado requirente no detalla este extremo en la solicitud[617].

En tercer y último lugar, dado el carácter recíproco de la solicitud, la información requerida a otro Estado debe consistir en una información que el Estado requirente también podría facilitar de acuerdo a su legislación o prácticas administrativas. En caso contrario, la autoridad competente del Estado requerido podrá negarse a facilitar dicha información[618].

2.2. ÁMBITO OBJETIVO Y SUBJETIVO

En cuanto al alcance objetivo y subjetivo de este tipo de cooperación, tanto el artículo 26 MCOCDE, como la DCA 2011 y el CAM 2010, comprenden un ámbito amplio de los impuestos y personas cubiertos por el intercambio de información previa solicitud.

• En primer lugar, por lo que respecta al ámbito objetivo del intercambio de información, los tributos sobre los que se puede requerir información son distintos en función del instrumento de cooperación. En este sentido, a la hora de solicitar información sobre un determinado tributo se debe atender al ámbito objetivo del instrumento de

---

615 *Vid.* párrafo 4 de los Comentarios al artículo 25 del MCOCDE.

616 *Vid.* párrafo 4.1 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE.

617 *Vid.* párrafo 9 a) de los Comentarios al 26 MCOCDE; el artículo 17.1 DCA que regula los motivos de oposición; el artículo 21.2 g) del CAM 2010 que también lo recoge expresamente como motivo de oposición.

618 *Vid.* art. 26.3 a) y b) del MCOCDE, el artículo 17.3 DCA 2011 y el art. 21.2 a) y b) del CAM 2010.

cooperación que sirva como base a la solicitud de información. La cesión de información sobre un impuesto no cubierto por el estándar del intercambio de información del instrumento de cooperación en cuestión no debe llevarse a cabo (motivo de oposición del Estado requerido) y, de hacerlo, puede ser un motivo de oposición del contribuyente que es objeto de una regularización con base en el intercambio de información sin base jurídica que legitime el mismo.

Por un lado, la DCA alcanza a todos los tipos de «impuestos» percibidos por un Estado o por sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre (artículo 2.1 Directiva), que no estén cubiertos por otra normativa europea[619]. En este contexto: 1) No será de aplicación a aquellos impuestos ya cubiertos por la legislación de la Unión Europea: IVA, aranceles e impuestos especiales, y las cotizaciones obligatorias a la seguridad social (*vid*. artículo 2.2 DCA). Estos impuestos ya están contemplados en otras normativas de la UE sobre cooperación administrativa entre Estados miembros; 2) Tampoco será de aplicación a aquellas exacciones que no tengan la naturaleza de impuestos: exacciones coactivas no tributarias, exacciones tributarias y precios públicos. Esta afirmación, sin embargo, es una de las interpretaciones posibles del articulado. En efecto, el artículo 2.3 de la DCA pone de manifiesto algunas confusiones terminológicas. Dado que el concepto *tax* puede traducirse como tributo y como impuesto, la Directiva establece expresamente dos exclusiones del término *tax:* 1) las «Tasas (*fees*), como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas» y 2) los «Derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos». El interrogante es evidente ¿está excluyendo a toda exacción que no sea calificada de impuesto? ¿o únicamente a los supuestos descritos que se corresponderían con las tasas consistentes en la prestación de un servicio y a los precios públicos?

La Directiva establece en el Considerando (9) *in fine* que los aspectos sustantivos deben atender a una hermenéutica finalista de no frustrar el efectivo intercambio de información. De ahí que, en la medida en que pudieran servir para la correcta aplicación de los tributos deberían ser objeto de intercambio de información toda exacción no incluida en estos dos ejemplos. Sin embargo, de la lectura de los dos supuestos descritos en la Directiva también podría interpretarse que la intención ha sido excluir aquellas categorías que no se califiquen de impuesto y para ello ha descrito, por un lado, a las categorías tributarias que se exigen con carácter coactivo y que no tienen la naturaleza de impuestos, como son las tasas y las contribuciones especiales (*fees* y su ejemplo de expedición de certificados) y, por otro, a las exacciones que no tienen carácter coactivo y que tienen su causa en la prestación de servicios por los entes públicos, como son los precios públicos («derechos de carácter contractual, como el pago de servicios públicos»)

En mi opinión, la ejemplificación de los pagos a entidades públicas por la emisión de documentos, así como los pagos por servicios públicos, parece abarcar toda exacción patrimonial coactiva o voluntaria satisfecha con ocasión de una actividad concreta reali-

---

[619] Machancoses García, E. (2014): «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y fraude fiscal* , IEF, 2014 (apartado 4.2 de la publicación).

zada, directa o indirectamente, por el sector público que afecta o beneficia al obligado al pago, lo que en nuestro derecho serían tanto las prestaciones patrimoniales de carácter público, entre las que se encuentran las categorías tributarias de las tasas y las contribuciones especiales, como los precios públicos, basados en una relación contractual de voluntariedad con la finalidad de recibir un determinado servicio público.

Por otro lado, en el ámbito de los CDIs, la cláusula del artículo 26 del MCOCDE se modificó en el año 2000 para sustituir la expresión «impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio» por «impuestos de toda clase y naturaleza recibidos por los Estados contratantes, sus divisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2» (los artículos 1 y 2 regulan los impuestos y personas cubiertas por el Convenio). En este sentido, habrá que ir al CDI que resulte de aplicación para ver si el ámbito objetivo del intercambio de información está limitado por los impuestos cubiertos por el Convenio o, por el contrario, tiene un alcance general más allá de los impuestos comprendidos en el Convenio.

En este último caso es posible afirma que los impuestos cubiertos por el CDI tienen importancia cuando se trata de aplicar las disposiciones del Convenio, pero no cuando el intercambio de información tiene por objeto la correcta aplicación de la legislación tributaria interna. Este cambio de carácter sustancial en la redacción del estándar tiene efectos en la aplicación del mismo. Con la versión de 2000, el Estado requerido, por ejemplo, no está obligado a suministrar información sobre la aplicación de un impuesto sobre las ventas dado que dicho impuesto no entra en el ámbito del Convenio. Con la versión desde el año 2000, el intercambio de información abarca cualquier impuesto exigido por un Estado contratante y permite el uso de la información intercambiada para la aplicación de dichos impuestos. No obstante, como establecen los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE, algunos Estados pueden no estar en situación de intercambiar dicha información sobre impuestos no cubiertos por el CDI y, en este sentido, tienen plena libertad para restringir el ámbito del intercambio de información a los impuestos comprendidos en el CDI[620]. Por tanto, también existen CDIs celebrados en fechas muy posteriores al año 2000 que siguen incorporando un ámbito objetivo restringido del intercambio de información.

Por último, el Convenio multilateral de asistencia administrativa (CAM) es sin duda el instrumento de mayor alcance por lo que a impuestos se refiere, tanto en su versión de 1988 como en la modificada por el Protocolo de 2010. Las diferentes formas de asistencia vienen referidas a «todo tipo de impuestos salvo aranceles de aduana». El artículo 2 del CAM se aplica a los impuestos sobre la renta, ganancias o patrimonio, tanto a nivel de gobierno central como a nivel de subdivisiones políticas y de ámbito local. Así mismo, comprende los impuestos sobre sucesiones y donaciones, sobre inmuebles, sobre el consumo general (como el IVA) y específico, sobre vehículos a motor, sobre inmuebles

[620] *Vid.* párrafo 10.1 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

y «todos los demás impuestos»[621]. Además, también cubre otras prestaciones coactivas no tributarias como las contribuciones obligatorias a la Seguridad Social. Este ámbito objetivo de aplicación tan amplio es importante cuando la red de CDIs, o la DCA 2011, u otro instrumento jurídico de asistencia, abarcan un ámbito mucho más restringido de impuestos. Por ejemplo, si se trata del IVA, un CDI en su versión anterior al año 2000, o la propia DCA 2011 no comprenden en su ámbito de intercambio de información a este impuesto. En este caso, el CAM puede dar cobertura al intercambio de información sobre este impuesto. En el ámbito de la UE sería necesario acudir a los instrumentos específicos que cubren este tipo de impuestos.

Ahora bien, en el ámbito del CAM es posible que las jurisdicciones participantes hayan realizado reservas en el sentido de excluir a determinados impuestos de la asistencia entre AATT, en los términos del artículo 30.1 del CAM[622]. A estos efectos, es necesario observar las declaraciones y reservas realizadas por las jurisdicciones en el instrumento de ratificación depositado ante la Secretaría del órgano de coordinación, o en un momento posterior[623].

• En segundo lugar, el ámbito subjetivo del intercambio de información previa solicitud, en los diferentes instrumentos de cooperación, también se caracterizan, en principio, por un gran alcance. Por un lado, el estándar de cooperación administrativa de la DCA abarca a toda «persona» sujeta a un impuesto cubierto por la Directiva (*vid.* art. 3.11 DCA). En la DCA no existen restricciones sobre la persona sobre la que versa el intercambio de información. Expresamente se incluyen tanto a las personas físicas, jurídicas, las asociaciones de personas sin personalidad jurídica a las que la legislación les reconozca facultades de realizar actos jurídicos, así como a cualquier entidad sujeta a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva[624].

---

[621] Con esta frase el artículo 2.1 b) G cierra la lista ejemplificativa de todos los impuestos que puede abarcar.

[622] De acuerdo al artículo 30.1 a) del CAM, los Estados pueden reservarse el derecho de excluir del ámbito de toda asistencia a determinados impuestos (los del artículo 2.1 b) del CAM), siempre que no los haya incluido en el Anexo A del CAM,…Estas reservas pueden realizarse en el momento de la firma, del depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación, así como en un momento posterior. En este último caso, las reservas entrarán en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de la reserva por uno de los Depositarios (*vid.* art. 31.3 del CAM). En todo caso, podrá retirarla total o parcialmente mediante notificación dirigida a uno de los Depositarios, y la retirada surtirá efectos desde la fecha de recepción de esta notificación. Las reservas surten efectos con carácter recíproco de forma que la parte que haya formulado reserva, respecto de alguna disposición, no puede exigir la aplicación de dicha disposición por otra parte del CAM (30.4 y 5).

[623] *Vid.* «List of declarations made with respect to treaty no.127 «Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters», que se va actualizando y se publica en el cibersitio del Consejo Europeo. Véase también en el capítulo III de esta obra, el apartado dedicado al CAM 2010 en el que se analizan los aspectos sustantivos y procedimentales de las reservas al CAM realizadas por las Partes.

[624] En particular la letra d) del apartado 11 del artículo 3 de la Directiva incluye en la definición de «persona» a «cualquier otra estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, que posea o administre activos y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva». El Considerando (7) expresa la intención de plasmar unas «medidas más claras y precisas» que permitan, en particular, «cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos

Por otro lado, en el ámbito de los CDIs, habrá que estar a la redacción concreta de la cláusula de intercambio de información ya que, al igual que ocurre con los impuestos, algunos CDIs no establecen ninguna referencia específica y, por tanto, solo es posible el intercambio de información respecto del ámbito subjetivo establecido en el artículo 1, personas residentes en uno de los dos Estados contratantes. Por el contrario, los CDIs que incorporan la modificación introducida en la cláusula del artículo 26 del MCOCDE en el año 2000 («…El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2») excluyen expresamente esta limitación. En consecuencia, en estos casos, el solicitud de información puede tener por objeto a una persona no residente en ninguno de los dos Estados contratantes.

Por ejemplo: A la vista de un gasto cuantioso de una empresa residente en España (A), por un estudio de mercado en varios países de América latina (Colombia y Méjico), a un profesional peruano (B) la administración tributaria española solicita información a los países de Colombia y Méjico sobre las operaciones del profesional peruano en sus territorios, ya que duda que realmente hayan tenido lugar y previsiblemente estemos ante una traslación de beneficios a un territorio en el que no van a estar sujetos a imposición[625]. De acuerdo a los CDIs suscritos entre España con Colombia y México: el «intercambio de información no está limitado al art. 1 del CDI» y, por tanto, puede solicitar información sobre un no residente (el profesional peruano) en los dos Estados contratantes.

Esta ausencia de restricciones es notablemente positiva, aunque puede plantear problemas prácticos a la hora de identificar a los obligados tributarios. Es necesario, y en el ámbito del intercambio automático de información sobre cuentas bancarias se está avanzando en este sentido, una identificación única, o varias, pero que puedan reconducirse a una misma persona.

2.3. ÁMBITO TEMPORAL

En el marco de los CDIs, en aplicación de la cláusula de intercambio de información recogida en el artículo 26 del MCOCDE, se puede solicitar información una vez haya entrado en vigor el CDI y las disposiciones sean de aplicación para los dos Estados contratantes[626]. Por otro lado, la información objeto de intercambio de información puede alcanzar a períodos impositivos anteriores a la entrada en vigor. Este carácter retroacti-

---

fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros».

[625] España no ha celebrado ningún CDI con Perú y, por tanto, a efectos del IRNR, esta renta puede estar sujeta a imposición en España al no ser de aplicación la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor de los rendimientos por actividades profesionales. La empresa española ha incluido un gasto muy elevado y puede ser que en Perú estos ingresos no estén sujetos a tributación porque proceden del extranjero. La AEAT precisa conocer determinados hechos para determinar si, efectivamente, hay un estudio realizado en otros países (Colombia y Méjico).

[626] *Vid*. el artículo 30 del MCOCDE que regula «entrada en vigor» de los Convenios, ya que en ocasiones las disposiciones son de aplicación en un momento distinto para los dos Estados contratantes.

vo del aspecto temporal de la información solicitada es de gran utilidad frente a otros instrumentos de cooperación que establecen expresamente el carácter prospectivo de la información. Aunque el MCOCDE no establece el carácter retroactivo expresamente, los Comentarios al MCOCDE al artículo 26 establecen que nada impide hacerlo siempre que la asistencia se suministre después de la entrada en vigor del Convenio y de que la disposición se aplique. Sin embargo, los Estados pueden considerar oportuno aclarar en qué medida las disposiciones del artículo resultan aplicables a una información de estas características, particularmente cuando las disposiciones del Convenio se aplican a impuestos que resulten exigibles a partir de determinada fecha[627].

En el marco de la DCA, la entrada en vigor se produce el 11 de marzo de 2011[628] y sus disposiciones debían transponerse a los ordenamientos internos de los EEMM con anterioridad del 1 de enero de 2013[629]. En este contexto, los EEMM pueden solicitar información respecto de PI iniciados a partir del 1 enero de 2011, cuando las solicitudes se realicen con posterioridad al 11 de marzo de 2011 (fecha de la entrada en vigor). A las solicitudes realizadas con anterioridad les son de aplicación la DCA 1977, así como los motivos de oposición regulados en la misma[630]. Por tanto, este instrumento otorga un carácter prospectivo a la información solicitada. En concreto, desde el período impositivo 2011 en que entra en vigor la DCA 2011. Además, un motivo de oposición incluido de soslayo, en el artículo 7 de los plazos, permite la oposición por «no estar en posesión de la información y no hallarse en condiciones de responder a la solicitud de información» (*vid*. art. 7.6 Directiva).

Por último, el ámbito temporal del CAM es un poco más complejo de determinar, tanto en relación con la entrada en vigor, como en relación con los períodos impositivos a partir de los cuales surten efectos sus disposiciones sobre cooperación. En primer lugar el CAM firmado el 25 de enero de 1998, entra en vigor con carácter general el 1 de abril de 1995. El Protocolo 2010 modificativo del CAM se abre a la firma el 27 de mayo de 2010 y entra en vigor con carácter general el 1 de junio de 2010. Sin embargo, para las jurisdicciones firmantes la entrada en vigor está en función de la fecha de depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación. En particular, el CAM 2010 entra en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses después de fecha de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación[631]. Así, en el caso de España, el depósito se efectúa el 28 de septiembre de 2012, fecha en la

---

627 *Vid*. párrafo 10.1 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

628 *Vid*. art. 30 DCA 2011.

629 *Vid*. 29.1 DCA 2011.

630 *Vid*. artículo 18.3 DCA 2011.

631 Para los países que ya eran Parte del CAM 1988, y solo han tenido que ratificar el Protocolo, véase el artículo IX.3 del Protocolo 2010; para las jurisdicciones que no eran Parte del CAM 1988 pero son miembros de la OCDE o del Consejo de la UE, véase art. 28.1 a 4 del CAM 2010; para las jurisdicciones que no eran Parte del CAM 1988, y tampoco son miembros de la OCDE o del Consejo de la UE, véase art. 28.5 del CAM 2010. Estos últimos precisan de un procedimiento de invitación previo al depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación. Estos aspectos procedimentales han sido analizados con mayor detalle en el apartado dedicado al CAM del capítulo 3 de este trabajo.

que el Protocolo ya había entrado en vigor (el 1 de junio de 2011)[632]. En consecuencia, la entrada en vigor para España tiene lugar el 1 de enero de 2013 (1er día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses –octubre a diciembre– después de la fecha de depósito –28.9.2012)[633].

En cuanto a la fecha en que el CAM 2010 comienza a surtir efectos y, por tanto, sus disposiciones resultan de aplicación, cada jurisdicción tiene una fecha distinta en función de la entrada en vigor del CAM 2010 respecto de dicha jurisdicción. Además el carácter prospectivo o retroactivo de los períodos a los que alcanza también depende de varios elementos. En particular:

1. Las disposiciones del CAM 2010, se aplicarán a la asistencia administrativa que tenga lugar a partir del 1 de enero siguiente al año de entrada en vigor del CAM 2010 para la jurisdicción en cuestión. Sin embargo, dos o más partes pueden acordar que el CAM 2010 surta efectos respecto de la asistencia administrativa relativa a periodos de imposición u obligaciones fiscales anteriores[634]. Por ejemplo, en el caso de España, las disposiciones del CAM surten efecto a partir del 1 de enero de 2014 (entrada en vigor el 1.1.2013), para los períodos impositivos u obligaciones a partir de 2014.
2. Excepcionalmente, cuando se trate de asuntos fiscales en los que intervenga un acto intencionado que pueda ser objeto de acciones penales, las disposiciones del CAM 2010 surtirán efecto a partir de la fecha de entrada en vigor para una Parte y alcanzarán a periodos de imposición u obligaciones fiscales anteriores[635]. Sin embargo, las partes del CAM 2010 pueden formular una reserva consistente en limitar el carácter retroactivo de la información a tres años[636]. Estas reservas pueden realizarse en el momento de la firma, del depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación, así como en un momento posterior[637]. En todo caso, podrá retirarla total o parcialmente mediante notificación dirigida a uno de los Depositarios, y la retirada surtirá efectos desde la fecha de recepción de esta notificación. Las reservas surten efectos con carácter recíproco de forma que la Parte que haya formulado reserva, respecto

---

[632] La entrada en vigor se produce una vez que cinco jurisdicciones han depositado y han transcurrido tres meses desde el depósito efectuado en la última fecha. Véase el apartado dedicado al CAM del capítulo 3 de este trabajo.

[633] *Vid*. Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (BOE 16.11.2012).

[634] *Vid*. art. 28.6 del CAM 2010.

[635] *Vid*. art. 28.7 del CAM 2010.

[636] *Vid*. art. 30.1 f), letra que ha sido incorporada por el Protocolo de modificación de 2010, y el artículo 28.7 del CAM.

[637] En este último caso, las reservas entrarán en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha de recepción de la reserva por uno de los Depositarios (*vid*. art. 31.3 del CAM).

de alguna disposición, no puede exigir la aplicación de dicha disposición por otra parte del CAM[638].

En suma, en aplicación del CAM 2010 es necesario determinar la fecha de entrada en vigor de este instrumento para la jurisdicción en cuestión y, a partir de esta fecha, es posible concretar el ámbito temporal al que alcanza la asistencia. Con carácter general, surtirá efectos con carácter prospectivo a partir del año siguiente al de la entrada en vigor y alcanzará a los períodos y obligaciones a partir de entonces. En todo caso, es necesario ver si las Partes han acordado que el CAM 2010 surta efectos con carácter retroactivo. Excepcionalmente, tendrá carácter retroactivo en los asuntos fiscales con trascendencia penal, de forma que el CAM 2010 surtirá efectos a partir de la fecha en vigor del Convenio y la información podrá versar sobre fechas anteriores. En este caso también es necesario determinar si alguna jurisdicción ha establecido alguna reserva que limite el carácter retroactivo a los tres años anteriores a la entrada en vigor del CAM 2010. En el caso de España, dado que el CAM 2010 ha entrado en vigor el 1 de enero de 2013, las disposiciones surten efectos para la asistencia mutua y períodos iniciados a partir de 2014, salvo que se trate de asuntos tributarios con trascendencia penal, en cuyo caso, puede alcanzar a fechas anteriores a la entrada en vigor (1.1.2013).

3. EL SECRETO OFICIAL Y EL USO DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA (ART. 26.2 MCOCDE)

Todos los instrumentos jurídicos de cooperación contienen una regla de confidencialidad respecto de la información intercambiada, así como unos criterios específicos en cuanto al uso de la información para fines fiscales, para otros fines distintos de los fiscales o, para la cesión a otros Estados de la información obtenida. Aunque el estándar es similar, algunos matices diferenciadores resultan relevantes. En este sentido, en este apartado se analizan principalmente el artículo 26.2 del MCOCDE, el artículo 16 («Revelación de información y documentación») de la DCA, y el artículo 22 («Secreto») del CAM 2010.

3.1. SECRETO OFICIAL. CONFIDENCIALIDAD. FINES FISCALES. PUBLICIDAD

• Confidencialidad. El artículo 26.2 del MCOCDE establece la regla de confidencialidad necesaria para dar cumplimiento al estándar internacional de intercambio de información. En virtud de esta regla, la información recibida por un Estado será mantenida secreta, de igual forma que la información obtenida con base en el derecho interno de ese Estado. Esta misma regla se recoge en el artículo 16.1 de la DCA. En el caso del CAM 2010, el artículo 22.1 añade, a las reglas de confidencialidad recogidas en la legislación interna del Estado que recibe la información, las reglas de confidencialidad

[638] *Vid.* artículo 30.4 y 5 del CAM.

que pueda especificar la Parte que suministre la información respecto de su legislación interna *relativas a las garantías de protección de datos de carácter personal.*

De acuerdo a esta regla de confidencialidad, la asistencia recíproca cumple con el estándar siempre que ambas AATT garanticen la confidencialidad de la información recibida en el marco de la cooperación. A estos efectos, las reglas de confidencialidad son aplicables a toda información suministrada de acuerdo con el estándar de intercambio de información, incluyendo tanto la suministrada con ocasión de un requerimiento como la transmitida en respuesta a un requerimiento[639]. Por tanto, el secreto oficial abarca, por ejemplo, las cartas de las autoridades competentes, incluyendo las cartas de solicitud de información, de modo que la autoridad competente del Estado requerido no puede revelar el contenido íntegro de la solicitud de información. Debe revelar el mínimo necesario cuando sea imprescindible para obtener la información requerida, sin frustrar los esfuerzos del Estado requirente. Excepcionalmente, se producirá la revelación del contenido íntegro, con ocasión de procedimientos judiciales siempre que el Estado requirente no especifique otra cosa en la solicitud de la información, y siempre que sea acorde con la legislación interna del Estado requirente[640].

Las reglas de confidencialidad serán aquéllas contenidas en la legislación interna del Estado que recibe la información (ya sea Estado requirente o requerido). En caso de incumplimiento, las sanciones serán las previstas en esta legislación interna, tanto en el ámbito administrativo como penal. La asistencia mutua regulada en el Acuerdo puede quedar en suspenso cuando el Estado requerido determine que el Estado requirente no está cumpliendo sus obligaciones de confidencialidad de conformidad con el estándar de intercambio de información establecida en el instrumento de cooperación. Esta suspensión se mantendrá hasta el momento en que se ofrezcan garantías por el Estado requirente de que dichas obligaciones serán respetadas. A estos efectos, las autoridades competentes pueden entablar específicos acuerdos o Memorandos de entendimiento respecto de la confidencialidad exigida en aplicación del estándar de intercambio de información[641].

• Fines fiscales. En los mismos preceptos anteriores, y de acuerdo a la regla de confidencialidad, la autoridad competente receptora de la información tributaria sólo puede ceder esta información a las autoridades con competencias en materia tributaria en sentido amplio, esto es, a los órganos y autoridades encargadas de la aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación), de la imposición de sanciones o de la revisión de los actos tributarios (tribunales administrativos y jurisdiccionales incluidos). Además, dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines tributarios[642].

En 2005, el MCOCDE ha incluido a los órganos encargados de supervisar a los anteriores órganos con funciones relativas a los impuestos. El artículo 22.2 del CAM 2010,

---

[639] *Vid.* párrafo 11 de los Comentarios al art. 26 MCOCDE.

[640] *Vid.* párrafo 11 de los Comentarios al art. 26 MCOCDE incluido en 2012.

[641] *Vid.* párrafo 11 *in fine* de los Comentarios al art. 26 MCOCDE incluido en 2012.

[642] *Vid.* también párrafo 12 de los Comentarios al art. 26 del MOCDE.

también admite esta posibilidad y el artículo 16 de la DCA, en su apartado primero, establece una pauta general («para la administración y ejecución de las leyes nacionales») en la que también tiene cabida la cesión a estos órganos de control. Cosa distinta es que en el acuerdo en cuestión, las partes establezcan una especificación en otro sentido[643].

No resulta claro si el secreto oficial en materia de asistencia mutua prevalece sobre una ley interna que exija la divulgación de la información (ej. derecho a la información: acceso a los documentos públicos por interés general). Los Comentarios al MCOCDE se decanta por un «no debería ser desvelada a personas o autoridades distintas…, con independencia de la existencia de leyes que obliguen a la divulgación de información, como la legislación sobre el derecho a la información u otra legislación que permita un amplio acceso a los documentos públicos»[644]. Imaginemos que un medio de comunicación invoca la libertad de información para adquirir y/o publicar una información obtenida en el marco de la asistencia mutua ¿prevalece el derecho constitucional a la información cuando concurran los requisitos constitucionales internos necesarios para ello?. Nuestro TC establece un equilibrio, caso por caso, del derecho a la libertad de prensa (interés general de la información) y el derecho a la intimidad que protege el secreto oficial y otros secretos comerciales, profesionales, etc. Parece que, en estos casos, y de acuerdo a las reglas de confidencialidad del ordenamiento interno, la divulgación en aplicación de un derecho constitucional como es el derecho de información sí debería ser permitida. No hay que olvidar que los Comentarios al MCOCDE ni se pronuncian con rotundidad («no debería»), ni son fuente del derecho frente al derecho constitucional interno.

En relación a los obligados tributarios, la información puede trasladarse al contribuyente, y/o a sus representantes o testigos, bien por decisión de la Administración o por tribunal actuante, como por la decisión de autoridades encargadas de tomar el traslado al mismo.

• Publicidad en el seno judicial salvo que se especifique lo contrario en el Acuerdo en aplicación de la legislación interna. La regla de confidencialidad del intercambio de información regulada en los instrumentos de cooperación prevé la publicidad de la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Cuando un asunto fiscal concluye en una sentencia judicial, o en una resolución dictada por tribunales, la información ya es pública en los términos que establezcan las legislaciones internas. Desde este momento, la información publicada puede desgajarse y servir a fines distintos e incluso, eventualmente, como elementos de prueba. Sin embargo, esto no da vía libre a las AATT para revelar información para fines distintos de los previstos en el estándar del intercambio de información. De acuerdo a la posición de la OCDE en los Comentarios, en el caso de que la legislación interna no permita la publicidad en las audiencias públicas o sentencias judiciales, este extremo debe indicarse expresamente en el Convenio. Si alguno de los Estados se oponen a que la información se haga pública por vía judicial, o que tales datos, una vez publicados, se utilicen para otros fines, por no

---

[643] A esta posibilidad se refiere el párrafo 12.2 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE.

[644] *Vid.* párrafo 12 *in fine* de los Comentarios al art. 26 MCOCDE.

permitirlo el procedimiento normal seguido por su legislación interna deberán indicarlo expresamente en el Convenio[645]. En cuanto a la revelación, por ejemplo, a los medios de comunicación, véanse los comentarios ya realizados en torno a la utilización para fines fiscales.

3.2. CESIÓN A TERCEROS CON FINES DISTINTOS (DELITOS NO TRIBUTARIOS)

En otro orden de cuestiones, la utilización para otros fines distintos de los estrictamente tributarios entronca con los delitos de naturaleza no tributaria, en los casos en que la información tributaria objeto de intercambio de información entre dos Estados puede constituir una prueba relevante en el proceso judicial en cuestión (ej. delitos de corrupción, financiación del terrorismo, blanqueo de capitales, etc). Esta posibilidad no estaba contemplada en el artículo 26 del MCOCDE hasta su incorporación en 2012. El estándar internacional de la cláusula del art. 26 del MCOCDE en la versión 2012, incluye la posibilidad de utilizar la información para fines distintos de los estrictamente tributarios. Se trata de un cambio sustancial que produce efectos en el intercambio de información.

En aquéllos CDIs que no incluyen esta posibilidad, los Comentarios al MCOCDE (versión anterior a 2012) niegan a un Estado estar autorizado para hacerlo, aunque resulte valiosa para otros fines. La utilización para otros fines requiere de la utilización de un instrumento jurídico de cooperación que lo legitime y, el estándar de intercambio de información del artículo 26 del MCOCDE, en su dicción anterior a 2012, no constituye la base jurídica para la utilizar la información con fines no fiscales. En este contexto, los Comentarios al MCOCDE, en la versión anterior a 2012, recogen la inclusión de un párrafo opcional en el 26.2 para permitir uso para otros fines. Este párrafo es el que se ha trasladado de los Comentarios al Modelo de Convenio en 2012. Por tanto, en los casos en que sea de aplicación un CDI, que no legitime el uso de la información para otros fines distintos de los fiscales, únicamente es posible acudir a un instrumento de cooperación en materia judicial o penal para requerir esta información al otro Estado. Todo ello sin perjuicio de la cooperación más amplia contenida en otro instrumento de cooperación administrativa que resulte aplicable.

En suma, con el nuevo estándar internacional de intercambio de información recogido en el 26.2 desde 2012, es posible la utilización de la información para otros fines distintos de los estrictamente tributarios, con independencia de si existe un instrumento de cooperación judicial que legitime esta cesión de información para fines en materia penal[646]. Para que sea posible la utilización para otros fines se exigen dos requisitos: 1)

---

[645] *Vid.* párrafo 13 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE.

[646] Párrafo incluido en el apartado segundo del artículo 26 del MCOCDE incorporado en 2012: «No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante puede ser usada para otros fines cuando esa información pueda ser usada para otros fines de conformidad con las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que la suministre autorice dicho uso».

que, de acuerdo a la legislación de ambos Estados, la información puede ser usada para otros fines; 2) que tenga lugar una autorización de dicho uso por el Estado que suministra la información. Dado que no requiere una autorización expresa, en la práctica puede resultar útil concretar en la solicitud de información la posibilidad de su utilización para otros fines, de forma que la ausencia de respuesta concreta sobre este extremo cabe entenderlo como una autorización otorgada de forma tácita. Los Comentarios al MCOCDE señalan que, en los casos en que el Estado requerido pueda ceder la información tributaria para otros fines, en aplicación de acuerdos internacionales u otros acuerdos entre los Estados contratantes relativos a la asistencia mutua entre autoridades del orden público o autoridades judiciales, no debería denegar la autorización para realizar un uso similar. En este sentido, a los efectos de que los Estados se comprometan a no poder denegar la autorización con base en el CDI, los Comentarios al MCOCDE ofrecen una cláusula opcional más amplia que la del MCOCDE para los casos en que exista un instrumento de cooperación que cubre este uso de la información[647].

Por lo que respecta a la confidencialidad, las autoridades de orden público y las autoridades judiciales que reciban dicha información, cuya base legal resida en el art. 26.2 in fine del MCOCDE contenida en un CDI, deben tratar la información con la misma regla de confidencialidad relativa a la información con fines fiscales.

Tanto el CAM 2010 (art. 22.3) como la DCA (art. 16.2) incorporan el estándar internacional de la OCDE desde 2012[648]. El 22.3 CAM 2010, menciona únicamente la legislación interna y la autorización, por parte del Estado que remite la información, sin mencionar la legislación interna del Estado que la utiliza para otros fines. En todo caso, si el Estado que ha recibido la información la utiliza para otros fines distintos, será porque su legislación interna lo permite y, en este sentido, no parece tener mucha relevancia la ausencia de la mención de la legislación interna del Estado que pretende utilizar la información para otros fines[649]. El artículo 16.2 DCA 2011, aunque con una redacción distinta exige los mismos requisitos[650].

---

[647] Cláusula opcional más amplia en el párrafo 12. 3 y 4 de los Comentarios al MCOCDE en su versión 2012: Los Estados que quieran alcanzar el gran objetivo inherente a la última frase del apartado, pueden modificar la dicción por esta: «La autoridad competente del Estado receptor de la información de acuerdo a las disposiciones de este artículo puede, con el consentimiento expreso del Estado que ha suministrado la información, ceder dicha información para otros fines distintos que estén permitidos en otras disposiciones de asistencia mutua en vigor entre los Estados contratantes que permita dicho intercambio».

[648] En la transposición por España de este contenido, véanse los artículos 95.1 a) y 177 ter de la LGT, así como su desarrollo reglamentario. En análisis de la integración en nuestro derecho interno ya fue objeto de estudio en el trabajo de 2014: «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y fraude fiscal*, IEF, 2014.

[649] El artículo 22.2 CAM 2010:

> «No obstante las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3, la información obtenida por una Parte podrá utilizarse para otros fines cuando la utilización de dicha información para esos otros fines sea posible con arreglo a la legislación de la Parte que la hubiese proporcionado y la autoridad competente de esa Parte autorice dicha utilización .

[650] El 16.2 DCA establece:

3.3. CESIÓN A OTROS ESTADOS

Por último, el estándar también atiende a otro uso de la información obtenida: la cesión a otros Estados a los que puede resultar útil para la aplicación de su derecho interno. En esta cuestión, el estándar del artículo 26 del MCOCDE es mucho más estricto que el CAM 2010 y la DCA 2011. En concreto, en el artículo 26 del MCOCDE no se establece nada al respecto, y los Comentarios prohíben esta posibilidad salvo disposición expresa en el CDI[651]. Por el contrario, el CAM 2010 y la DCA 2011, recogen expresamente el régimen jurídico de la cesión a otros Estados de la información obtenida en el ámbito de la cooperación, en tanto les pueda resultar de utilidad, siempre que se respeten determinados requisitos.

En el CAM 2010, el artículo 22.4 establece «La información facilitada por una Parte a otra Parte podrá transmitirse por esta última a una tercera Parte, previa autorización de la autoridad competente de la primera Parte». De acuerdo a este parámetro el tercer Estado debe ser «Parte» del CAM y, además, el Estado que ha suministrado la información debe autorizar al Estado que obtiene la información a cederla a otro Estado que participa en el CAM 2010. En este tipo de cesión de información, los tres Estados implicados deben ser Partes del CAM. En el ámbito de la DCA, la cesión a terceros Estados se regula en distintos términos en función de si intervienen sólo EEMM o, también, terceros Estados. En particular:

El artículo 16.3 DCA regula el supuesto en que los tres Estados son EEMM: el Estado que suministra originariamente la información, el que la obtiene y al que, a su vez, se va a ceder. En estos casos, el EM que tiene la intención de ceder la información obtenida, previamente de otro EM, a otro EM, podrá transmitirla a este último, siempre que dicha transmisión se atenga a las normas y procedimientos previstos en la Directiva e informará a la autoridad competente del Estado miembro de origen de la información sobre su intención de compartirla con un tercer Estado miembro. El Estado miembro de origen de la información podrá oponerse a ello dentro del plazo de diez días hábiles a partir de la fecha de recepción de la comunicación del Estado miembro que desea compartir la información[652]. Si no hay respuesta, la autorización se habrá producido tácitamente para la cesión al otro Estado miembro. En el caso de que la cesión incluya el uso de la información para otros fines distintos de los fiscales, esta autorización la podrá otorgar el Estado que le ha transmitido la información, siempre que el Estado miembro originario también le haya autorizado a éste[653]. Por tanto, habrá que estar a lo establecido en el instrumento de cooperación que

---

> «Con el permiso de la autoridad competente de un Estado miembro que comunique información en virtud de la presente Directiva, y sólo cuando lo permita la legislación del Estado miembro de la autoridad competente que recibe la información, esta y los documentos recibidos en virtud de la presente Directiva podrán usarse para otros fines además de los mencionados en el apartado 1. Dicho permiso se concederá si la información puede usarse con fines semejantes en el Estado miembro de la autoridad competente que comunica la información».

651 *Vid.* párrafo 12.2 de los Comentarios al MCOCDE.

652 *Vid.* 16.3 DCA 2011.

653 El artículo 16.4 establece

haya legitimado la cesión de información por parte del tercer Estado al Estado miembro que pretende ceder la información a otro Estado miembro.

La DCA regula también la cesión de la información cuando el Estado originario de la información es un tercer Estado. La cesión dependerá de lo establecido en el acuerdo suscrito entre el tercer Estado que ha suministrado la información y el Estado miembro receptor de la información. Si el acuerdo lo permite, este Estado miembro podrá ceder la información a otro Estado miembro al que le pueda resultar útil, por la vía del intercambio espontáneo o previo requerimiento[654].

Por último, la DCA también delimita el régimen de autorización para la cesión de información por un EM a un tercer Estado, obtenida previamente de otro Estado miembro. En estos casos, se exige un doble requisito:

a) que la autoridad competente del Estado miembro que originó la información acceda a que tenga lugar esa comunicación;

b) que el tercer país afectado se comprometa a prestar la cooperación solicitada a fin de reunir pruebas sobre el carácter irregular o ilegal de operaciones que parezcan infringir o eludir la legislación tributaria.

A la vista de la regulación del régimen de autorización previsto, en función de cada una de estas tres situaciones comentadas, se confirma que estamos ante una regulación tan amplia como confusa a la hora de concretar los extremos de las autorizaciones. La expresión, por ejemplo, de que la autoridad competente «acceda» deja muchos interrogantes a la hora de cumplir con el estándar de intercambio de información y, por ende, con las garantías de confidencialidad[655].

4. LOS LÍMITES A LA OBTENCIÓN Y SUMINISTRO DE INFORMACIÓN (ART. 26.3 A 5 MCOCDE)

Otro aspecto que aborda el estándar del intercambio de información tributaria, entre distintas autoridades competentes, son los motivos de oposición del Estado reque-

---

«El permiso para utilizar la información con arreglo al apartado 2 que haya sido transmitida en virtud del apartado 3 solo podrá ser otorgado por la autoridad competente del Estado miembro del que proceda la información».

[654] Artículo 24.1 DCA:

«Cuando la autoridad competente de un Estado miembro reciba de un tercer país información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y aplicación del Derecho interno de dicho Estado miembro relativo a los impuestos a que se refiere el artículo 2, podrá, en la medida en que esté autorizado en virtud de un acuerdo suscrito con ese tercer país, facilitarla a las autoridades competentes de los Estados miembros a los que pueda resultar de utilidad y a cualquier autoridad requirente».

[655] Sobre las críticas a la DCA con ocasión de la ambigua formulación del régimen de cesión de información a otros Estados, y las consecuencias en el ámbito de los derecho de impugnación de los contribuyentes véase MACHANCOSES (2014): «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria…» (apartado 4.9 de la publicación).

rido a la obtención y/o suministro de la información requerida. En particular, la cesión de información puede verse frustrada, de un lado, por imperativos de los ordenamientos internos de los Estados requeridos, en tanto que establecen garantías protectoras de intereses públicos o privados que deben prevalecer sobre los intereses de la cooperación[656]. De otro lado, la oposición puede tener su causa en motivos intrínsecos a la relación entre AATT relativos a la solidaridad (ausencia de interés doméstico), a las condiciones de igualdad (parámetro de reciprocidad), o a la actitud responsable que deben tener los Estados cuando requieren información a otro Estado (parámetro de subsidiariedad)[657]. En los siguientes apartados se analizan estos eventuales motivos de oposición por parte del Estado requerido, de conformidad con los límites y obligaciones regulados en el estándar de intercambio de información del MCOCDE, de la DCA 2011 y del CAM 2010.

4.1. LÍMITE AL INTERCAMBIO: EL CUMPLIMIENTO DE LEGISLACIÓN INTERNA

4.1.1. *Límites al intercambio de información por la prevalencia del Derecho interno*

La asistencia mutua en materia tributaria tiene por finalidad la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, objetivo último que legitima la cesión de información tributaria entre los distintos Estados que forman parte de un instrumento jurídico de cooperación administrativa en materia tributaria. Esta obligación de información, sin embargo, entronca muchas veces con los ordenamientos internos de los Estados que establecen salvaguardas relativas tanto a intereses públicos de los Estados, como pueden ser los de orden público, como a intereses privados de los obligados tributarios, a los que el ordenamiento ampara con regulaciones sobre derechos y garantías en el ámbito procedimental o en la esfera del derecho a la intimidad.

El estándar internacional de intercambio de información no es ajeno a estas garantías de los ordenamiento tributarios. Para ello, establece unos límites a la obtención y al suministro de intercambio de información, derivados de situaciones en que debe prevalecer la legislación o la práctica interna (por motivos de orden público, garantías procedimentales, derecho a la intimidad, etc) frente a la cooperación entre AATT recogida en los instrumentos internacionales de asistencia (derecho a la información con la finalidad de luchar contra el fraude y la evasión fiscal, en la mayoría de los casos). Los límites recogidos en la cláusula del artículo 26 del MCOCDE se han implementado también en el estándar del CAM 2010, así como en la DCA 2011.

En concreto, el artículo 26.3 del MCOCDE prescribe que, en ningún caso, el estándar de intercambio de información recogido en el 26.1 (intercambiar información previsiblemente relevante para los asuntos fiscales de otro Estado) puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa…; b) Suministrar información que

---

[656] Véase el apartado 4.1 siguiente.

[657] Véase el apartado 4.2 siguiente.

no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal…; c) Suministrar informaciones que revelen secretos comerciales, industriales o profesionales, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público». Los mismos límites se contemplan en el artículo 21.2 letras a) a d) del CAM 2010[658] y en el artículo 17.2 y 4 de la DCA 2011[659].

Los límites recogidos en los instrumentos de cooperación administrativa, relativos a los impedimentos del propio ordenamiento interno del Estado requerido, deben interpretarse de forma que no frustren la cooperación entre las AATT, de manera que habrá que estar al caso concreto para ponderar los intereses de la asistencia mutua internacional y los intereses protegidos por el ordenamiento interno. Estos límites se pueden clasificar en tres categorías, en función de la finalidad que justifica tales impedimentos: garantías procedimentales en la obtención y suministro de información, protección de intereses particulares y protección de intereses públicos. El alcance de estas tres categorías pueden sistematizarse del siguiente modo:

a) Por garantías en materia de obtención y suministro de información (legales y administrativas). Nos encontramos ante supuestos en los que la obtención o el suministro de información, de realizarse en el ámbito interno, infringe el ordenamiento jurídico del Estado requerido. Por ejemplo, cuando el intercambio de información implica adoptar medidas contrarias a la legislación o a las prácticas administrativas, o resulta imposible la obtención de información de acuerdo a dicha legislación o a las prácticas administrativas.

• Por un lado, nos encontramos con los supuestos en los que el suministro de información que se exige, de realizarse en el ámbito interno, supondría adoptar medidas contrarias a las garantías y derechos de los contribuyentes en el ámbito procedimental. Por ejemplo, cuando el derecho interno contempla el derecho a notificar a los obligados tributarios sobre algún extremo de la asistencia mutua, o cuando es muy garantista sobre la documentación que debe suministrar:

---

[658] Artículo 21. «Protección de las personas y límites a la obligación de prestar asistencia» (CAM 2010): 1. Nada de lo dispuesto en el presente Convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido; 2. Salvo en el caso del artículo 14, las disposiciones del presente Convenio no se interpretarán en el sentido de que impongan al Estado requerido la obligación de: a. adoptar medidas incompatibles con su propia legislación o con su práctica administrativa, o con la legislación o la práctica administrativa del Estado requirente; b. adoptar medidas que considere contrarias al orden público; c. suministrar información que no sería posible obtener con arreglo a su propia legislación o práctica administrativa o con arreglo a la legislación o práctica administrativa del Estado requirente; d. suministrar información que revele un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

[659] Artículo 17. Límites (DCA 2011): …2. La presente Directiva no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación.; …4. Podrá denegarse la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

1.º) En relación con el derecho a notificar a los contribuyentes que están siendo objeto de investigación y/o el derecho a notificar a los obligados tributarios objeto de actuaciones de obtención de información[660], algunas legislaciones internas exigen alguna actuación de notificación o audiencia previa al contribuyente que es objeto de actuaciones de control (aunque sea residente en el otro Estado que solicita la información). También puede ocurrir que, de acuerdo a la legislación interna, las autoridades tributarias en el ejercicio de sus funciones de obtención de información estén obligadas a comunicar el motivo de la obtención de información al obligado a suministrarla, esto es, a comunicarle que existe un requerimiento de información por la autoridad competente de otro Estado sobre un contribuyente residente del mismo. En estos casos, en principio, el Estado requerido no está obligado a sobrepasar los límites del ordenamiento interno, que responden a la finalidad de salvaguardar los derechos y garantías de los obligados tributarios, para responder a las exigencias de la cesión de información establecidas en el instrumento de cooperación.

Ahora bien, como se infiere de los Comentarios al MCOCDE, estos límites no son absolutos sino relativos, en el sentido de que deben ser ponderados por el Estado requerido en relación con la cooperación administrativa que se solicita. En efecto, los Comentarios al MCOCDE aducen que el cumplimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes en materia de notificaciones puede resultar muy positivo para los intereses de la cooperación administrativa, si bien, pueden ayudar a evitar errores, por ejemplo en los casos en que la identidad era errónea, y a facilitar el intercambio de información, al permitir a los contribuyentes notificados colabora voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado requirente. Sin embargo, el Estado requerido debe considerar las situaciones en que el cumplimiento de estas garantías pueda frustrar el objetivo último de cumplimiento de la legislación tributaria del Estado requirente. En estos casos, el Estado requerido debería sobrepasar los límites de su legislación interna, admitiendo excepciones a las notificaciones previas, por razones de urgencia o cuando la notificación pueda socavar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el Estado que solicita la información[661]. En España esta problemática no se produce porque no existe precepto alguno que exija la obligación por la Administración tributaria de comunicar al obligado tributario que está obteniendo información para suministrarla en el marco de la asistencia mutua.

En todo caso, dada la relevancia que pueden tener estas garantías en el seno de la cooperación internacional, en el momento de la firma del Acuerdo de cooperación, incluso con carácter previo, estos extremos relativos a los derechos de notificación a los obligados en las actuaciones de obtención de información deben ser detallados, así como las consecuencias jurídicas respecto de las obligaciones inherentes a la asistencia mutua.

---

[660] Este derecho puede regularse con diferentes alcances en las legislaciones internas. Por ejemplo, un derecho a notificar la solicitud de información, un derecho a notificar que se va a proceder al suministro de información a un Estado que le ha requerido o un derecho al trámite de audiencia para que el contribuyente presente alegaciones, con carácter previo a la cesión de información al otro Estado.

[661] *Vid.* párrafos 14 y 14.1 de los Comentarios al MCOCDE.

Y comunicar, igualmente, cualquier modificación posterior en la regulación y efectos de tales derechos[662].

2.º) También la asistencia mutua puede verse pertrechada por impedimentos de la legislación interna relativos a los formatos de suministro de información (documentos originales o transmisión vía electrónica). En ocasiones los ordenamientos internos también regulan cautelas en relación con la forma en que se suministra la información, o simplemente no tienen los recursos para facilitarla en el formato requerido. Cuando, de acuerdo al ordenamiento, o a la práctica administrativa, no sea posible el suministro de información en un formato determinado, como puede ser la documentación original o la documentación por vía electrónica, la obligación de suministro de información no puede verse afectada, aunque sí la forma en que se cumple con la obligación. En consecuencia, el Estado requerido no puede negarse a suministrar la información, aunque sí puede negarse a suministrarla en el formato solicitado comunicando las razones de infracción del ordenamiento, o de imposibilidad fáctica, al no disponer de la infraestructura o de los recursos para transmitir la información en la forma que se solicita. El problema, de nuevo, es una cuestión de ponderar hasta qué punto esta negativa puede frustrar la actuación de control que esté llevando a cabo el Estado que solicita la información. Y ello porque, en muchos casos, a efectos probatorios y legales, no será posible concluir las actuaciones de control de la Administración por la ausencia de una información que cumpla con los requisitos de forma exigidos por la normativa. Este puede ser el caso, por ejemplo, de las declaraciones de testigos o copias autenticadas de documentos originales[663].

En el caso de la legislación española, se recoge expresamente la posibilidad de negarse de forma motivada a remitir la documentación original, salvo que la normativa de asistencia mutua establezca otra cosa (202 del RGGI)[664]. En este sentido, si la normativa de asistencia mutua permite la oposición a suministrar copias originales en aplicación del derecho interno, la negativa a suministrar la información en formato original será acorde al estándar de intercambio de información de la normativa internacional. Acudiendo a estos instrumentos, en el estándar del MCOCDE se permite la negativa al suministro de documentación original por aplicación de la legislación interna (en aplicación de los Comentarios) y, en el estándar recogido en la DCA 2011 se establece de forma expresa, a nivel de artículo, esta posibilidad en el artículo 6.4 de la DCA[665].

• Por otro lado, entre los límites internos también están los relacionales con las garantías en la obtención de la información cuando ésta, de realizarse en el ámbito

---

662 *Vid.* párrafos 14 y 14.1 de los Comentarios al MCOCDE.

663 *Vid.* párrafo 10.1 de los Comentarios al MCOCDE.

664 Artículo 202 RGGI Formato de la documentación: «Cuando en cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua la Administración tributaria deba proporcionar documentación a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la autoridad competente española podrá oponerse motivadamente a aportar la documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua disponga otra cosa».

665 6.4 de la DCA 2011 «Cuando así lo solicite específicamente la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará los documentos originales siempre y cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello».

interno, resultaría imposible por cuestiones fácticas o por acarrear una vulneración del ordenamiento interno. En estos casos, en principio, el Estado requerido no está obligado a realizar las actuaciones de obtención de información para cumplir con la solicitud de información. La obligación de obtención de información tiene que cumplirse de acuerdo a las potestades y recursos que tienen las AATT en relación con sus propios fines. El estándar de intercambio de información asume, por tanto, que las AATT tienen facultades y recursos para cumplir con el intercambio de información, de la misma forma que lo hacen para cumplir con su ordenamiento tributario interno. En este sentido, la AT requerida debe recabar toda la información de que disponga, o la que pueda conseguir en los procedimientos normales de exacción de los tributos en el ámbito interno. Esta práctica puede incluir investigaciones especiales o un examen pormenorizado de la contabilidad del contribuyente, o de terceras personas, cuando las autoridades tributarias hubieran procedido a tales investigaciones, o a un examen similar para sus propios fines[666].

El problema se plantea en los supuestos en que, de acuerdo con estos procedimientos internos, resulte imposible obtener la información. Por ejemplo: 1) Por ausencia de recursos técnicos. En muchos casos existe una incapacidad de recursos administrativos para obtener realmente dicha información; 2) Por ausencia de facultad de comprobación. Esto puede ocurrir, por ejemplo, en relación con la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda. Puede ocurrir que la información requerida tenga relación con períodos impositivos prescritos, u obligaciones de conservación de documentación prescritas sobre los que no se tiene la facultad de comprobar. La ausencia de facultad de control también puede producirse en el ámbito del derecho a no autoinculparse. En algunas legislaciones resulta de aplicación este derecho en el seno de un procedimiento tributario de control, de forma que la obtención de información por el Estado requerido puede verse frustrada por la invocación, por parte del obligado a suministrar información, del derecho a no declarar por las eventuales consecuencias incriminatorias para su persona, siempre que le ampare el derecho a no declarar en su contra[667].

b) Por salvaguardas de confidencialidad relativas a secretos relativos a actividades económicas. La segunda categorías de límites a la cesión de información se centra en la protección de determinados intereses privados. En estos límites se encuentran aquéllas situaciones en que, la obtención o el suministro, suponga la divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales, o procedimientos comerciales. El Estado requerido puede denegar la comunicación de la información cuando la revelación de esta informa-

---

[666] *Vid.* párrafo 16 de los Comentarios al MCOCDE que ha sido ampliado en 2012 para poner de manifiesto que como mínimo es exigible una equiparación entre la obtención de información en el ámbito interno y la obtención de información para responder a las exigencias de la asistencia mutua.

[667] Con carácter general, el derecho de autoinculpación es un derecho personal que afecta a las personas físicas, y la invocación tiene sentido cuando estas personas físicas actúan en calidad de contribuyentes que están siendo objeto de actuaciones de control. Es en este ámbito cuando el suministro de información puede entrar en conflicto con el derecho a no declarar en su contra. *Vid.* párrafo 15.2 de los Comentarios al MCOCDE.

ción «secreta» pueda poner en peligro las salvaguardas amparadas por el principio de confidencialidad. Sin embargo, la interpretación de la existencia de secreto y, por tanto, de la negativa al suministro de esta información, con base en el deber de confidencialidad, debe ser estricta[668]. Una interpretación muy amplia del precepto podría provocar la ineficacia del intercambio de información. A la luz de los Comentarios al MCOCDE, se puede afirmar que el parámetro hermenéutico que determina la existencia del «secreto», frente a la obligación de obtener y suministrar la información solicitada, es la existencia de un «grave perjuicio» en caso de producirse la revelación de la información.

En este sentido, el secreto puede invocarse cuando los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación y, por tanto, deban prevalecer sobre la obligación de información en aplicación de los límites al intercambio de información establecidos en el instrumento de cooperación internacional. Para ello, debe existir base suficiente para presumir que un contribuyente involucrado puede sufrir consecuencias adversas, incompatibles con el intercambio de información. A estos efectos, en caso de oposición al intercambio de información ésta debe motivarse concretando los «graves perjuicios» de la revelación de dicha información. La gravedad de su revelación debe estar conectada con factores, tales como, la entidad de los perjuicios económicos o financieros para el contribuyente, o su repercusión en la competitividad empresarial, cuando la revelación posibilite la explotación de forma práctica por otros sujetos[669]. Lógicamente, en ningún caso, puede valorarse como grave perjuicio el hecho de que la revelación de la información de lugar a un incremento de la presión fiscal en cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El hecho de que la revelación de la información tenga como consecuencia la exacción, liquidación o recaudación de impuestos no constituye un secreto que deba prevalecer sobre la asistencia mutua en materia tributaria.

En este contexto, cuando se trata de información financiera, como es la documentación contable o registral, solo en casos excepcionales prevalece el principio de confidencialidad. Este tipo de información, no constituye un secreto que no pueda revelarse a las autoridades tributarias ya que, en principio, no contienen secretos comerciales, profesionales o industriales. Sin embargo, excepcionalmente, pueden contener este tipo de información confidencial y está protegida legalmente, en tanto que su divulgación puede causar graves perjuicios. En estos casos excepcionales puede invocarse el secreto comercial o industrial respecto de esta documentación[670]:

---

668 *Vid.* párrafos 19 y 19.3 de los Comentarios al MCOCDE.

669 Por ejemplo, cuando la información suponga la revelación de un proyecto empresarial innovador cuyo conocimiento por terceros pueda dar lugar a su desarrollo por otros competidores e incluso perder la financiación solicitada, a la vista de que deja de ser original.

670 *Vid.* en el párrafo 19.2 de los Comentarios al MCOCDE se ofrecen algunos ejemplos ilustrativos de esta excepcionalidad de oposición en relación con la información contenida en la documentación financiera: a) A un contribuyente, se le requiere la información contable en la que se contienen ciertos datos de compras a través de los cuales es posible conocer fórmula empresarial que se utiliza en la manufactura de un producto; b) A un tercero (una entidad bancaria) se le requiere información documental sobre un contribuyente (ej. un contrato de préstamo u otro contrato en poder del banco) en la que pueda estar detallado un elemento que se pretende patentar en el futuro, o un proceso de fórmula comercial cuya explotación por otros sería

Por otro lado, en el ámbito de los asesores y abogados, en la relación abogado/asesor y cliente las comunicaciones son confidenciales y deben estar protegidas por la ley interna, en lo concerniente al asesoramiento legal o a su utilización en procesos legales existentes o previsibles. No se consideran, en principio, «comunicaciones confidenciales» los documentos y registros entregados al representante legal, ni la información acerca de la identidad de una persona (ej. director o un beneficiario efectivo de una sociedad). En este contexto, el segundo requisito para determinar que se trata de una comunicación confidencial, de manera que el secreto profesional pueda ser invocado, es que el titular de la información actúe en calidad de abogado o procurador. Por el contario, no resulta invocable el secreto profesional cuando el titular de esta información actúe en calidad de accionistas nominales, fiduciarios –*trustees*– fideicomitentes –s*ettlors*, directores de una sociedad, o como apoderados de una sociedad en su tráfico habitual[671].

c) Por razones de orden público. La tercera categoría de motivos de oposición por parte del Estado requerido, de conformidad con el estándar internacional de intercambio de información recogido en los instrumentos de cooperación mencionados, abraza las razones de salvaguarda de los intereses públicos. En aplicación de esta modalidad excepcional, el Estado requerido puede invocar la salvaguarda, por ejemplo, de los derechos fundamentales de las personas, como el principio de igualdad, para negarse a suministrar información que ha sido requerida. A modo ilustrativo, estos podrían ser los casos de requerimientos de información cuyo propósito, más que el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea la persecución política, racial o religiosa. También podría invocarse cuando la información afecte a los intereses vitales del Estado requerido (ej. la información es secreto de Estado, porque se trata de información sensible en poder de los servicios secretos, cuya revelación sería contraria a los intereses del Estado requerido)[672].

4.1.2. *Los derechos de los contribuyentes frente a la cesión de información incumpliendo los límites del Derecho interno*

Una cuestión importante es concretar las consecuencias jurídicas de una cesión de información por el Estado requerido, que decide incumplir las garantías legales

---

ruinoso para la actividad económica del contribuyente. En tales circunstancias, la documentación financiera debería comunicarse por el banco pero los detalles confidenciales protegidos por el secreto comercial, profesional u otro, deben extraerse de los documentos, en tanto no sean determinantes para las actuaciones de control realizadas por el Estado que solicita la información.

[671] Los Comentarios al MCOCDE ofrecen una redacción opcional a los Estados contratantes (letra d) al 26.3 MCOCDE) que tengan la intención de hacer prevalecer la protección de las «comunicaciones confidenciales» entre abogados y sus clientes sobre la asistencia mutua en los siguientes términos: «26.3. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: …«d) de obtener o suministrar información que desvelaría comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, un procurador…, siempre que tales comunicaciones sean hechas: (i) con el propósito de buscar u obtener asesoramiento legal, o (ii) con el propósito de ser utilizadas en procesos legales existentes o previsibles» (*Vid.* párrafos 19.3 y 19.4 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE).

[672] *Vid.* párrafo 19.5 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE en cuyo texto acaba afirmando que «Así las cosas, las cuestiones de orden público raramente surgen en el marco del intercambio de información entre socios convencionales».

en materia de obtención y suministro de información, reguladas en su ordenamiento interno y protegidas por el instrumento jurídico de cooperación, que legitima el motivo de oposición. ¿Estaríamos ante una vulneración de los derechos y garantías del contribuyente en el marco de la asistencia mutua? La respuesta, de acuerdo a los Comentarios de la OCDE es rotundamente negativa. Como se afirma en el párrafo 17 de los Comentarios, en relación con las letras a) y b) del artículo 26.3 del Modelo, «…el Estado requerido puede rehusar de comunicar la información. Sin embargo, si decide suministrarla se mantendrá en el marco del acuerdo de intercambio de información del Convenio. En tal caso, no podrá hacerse valer que este Estado ha violado la obligación de secreto (oficial)».

En el ámbito del principio de confidencialidad que ampara los límites al intercambio de información, en los casos de divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales (art. 26.3 c) MCOCDE), los Comentarios se pronuncian en el mismo sentido. En efecto, es el Estado requerido el que debe ponderar en el caso concreto si prevalece la invocación del secreto, por el carácter confidencial de la información, o el intercambio de información para la correcta aplicación de los tributos en el contexto internacional. «El Estado requerido dispone de una cierta discrecionalidad para rehusar, en su papel de protector de los intereses del contribuyente, las informaciones solicitadas, pero si las proporciona deliberadamente, el contribuyente no puede invocar una infracción de las normas que regulan el secreto»[673]. Esta afirmación se contiene expresamente en los Comentarios de forma que, aunque se trate efectivamente de un secreto que deba prevalecer sobre la asistencia mutua, de acuerdo a la legislación interna y a los propios Comentarios al MCOCDE, la revelación de dicho secreto de forma «deliberada» y, por tanto, contraria a los límites del intercambio de información de acuerdo al principio de confidencialidad, se entenderá realizada en el marco de la cooperación administrativa y no podrá ser invocada por el contribuyente. Esta afirmación, sin duda, pone de relieve que el protector de las garantías del contribuyente no es tanto el propio legislador, como la facultad arbitraria, más que discrecional, de las autoridades competentes. En suma, los límites al intercambio de información no tienen un carácter absoluto sino relativo. Además, esta relatividad comprende la libertad de decisión del Estado requerido a la hora de aplicar las reglas de confidencialidad del derecho interno que, además, están amparadas por el estándar internacional de intercambio de información.

En mi opinión, será acorde al instrumento de cooperación siempre que no se trate de un suministro de información de forma «deliberada», en el sentido arbitrario del término, sino partiendo de la premisa de que la información «confidencial» lo seguirá siendo en sede del Estado receptor de la información, que también recoge salvaguardas de protección sobre los secretos de este tipo en su derecho interno y, en consecuencia, la información será utilizada a los fines exclusivamente tributarios, y no a fines no autorizados por el estándar de información.

---

[673] *Vid.* párrafo 19 *in fine* y 19.1 de los Comentarios al art. 26 del MCOCDE.

4.1.3. *Las obligaciones a la obtención de información*

Como se ha puesto de manifiesto, el estándar internacional regula unos límites al intercambio de información que tienen una relación directa con la protección por el ordenamiento jurídico de intereses públicos o privados que, con carácter general, no ponen en peligro la finalidad de luchar contra el fraude y la evasión fiscal y, por ende, no imposibilitan el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Este parece ser el espíritu del estándar internacional cuando admite la prevalencia del ordenamiento interno frente al instrumento internacional de cooperación, a la hora de negarse a cumplir con el intercambio de información. En este sentido, cuando estos límites de la legislación interna constituyan una ocultación de información que resulta necesaria para determinar la correcta aplicación de los impuestos, estos límites se convierten en obligaciones de información en el marco de la asistencia mutua, de forma que la asistencia mutua entre las AATT, acordada en el instrumento de cooperación, prevalece en todo caso frente a la norma interna protectora de determinados intereses.

Con este espíritu de acabar con la ocultación de la información, con trascendencia tributaria, en manos de entidades financieras u otras personas que, por su condición, tienen acceso a información de gran relevancia a efectos tributarios, el MCOCDE en su versión de 2005 incorpora un nuevo apartado quinto al artículo 26 del Modelo de Convenio. Como reza la redacción modificada, las disposiciones sobre los límites al intercambio de información recogidas en el 26.3 del Modelo, en ningún caso, se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier otra persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una empresa. El suministro de esta información es una obligación inherente al estándar de intercambio de información, que no admite motivos de oposición salvo que tengan que ver con razones distintas de la titularidad o de la referencia a participaciones en una empresa. En el mismo sentido, el artículo 21.4 CAM en su versión modificada por el Protocolo de 2010 y la DCA 2011 en el artículo 18.2 y 3, frente a los estándares anteriores (CAM 1988 y DCA 1977).

Con ocasión de la inclusión del apartado 5 en el artículo 26 del MCOCDE surge un interrogante ¿qué ocurre con los CDIs que no han incorporado este apartado? ¿son más amplios, en estos casos, los límites al suministro de información contenidos en el estándar de intercambio de información? De acuerdo a los Comentarios al MCOCDE, la naturaleza de esta modificación es «aclaratoria» en relación con los límites del art. 26.3 del MCOCDE y, por tanto, la aplicación del estándar no debe interpretarse de forma distinta entre, por un lado, los CDIs que la han incorporado y, por otro lado, los CDIs que no lo han hecho. En particular, reza así: «El apartado 1 impone la obligación positiva de intercambiar todo tipo de informaciones. La finalidad del apartado 5 es impedir que las limitaciones del apartado 3 se utilicen de modo que impidan el intercambio de información en poder de bancos, otras instituciones financieras, mandatarios –*nominees*–, agentes y fiduciarios así como información sobre la participación en la titularidad de una persona. Aunque el apartado 5, que fue añadido en 2005, significa un cambio

en la estructura del artículo 26, no debe interpretarse como que sugiriera que la versión anterior del artículo 26 no permitía el intercambio de este tipo de información. La inmensa mayoría de los EM de la OCDE ya intercambiaban esta información bajo la versión anterior del artículo 26 y el añadido apartado 5 simplemente viene a reflejar lo que es la práctica habitual»[674].

En todo caso, actualmente, la cuestión no resulta muy relevante en relación con los datos bancarios. Por un lado, en aplicación del principio de máxima eficacia reconocido por el estándar de la OCDE, así como por el estándar de la UE (DCA 2011), y por el recogido en la Convención multilateral de asistencia mutua (CAM 2010), es fácil en la actualidad que una Administración tributaria sea parte de un instrumento de cooperación que expresamente incluye la obligación de suministrar este tipo de información. Por otro lado, con la nueva era del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, que ha comenzado para más de 100 jurisdicciones en 2017 y 2018, la cuestión sobre los efectos de la inclusión en el estándar de intercambio de información, de la obligación de obtener la información de entidades bancarias, va perdiendo relevancia frente a los nuevos estándares de intercambio automático de información, que permitirán a las AATT el acceso a la información bancaria de todos los residentes en su territorio, con carácter previo a la liquidación de impuestos, y sin tener que realizar un requerimiento previo requerimiento. En este ámbito, el intercambio de información previa solicitud cobra más sentido para aclarar extremos de la información recibida mediante el intercambio automático de información entre AATT. Cosa distinta es la información de otros titulares de la información con trascendencia tributaria que aún no están cubiertas por la modalidad de intercambio automático de información.

4.2. LÍMITE AL INTERCAMBIO: LAS REGLAS DE LA COOPERACIÓN ENTRE AATT

Junto a los límites del ordenamiento interno que pueden prevalecer sobre el intercambio de información, el estándar internacional recogido en los instrumentos de cooperación también establece otros límites al intercambio que tienen su razón de ser en situaciones en que el Estado requirente no plantea una cooperación en términos de igualdad (parámetro de reciprocidad) y de actitud responsable (parámetro de la subsidiariedad en la solicitud de información).

Estos límites no están recogidos expresamente como tales en un determinado apartado, como ocurre con los límites por el cumplimiento del ordenamiento interno, sino que se infieren de la lectura sistemática del estándar en su conjunto. De esta interpretación sistemática se desprende que la relación entre las AATT, en el ámbito de la asistencia mutua en materia tributaria, debe ser solidaria, en el sentido de que el Estado requerido no puede negarse al intercambio por el hecho de que dicha información no resulta de interés para sus propios fines (obligación de informar en ausencia de interés doméstico). Además, la relación debe tener un carácter recíproco, esto es, el Estado re-

[674] Párrafo 19.10 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

quirente no puede solicitar una información que él mismo no podría ofrecer (límite al intercambio de información por ausencia de reciprocidad). Por último, la relación debe atender a la responsabilidad de modo que, un Estado que para sus propios fines solicita a otro Estado llevar a término determinadas actuaciones de investigación, debe haber agotado previamente todos los recursos de que dispone, sin que sean desproporcionados (límite al intercambio de información cuando la solicitud no tiene carácter subsidiario).

4.2.1. *Solidaridad. Cesión de información en ausencia de interés doméstico (art. 26.4 MCOCDE)*

El estándar internacional de intercambio de información recogido en la cláusula del artículo 26 del MCOCDE recoge, en su apartado cuarto, la obligación que tienen los Estados de suministrar información con independencia de si resulta útil para sus propios fines tributarios. Este parámetro de solidaridad entre Administraciones tributarias se eleva a nivel de artículo con ocasión de la modificación del estándar en la versión del MCOCDE en 2005. Hasta entonces, las actuaciones de obtención de información y suministro a otro Estado, sin que tuviera interés fiscal en el Estado que lleva a cabo dichas actuaciones de obtención de información, era una cuestión de actitud solidaria más que de cumplimiento del estándar internacional. Los Comentarios al MCOCDE otorgan una naturaleza aclaratoria a la inclusión de esta obligación en el estándar de la cláusula del artículo 26 del Modelo, negando así cualquier tipo de efectos sustanciales que pudieran acarrear una interpretación divergente en función de si los CDIs han incorporado o no esta modificación. La justificación de esta naturaleza aclaratoria reside, no en el estándar del artículo 26.1 del MCOCDE, sino en las prácticas demostradas por los Estados en relación con la cuestión, y en la inclusión de este principio de amplia cooperación en el Informe de la OCDE de 2002 «Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales»[675]. El mismo parámetro de solidaridad se contiene en el artículo 21.3 del CAM 2010 y en el artículo 18.1 de la DCA 2011. Ambos recogen el mismo principio de obligación de información en ausencia de interés doméstico.

Ahora bien, esta obligación queda supeditada a los límites del intercambio de información por cumplimiento del ordenamiento interno (garantías y derechos de contribuyentes, salvaguardas de secretos comerciales, industriales y profesionales y protección de intereses de orden público)[676]. En caso de concurrir alguno de estos límites, el Estado requerido puede oponerse al intercambio de información, mientras la razón de esta negativa al suministro de información no consista en la ausencia de interés fiscal. Sin embargo, es posible incluir expresamente en los CDIs una cláusula que aclare expresamente a nivel de artículo que la obligación de intercambio de información en ausencia de interés fiscal no está supeditada a los límites del ordenamiento interno[677].

---

[675] *Vid.* párrafo 19.6 de los Comentarios al MCOCDE.

[676] *Vid* párrafo 19.8 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

[677] Cláusula opcional para incluir expresamente la garantía de recabar la información, incluso en ausencia de interés fiscal propio: «4. Con el fin de llevar a cabo el intercambio de información según lo dispuesto en el apartado 1, cada Estado contratante deberá tomar las medidas necesarias, incluyendo las legislativas,

Por ejemplo, un Estado solicita información respecto de un período impositivo ya prescrito para la legislación interna del Estado requerido: 1) El hecho de la ausencia de interés doméstico, esto es, el hecho de que la Administración tributaria del Estado requerido ya no tenga facultades para determinar la deuda tributaria del contribuyente, del que va a obtener la información, no es obstáculo para cumplir con el requerimiento de solicitud de información del otro Estado, para el que sí tiene relevancia fiscal (obligación de suministrar en ausencia de interés fiscal doméstico); 2) Ahora bien, de acuerdo a los límites al intercambio de información de prevalencia del ordenamiento interno (26.3 MCOCDE), el Estado requerido puede oponerse a entrar a comprobar un período prescrito porque supone infringir la norma interna y, en este caso, tienen prioridad las garantías y derechos del contribuyente (límites al intercambio de información en cumplimiento del ordenamiento interno. Motivo de oposición, 26.3b) MCOCDE). Sin embargo, este límite no es absoluto, como ya se ha expuesto y, además, en el caso de intercambiar la información e infringir el derecho interno, los Comentarios al MCOCDE establecen que la actuación se habrá llevado a cabo en el marco del convenio y los contribuyentes no pueden invocar una vulneración del mismo[678].

4.2.2. *Igualdad. Oposición al intercambio en ausencia de reciprocidad*

En primer lugar, la reciprocidad puede actuar en sentido negativo, esto es, para denegar el intercambio de información por ausencia de reciprocidad. En particular, cuando los límites al intercambio de información, consistentes en la prevalencia de los impedimentos contenidos en el ordenamiento interno (los contemplados en la letra a) y b) del art. 26.3 del MCOCDE, concurran en el Estado requirente que solicita la información, el Estado requerido podrá negarse a suministrar la información ya que, de solicitarla al Estado requirente éste no podría facilitarla por impedimentos legales o administrativos contemplados en las letras a) y b) del 26.3 del MCOCDE. Se trata de supuestos en que el Estado requirente no podría suministrar la información en el caso de ocupar la posición del Estado requerido, dado que en aplicación de su legislación interna, o de sus prácticas administrativas, estaría imposibilitado para hacerlo. En suma, un Estado contratante no podrá prevalerse del sistema de información del otro Estado contratante si éste es más amplio que el suyo propio (ej. incapacidad de recursos para hacerlo por el Estado requirente)[679].

---

normativas o de su práctica administrativa, para garantizar que su autoridad competente tenga la potestad suficiente de acuerdo con su Ley interna para conseguir la información para su intercambio, independientemente de si ese Estado contratante pudiera necesitar o no esa información para sus fines fiscales»(*vid.* párrafo 19.9 *in fine* de los Comentarios).

[678] Además, como establecen los Comentarios al MCOCDE, de acuerdo al art. 26.4 MCOCDE, los Estados deben usar sus medidas para recabar información aunque las empleen solamente para suministrar información al otro Estado contratante, y con independencia de que dicha información pudiera tener interés fiscal para los fines fiscales del Estado requerido. Así, por ejemplo, cualquier restricción sobre las facultades de obtención de información de una persona por parte del Estado requerido por intereses fiscales propios (por ejemplo, porque ha expirado el plazo para comprobar fiscalmente una situación tributaria –prescripción-) no debe restringir su facultad de obtención de información para los fines del intercambio de información. *Vid.* párrafo 19.7 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE.

[679] *Vid* párrafo 15 de los Comentarios al MCOCDE.

Sin embargo, no parece posible aplicar el principio de reciprocidad cuando el régimen jurídico, o la práctica administrativa de uno de los dos países, consiste en un procedimiento específico. Por ejemplo, un país al que se requiera el suministro de información no puede señalar la ausencia de un sistema generador de doctrina (*ruling regime*, referido a la interpretación judicial o administrativa de ciertas disposiciones de derecho) en el país requirente, y denegar el suministro sobre una consulta, acuerdo o similar, que haya evacuado, argumentando la ausencia de reciprocidad. Solo cuando la información solicitada no pueda obtenerse de acuerdo con la legislación, o en el marco de la práctica administrativa del Estado requirente, el Estado requerido podrá negarse a suministrar la información.

En segundo lugar, también es importante señalar que la reciprocidad puede aplicarse en sentido positivo para una mayor aplicación del intercambio internacional. Si el Estado requerido suministra la información en posesión de los bancos por aplicación el 26.5, a pesar de la negativa de la legislación interna, el otro Estado debería hacer lo propio. En este sentido, cuando la disparidad de las legislaciones es considerable, los Comentarios aconsejan ampliar el ámbito del Convenio ya que, con una aplicación estricta de la reciprocidad en casos de gran diversidad legislativa el intercambio sería escaso, y posiblemente nulo, en aplicación de los límites al intercambio por impedimentos internos[680]. Además, se establece una presunción, en virtud de la cual, se entiende que la información solicitada podría obtenerse también por el Estado solicitante en una situación similar, salvo que este Estado indique lo contrario.

En suma, para ilustrar todo este parámetro a través de un ejemplo que podría darse en la práctica, en materia de prescripción, podría ocurrir que el Estado requirente solicita una información que no puede recabar en su jurisdicción porque las facultades de comprobación han prescrito, pero podrían ser relevantes para otros asuntos fiscales y decide solicitar esta información al Estado requerido en el que conoce que estas facultades de comprobación aún no han prescrito y puede acceder a la información. En este caso, el Estado requerido podría oponerse por ausencia de reciprocidad, comprendida en el mismo 26.3 b) del MCOCDE (límite al intercambio de información por ausencia de reciprocidad, 26.3 b) MCOCDE). Ahora bien, el Estado requerido puede decidir llevar a cabo el intercambio de información, y éste se entenderá realizado en el marco del instrumento de cooperación que resulta de aplicación. En todo caso, habrá que estar al caso concreto para ver si el Estado requerido se inclina por una reciprocidad en sentido negativo (motivando la negativa al requerimiento por incumplimiento de la legislación interna en el propio Estado requirente, invocando el 26.3 b) MCOCDE) o en sentido positivo (obteniendo la información a pesar que de que el Estado requirente no podría conseguirlo en su ordenamiento interno).

4.2.3. *Responsabilidad. Oposición por no respetar la subsidiariedad*

Junto a las reglas de solidaridad e igualdad (o reciprocidad), del estándar se infiere una tercera regla representativa de las relaciones entre las autoridades competentes en el

---

[680] *Vid.* párrafo 18 de los Comentarios al MCOCDE.

marco de la asistencia mutua. En concreto, la responsabilidad en la solicitud de la información y, como consecuencia de ella, el respeto por el carácter subsidiario de la solicitud de información a una jurisdicciones distinta. En efecto, la modalidad de intercambio de información previa solicitud está pensada para los supuestos en que se han agotado todos los recursos internos y, por tanto, es necesario acudir a la cooperación internacional. Se trata de una actitud responsable de los Estados inherente a la naturaleza de la modalidad de intercambio previa solicitud. Cuando el Estado requerido advierte que el Estado requirente no ha agotado los recursos internos, con carácter previo al momento de la solicitud, puede denegar el intercambio de información.

El MCOCDE no establece expresamente nada al respecto, ni la incluye entre los límites al intercambio de información. Son los Comentarios los que, con ocasión de la definición de esta modalidad de intercambio, alude a la necesidad de haber agotado los recursos internos por el Estado requirente: «a) Previa petición para un caso concreto, obviamente se habrán agotado las fuentes regulares internas antes de presentar la solicitud de información»[681]. El CAM 2010 y la DCA 2011 son más claros y contundentes con este requerimiento. El CAM 2010 en el artículo 21, bajo la rúbrica «Protección de las personas y límites a la obligación de prestar asistencia» establece, en la letra g) del apartado segundo, que las disposiciones del Convenio no imponen al Estado requerido la obligación de:…g. prestar asistencia administrativa si el Estado requirente no ha agotado todas las medidas razonables previstas por su legislación o su práctica administrativa, a menos que el recurso a dichas medidas diese lugar a dificultades desproporcionadas. Así mismo el artículo 17 de la DCA, bajo el título «límites», establece que un Estado miembro deberá facilitar a otro Estado miembro la información requerida, de acuerdo con el estándar del artículo 5, siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines.

5. **CELERIDAD. PLAZOS DE CONTESTACIÓN**

El análisis del régimen jurídico del estándar de intercambio de información debe concluir con una breve referencia a la regulación de plazos de contestación por parte del Estado requerido para garantizar la efectividad de la cesión de información en las eventuales regularizaciones de los contribuyentes. La cláusula de intercambio de información del artículo 26 del MCOCDE no establece plazos de contestación por parte del Estado requerido. Son los Comentarios al MCOCDE, en su versión de 2012, los que han incorporado una dicción opcional para aquéllos Estados contratantes que decidan incluir un estándar temporal de intercambio de información en un nuevo apartado sexto del artículo 26. En particular, se trata de un estándar por defecto que consiste en concretar un plazo general, sin perjuicio de que las partes acuerden otros específicos. El estándar de plazos por defecto es de dos meses, desde la recepción de la solicitud, cuando la autoridad requerida ya esté en posesión de la información soli-

[681] *Vid.* párrafo 9 de los Comentarios al MCOCDE.

citada y, de seis meses desde la recepción de la solicitud, en el resto de supuestos. En relación con este parámetro temporal de carácter opcional, los Comentarios añaden la falta de efectos jurídicos que provocaría un posible incumplimiento de estos plazos. En concreto, establecen que, en ningún caso, la respuesta al requerimiento una vez finalizados estos plazos puede ser considerada como una violación de los límites temporales fijados en el estándar internacional del CDI: «Siempre y cuando se cumplan el resto de condiciones del artículo, se entenderá que el intercambio se ha efectuado de acuerdo a las disposiciones del artículo incluso si el suministro se efectúa una vez concluidos los plazos señalados»[682].

El CAM 2010 tampoco regula plazos de contestación. El artículo 20, que contiene los términos de la «respuesta a la solicitud», prescribe que, «lo antes posible», el Estado requerido atenderá a la solicitud informando de las medidas adoptadas, y del resultado de la asistencia, o informará del rechazo a la solicitud y de los motivos del mismo.

Por último, la DCA 2010 es el instrumento más novedoso en el aspecto temporal del intercambio de información, por lo que se refiere a los plazos entre las AATT. El artículo 7 de la Directiva regula con detalle un conjunto de plazos generales y específicos, según los casos: El plazo general es de 2 meses, cuando la información esté en poder de la Administración y, de 6 meses, cuando sea necesario realizar actuaciones de obtención de información (art. 7.1 DCA), en coherencia con los Comentarios del MCOCDE. Se puede establecer un plazo distinto, de forma unilateral o acordada: de forma unilateral por el Estado requerido, cuando la autoridad requerida «no se halle en condiciones de atender a la solicitud en el plazo solicitado». Este plazo unilateral del Estado requerido debe ser comunicado en el plazo máximo de tres meses al Estado requirente, motivando las razones del nuevo plazo (art. 7.5 DCA). También se puede acordar un plazo distinto entre las partes (art. 7.2 DCA). También se establece el plazo de 1 mes para los supuestos de negativa a informar.

Junto a estos plazos, la DCA regula la concreción de la fecha de inicio del cómputo del plazo para responder al requerimiento. La autoridad competente receptora acusará recibo de la solicitud ante la autoridad competente, por medios electrónicos si es posible, en el plazo máximo de 7 días hábiles desde la recepción de la solicitud (art. 7.3 DCA). En el caso de que la autoridad requerida comunique al otro Estado deficiencias, o la necesidad de información adicional, el inicio del plazo comenzará al día siguiente de la recepción de la información solicitada por el Estado requerido (art. 7.4 DCA). Por último, en el caso de que la autoridad receptora de la solicitud no tenga competencias para ello, transmitirá la solicitud sin demora a su oficina central de enlace e informará al

---

[682] *Vid*. párrafos 10.4 a 10.6 de los Comentarios al artículo 26 del MCOCDE. Este último párrafo, añadido en la versión 2012 de los Comentarios, asegura con rotundidad que el incumplimiento de los plazos no vulnera las disposiciones del intercambio de información y, en consecuencia, no se puede cuestionar la validez de la cesión de información por dilaciones en la contestación: «La última sentencia del párrafo 6 opcional, deja claro que no puede realizarse ninguna objeción respecto del uso o de la validez de la información obtenida en un procedimiento de intercambio de información bajo el artículo 26, que esté basada en el hecho de que la información se ha suministrado fuera del plazo acordado por las autoridades o en el estándar de plazos por defecto recogido en el 26.6 en su caso».

Estado requirente. En este caso, el inicio del cómputo se producirá al día siguiente de la recepción por la oficina central de enlace (art. 4.7 DCA).

La DCA 2011 no recoge expresamente los efectos del incumplimiento del plazo por parte del Estado requerido. De acuerdo a una interpretación literal del artículo 7 de la DCA podría afirmarse que un intercambio fuera de plazo puede considerarse realizado fuera del ámbito de la Directiva Comunitaria, con los efectos que podría acarrear en un contribuyente que ha sido regularizado con base en una información suministrada fuera de plazo. Sin embargo, si esto fuese así, por el principio de eficacia máxima, esta información intercambiada fuera de plazo podría ser acorde a otro instrumento de cooperación que también legitima la cesión de información, sin regular plazos específicos de contestaciones (ej. los CDIs o el CAM 2010). Dado que podría entenderse que estos regulan una cooperación más amplia, al permitir la cesión de información sin sujeción a plazos, estarían legitimando esta cesión de información[683].

[683] Sobre la incidencia de estos plazos en la legislación española MACHANCOSES (2014): «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud…», (apartado 4.5 del trabajo).

CAPÍTULO 5
EL ESTÁNDAR AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN DE DATOS FINANCIEROS (FATCA Y OCDE)

El Capítulo 3 de este trabajo se ha centrado en el análisis, por separado, de los distintos instrumentos de cooperación, incluidos los que han incorporado distintos estándares de cesión automática de información. Este análisis ha permitido comprender el complejo e ingente conjunto normativo que, de forma sorpresiva, ha entrado en vigor en el plano bilateral, comunitario y global en menos de una década. Además, a lo largo de dichos apartados se han estudiado los aspectos sustantivos básicos de cuatro de los estándares de cesión automática que existen en la actualidad (rentas no financieras, *tax rulings,* informes país por país y mecanismos transfronterizos)[684]. Sin embargo, el estándar de intercambio automático de información de cuentas financieras presenta parámetros jurídicos muy divergentes en función del instrumento de cooperación que resulte de aplicación (FATCA/OCDE) y, para ilustrar mejor las luces y sombras de cada uno, el presente trabajo finaliza con este capítulo dedicado al análisis sustantivo comparado de, por un lado, el estándar FATCA, contenido en el IGA suscrito entre EEUU y España, aplicable desde 2015 y, por otro lado, el estándar OCDE, contenido en la DCA y en el conjunto normativo del AAC IF de aplicación a nivel comunitario y global desde 2017.

En este contexto, sin perjuicio de una introducción sobre el estado de la cuestión en torno a la evolución de la cesión automática de información, sus instrumentos y estándares actuales, el objeto de estudio de este capítulo se centra, particularmente, en los aspectos sustantivos básicos del régimen jurídico del estándar de intercambio de información sobre cuentas bancarias en sus dos vertientes: FATCA y OCDE.

[684] Los cuatro estándares de intercambio automático de información, que se han puesto en marcha con ocasión de los avances normativos que han tenido lugar desde 2011, han sido analizados en distintos apartados del Capítulo 3. En particular, el estándar comunitario sobre rentas no financieras (apartado dedicado al art. 8.1 de la DCA1); el estándar comunitario de cesión automática de los *tax ruling* (apartado dedicado al art. 8 bis DCA3), el estándar global de cesión automática de los informes país por país (en apartado dedicado al art. 8 bis bis y Anexo III de la DCA4, así como en apartado en el que hemos comentado el conjunto normativo para las jurisdicciones firmantes del AAC IPP de 2016) y, por último, el novedoso estándar comunitario de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos (en el apartado en el que se ha estudiado el nuevo art. 8 bis ter y Anexo IV de la DCA6).

1. LA IMPLANTACIÓN DE LOS CINCO ESTÁNDARES DE CESIÓN AUTOMÁTICA DE INFORMACIÓN

• El intercambio automático de información es una modalidad que a lo largo del tiempo ha estado reducida a la excepción. Hasta 2010, únicamente en el ámbito comunitario se implanta la Directiva de fiscalidad del ahorro en 2003 (DFA 2003), constituyendo el paradigma normativo del intercambio automático de información internacional. En el contexto de la DFA 2003, esta modalidad de intercambio automático de información ha sido de aplicación en el ámbito comunitario pero reducido a determinados intereses percibidos por las personas físicas residentes en la Unión Europea y, además, no ha sido vinculante para todos los Estados implicados. Austria y Luxemburgo, y Bélgica hasta 2010, son Estados miembros de la Unión Europea que se han caracterizado siempre por la opacidad y, en aplicación de la Directiva de fiscalidad del ahorro, estos Estados no han intercambiado información alguna, sino que se han acogido al régimen de retención.

Aunque muchas son las críticas al régimen de la derogada Directiva sobre fiscalidad del ahorro, lo cierto es que tres aspectos positivos pueden ser señalados. Por un lado, ha constituido el único instrumento de intercambio automático de información a nivel internacional. Por otro lado, aunque la aprobación unánime tiene su razón de ser en la regulación del régimen de retención, la aplicación de éste ha permitido que los Estados miembros hayan participado en la recaudación de dichas retenciones, compensando así la opacidad mantenida por Austria y Luxemburgo[685]. Por último, ha permitido la primera implantación de una red informática que ha hecho posible, en la década 2005-2015, el intercambio automático de información entre la mayoría de los Estados miembros. Red que ha facilitado el proceso de adaptación telemática de los nuevos estándares de intercambio automático de información incorporados en la DCA 2011.

A partir de 2010, con la aprobación de la norma FATCA por los Estados Unidos se fuerza a todas las jurisdicciones a celebrar acuerdos intergubernamentales de intercambio automático de información con los Estados Unidos (IGAs), so pena de una penalización de retención del 30% sobre todos los pagos procedentes de los Estados Unidos. Desde la óptica jurídica, los efectos extraterritoriales de una norma unilateral como es FATCA, o la ausencia de reciprocidad en muchos de los aspectos del intercambio automático de información, pueden resultar más que reprochables. Sin embargo, los efectos de la implantación de este intercambio automático de información sobre información financiera, a través de la red de IGAs con los Estados Unidos, ha cambiado radicalmente la actitud de los Estados más reticentes en la cesión de información en posesión de las entidades financieras y, por ende, el plano normativo del intercambio de información.

La crisis económica y financiera originada desde 2007, y la movilización ciudadana, ha hecho parte del resto. Es evidente que los efectos económicos de esta crisis han puesto de manifiesto que la escasa tributación de las rentas más móviles provoca grandes perjuicios para las arcas públicas de los Estados y, en este sentido, es necesario tomar medidas, de una vez por todas. Además, se han producido movilizaciones ciudadanas en todo el

[685] Véase en el Capítulo 3 el apartado dedicado a la Directiva de fiscalidad del Ahorro de 2003.

mundo reivindicando una tributación más efectiva de los grupos multinacionales y de las rentas de capital. Así mismo, se ha puesto en entredicho la actuación de los Estados, y de las instituciones internacionales y comunitarias en materia fiscal, a la luz de varios hechos constatados. Entre ellos: la actual tributación a la carta de las rentas más móviles que presiden las legislaciones internas; la existencia de unas normas internacionales, como son los CDIs, que se centran en evitar la doble imposición pero no la ausencia de imposición; o la utilización de pactos a puerta cerrada, entre administraciones y multinacionales, con el propósito de minorar la tributación de éstos últimos. Las medidas para combatir esta realidad, pueden seguir la línea de una armonización o coordinación de legislaciones tributarias para que las rentas soporten una imposición mínima allí donde se originen. Por otro lado, y este es el sendero utilizado a nivel internacional y comunitario con mayor contundencia, las medidas pueden ir dirigidas a mantener la diversidad de sistemas tributarios pero estableciendo reglas de transparencia e intercambio de información entre los Estados, de manera que las AATT puedan tener conocimiento de la información financiera de los contribuyentes, de los regímenes y prácticas tributarias de otros Estados, de las actividades y tributación de las multinacionales, así como de las planificaciones potencialmente agresivas que diseñan los intermediarios financieros.

• Este contexto es la causa del tsunami normativo de convenios bilaterales, normas comunitarias e incluso multilaterales sobre el intercambio automático de información, que ha tomado carta de naturaleza en menos de una década, y que ya no tiene freno. Desde la aprobación de FATCA por los Estados Unidos en 2010, y de la minoración de los recursos públicos con ocasión de la crisis económica y financiera iniciada en 2007, nos encontramos, en la actualidad, con cinco estándares de intercambio automático de información y un magma normativo. Aunque la mayoría de estos estándares ya han sido objeto de estudio con ocasión del análisis de cada instrumento jurídico en el capítulo III de esta obra, veamos sucintamente los cinco estándares actuales de intercambio automático de información para, posteriormente, centrarnos en el régimen jurídico del estándar de intercambio automático de información financiera.

1.1. INFORMACIÓN SOBRE RENTAS NO FINANCIERAS (UE)

En primer lugar, en el ámbito de la Unión Europea, con la aprobación de la Directiva de cooperación administrativa 2011/16/UE de 15 de febrero (DCA), se implanta el intercambio automático de información para determinado tipo de rentas no financieras (rendimientos del trabajo dependiente, honorarios de director, determinados productos de seguro de vida, pensiones y rentas y patrimonio inmobiliarios)[686]. Este estándar a nivel comunitario, que alcanza a los períodos 2014 y siguientes, no ha tenido gran relevancia recaudatoria. Es un tipo de rentas que, por regla general, no se caracteriza por una gran movilidad o por su relación con conductas de fraude y evasión fiscal. Tampoco por su entidad recaudatoria, al menos en comparación con otro tipo de rentas como las

[686] Sobre este estándar de intercambio automático de información y la DCA1, véase el apartado 5.4.1 del Capítulo 3 de este trabajo.

financieras o las de tipo empresarial. Además, y este elemento es el más relevante por lo que a su efectividad se refiere, el estándar de intercambio de información sobre rentas no financieras a nivel de la Unión se implanta, una vez más, a dos bandas. No tiene un carácter obligatorio, por mucho que se empeñe la Directiva en titular al artículo 8 como intercambio automático «obligatorio». El requisito de disponibilidad establecido en el precepto, permite a los EEMM que lo deseen comunicar que no están en disposición de transmitir toda o parte de la información comprendida en el artículo 8.1 DCA2011 y, por tanto, con estos EEMM no se ha realizado el intercambio automático de información. Está previsto realizar una modificación de la Directiva para eliminar el requisito de disponibilidad. En principio, la fecha era 2017 pero se ha trasladado a 2019 (artículo 8.5 en la versión 2011 y nuevo artículo 8 ter, desde la aprobación de la Directiva de modificación de la DCA2011, de 9 de diciembre de 2015).

1.2. INFORMACIÓN SOBRE CUENTAS FINANCIERAS (FATCA, AAC IPP, UE)

En segundo lugar, el estándar del intercambio automático de información sobre información financiera es de aplicación en el ámbito bilateral, comunitario e internacional. Por un lado, desde 2010, el estándar FATCA establecido unilateralmente por Estados Unidos ha tejido una gran red de Acuerdos bilaterales con multitud de jurisdicciones y los Estados Unidos (IGAs). Por ejemplo, el Acuerdo bilateral entre Estados Unidos y España (Modalidad 1 de IGA) se firma el 14 de mayo de 2013 y entra en vigor el 9 de diciembre de 2013[687]. El intercambio automático de información se ha iniciado en 2015 respecto del período impositivo 2014 (cuentas bancarias abiertas desde el 1 de julio de 2014)[688].

Por otro lado, el estándar de la OCDE publicado el 15 de julio de 2014[689], que toma como referencia la norma estadounidense pero establece grandes matices, tomando como base un estándar recíproco. De acuerdo a la norma internacional publicada por la OCDE, el 29 de octubre de 2014 en Berlín se abre a la firma el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de información financiera (AAC IF). De cumplirse el calendario, con el que llevan comprometidas más de 100 jurisdicciones, en septiembre de 2017 y septiembre de 2018 ha comenzado el intercambio automático a nivel global de la información bancaria, respecto de cuentas nuevas abiertas desde 2016 y 2017, así como de las cuentas preexistentes a fecha 31 de diciembre de 2015, y 31 de diciembre de 2016, respectivamente[690].

La Unión Europea, ya ha aprobado la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre (DCA2) por la que se modifica la DCA 2011 para ampliar el intercambio automático de

---

[687] (2014): Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América,para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. (BOE, 01-julio-2014)

[688] Sobre el origen de la norma FATCA y los IGAs, véase el apartado 2 del Capítulo 3 de este trabajo.

[689] *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OCDE, Paris, 2014.

[690] Sobre el AAC IPP de 2016, véase el apartado 9 del Capítulo 3 de este trabajo.

información a las rentas de carácter financiero, de manera que el estándar OCDE se implanta de forma coherente a nivel de la Unión, con carácter obligatorio. El estándar de la OCDE instrumentalizado en la DCA2 también será de aplicación entre los EEMM y Suiza, Andorra, Mónaco, San Marino y Liechtenstein, con ocasión de la aprobación de los cinco Protocolos modificativos de los Acuerdos de medidas equivalentes de 2004, entre la UE y estas cinco jurisdicciones, durante los años 2015 y 2016. De acuerdo al calendario previsto, este intercambio automático de información sobre rentas financieras, de carácter obligatorio y sin excepciones, se ha iniciado en las mismas fechas, y períodos impositivos de referencia, previstos en el Acuerdo multilateral de autoridades competentes. La unanimidad sobre una cesión automática, en masa y sin previo requerimiento, de la información bancaria sobre los residentes en el resto de Estados Miembros es un hecho insólito en la UE desde la óptica política y jurídica.

La DCA2, que implanta el estándar OCDE sobre información financiera, tiene su razón de ser en dos circunstancias. La primera causa es que en 2013 se pone de manifiesto la implantación inexorable del intercambio automático de información en toda la UE por la vía de la cláusula de nación más favorecida. La existencia de IGAs con los EEUU por parte de los EEMM tiene como consecuencia que cualquier Estado miembro (ej. España) pueda solicitar a otro Estado miembro (ej. Luxemburgo o Austria) la misma cooperación que este otro tenga con un tercer Estado (ej. EEUU). La invocación de la cláusula de nación más favorecida recogida en la Directiva 2011 daría lugar a tener que celebrar tantos Acuerdos de intercambio automático de información, como IGAs celebrados entre EEMM y los Estados Unidos. El intercambio automático de información sobre información financiera se presenta como una realidad que ya no depende de la «unanimidad», y la dispersión normativa que puede acarrear es el nuevo problema que hay que solucionar. Es necesario aprobar una Directiva para que la aplicación del estándar sea uniforme y coherente ahorrando grandes costes a las administraciones tributarias y, por ende, a los propios obligados tributarios (entidades financieras) que deben remitir la información. La segunda causa, y consecuencia de la anterior, es la elección del estándar a implantar en la UE y, a estos efectos, en aras a una adaptación a la evolución normativa en el plano internacional, se escoge el estándar de la OCDE para implementarlo a nivel de la Unión, y en las relaciones UE con las cinco jurisdicciones participantes en los Acuerdos de 2004[691].

Además, la UE ha seguido reforzando este estándar a nivel de la Unión con ocasión de dos nuevas modificaciones incorporadas en la DCA. En diciembre de 2016 se ha incorporado la obligación, para todos los Estados miembros, de regular en sus legislaciones la facultad de las Administraciones tributarias de acceder a la información sobre blanqueo de capitales (DCA5) y, recién salida del horno, en mayo de 2018 acaba de aprobarse un quinto estándar de intercambio automático de información sobre mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos (DCA6), en los que intervienen los intermediarios financieros. Entre estos mecanismos sujetos a comunicación también están los que tienen el propósito

[691] Sobre la DCA2, y los Acuerdos de 2004 entre la UE y las cinco jurisdicciones mencionadas, véase el apartado 5.4.2 del Capítulo 3 de este trabajo.

de obstaculizar el correcto funcionamiento del suministro de información sobre cuentas financieras. Estas dos iniciativas tienen el propósito de mejorar el control y la eficacia del estándar de suministro de información sobre cuentas financieras.

El intercambio automático de información financiera marca un nuevo escenario en la movilización del capital. Es el principio del fin del secreto bancario para muchas jurisdicciones que, durante décadas, han enarbolado la bandera de la confidencialidad de la información bancaria permitiendo la ocultación de grandes fortunas. La reputación de estos Estados, que ahora también está en juego, y las medidas de la OCDE ante los incumplimientos de los criterios de transparencia e intercambio de información, están forzando a las jurisdicciones opacas a realizar un replanteamiento político y normativo en torno al secreto bancario. En este sentido, este estándar tiene una gran relevancia también por la dimensión global y uniforme de su implantación. Es una solución que no puede realizarse por un grupo de países, ya que la posibilidad de movilizar el capital hacia otras jurisdicciones haría totalmente ineficaz la puesta en práctica de este tipo de intercambio automático de información. Esta nueva realidad también repercute en la actitud de los agentes económicos, a los que ya no resulta tan sencillo ocultar la riqueza al fisco por el hecho de tenerlo en una entidad establecida en una jurisdicción. Además, los asesores fiscales y entidades financieras tienen obligaciones de conocer la procedencia del dinero y aplicar normas anti-blanqueo («conozca a su cliente»), de acuerdo a nuevas normas de gobernanza fiscal. Y, con las modificaciones en la DCA en 2016 y 2018, las Administraciones tributarias pueden controlar en mayor medida el correcto cumplimiento de la obligación de suministrar la información sobre cuentas bancarias.

1.3. INFORMACIÓN SOBRE LOS *TAX RULINGS* (UE)

En tercer lugar, y por ahora también de aplicación exclusiva en el ámbito de la Unión Europea, en 2015 se aprueba la Directiva 2015/2376/UE, de 8 de diciembre (DCA3), por la que se incluye un nuevo estándar de intercambio automático de información: los conocidos *tax rulings* (acuerdos previos con efectos transfronterizos y acuerdos previos sobre precios de transferencia)[692]. Este estándar de intercambio automático de información, a diferencia del regulado en la DFA2003 o el establecido en la DCA2011 para rentas no financieras, tiene un carácter obligatorio para todos los Estados miembros sin excepciones ni regímenes transitorios. El intercambio automático de información ha comenzado en 2017 y la información se intercambiará trimestralmente respecto del semestre anterior, que es el período de referencia. El primer intercambio ha tenido ocasión el trimestre julio-septiembre de 2017, respecto del primer semestre del mismo año. Pero, además, durante todo el año 2017, y a más tardar antes del 1 de enero de 2018, los EEMM deben ceder la información respecto de determinados acuerdos previos tributarios realizados en el período 2012-2016. Resulta novedosa la intención de establecer para este año 2018 un registro centralizado, de forma que no sea necesario comunicar la misma información al resto de EEMM, sino únicamente remitirlo a un registro central, al que tengan acceso el resto de EEMM. Por ahora, el envío será por correo electró-

[692] Sobre este estándar de intercambio automático de información y la DCA3, véase el apartado 5.4.3 del Capítulo 3 de este trabajo.

nico seguro a todos los EEMM. Este intercambio automático de información puede ser una realidad a nivel global, de la mano de la acción 5 del Plan BEPS de la OCDE, aunque por ahora ha sido la Unión Europea la abanderada en este terreno. Y ello puede tener su razón de ser en la fuerte repercusión que el instrumento de las Ayudas de Estado está teniendo sobre estas prácticas, de acuerdos muchas veces secretos administración-contribuyente, llevadas a cabo con gran intensidad por Estados miembros como Países Bajos, Luxemburgo e Irlanda.

1.4. INFORMACIÓN SOBRE LOS INFORMES PAÍS POR PAÍS (UE Y AAC IPP)

El cuarto estándar es el relativo al intercambio automático de información del Informe país por país, que los grupos multinacionales deben remitir a sus Administraciones tributarias de residencia, y éstas al resto de administraciones tributarias de las jurisdicciones en las que opera el grupo multinacional. Este estándar se está implantando a nivel global de conformidad con la acción 13 del Plan BEPS («documentación de precios de transferencia y del informe país por país»). Cumpliendo con las directrices marcadas por el informe final de 5 de octubre de 2015 sobre la acción 13 del Plan BEPS, el 27 de enero de 2016 se ha abierto a la firma el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de los informes país por país (AAC IPP), con la intención de que las jurisdicciones participantes (70, a fecha de 15 de junio de 2018) instrumenten jurídicamente, por un lado y a nivel interno, la obligación de elaboración y remisión de este informe, por parte de los grupo multinacionales y, por otro lado y a nivel internacional, la cesión automática de información entre las jurisdicciones participantes para las que el Acuerdo ya surte efectos. El contenido de los informes país por país representa una fotografía global de la actividad y presión fiscal de un grupo multinacional. La información se detalla tanto por jurisdicciones en las que opera, como por las entidades del grupo multinacional. El conocimiento de esta información, por parte de las administraciones tributarias, es sin duda un instrumento eficaz de lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Los grupos multinacionales están presionando a las instituciones para evitar que este tipo de información, sobre dónde actúan y cómo contribuyen, no tenga carácter público. Esta cuestión está generando debates importantes en el plano ético y jurídico.

En aplicación del Acuerdo multilateral, el compromiso es comenzar el primer intercambio en junio de 2018 respecto del período impositivo 2016. Los grupos multinacionales tienen un plazo de 12 meses, desde que concluye el período impositivo de referencia, para su remisión a la jurisdicción de residencia, y las Administraciones tributarias tienen un plazo de 15 meses, también desde que concluye el período de referencia, para la cesión de forma automática a las jurisdicciones en las que opere el grupo (entidades del grupo residentes o establecimientos permanentes). Por tanto, hasta el final del mes de marzo del segundo año posterior a la finalización del período impositivo de referencia. Excepcionalmente, para el primer intercambio automático el plazo se ha extendido a 18 meses[693].

[693] Sobre este estándar de intercambio automático de información y el AAC IPP, véase el apartado 10 del Capítulo 3 de este trabajo.

Tan solo un día después de la firma del Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información del informe país por país (AAC IPP), el 28 de enero de 2016 se adopta la Propuesta de Directiva (DCA4) por la que se modifica, por tercera vez en menos de cinco años, la DCA para implementar el estándar de intercambio automático de información de los informes país por país el línea con el conjunto normativo del estándar global de los informes país por país (nuevo artículo 8 bis bis DCA), y con su calendario[694]. Un matiz que diferencia el estándar comunitario del global de la OCDE es la cuestión de la eventual difusión pública de esta información. La Comisión está trabajando sobre la cuestión y, en abril de 2016, se presentó una Propuesta de Directiva para adoptar medidas en este sentido[695]. El legislador español, alumno aventajado en la implementación de muchas de las medidas del Plan BEPS, incorpora en 2015 en el Reglamento del Impuesto sobre sociedades, mucho antes de la aprobación del Acuerdo multilateral de autoridades competentes, la obligación del informe país por país que deben cumplir los grupos multinacionales residentes en España, u otras entidades del grupo en determinadas situaciones.

1.5. INFORMACIÓN SOBRE LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS (UE)

Por último, un quinto estándar de intercambio automático de información está previsto para iniciarse a partir de 2020. El estándar de cesión automática entre los Estados miembros de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, con ocasión de la Directiva 2018/822/UE de 25 de mayo de 2018, con la que se ha incorporado el nuevo artículo 8 bis ter y el Anexo IV a la DCA (DCA6). En coherencia con la Acción 12 de BEPS (aunque a nivel global no se ha consensuado ninguna medida tan contundente como la comunitaria) este estándar a nivel comunitario exige que todos los agentes que intermedian o asesoran a sus clientes en la planificación fiscal de sus inversiones, incluso los propios contribuyentes interesados en algunos casos, suministren información sobre determinados mecanismos transfronterizos, caracterizados por ser potencialmente agresivos. Las Administraciones tributarias de los Estados miembros, receptoras de esta información, la cederán de forma automática al resto de Estados miembros afectados por dichos mecanismos[696]. Las disposiciones de este nuevo estándar deben ser transpuestas por los Estados miembros antes del 31 de diciembre de 2019 para iniciar su aplicación a partir del 1 de julio de 2020. Con carácter general, los plazos de suministro son muy cortos, con el propósito de llevar a cabo actuaciones preventivas por parte de las Administraciones tributarias. Así, los intermediarios tienen un plazo de 30 días desde que su relación con el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación y, el suministro automático debe realizarse por trimestres, en el mes siguiente a la finalización de cada uno. El primer suministro de información ha de tener lugar en el mes de octubre de 2020 respecto de la información recabada en el trimestre julio-septiembre de 2020.

---

[694] Sobre este estándar de intercambio automático de información y la DCA4, véase el apartado 5.4.4 del Capítulo 3 de este trabajo.

[695] Sobre esta Propuesta de Directiva véase el apartado 6 del Capítulo 3 de este trabajo.

[696] Sobre este estándar de intercambio automático de información y la DCA6, véase el apartado 5.4.5 del Capítulo 3 de este trabajo.

2. LOS DOS ESTÁNDARES DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO SOBRE CUENTAS FINANCIERAS: FATCA Y OCDE

Una vez analizados los instrumentos de cooperación, y los aspectos esenciales de cuatro de los cinco estándares de cesión automática de información, el presente apartado y los siguientes concluyen el trabajo con el estudio de los parámetros sustantivos básicos del estándar de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, en la modalidad FATCA y en la modalidad OCDE. Para este cometido, se han escogido dos ejemplos normativos actuales en los que participa España. Por un lado, a los efectos del análisis del estándar FATCA, se ha tomado como objeto de estudio el IGA entre España y Estados Unidos[697], que representa el Modelo 1A de Acuerdo intergubernamental planteado por la norma FATCA.

En cumplimiento de este acuerdo, en el ámbito interno, España introdujo la obligación informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses en un nuevo artículo 37 bis del Reglamento General de gestión e inspección (RGGI)[698]. En desarrollo de este precepto, y de conformidad con la habilitación genérica del art. 177 del RGGI[699], se publica la Orden de 30 de junio en la que se aprueba el modelo 290, a los efectos de que las entidades financieras pudiesen comenzar con la presentación de esta informativa el primer trimestre de 2015[700]. Sin embargo, el primer plazo se pospuso al 31 de mayo de 2015 por razones obvias de celeridad y complejidad. El carácter novedoso de esta obligación y la complejidad para verificar por primera vez determinada

---

[697] (2014): Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. (BOE, 01-julio-2014); El estándar contenido en el mismo, se completa con el Acuerdo que, a través de un procedimiento amistoso (art. 26 Convenio entre EEUU y España), han acordado las Partes para concretar determinados aspectos de la cesión automática de información, en vigor desde el 30 de noviembre de 2015 (Acuerdo entre las autoridades competentes del Reino de España y de los Estados Unidos de América por el que se establecen los procedimientos a seguir para el intercambio automático de información descrito en el artículo 2 del Acuerdo FATCA y aquellos necesarios para el intercambio de información comunicada en virtud del artículo 4 (1) (b) del mismo acuerdo).

[698] El art. 2.1 del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio (BOE núm. 138, de 7 junio), modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI), para introducir la nueva obligación informativa en el nuevo artículo 37bis bajo la rúbrica «Obligación de informar acerca de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua».

[699] Este precepto habilita, en el ámbito de las competencias del Estado, al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos, así como para establecer la forma, lugar y plazos de su presentación.

[700] Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290. (BOE, 2-julio-2014).

información hacía aconsejable ampliar el plazo de presentación, aunque solo para el primer plazo[701].

Por otro lado, para el estudio del estándar OCDE, se ha elegido la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre (DCA2) en virtud de la cual, desde 2017, respecto del período impositivo 2016, España ya ha comenzado a intercambiar de forma automática la información financiera con el resto de Estados miembros de la Unión Europea, así como con las cinco jurisdicciones participantes de los Acuerdos de 2004 antes mencionados. El estándar contenido en el art. 8.3 bis, y Anexos I y II, de la DCA es coherente con el estándar OCDE implantado a nivel global desde la firma del AAC IF en 2016. De hecho, el conjunto normativo aprobado por la OCDE se aplica a nivel global y a nivel de la Unión, por remisión expresa de la DCA.

En relación con las anteriores obligaciones (AAC IF y DCA2), en España, se regula, en la Disposición adicional vigésimo segunda de la LGT[702], las «Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua», de aplicación desde el 12 de octubre de 2015. Junto al artículo 37 bis del RGGI, la Disposición adicional vigésimo segunda de la LGT establece las obligaciones de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras, y de suministrar información a la AT respecto de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua. Además, contiene dos nuevos tipos de infracción en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras.

Para el desarrollo reglamentario de esta obligación, se aprueba el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre[703] y, el 25 de octubre de 2016, el modelo 289[704]. Ade-

---

[701] Orden HAP/410/2015, de 11 de marzo, por la que se modifica la Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 143 para la solicitud del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regulan el lugar, plazo y formas de presentación; y se amplía el plazo de presentación del modelo 290 de declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses correspondiente al año 2014. (BOE, 12-marzo-2015).

[702] Incorporada en la LGT por el artículo Único.65 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015)

[703] Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua (BOE núm. 275, de 17 de noviembre de 2015). Como reza, la Orden de 2016 que aprueba el Modelo 289, en referencia a este RD de 2015: «produce dos efectos fundamentales: de una parte, extiende la obligación de identificación de titulares y personas que ejercen el control sobre las cuentas a los residentes en cualquier país o jurisdicción, con independencia de que el Reino de España se haya comprometido o no a intercambiar información con dicho territorio; de otra parte, la norma incorpora a nuestro ordenamiento jurídico los procedimientos de identificación de titulares y personas que ejercen el control sobre las cuentas (normas de diligencia debida) y de declaración de dicha información sobre la base del mencionado sistema CRS).

[704] Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, y por la que se modifican otras normas tributarias (BOE, 27-octubre-2016).

más, se homogeneiza el plazo de presentación de ambas declaraciones informativas de la asistencia mutua (el actual modelo 290, para FATCA, y el nuevo modelo 289, para el estándar global). En este sentido, se amplía el plazo del modelo 290 hasta el 31 de mayo, en coherencia con el mismo plazo que incorpora ahora el modelo 289[705].

Aclarado el conjunto normativo, que sirve de base para el estudio de este estándar de cesión automática, procede entrar en el análisis comparativo de los dos estándares de intercambio automático de información. Como se pondrá de manifiesto, ambos presentan similitudes en los aspectos básicos, pero también matices diferenciadores importantes. Para ilustrar mejor estas luces y sombras, el estudio se estructura a partir de cuatro parámetros esenciales, que configuran el estándar de intercambio automático de información sobre cuentas financieras. En primer lugar, la identificación de las cuentas sujetas a comunicación. En segundo lugar, el ámbito objetivo de la información contenida en dichas cuentas sujeta a comunicación. En tercer lugar, el ámbito temporal, por un lado, relativo a la identificación de cuentas y comunicación por las entidades financieras a las Administraciones y, por otro lado, el relacionado con la cesión automática de información por las Administraciones tributarias sobre los estadounidenses, residentes en la UE o en otras jurisdicciones que tienen abiertas cuentas financieras en sus territorios. En cuarto y último lugar, se trata la cuestión de la penalización unilateral de los Estados Unidos, que no encuentra ninguna similitud con el estándar de la OCDE.

3. LA IDENTIFICACIÓN DE LAS CUENTAS SUJETAS A COMUNICACIÓN

Las cuentas sujetas a comunicación de información, que deben ser objeto de intercambio automático de información entre las AATT implicadas, se caracterizan por su tipología, por su fecha en la que están abiertas y por los titulares las mismas.

• El titular de la cuenta. Este parámetro encuentra importantes diferencias entre el estándar FATCA, recogido en el IGA EEUU-España, y el estándar OCDE, recogido en la DCA 2011:

En el caso de la DCA2, la titularidad debe corresponder a una o varias personas de un Estado miembro de la UE o a entidades fuera de la Unión Europea que sean «pasivas» y estén controladas por una o varias personas de la UE[706]. Para el control del correcto cumplimiento por las entidades financieras en la identificación de los titulares, en 2016, con ocasión de la citada DCA5, se ha incorporado un nuevo artículo 22.1 en

---

[705] La modificación de la Orden 1136/2014, de 30 de junio, que establece el modelo 290, se lleva a cabo por la Orden 2487/2014, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes, y otras normas tributarias (BOE nº 136, de 31 de diciembre de 2014).

[706] *Vid.* Sección VIII (D), puntos 1 a 5 del Anexo I de la DCA 2014.

la DCA con el propósito de transponer en todas las legislaciones internas de los Estados miembros la facultad de las Administraciones tributarias de acceder a la información sobre blanqueo de capitales, a la que hacen referencia los artículos 13, 30, 31 y 40 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo[707].

En el ámbito del IGA España-EEUU, no existe reciprocidad en relación con la titularidad de las cuentas, a los efectos de concretar si están sujetas a comunicación al otro Estado contratante. En el caso de España, y de forma similar al estándar OCDE, las «cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información» son aquellas cuya titularidad se ostenta por personas estadounidenses específicas o por una Entidad no estadounidense con una o más Personas que ejerzan el control que sean Personas estadounidenses específicas[708].

Sin embargo, cuando se trata de EEUU, a la hora de identificar las «cuentas españolas sujetas a comunicación de información» estas se reducen a aquéllas en que los titulares son residentes en España. No se incluye el supuesto de entidades financieras no españolas, de carácter pasivo y controladas por personas residentes en España. Esta restricción del ámbito subjetivo de las cuentas, puede ser un obstáculo a la hora de conseguir información respecto de cuentas abiertas en EEUU por residentes en España a través de entidades pasivas interpuestas fuera de España. Por otro lado, en el caso de cuentas de depósito únicamente están sujetas a comunicación cuando el titular sea persona física residente en España y en la cuenta se paguen más de diez dólares en concepto de intereses en cualquier año civil[709].

• La tipología de cuentas estadounidenses sujetas a comunicación (estándar FATCA) [710], así como los tipos de cuentas de un Estado miembro sujetas a comunicación de información (estándar OCDE)[711], son muy similares. En general, se trata de «cuentas financieras» que presentan un alto riesgo de utilización para eludir la presión fiscal. En este sentido, se incluyen:

1) Las cuentas de depósito, definidas de la misma forma en los dos estándares, de manera que comprenden toda cuenta comercial, cuenta corriente, cuenta de ahorro o cuenta a plazo, u otra cuenta identificada mediante un certificado de depósito, de ahorro, de inversión o de deuda, o un instrumento similar, abierta en una Institución financiera en el curso ordinario de su actividad bancaria o similar. Las Cuentas de depósito comprenden también las cantidades que posea una compañía de seguros con arreglo a un contrato de inversión garantizada o un acuerdo similar para el pago de intereses sobre las mismas[712].

---

[707] Véanse los comentarios a esta modificación en el apartado 5.4.2 del Capítulo 3 de este trabajo.

[708] *Vid*. artículo 1 cc), del IGA EEUU-España.

[709] *Vid*. artículo 1 dd), del IGA EEUU-España.

[710] *Vid*. letras s) a y) del artículo 1 del Acuerdo entre España y Estados Unidos (el IGA EEUU-España) y el artículo 3 a) de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio.

[711] *Vid*. Sección VIII C del Anexo I de la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre (en adelante DCA 2014).

[712] *Vid*. letra t) del artículo 1 del IGA EEUU-España y Sección VIII C.1 del Anexo I de la DCA 2014.

2) Las cuentas de custodia que son aquéllas en las que se deposita uno o varios activos financieros en beneficio de un tercero (distinta de un contrato de seguros o un contrato de anualidades)[713].

3) Otras cuentas financieras abiertas en una entidad financiera. En particular, los contratos de seguros con valor en efectivo y contratos de anualidades, así como las participaciones en el capital o en deuda de determinadas entidades financieras consideradas entidades de inversión. Sobre la identificación de estas cuentas se concretan varios extremos:

3.1) Los Contratos de seguros con valor en efectivo y contratos de anualidades, sujetos a comunicación, son aquéllos ofrecidos por entidades financieras, o que estas mantengan. Quedan excluidas las rentas vitalicias, inmediatas, intransferibles y no ligadas a inversión, emitidas a una persona física, que monetizan una pensión o una prestación por incapacidad vinculadas a una cuenta que sea una cuenta excluida[714].

Por lo que se refiere a los contratos de seguro con valor en efectivo, en primer lugar, quedan excluidos los contratos de reaseguro entre dos compañías aseguradoras. En segundo lugar, en el IGA FATCA se especifica un umbral de valor en efectivo, de manera que se incluyen únicamente aquéllos con un valor en efectivo superior a cincuenta mil dólares[715], mientras que la DCA2 no establece ningún umbral[716]. En tercer lugar, a la hora de determinar el «valor en efectivo», este será la cantidad mayor entre: a) el importe que tenga derecho a percibir el tomador del seguro como consecuencia del rescate o la resolución del contrato (determinado sin computar la posible reducción en concepto de penalización por rescate o préstamo sobre la póliza); y b) el importe que el tomador del seguro pueda tomar en préstamo en virtud del contrato o con relación al mismo. No se incluyen en el ámbito del «valor efectivo» aquellos pagos que tienen su causa en un contrato de seguro pero que se satisfacen por los siguientes conceptos: 1) Por prestación por daños personales o enfermedad u otra prestación indemnizatoria por pérdida

---

[713] *Vid.* Sección VIII C.2 del Anexo I de la DCA 2014 y letra u) del artículo 1 del IGA EEUU-España, en la que, a título meramente ejemplificativo menciona a «las acciones o participaciones en una sociedad de capital, los pagarés, bonos, obligaciones u otros instrumentos de deuda, las operaciones monetarias o de bienes, las permutas por incumplimiento crediticio, las permutas basadas en índices distintos de los financieros, los contratos de principal nocional, los contratos de seguros o los Contratos de anualidades, y todas las opciones u otros instrumentos derivados».

[714] *Vid.* Sección VIII C.1 c) del Anexo I de la DCA 2014. En el IGA EEUU – España, la sección III del Anexo II del IGA regula como productos exentos que no están sujetos a comunicación los pagos periódicos derivados de previsión social. En particular, cuentas y productos de jubilación (los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones en determinados condiciones, las cuentas cuyos titulares son planes de pensiones o mutualidades de previsión social, los planes de previsión asegurados, los planes de previsión social empresarial, y los seguros de dependencia) y entre las cuentas o productos con fiscalidad favorable, los planes individuales de ahorro sistemático (*vid.* también artículo 3 a) 4º de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio.

[715] *Vid.* letra y) del artículo 1 del IGA EEUU-España.

[716] *Vid.* Sección VIII C.7 del Anexo I de la DCA 2014.

económica derivada de la materialización del riesgo asegurado[717]; 2) Por devolución al tomador de la póliza de una prima pagada anteriormente por un Contrato de seguro (distinto de un contrato de seguro de vida) por razón de cancelación o resolución de la póliza, por merma de exposición al riesgo durante la vigencia del Contrato de seguro, o porque surja al recalcular la prima por rectificación de la notificación o error similar[718]; 3) Por dividendos del tomador de la póliza derivados de la experiencia en la evaluación de riesgos del contrato o grupo al que atañe[719].

En lo que respecta a los contratos de anualidades, éstos son los que se caracterizan porque el emisor acuerda efectuar pagos, durante un plazo determinado, total o parcialmente, por referencia a la expectativa de vida de una o más personas físicas. Así mismo, tienen cabida los definidos considerados contratos de anualidades por la normativa interna de la jurisdicción en la que se formalice el contrato. En este tipo de cuentas financieras tampoco están sujetos a comunicación los contratos de reaseguro entre dos compañías aseguradoras[720].

3.2) Las participaciones en el capital o en deuda de entidades financieras, están sujetas a comunicación cuando las entidades financieras, en las que se participa, tienen esta consideración por tratarse de entidades de inversión, en determinados supuestos[721]. Excepcionalmente, también se incluye toda participación en capital o en deuda en instituciones financieras distintas de las anteriores, siempre que el tipo de participación se determine al objeto de eludir la comunicación de información recogida en el IGA o en la Directiva[722]. Por la existencia del sistema de retención en el estándar FATCA, el IGA añade el supuesto en el que el valor de la participación se determina por referencia a los activos que originan los pagos de fuente estadounidense sujetos a retención[723]. No están sujetas a comunicación y, por tanto, quedan excluidas del ámbito de identificación de cuentas, las participaciones negociadas regularmente en un mercado de valores reconocido.

---

[717] *Vid.* Sección VIII C.8 a) y b) del Anexo I de la DCA 2014 y letra z) punto 1) del artículo 1 del IGA EEUU-España. En la DCA2 se incluye expresamente los que se satisfacen exclusivamente con motivo del fallecimiento de una persona física (los seguros de vida).

[718] *Vid.* Sección VIII C.8 d) del Anexo I de la DCA 2014 y letra z) punto 2) del artículo 1 del IGA USA-España. La DCA2 incluye además aquéllos pagos en concepto de devolución de prima anticipada o depósito de prima por un contrato de seguro en el que la prima es pagadera con una periodicidad mínima anual, si el importe de la prima anticipada o el depósito de prima no excede de la siguiente prima anual que haya de abonarse con arreglo al contrato (Sección VIII C.8 e) del Anexo I de la DCA 2014).

[719] *Vid.* Sección VIII C.8 d) del Anexo I de la DCA2 y letra z) punto 3) del artículo 1 del IGA EEUU-España.

[720] *Vid.* Sección VIII C.1 c) y C.6 del Anexo I de la DCA2 y letra x) del artículo 1, así como el Anexo II, del IGA EE-España.

[721] *Vid.* Sección VIII C.1 a) del Anexo I de la DCA2; la letra j) y s) puntos 1 del artículo 1 del IGA EEUU-España; artículo 3 a) y 4 a) de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio.

[722] *Vid.* Sección VIII C.1 a) y b) y C.6 del Anexo I de la DCA2 y letra s) puntos 1 y 2 del artículo 1 del IGA EEUU-España.

[723] *Vid.* letra s) puntos 2 del artículo 1 del IGA EEUU-España.

• Por la fecha de las cuentas. Junto a la titularidad y el tipo de cuenta, la identificación de cuentas sujetas a comunicación también ha de atender al aspecto temporal de dichas cuentas, diferenciando entre cuentas nuevas (abiertas desde una determinada fecha, a las que ya se exige la documentación necesaria para cumplir con el estándar de información financiera) y cuentas preexistentes (que se encuentran abiertas con anterioridad a la aplicación del estándar y de las que se precisa averiguar todos los extremos a los efectos de cumplir con el estándar). Con las cuentas nuevas, se advierten menos problemas, si bien, la apertura está condicionada, de acuerdo a unos procedimientos de certificación, al suministro por el cliente de toda la información necesaria para advertir si se trata de una cuenta sujeta a comunicación (residencia, nacionalidad, etc). El problema se plantea, sobre todo, con las cuentas preexistentes, que son aquellas que están abiertas en fechas anteriores sin que cumpliesen ningún procedimiento de certificación. En estas cuentas, puede resultar difícil y costoso averiguar la información relativa a identificación de los titulares (si estadounidense, residente en la UE o en otra jurisdicción a la que deba reportarse también esta información). De conformidad con las pautas establecidas en los procedimientos de diligencia debida, es necesario revisar, una por una, dichas cuentas en aras a averiguar si están sujetas a comunicación. Estos procedimientos son, más o menos exhaustivos en función del importe del saldo, y con un calendario previsto para su identificación y comunicación. En concreto:

El estándar FATCA recogido en el IGA España-EEUU considera «cuentas nuevas» aquellas abiertas a partir del 1 de julio de 2014. Esta fecha ha tenido que ser objeto de modificación ya que en un primer momento tenía la intención de acoger a las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 2014. Las entidades financieras aún no estaban preparadas para asumir todos los requisitos que se deben exigir actualmente a los nuevos clientes. En este sentido, tienen consideración de «cuentas preexistentes» las cuentas que están abiertas a 30 de junio de 2014[724].

El estándar OCDE, recogido en la DCA2, califica como «cuentas nuevas» las abiertas a partir del 1 de enero de 2016 y, en el caso de Austria, las cuentas abiertas a partir del 1 de enero de 2017. Este calendario es coherente con el compromiso asumido en la firma del Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras de 29 de octubre de 2014 (AAC IF). Una de las finalidades primordiales de este Acuerdo es conseguir un juego limpio entre las partes, esto es, una implementación a escala global, uniforme y coherente en el tiempo. Se contemplan, con carácter general, tanto en el AAC IF como en la DCA2, dos fechas de inicio del intercambio automático de información, septiembre 2017 y septiembre 2018, y las jurisdicciones se acogen a una u otra. Por ejemplo, jurisdicciones como Austria o Suiza se han comprometido a iniciar el intercambio automático de información a partir de septiembre de 2018, mientras que la mayoría de jurisdicciones, entre ellas Luxemburgo en el ámbito de la UE, a partir de 2017[725]. Por lo que se refiere a las cuentas

[724] *Vid*. letra aa) del artículo 1 del IGA EEUU-España.

[725] En el apartado dedicado a este instrumento puede verse el calendario que asume cada una de las más de 100 jurisdicciones que se han comprometido a la cesión automática de la información sobre cuentas financieras.

preexistentes, son las cuentas que se encuentran abiertas a 31 de diciembre de 2015 (o 31 de diciembre de 2016, según el calendario para el intercambio automático al que se hayan comprometido). Sobre éstas, como se ha dicho, se deben desarrollar determinados procesos de revisión con el objeto de identificarlas como sujetas a comunicación o no sujetas a comunicación[726].

Además, en determinados casos se fijan umbrales cuantitativos para excluir algunas de estas cuentas nuevas o preexistentes de la obligación de información. En el caso de cuentas nuevas, en el estándar FATCA, y para supuestos específicos, se fija el umbral de saldo o valor mínimo de 50.000 dólares[727], cuando los titulares son personas físicas, pero, fuera de esta excepción, con carácter general no se establecen umbrales en el estándar FATCA ni el de la OCDE[728]. Todas las cuentas nuevas están sujetas a comunicación, ya sean los titulares personas físicas o jurídicas. Por lo que respecta a las cuentas preexistentes, en el caso de titulares personas físicas, únicamente el estándar FATCA establece un umbral mínimo de 50.000 o 250.000, según los casos. En los casos en que los titulares son entidades, tanto en el estándar FATCA como en el de la OCDE, se establece un umbral de 250.000 dólares[729]. Por debajo de este umbral las cuentas preexistentes de entidades no están sujetas a comunicación[730].

4. LA INFORMACIÓN SUJETA A COMUNICACIÓN SOBRE LAS CUENTAS FINANCIERAS

Una vez identificadas las cuentas sujetas a comunicación, debe comunicarse determinada información contenida en ellas. Por un lado, los datos que identifican a la persona, a la cuenta objeto de comunicación y a la entidad financiera sujeta a la obligación de comunicación. Por otro lado, la comunicación debe comprender los datos económicos relacionados con la información financiera que contiene la cuenta en cuestión.

En cuando a los datos identificativos, la entidad financiera obligada a comunicar la información debe aportar[731] en primer lugar los relacionados con el titular. Si el titular de la cuenta es una entidad física o jurídica sujeta a comunicación debe informarse sobre el nombre, domicilio, NIF y, en el caso de persona física, además, el lugar y fecha de nacimiento. En los casos en que el titular de la cuenta es una entidad pasiva controlada por persona física sujeta a comunicación, la información que debe comunicarse alcanza a la identificación tanto de dicha entidad (el nombre, domicilio y NIF), como de la persona que ejerce el control y está sujeta a comunicación (nombre, domicilio, NIF y

---

[726] Sección VIII C.9 y 10 del Anexo I de la DCA 2014.

[727] Ver Sección III del Anexo I del IGA EEUU-España.

[728] Ver Sección III y V del Anexo I del IGA EEUU-España.

[729] Véase Sección II y IV del Anexo I del IGA EEUU-España.

[730] Véase el Anexo XII de este trabajo («Calendario de implementación del estándar FATCA y OCDE (ECCI)»).

[731] *Vid.* art. 8.3 bis letras a) a c) de la DCA 2014 y artículo 2.2 a) puntos 1 a 3 del IGA EEUU-España.

fecha y lugar de nacimiento). En este punto, como se ha explicado en relación con la «titularidad» de las cuentas, en aplicación del IGA España-EEUU, las entidades financieras estadounidenses no están obligadas a reportar esta información porque no entran en el ámbito de las cuentas sujetas a comunicación, dado que el titular de la cuenta no es una persona física o jurídica residente en España. De este modo, cuando el titular de la cuenta financiera, abierta en una entidad financiera estadounidense, sea una entidad pasiva, esta cuenta deja de estar sujeta a comunicación, con independencia de si la persona física que la controla es residente en España. En segundo lugar, se debe informar sobre los datos que identifican a la cuenta (número que tenga asignado, o su equivalente funcional en ausencia de número de cuenta) y, en tercer y último lugar, sobre la identificación de la entidad financiera obligada a comunicar información.

Es importante apuntar que el NIF no siempre es exigible (tampoco el lugar de nacimiento en muchos casos) porque, de hecho, no todos los países lo emiten. La DCA2 excluye la obligación de comunicar los NIF cuando concurran estas situaciones: se trata de cuentas preexistentes, los NIF no se encuentran en los registros de la institución financiera obligada a comunicar información y, además, la aportación de los mismos no viene exigida por la legislación interna o comunitaria. Sin embargo, la DCA2 emplaza al esfuerzo por las entidades para averiguar esta información. Dice expresamente la DCA2: «las instituciones financieras…tratarán, dentro de lo razonable, de obtener los NIF… relativos a cuentas preexistentes a más tardar al final del segundo año civil siguiente al año en el que se hayan identificado cuentas preexistentes como cuentas sujetas a comunicación de información». Además, para las cuentas preexistentes y nuevas, establece sin excepciones la ausencia de obligación de comunicarlo cuando el Estado miembro pertinente, u otro u otro territorio de residencia, no lo expidan[732].

En términos similares, el IGA EEUU-España excluye esta obligación de NIF español o NIF estadounidense, respecto de cuentas preexistentes si dicha identificación no consta en los archivos de la entidad financiera, sin necesidad de tratar «dentro de lo razonable» obtenerlos, como sí exige la DCA. En todo caso, España y los EEUU se han comprometido a tener en vigor desde el 1 enero de 2017, respecto de la comunicación de información relativa al año 2017 y años subsiguientes, normas en virtud de las cuales las instituciones financieras estadounidenses, y españolas, estén obligadas a exigir el NIF de las personas sujeta comunicación[733].

Junto a los datos identificativos del titular, cuenta y entidad financiera, también debe suministrarse la información relativa a los datos financieros de la cuenta. Los dos estándares FATCA y OCDE (o DCA 2014), presentan diferencias, lo que resulta lógico dada la ausencia de reciprocidad en el estándar objetivo de FATCA. Diferencias que son representativas, una vez más, de la ausencia de juego limpio de EEUU a la luz de la ingente información que España debe reportarle, en comparación con la escasa que deben comunicar las entidades financieras estadounidenses. En efecto:

---

[732] *Vid.* Sección I C y D del Anexo I de la DCA 2014.

[733] *Vid.* artículos 3.4 y 6.4 a) y b) del IGA EEUU-España.

En el caso de la información exigida en la DCA2 (coherente con la exigida en el marco del AAC IF a nivel global), así como en el caso de la información que España tiene que reportar sobre cuentas estadounidenses en aplicación del IGA EEUU-España, la información alcanza no solo a todos los rendimientos pertinentes (intereses, dividendos y tipos similares de rentas), sino también a los saldos en cuentas y las plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, con el objeto de hacer frente a situaciones en las que el contribuyente intenta ocultar un patrimonio, que en sí mismo representa ingresos o activos sobre los cuales se hayan evadido impuestos.

En particular[734]: a) El saldo o valor de la cuenta (incluido, en el caso de un «contrato de seguro con valor en efectivo» o de un «contrato de anualidades», el «valor en efectivo» o el valor de rescate) al final del año civil considerado, o de otro período de referencia pertinente o, en el caso de que la cuenta sea cancelada en dicho año, en el momento antes de su cancelación; b) En el caso de una cuenta de custodia: los importes brutos totales en concepto de intereses, de dividendos y de otras rentas generados en relación con los activos depositados en la cuenta, pagados o anotados en la cuenta (o en relación con la cuenta) durante el año civil u otro período de referencia pertinente; también los ingresos brutos totales derivados de la venta o amortización de activos financieros pagados o anotados en la cuenta, en los que la entidad obligada a comunicar actúa como custodio, corredor, agente designado o como representante en cualquier otra calidad para el titular de la cuenta; c) En el caso de una cuenta de depósito, el importe bruto total de intereses pagados o anotados en la cuenta durante el año civil u otro período de referencia pertinente: y d) En el caso de una cuenta distinta de las cuentas de custodia o de depósito, el importe bruto total pagado o anotado al titular de la cuenta cuando la entidad financiera obligada a comunicar sea la obligada o la deudora, incluido el importe total correspondiente a amortizaciones efectuadas al «titular de la cuenta» durante el año civil u otro período de referencia pertinente.

En el caso del IGA España-EEUU, España debe remitir esta información de forma gradual, dada la dificultad de concretar todos los extremos de la información requerida, respecto del mismo período 2014. En concreto, la información requerida respecto del período 2014 se limita a los saldos o valor en cuenta. El intercambio automático de información se produce en 2015; la información requerida respecto del período 2015, incluye a todo el resto de conceptos salvo, en el caso de cuentas de custodia, los ingresos totales brutos derivados de la enajenación o reembolso de bienes. La información del período 2015 es objeto de intercambio automático de información en 2016; la información del período 2016 y siguientes ya alcanza a todos los elementos financieros de la información exigida a España en el IGA EEUU-España[735], y el intercambio automático en 2017 tiene por objeto a este período[736].

---

[734] *Vid.* art. 8.3 bis letras d) a g) de la DCA 2014 y artículo 2.2 a) puntos 4 a 7 del IGA EEUU-España.

[735] *Vid.* art. 3.3 del IGA EEUU-España y artículo 4.1 de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio.

[736] Para adecuar el modelo 290 a la nueva información que se incorpora, a partir de 2015 y, de forma definitiva, a partir de 2016, el Ministerio de Hacienda aprueba una Orden de 21 de diciembre de 2015 (Orden 2783/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de declaración del Impuesto sobre la

Sin embargo, la información que EEUU está obligado a comunicar a España, sobre las cuentas españolas sujetas a comunicación, está mucho más restringida y, además, se remite a la legislación interna estadounidense, de manera que este contenido puede cambiar cuando lo haga dicha legislación. En concreto, las entidades financieras comunicarán al IRS, y éste a la AEAT únicamente: a) el importe bruto de los intereses pagados a una cuenta de depósito; b) el importe bruto de los dividendos de fuente estadounidense pagados o debidos en cuenta; y c) el importe bruto de otras rentas de fuente estadounidense pagadas o debidas en cuenta «en la medida en que estén sujetas a comunicación de información conforme al capítulo 3 o 61 del subtítulo A del Código Tributario estadounidense»[737].

5. CALENDARIO DE IDENTIFICACIÓN, COMUNICACIÓN E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Desde la óptica temporal, las cuentas deben ser objeto de comunicación de acuerdo a un calendario que, lógicamente, distingue entre cuentas nuevas y cuentas preexistentes.

• Las cuentas nuevas se comunican por las entidades financieras a la AT de su jurisdicción, y ésta a la AT de la jurisdicción en la que el titular (o beneficiario efectivo) es estadounidense, o residente (UE y otra jurisdicción en aplicación del AAC IF). Esta cesión automática debe tener lugar en el año siguiente al que son identificadas:

En el caso del estándar OCDE recogido en la DCA2, todas las cuentas nuevas (abiertas desde 1 de enero de 2016) de entidades y personas físicas están sujetas a procedimientos de revisión, identificación y comunicación durante el período de 2016. No se establece un umbral a partir del cual están sujetas a revisión y comunicación. En el primer trimestre del período impositivo siguiente (el primero será enero-septiembre 2017) se comunicará a la AEAT, en el caso de España. El plazo para el intercambio automático de información entre Administraciones tributarias será de nueve meses. Por tanto, el primer intercambio automático de información será hasta septiembre de 2017 respecto las cuentas nuevas abiertas en entidades financieras de los Estados miembros, o de las cinco jurisdicciones con las que se están firmando los Protocolos modificativos de los Acuerdos de 2004, salvo excepciones que se acogen al intercambio automático de información a partir de septiembre de 2018.

En el estándar FATCA recogido en el IGA EEUU-España, las cuentas nuevas son las que se abren a partir del 1 de julio de 2014. En el caso de cuentas nuevas de entida-

---

Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifican la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290, y otra normativa tributaria. BOE, 23-diciembre-2015).

[737] *Vid.* art. 2.2 b) del IGA EEUU-España.

des no se establece ningún umbral. Y, respecto de personas físicas, excepcionalmente, se establece un umbral de saldo o valor superior a 50.000 euros para determinados supuestos. En consecuencia, durante 2014 deben ser objeto de revisión e identificación. Deben ser comunicadas a la Administración tributaria durante el primer trimestre del año civil siguiente (primer trimestre de 2015). El intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias estadounidenses y españolas se realiza durante los nueve meses siguientes (enero-septiembre de 2015). Y así sucesivamente, todas las cuentas nuevas abiertas en un año civil deben comunicarse, por las entidades financieras sujetas a comunicación a sus Administraciones tributarias, e intercambiarse entre las Administraciones tributarias en los nueve meses siguiente al año civil de referencia[738].

• Las cuentas preexistentes se comunican, a las AATT, y éstas a la otra AT mediante intercambio de información, en función del tiempo que duran los procedimientos de revisión, identificación y comunicación:

En el caso del estándar OCDE recogido en la DCA2, las cuentas preexistentes de personas físicas (abiertas a 31 de diciembre de 2015) no tienen un umbral a la hora de establecer si están sujetas a realizar los procedimientos de revisión, identificación y comunicación. Todas están sujetas a comunicación y, por tanto, al procedimiento de revisión. Sin embargo, el umbral se fija a la hora de determinar un procedimiento de revisión reforzado, y con un calendario más apretado (en el caso de cuentas de mayor valor), o un procedimiento de revisión normal con un calendario más flexible (en el caso de las cuentas de menor valor). En concreto, las cuentas de mayor valor deben finalizar el procedimiento de revisión e identificación antes del 31 de diciembre de 2016. Deben comunicarse a las Administraciones tributarias en el primer trimestre de 2017 e intercambiarse entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros hasta septiembre de 2017. Por otro lado, se deja un mayor margen de tiempo para revisión a las cuentas de menor valor. En estos casos, el procedimiento de revisión e identificación debe acabar antes del 31 de diciembre de 2017. Deben comunicarse a las Administraciones tributarias en el primer trimestre de 2018 e intercambiarse entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros hasta septiembre de 2018.

En el caso de cuentas preexistentes de entidades (abiertas a 31 de diciembre de 2015), se establece un umbral de 250.000 dólares. Por debajo de este umbral, las entidades financieras obligadas a comunicar no tienen la obligación de sujetarlas a revisión, identificación y comunicación. Por tanto, solo se someterán a este procedimiento las cuentas preexistentes de entidades superiores a los 250.000 euros. Este procedimiento de revisión debe finalizar antes del 31 de diciembre de 2017. En el primer trimestre de 2018 se comunicará por parte de las entidades financieras sujetas a comunicación a las Administraciones tributarias y hasta septiembre de 2018 las Administraciones de los Estados miembros tienen de plazo para intercambiar la información. Es importante recordar que Austria retrasa un año todos sus cumplimientos, en este sentido.

---

[738] Véase Sección III y V del Anexo I del IGA EEUU – España.

En el estándar FATCA recogido en el IGA EEUU-España tanto las cuentas preexistentes (abiertas a 30 de junio de 2014) de personas físicas como las cuentas preexistentes de entidades están sujetas a un umbral a la hora de determinar si están sujetas al procedimiento de revisión, identificación y comunicación. En el caso de cuentas preexistentes de personas físicas, se establece un umbral de 50.000 y 250.000 según los casos. Entre las cuentas que superan este umbral, el estándar FATCA establece un segundo umbral a la hora de someterlas al procedimiento de revisión, identificación y comunicación. Al igual que ocurre en el estándar de la DCA2 para cuentas preexistentes de personas físicas, el umbral se fija a la hora de determinar un procedimiento de revisión reforzado y con un calendario más apretado (en el caso de cuentas de mayor valor), o un procedimiento de revisión normal con un calendario más flexible (en el caso de las cuentas de menor valor). En concreto, sobre las cuentas de mayor valor (superiores a un millón de dólares) debe finalizar el procedimiento de revisión e identificación antes del 30 de junio de 2015. En el caso de identificarse en 2014 deben ser comunicadas y objeto de intercambio de información en 2015. Si se identifican en 2015 deben ser comunicadas y objeto de intercambio de información en 2016. Por otro lado, se permite un mayor plazo para revisión a las cuentas de menor valor (cuentas entre 50.000/250.000 y un millón de dólares). En estos casos, el procedimiento de revisión e identificación debe acabar antes del 30 de junio de 2016. Deben comunicarse a las Administraciones tributarias en el primer trimestre de 2016 todas las cuentas preexistentes de personas físicas de menor valor respecto de los períodos 2014 y 2015. Esta información debe intercambiarse entre las Administraciones tributarias de los Estados Unidos y España hasta septiembre de 2016[739].

En el caso de cuentas preexistentes de entidades, están sujetas a comunicación las que superen el umbral de 250.000 dólares y, respecto de ellas, el procedimiento de revisión e identificación debe finalizar el 30 de junio de 2016 y, la cesión automática antes del 30 de septiembre 2015 o 2016 (en función del momento en que finalice el procedimiento de diligencia debida)[740].

• En suma, el calendario para el intercambio automático de información es el siguiente:

En el caso del estándar FATCA, incluido en el IGA EEUU-España: 1º) En 2015 tiene lugar el intercambio automático de información de todas las cuentas nuevas de entidades y personas físicas (abiertas desde 1 julio 2014) identificadas en 2014. También en 2015 se intercambia la información de las cuentas preexistentes de personas físicas de mayor valor (abiertas a 30 de junio de 2014), siempre que el procedimiento de revisión e identificación haya sido posible en 2014; 2º) En 2016 son objeto de intercambio de información las cuentas preexistentes (abiertas a 30 de junio de 2014) de personas físicas de mayor valor, cuando la cuenta ha sido identificada en 2015. También 2016 tiene lugar el intercambio automático de información de las cuentas preexistentes de personas físicas de menor valor, con independencia de si se identifican en 2014 o 2015. En el caso

[739] Ver Sección II del Anexo I del IGA EEUU-España.

[740] Ver Sección IV del Anexo I del IGA EEUU-España.

cuentas preexistentes (abiertas a 30 de junio de 2014) de entidades, se comunican en 2016 e intercambiarán en 2016 las cuentas identificadas en los períodos 2014 y 2015. En todo caso, las cuentas preexistentes de personas físicas están sujetas a comunicación en tanto superen el umbral de 50.000/250.000, según los casos. Respecto de las cuentas preexistentes de entidades están sujetas a comunicación en tanto superen el umbral de 250.000 dólares.

En el caso del estándar OCDE, recogido en la DCA 2014: 1º) En septiembre 2017 tiene lugar el intercambio automático de información de todas las cuentas nuevas de personas físicas y entidades (abiertas desde el 1 de enero de 2016). No se aplica ningún tipo de umbral, todas están sujetas a revisión, identificación y comunicación y, por tanto, son objeto de intercambio automático de información. En 2017 también son objeto de intercambio de información las cuentas preexistentes (abiertas a 31 de diciembre de 2015) de personas físicas de mayor valor. Deben ser sometidas al procedimiento de revisión antes del 31 de diciembre de 2016 y, por tanto, la comunicación y el intercambio automático de información se realizará en 2017; 2º) En septiembre de 2018 serán objeto de intercambio automático de información, las cuentas preexistentes de entidades (abiertas a 31 de diciembre de 2015), en tanto el saldo o valor superen el umbral de 250.000 dólares. Las cuentas preexistentes de entidades por debajo de este umbral no están sujetas al procedimiento de revisión, identificación y comunicación. No son objeto de intercambio automático de información. Por el contrario, las que superen este umbral serán objeto de comunicación e intercambio de información en 2018, con independencia de si la cuenta preexistente de la entidad se ha identificado en 2016 o 2017. También en 2018, serán objeto de intercambio automático de información, las cuentas preexistentes (abiertas a 31 de diciembre de 2015) de personas físicas de menor valor, con independencia de si se han identificado como sujetas a comunicación en 2016 o en 2017. La obligación de comunicación e intercambio automático es en 2018.

• A modo de conclusión sobre la fijación de umbrales para considerar una cuenta sujeta a revisión e identificación, estos se establecen para las cuentas preexistentes. Por un lado, en el estándar FATCA, no están sujetas a revisión e identificación las cuentas de personas físicas[741] que no superen 50.000, o 250.000 dólares si se trata de contratos de seguro con valor en efectivo o contratos de anualidades. Por otro lado, tanto en el estándar FATCA como en el de la OCDE, se excluyen de la obligación de comunicación las cuentas preexistentes de entidades cuyo valor o saldo sea inferior a 250.000 dólares[742]. La norma internacional y comunitaria manifiestan expresamente su reticencia a los umbrales[743]. Al igual que el estándar FATCA, la DCA2 faculta a la institución financiera

---

[741] Las cuentas preexistentes de personas físicas se regulan en la Sección II del Anexo I del IGA EEUU-España.

[742] Las cuentas preexistentes de entidades se regulan en la Sección IV del Anexo I del IGA EEUU-España.

[743] Al igual que la norma internacional de la OCDE, la DCA2 lo recoge expresamente en el considerando (10) de la Directiva: «Por lo general,…no deben incluirse umbrales ya que se pueden eludir con facilidad dividiendo las cuentas en diferentes instituciones financieras».

obligada a comunicar a que opte por otro criterio, bien respecto de todas las cuentas preexistentes de entidad, bien por separado respecto de cualquier grupo de tales cuentas identificado claramente[744].

6. EL RÉGIMEN DEL INCUMPLIMIENTO POR LAS ENTIDADES FINANCIERAS

• El estándar OCDE de intercambio automático de información sobre información financiera, y la DCA2 que lo incorpora en el ámbito de la UE, se remite a las legislaciones internas para penalizar a las entidades financieras que no cumplan con los procedimientos de diligencia debida en la identificación de cuentas sujetas a comunicación, así como en la obligación de comunicación correcta de la información en los plazos de obligado cumplimiento. No establece sanciones a las jurisdicciones ni regímenes de penalización tan severos como el estándar FATCA.

El estándar FATCA, recogido en el IGA EEUU-España que se está tomando de referencia hasta ahora, articula una penalización de carácter unilateral por parte de Estados Unidos: la aplicación de la sección 1471 del Código tributario estadounidense. Se trata de una medida de carácter sancionador establecida unilateralmente por la legislación interna de un Estado y con efectos extraterritoriales. Al tratarse de una norma interna, además, el régimen de la penalización puede modificarse en tanto se modifique la norma interna, que es dónde se recoge la medida sancionadora, y a la que se remite el IGA EEUU-España expresamente. Si a esta penalización, se suman las ingentes obligaciones de identificación y comunicación de las entidades financieras españolas, en comparación con las que tienen las entidades financieras estadounidenses, la justicia está servida.

• El artículo 4 del IGA EEUU-España, bajo la rúbrica «Aplicación de la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA) a las Instituciones financieras españolas», regula los supuestos en los que puede ser de aplicación la penalización recogida en la Sección 1471 del Código tributario estadounidense:

El primer apartado regula cómo se va a proceder con las entidades financieras españolas obligadas a comunicar información en función del cumplimiento de sus obligaciones. A estos efectos, el IGA parte de la presunción («se presume») de que la entidad financiera española cumple con lo previsto en la sección 1471 del Código Tributario estadounidense y, por tanto, no será penalizada con la retención que establece dicha sección, siempre que tanto España, como la entidad financiera en cuestión, cumplan con las siguientes obligaciones: Por un lado, España debe cumplir con las obligaciones de intercambio automático de información respecto de la información que le ha comunicado la entidad financiera española. Estas obligaciones son las previstas en los artículos 2 y 3 del IGA EEUU-España, y contienen las normas sobre el contenido de la información que deben intercambiar y el calendario para llevarlo a cabo.

---

[744] *Vid.* Sección V (A) del Anexo I de la DCA 2014.

Por otro lado, la entidad financiera española obligada a comunicar información, debe cumplir con las siguientes obligaciones: 1º) Obligación de identificar las cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información; 2º) Obligación de comunicación anual a la Autoridad competente española (la AEAT) de acuerdo a las normas que le resultan de aplicación; 3º) Obligación de registro de la norma estadounidenses respecto de las jurisdicciones socias. Esta obligación comprende darse de alta en el IRS y obtener el número de identificación correspondiente, denominado GIIN (*Global Intermediary Identification Number*)[745]; 4º) Obligación de comunicar anualmente a la Autoridad competente española (la AEAT) el nombre de toda institución financiera no participante a la que haya efectuado pagos en los años 2015 y 2016, así como el importe de los mismos[746]; 5º) Respecto de los pagos de fuente estadounidense sujetos a retención que se efectúe a una institución financiera no participante, o en los que intervengan como intermediarios[747]: a) tienen la obligación de retener un 30% sobre todos estos pagos a entidades financieras no participantes, cuando la entidad financiera española: 1) interviene como intermediario calificado (a los efectos de la sección 1441 del Código Tributario estadounidense) que haya optado inicialmente por asumir la obligación de retener conforme al capítulo 3 del subtítulo A del Código Tributario estadounidense; 2) que sea una sociedad de personas extranjera que haya optado por operar como sociedad de personas extranjera retenedora (a los efectos de las secciones 1441 y 1471 del Código Tributario estadounidense); o 3) que sea un fideicomiso extranjero que haya optado por operar como fideicomiso extranjero retenedor (a los efectos de las secciones 1441 y 1471 del Código Tributario estadounidense); b) tienen la obligación de facilitar al pagador inmediato de dichos pagos, la información suficiente para que el pagador pueda cumplir con la obligación de retención y comunicación de información respecto de dicho pago. La entidad financiera española deberá cumplir con esta obligación cuando no se trate de ninguna de las descritas anteriormente (no ha optado por el régimen de retención).

En el caso de incumplimiento de alguna de estas obligaciones, no es de aplicación automática la penalización contenida en la Sección 1471 del Código Tributario. Está condicionada a que en el plazo de 18 meses no subsane la situación en aplicación de las medidas exclusivamente internas. Si pasados 18 meses persiste el incumplimiento, la entidad financiera española será considerada «no participante» y será de aplicación la retención del 30% a todos los pagos de fuentes estadounidense que pasen por esta entidad. En los casos de incumplimiento significativo de la entidad financiera sujeta a comunicación, ya sea por la entidad financiera española o por la entidad financiera estadounidense: El primer paso, consiste en que la Autoridad competente que determine que existe un incumplimiento significativo por parte de una entidad financiera de la otra jurisdicción, notifique a la otra Autoridad competente dicho incumplimiento. En este sentido, se espera que la Autoridad competente

---

[745] *Vid.* artículo 3 d) de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio.

[746] El artículo 3 c) de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio.

[747] *Vid.* artículo 3 e) de la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio y el art. 4.1 d) y e) del IGA EEUU-España.

de esa otra Parte aplique su normativa interna, incluidas las sanciones, para abordar el incumplimiento significativo al que se refiera la notificación. En esta fase existe total reciprocidad, pero deja de haberla en la siguiente. En el plazo de 18 meses debe haberse resuelto el incumplimiento. Si el incumplimiento es por una entidad financiera estadounidense no resulta de aplicación el régimen de penalización por parte de España. Por el contrario, si el incumplimiento se lleva a cabo por una entidad financiera española y, al cabo de 18 meses, el incumplimiento persiste por parte de la entidad financiera española, Estados Unidos considerará a esta entidad como institución financiera no participante.

También regula el incumplimiento significativo de los titulares de las cuentas («cuentas recalcitrantes»). Cuando el problema del incumplimiento no es por causa imputable a la entidad financiera sujeta a comunicación sino al titular de la cuenta que se opone a colaborar, en principio, la entidad financiera española debe realizar la retención del 30% al titular o cancelar la cuenta. En aplicación de la norma interna estadounidense, la entidad financiera puede optar por no retener ni cancelar pero comunicar toda la información sobre dicha cuenta a los Estados Unidos[748].

En otro orden de problemas, trata los supuestos en que la entidad vinculada o establecimiento permanente en una jurisdicción impida considerarlas como entidades participantes. En los casos en que la entidad financiera española tenga una entidad vinculada o un establecimiento permanente en una jurisdicción no participante (no tiene IGA con EEUU o lo ha incumplido) también deberá cumplir con ciertas obligaciones, para que no le sea de aplicación la sección 1471 del Código tributario estadounidense, en los siguientes términos:

a) La institución financiera española debe considerar a la entidad vinculada o establecimiento permanente como instituciones financieras no participantes independientes, a todos los efectos. Estas entidades o establecimiento permanente deben identificarse frente a los agentes retenedores como Institución financiera no participante;

b) Además, cada una de las entidades vinculadas o sucursales deben identificar sus cuentas estadounidenses y comunicar la información, en la medida permitida por la legislación aplicable a la entidad vinculada o sucursal;

c) Por último, en ningún caso debe evidenciarse que la institución financiera española, u otra entidad vinculada a ella, están utilizando a la sucursal o entidad vinculada en una jurisdicción no participante con la finalidad de eludir las obligaciones derivadas del IGA o de la sección 1471 del Código Tributario estadounidense, según corresponda.

En la práctica no siempre será fácil cumplir con estas obligaciones, si bien, en los grupos multinacionales financieros no siempre se tiene acceso a la información de las cuentas en las entidades vinculadas o establecimientos permanentes.

---

[748] *Vid.* artículo 4.2 del IGA EEUU-España.

7. **CONCLUSIONES DE LOS ESTÁNDARES FATCA Y OCDE**

• En los apartados anteriores se ha analizado, de forma comparativa, las dos modalidades del estándar de intercambio automático de información sobre información financiera. El estándar FATCA, constituye una regulación unilateral estadounidense cuyo contenido se ha proyectado en un Acuerdo intergubernamental, a modo de contrato de adhesión. El IGA EEUU-España, es el ejemplo normativo que se ha utilizado en este trabajo para realizar el análisis del estándar FATCA. A lo largo de estos apartados, se ha podido constatar que, en los cuatro parámetros del estándar que han sido analizados, tan solo en el parámetro temporal se puede hablar de una auténtica reciprocidad. En efecto:

En primer lugar, por lo que respecta a la identificación de cuentas sujetas a comunicación, las cuentas estadounidenses sujetas a comunicación incluyen, como lo hace el estándar de la OCDE, los supuestos en que los titulares no son estadounidenses, pero se trata de entidades no financieras de carácter pasivo controladas por personas, que sí son personas estadounidenses sujetas a comunicación de información. Sin embargo, cuando se trata de determinar cuándo una cuenta española está sujeta a comunicación, por una entidad financiera estadounidense, únicamente se centra en que el titular sea, persona física o jurídica, residente en España. En el caso de que el titular sea una entidad no financiera de carácter pasivo, la entidad financiera de los EEUU no está obligada a determinar si las personas que controlan la entidad son residentes en España. Esto puede ser un problema en la práctica cuando los residentes en España abren cuentas en EEUU a través de entidades pasivas en un Estado opaco como puede ser Delaware.

En segundo lugar, en el análisis del ámbito objetivo del estándar, y que responde al interrogante de qué información está sujeta a intercambio automático de información, es patente la gran distancia entre, por un lado, la información que tiene que comunicar España a los EEUU (todos los rendimientos tales como intereses, dividendos y tipos similares de rentas, así como los saldos en cuentas y también las plusvalías derivadas de la venta de activos financieros) y, la información que tiene que comunicar EEUU a España (intereses en cuentas de depósito, determinados dividendos y otras rentas que determina la norma interna estadounidense), por otro.

En tercer lugar, por lo que respecta a la cuestión de la penalización unilateral de los Estados Unidos, resulta más que reprochable no solo los efectos extraterritoriales sino la ausencia de reciprocidad cuando el incumplimiento significativo se produzca por las entidades financieras de los EEUU. En el caso de incumplir España, respecto del intercambio automático de información, o la entidad financiera española sujeta a comunicación de información, EEUU puede aplicar la penalización consistente en la retención del 30% a todos los pagos de fuente estadounidense, si pasados 18 meses, la legislación interna española no ha conseguido resolver la situación de incumplimiento. Por el contrario, si el incumplimiento significativo se produce por parte de los EEUU, en el intercambio automático de información, o por una entidad financiera estadounidense, no será de aplicación ninguna penalización en concepto de retención de fuente española, en ningún caso.

• Por otro lado, el estándar OCDE, se caracteriza por su carácter recíproco y global. Esta modalidad del estándar de intercambio automático, de información sobre cuentas

financieras, ha sido analizado en los precedentes apartados a través de la implementación, en el ámbito comunitario, del contenido del Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de información financiera, abierto a la firma el 29 de octubre de 2014 en Berlín (AAC IF), y en el que ya se han comprometido con su firma más de 100 jurisdicciones. Esta implementación en el ámbito comunitario se ha instrumentalizado a través de la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre (DCA2), y es el ejemplo normativo utilizado en los apartados precedentes para el análisis comparativo con FATCA.

En los tres parámetros anteriores, se evidencia que, por un lado, en el ámbito subjetivo, el estándar OCDE se alinea con las «cuentas estadounidenses sujetas a comunicación de información», esto es, en el ámbito comunitario, los EEMM identificaran a las cuentas como sujetas a comunicación a otro EEMM en la medida en la persona residente fiscal en dicho Estado sea titular de una cuenta o controle a la entidad pasiva que es titular de la misma. En el ámbito objetivo el estándar OCDE sigue el camino de la información a la que España está sujeta a comunicar, esto es, un alcance amplio de los datos financieros que comprenden las cuentas sujetas a comunicación. Por tanto, en este estándar se imbrican todos los rendimientos, los saldos en cuentas y las rentas derivadas de enajenación o reembolsos de activos financieros. Por último, en el estándar de la OCDE no tiene cabida la aplicación de sanciones por incumplimiento, más allá de las internas por la legislación interna en la que reside la entidad financiera incumplidora.

• Junto a estas conclusiones sobre la comparativa de los dos estándares OCDE y FATCA, se ponen de relieve otras reflexiones sobre la cuestión actual del intercambio automático de información sobre información financiera:

En primer lugar, en relación con el estándar FATCA, es posible acercarse a la afirmación de que, sin FATCA, la situación de la cesión de información financiera distaría mucho de ser una realidad en la modalidad del intercambio automático de información a escala global. Sin embargo, también es posible acercarse a una premisa negativa respeto al fenómeno FATCA. En particular, que se trata de una norma muy alejada de lo que debe ser una buena cooperación entre AATT caracterizada por la reciprocidad, la colaboración y la solidaridad. Lejos de estos parámetros, los IGAs entre los EEUU y el resto de países pone de relieve una posición de poder que raya en el abuso tanto ético como jurídico. No hay que olvidar que territorios en los EEUU como Delaware siguen existiendo.

En segundo lugar, dado que el objetivo de los dos estándares es acabar con la opacidad en la información financiera, ¿estamos realmente ante el fin del secreto bancario? Muchas jurisdicciones siguen sin sumarse a la implementación del estándar internacional de cesión de información financiera de forma automática (entre ellas EEUU) y, además, en tanto que las sanciones las establezcan los propios Estados, que hasta ahora se han caracterizado por su opacidad, no está garantizado que los objetivos se cumplan con éxito. En todo caso, se evidencia que los agentes económicos ya no tienen tan fácil ocultar la riqueza en territorios «opacos», y son conscientes de las actuales medidas sancionadoras, inexistentes hace muy pocos años.

En tercer lugar, no hay que olvidar el fenómeno de la competencia fiscal perniciosa, que es la causa de la fiscalidad a la carta para las rentas más móviles y que, aunque la vestimenta de este fenómeno ha cambiado, sigue existiendo. Las normas de transparencia garantizan el conocimiento de las rentas allí donde estén, pero no garantizan una imposición justa de este tipo de rentas, en comparación con las rentas que, por su naturaleza, o su dimensión, no tienen este tipo de «economía de opción». La transparencia es importante, pero la justicia tributaria lo es en mayor medida. El avance normativo global en materia transparencia debe ir acompañado de un avance normativo global en materia sustantiva, de forma que la aproximación de los sistemas tributarios garantice una minoración de la gran economía de opción actual y, por ende, del fraude y la evasión fiscal[749].

[749] Sobre la necesidad de limitar la economía de opción para combatir el fraude y la evasión fiscal internacional véase MACHANCOSES GARCÍA, E. (2013): «Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los Convenios para evitar la doble imposición», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad* nº 2, págs. 3-16.

ANEXOS

ANEXO I

Evolución del Intercambio de información en la Unión Europea

F[1]	DCA	Modalidad y características del II	Aplicación	Países (actuaciones)
1ra Fase (1977-2011)	DCA 77/799	**II previa solicitud** Desfasado desde 2002 en relación con el estándar internacional Modelo AII y MCOCDE / No obligación de II sobre cuentas bancarias	1.1.1979	– Vinculados todos los EEMM – CDIs y AII con estándares más avanzados que la DCA
	DFA 2003 Acuerdos 2004	**IAI** – Único instrumento multilateral de IAI – Restringido (intereses de personas físicas de la UE) – Sorteable (fácil de evitar la aplicación DFA2003) – Régimen sustitutivo de retención (Estados opacos no sujetos al IAI)	1.7.2005	Aplicación a dos bandas: – Régimen de retención *versus* IAI: *Luxemburgo, Austria, Bélgica, Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino* – IAI: EEMM, salvo Austria y Luxemburgo
2da Fase (2011-2014)	DCA1 2011/16 (15 feb.)	**II previa solicitud** – Adaptación al estándar internacional de II previa solicitud (26 MCOCDE y Modelo AII)	11.3.2011 – PI 2011 y ss.	– Vinculados todos los EEMM – Estándar internacional uniforme a nivel UE
		IAI (art. 8.1) – Rentas y patrimonio de carácter no financiero (trabajo, consejeros, pensiones, seguros de vida, inmuebles) – Carácter «voluntario» (condicionado a «disponibilidad»)	Desde 1.1.2015 – PI 2014 y ss. – Plazo: 6 m ss.	Aplicación a tres bandas: – EEMM con IAI total (5 categorías) – EEMM con IAI parcial (alguna) – EEMM sin IAI (ninguna)
	DFA Ac.04	**IAI (ídem primera fase)**	1.7.2005	– Aplicación a dos bandas – Salvedad: Bélgica IAI desde 2010

		Modalidades de II	Aspectos temporales y países afectados	
3ra Fase (2014-2018)	**DCA2 2014/107 (9 dic) y Protocolos a Ac.**	II previa solicitud (ídem 2da fase) – Estándar internacional uniforme a nivel de la UE	En vigor: 11.3.2011 (PI 2011); Vinculados todos los EEMM	
		IAI (8.1 DCA1 2011) – Rentas y patrimonio de carácter no financiero (trabajo, consejeros, pensiones, seguros de vida, inmuebles) – Carácter «voluntario» (requisito «disponibilidad»)	– Aplicación: 1.1.2015 – PI 2014 y ss. – Plazo: 6 meses ss. (1er plazo: enero-junio 2015, PI 2014)	Aplicación a tres bandas: – Los EEMM que participan en el IAI respecto de todas las categorías – EEMM que no participan en el IAI – EEMM que no participan en el IAI respecto de alguna/s categoría/s
		IAI (nuevo 8.3 bis DCA2 2014)[2] – Cuentas financieras residentes UE/5 jurisdicciones – Pionero: implementación UE del AAC IF[3] – Novedoso: obligatorio a nivel de la UE + 5 jurisdicciones	– Aplicación: 1.1.2016; IAI desde 2017; PI 2016 y ss; – Plazo: 9 meses ss. (1er plazo: enero-sept 2017 sobre PI 2016) – Países: EEMM, salvo Austria (UE); Liechtenstein y San Marino - UE	
			– Aplicación 1.1.2017, IAI desde 2018; PI 2017 y ss; Plazo: 9 m. ss. – Países: Austria (UE); Suiza, Andorra y Mónaco - UE	
	DCA3 2015/2376 (8 dic)	IAI (nuevo 8.bis DCA3 2015) – *Tax rulings* entre EEMM y corporaciones – Novedoso: frente a la Acción 5 BEPS (intercambio espontáneo). – Obligatorio a nivel de la Unión	– De aplicación desde 1.1.2017; IAI desde 2017: 1) Acuerdos 2017 y ss: plazo 2 trimestres sobre semestre anterior (1er plazo: trimestre julio-sept. 2007 sobre acuerdos enero-junio 2017) 2) Acuerdos 2012-16: plazo: antes d 1.1.2018[4]. – De aplicación a todos los EEMM	
	DCA4 2016/881 (25 mayo)	IAI (nuevo 8.bis bis DCA4 2016) – Informes país por país (CbC) de grupos MNs UE – Pionero: implementación A. 13 BEPS – Obligatorio a nivel de la Unión	– Es de aplicación desde 1.1.2017; IAI desde 2017 1) Plazo remisión por los grupos al EM: 12 meses (desde fin del PI): (8bis bis.1) (1er plazo: enero-diciembre 2017, respecto de PI 2016) 2) IAI plazo 15 meses desde que finaliza el PI (8 bis bis.4 DCA) Excepcionalmente: el 1er plazo de IAI (PI=2016): 18 meses (hasta junio 2018) (1er plazo de IAI finaliza en junio 2018, respecto del PI 2016) (2do plazo de IAI y ss, finaliza en marzo del año ss al del PI de referencia) – Todos los EEMM	

		Modalidades de II	Aspectos temporales y países afectados
3ra Fase (2014-2018)	**DCA5 2016/2258 (6 dic)**	Acceso por todas las AATT a la información sobre blanqueo de capitales (Directiva 2015/849) (nuevo art. 22.1 DCA) – Obligatorio a nivel de la Unión – Finalidad: control del cumplimiento del IAI IF	– Transposición: 31.12.2017 – Aplicación: desde 1.1.2018 en todas las legislaciones de los EEMM
	DCA6 2018/822 (25 mayo)	IAI (nuevo 8.bis ter DCA6 2018) – Mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos – Novedoso: más contundente que la Acción 12 BEPS – Obligatorio a nivel de la Unión	– Es de aplicación desde 1.7.2020; IAI desde octubre 2018 1) Plazo remisión por los intermediarios financieros: 30 días: (8bis ter.1 y 7) 1er plazo: desde aplicación de la Directiva: 1.7.2020: 30 días desde mecanismo. Cuando primera fase ejecutada entre 25.6.2018 y 1.7.2020: antes del 31.8.2020) 2) IAI plazo 1 mes, periodicidad trimestral (8 bis ter.18 DCA) 1er plazo de IAI: octubre 2020, respecto del trimestre julio-sept 2020; 4 plazos anuales: abril, julio, octubre y enero) – Todos los EEMM

Fuente: Elaboración propia.

Notas al Anexo I:

[1] Fases cronológicas.

[2] La DFA2003 (IAI de intereses de personas físicas UE) ha sido derogada con efectos de 1.1.2016 por la Directiva 2015/2060/UE, de 10 de noviembre, aunque por cuestiones técnicas algunas disposiciones seguirán siendo de aplicación hasta determinadas fechas de 2016 (*vid.* artículo 1.1 y 1.2 Directiva); Para Austria, la DFA2003 se deroga con efectos desde 1.1.2017 y algunas disposiciones seguirán siendo de aplicación hasta determinadas fechas de 2017 (vid. artículo 1.1 y 1.3 de la Directiva). La Directiva 2014/48/UE que modifica la DFA2003 no es necesario que se transponga. La causa de la derogación es la aprobación de la DCA2014/107/UE por la que se amplía el ámbito objetivo del IAI en la DCA a rentas financieras, siguiendo el estándar OCDE de IAI sobre cuentas financieras de 2015. Acorde con la derogación, en 2015 y 2016 se están aprobando los Protocolos modificativos de los Acuerdos de medidas equivalentes UE-5 jurisdicciones (Andorra, Liechtenstein, Suiza, San Marino y Mónaco) para incluir el IAI sobre cuentas financieras, algunos desde 2017 y otros en 2018.

[3] Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre cuentas financieras firmado en Berlín el 29 octubre 2014.

[4] Los *tax rulings* de los años 2012-2016 se comunicarán por IAI durante todo 2017, antes del 1 de enero de 2018, cuando en estos acuerdos concurran dos circunstancias: 1) acuerdos 2012-2013 que sean válidos a 1.1.2014; 2) acuerdos 2014 a 2016: todos.

Los EEMM puede decidir no incluir en el IAI los acuerdos 2012 a 1 abril 2016 cuando los destinatarios de los acuerdos sean empresas con volumen negocios inferior a 40 millones de euros y, siempre que su actividad principal no sea de carácter financiero o de inversión.

ANEXO II

Estándares de intercambio automático de información en la DCA 2011/16/UE

1) DCA2011/16/UE (DCA1)	2) DCA 2014/107/UE (DCA2)[1]
IAI voluntario: 5 rentas NO FINANCIERAS (art. 8.1) • Carácter voluntario: «requisito disponibilidad» • Rentas: Trabajo, Consejeros, Seguros de vida no UE, Pensiones e Inmuebles • PI 2014, IAI desde 2015 (1er semestre). – Suministro 6 meses siguientes (art. 8.6 DCA)	**IAI obligatorio: CUENTAS FINANCIERAS (8.3 bis DCA)** • Rentas: Intereses, dividendos, y similares; Saldos en cuentas, ingresos de la venta de activos financieros… • PI 2016, IAI desde 2017 (Austria PI 2017, IAI desde 2018) – Suministro 9 meses siguientes (art. 8.6 b) DCA) • DCA 2016/2258/UE 6 dic. (DCA5): art.22.1 DCA: Acceso a la información sobre blanqueo de capitales en todo EEMM. Desde 1.1.2018
3) DCA 2015/2376/UE (DCA3)[2]	**4) DCA 2016/881/UE (DCA4)[3]**
IAI obligatorio: *TAX RULINGS* (8 bis DCA) • ACUERDOS objeto de IAI: previos con efecto transfronterizo o previos sobre PT[4]: a) Acuerdos formulados, modificados o renovados desde 2017 (8.bis.1). *Se comunican regularmente en 2 trimestres* (sobre *6 meses anteriores)*: Los acuerdos de enero-junio 2017: comunicación de julio-sept. 2017; Los acuerdos de julio-dic. 2017: comunicación de enero-marzo 2018 b) Acuerdos en 2012-2016 *se comunicarán antes del 1.1.2018* (8.bis.2) – 2012-2013 cuando sean *válidos* a 1 de *enero de 2014* – 2014 a 2016, en todo caso • Los EEMM comunican información a los EEMM afectados y a la Comisión (registro centralizado desde 2018; mientras: red CCN) • Comisión: acceso a la información limitada y uso exclusivo de supervisión; Confidencialidad de la información (nuevo 23bis)	**IAI obligatorio: INFORMES PAÍS POR PAÍS (8 bis bis DCA)** • Grupos multinacionales. Remisión Informe país por país: – Ingresos consolidados > 750 millones; Grupos en la UE o fuera UE, si alguna entidad opera en la UE; Entidad que remite: matriz última / matriz subrogada / filial; Sanciones: legislación interna; Plazo de 12 meses desde que finaliza el PI; Contenido del informe país por país: de cada jurisdicción y entidad • Los EEMM: IAI con resto de EEMM afectados (residencia / EP) – Plazo del IAI: 15 meses desde que finaliza el período impositivo de referencia; 18 meses para 1er plazo de IAI (PI 2016): enero 2017-junio 2018 • Secretos comerciales (17.4 DCA): oponibles – En la Propuesta DCA 2016 no lo eran (8 bis bis.5) • Publicidad de los IPP: Propuesta de Directiva de 12 de abril 2016 para introducir la obligación de divulgación del informe país por país

5) DCA 2018/822/UE (DCA6)[5]

IAI obligatorio: MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS POTENCIALMENTE AGRESIVOS (8 bis bis DCA)

- Intermediarios financieros / contribuyentes interesados. Remisión mecanismos transfronterizos:
  - Intermediarios financieros: vinculación objetiva con el mecanismo + subjetiva algún EM (4 situaciones, art. 3.21 DCA)
  - Excepcionalmente, el contribuyente interesado (no intermediario o no sujeto a comunicación): art. 3.22 DCA
  - Varios intermediarios o contribuyentes: art. 8 bis ter. 9 y 10 DCA
  - Varios EEMM en los que se debe presentar: art. 8 bis ter. 4 y 8 DCA
- Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación:
  1) «Mecanismo transfronterizo»
     - Una de las jurisdicciones afectadas ha de ser EM
     - Algún participante en el mecanismo es residente en otra jurisdicción / o EP / o AE o Mecanismo que afecte al ECCI[6]
  2) «Sujeto a comunicación»
     - Señas distintivas del Anexo IV (riesgo potencial de elusión fiscal): 4 categorías
- Los EEMM:
  - IAI con resto de EEMM afectados: correo electrónico seguro hasta directorio centralizado seguro (debería en 2020)
  - Plazo del IAI: mensual con periodicidad trimestral (abril, julio, octubre y enero): 1er intercambio octubre 2020 (período julio-sept 2020)

Fuente: Elaboración propia.

Notas al Anexo II

[1] Estándar del Modelo de AAC IF y el CRS (*Common Reporting Standard*, Estándar común de revelación de información) publicado por la OCDE en 2014. En coherencia sustancial y temporal con el estándar global de la OCDE en funcionamiento con el Acuerdo multilateral de Autoridades competentes abierto a la firma en Berlín el 29.10.2014. La DFA2003 (IAI de intereses de personas físicas UE) ha sido derogada con efectos de 1.1.2016 por la Directiva 2015/2060/UE, de 10 de noviembre, aunque por cuestiones técnicas algunas disposiciones seguirán siendo de aplicación hasta determinadas fechas de 2016 (*vid.* artículo 1.1 y 1.2 Directiva); Para Austria, la DFA2003 se deroga con efectos desde 1.1.2017 y algunas disposiciones seguirán siendo de aplicación hasta determinadas fechas de 2017 (*vid.* artículo 1.1 y 1.3 de la Directiva). La Directiva 2014/48/UE que modifica la DFA2003 no es necesario que se transponga. La causa de la derogación es la aprobación de la DCA2014/107/UE por la que se amplía el ámbito objetivo del IAI en la DCA a rentas financieras, siguiendo el estándar OCDE de IAI sobre cuentas financieras de 2015. Acorde con la derogación, en 2015 y 2016 se han aprobado los Protocolos modificativos de los Acuerdos de medidas equivalentes UE-5 jurisdicciones (Andorra, Liechtenstein, Suiza, San Marino y Mónaco) para incluir el IAI sobre cuentas financieras, algunos desde 2017 y otros en 2018.

[2] De aplicación exclusiva en el ámbito de la UE. Más contundente que la solución de cesión espontánea en la Acción 5 «prácticas fiscales perniciosas» BEPS.

[3] Intercambio automático de los Informes País por País. En coherencia sustancial y temporal con el estándar global de la OCDE, Informe acción 13 «documentación precios transferencia», octubre 2015. Acuerdo multilateral de Autoridades competentes en Paris el 27.1.2016.

[4] Precios de transferencia.

[5] De aplicación exclusiva en el ámbito de la UE. Más contundente que la solución en la Acción 12 del Plan BEPS.

[6] Estándar Común de Comunicación de Información.

ANEXO III

Jurisdicciones Parte del CAM 2010 en función del Procedimiento de vinculación

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protocolo)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
1	Albania	NO	NO					8.8.2013	1.12.2013
2	Andorra	NO	NO					25.8.2016	1.12.2016
3	Alemania[5]	SI	SI	28.8.2015	1.12.2015				
4	Arabia saudí	NO	NO					17.12.2015	1.4.2016
5	Argentina	NO	NO					13.9.2012	1.1.2013
6	Armenia[6]	NO	NO					No dep.	
7	Australia	NO	SI			30.8.2012	1.12.2012		
8	Austria	SI	SI			28.8.2014	1.12.2014		
9	Azerbaiyán	NO	NO	29.5.2015	1.9.2015				
10	Bahamas	NO	NO					26.4.2018	1.8.2018
11	Bahrein	NO	NO					3.5.2018	1.9.2018
12	Barbados	NO	NO					4.7.2016	1.11.2016
13	Bélgica	SI	SI	8.12.2014	1.4.2015				
14	Belice	NO	NO					29.5.2013	1.9.2013
15	Brasil	NO	NO					1.6.2016	1.10.2016
16	Brunei Darussalam[7]	NO	NO					No dep.	
17	Bulgaria[8]	SI	NO	14.3.2016	1.7.2016				
18	Burkina Faso[9]	NO	NO					No dep.	

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protocolo)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
19	Camerún	NO	NO					30.6.2015	1.10.2015
20	Canadá[10]	NO	SI	21.11.2013	1.3.2014				
21	Chile	NO	SI			7.7.2016	1.11.2016		
22	China	NO	NO					16.10.2015	1.2.2016
23	Hong Kong	NO	NO						1.9.2018
24	Macao	NO	NO						1.9.2018
25	Chipre[11]	SI	NO	19.12.2014	1.4.2015				
26	Colombia	NO	NO					19.3.2014	1.7.2014
27	Corea[12]	NO	SI	26.3.2012	1.7.2012				
28	Croacia	SI	NO			28.2.2014	1.6.2014		
29	Costa Rica	NO	NO					5.4.2013	1.8.2013
30	Dinamarca[13]	SI	SI	28.1.2011	1.6.2011				
31	I. Feroe[14]				1.6.2011				
32	Groenlandia[15]				1.6.2011				
33	EEUU[16]	NO	SI	No depo.					
34	El Salvador[17]	NO	NO					No dep.	
35	Emiratos árabes	NO	NO					21.5.2018	1.9.2018
36	Eslovaquia	SI	SI			21.11.2013	1.3.2014		
37	Eslovenia[18]	SI	SI	30.1.2011	1.6.2011				
38	España	SI	SI	28.9.2012	1.1.2013				
39	Estonia	SI	SI			8.7.2014	1.11.2014		

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protoc)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
40	Filipinas[19]	NO	NO					No dep.	
41	Finlandia[20]	SI	SI	21.12.2010	1.6.2011				
42	Francia	SI	SI	13.12.2011	1.4.2012				
43	Gabón[21]	NO	NO					No dep.	
44	Georgia[22]	NO	NO	28.2.2011	1.6.2011				
45	Ghana	NO	NO					29.5.2013	1.9.2013
46	Granada	NO	NO					31.5.2018	1.9.2018
47	Grecia[23]	SI	SI		1.9.2013				
48	Guatemala	NO	NO					9.6.2017	1.10.2017
49	Hungría[24]	SI	SI	SI	1.3.2015				
50	India	NO	NO					21.2.2012	1.6.2012
51	Indonesia	NO	NO					21.1.2015	1.5.2015
52	Irlanda	SI	SI			29.5.2013	1.9.2013		
53	Islandia	NO	NO	28.10.2011	1.2.2012				
54	I. Cook	NO	NO					29.5.2017	1.9.2017
55	I. Marshall	NO	NO					22.12.2016	1.4.2017
56	Israel	NO	SI			31.8.2016	1.12.2016		
57	Italia	SI	SI	17.1.2012	1.5.2012				
58	Jamaica[25]	NO	NO					No dep.	
59	Japón[26]	NO	SI	28.6.2013	1.10.2013				
60	Kazajistán	NO	NO					8.4.2015	1.8.2015

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protoc)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
61	Kenia[27]	NO	NO					No dep.	
62	Kuwait[28]	NO	NO					No dep.	
63	Letonia	SI	NO			15.7.2014	1.11.2014		
64	Líbano	NO	NO					12.5.2017	1.9.2017
65	Liberia[29]	NO	NO					No dep.	
66	Liechtenstein	NO	NO					22.8.2016	1.12.2016
67	Lituania[30]	SI	NO	4.2.2014	1.6.2014				
68	Luxemburgo[31]	SI	SI	11.7.2014	1.11.2014				
69	Macedonia[32]	NO	NO					No dep.	
70	Malasia	NO	NO					3.1.2017	1.5.2017
71	Malta	SI	NO			29.5.2013	1.9.2013		
72	Marruecos[33]	NO	NO					No dep.	
73	Mauricio	NO	NO					31.8.2015	1.12.2015
74	Méjico[34]	NO	SI	23.5.2012	1.5.2012				
75	Moldavia[35]	NO	NO	24.11.2011	1.3.2012				
76	Mónaco	NO	NO					14.12.2016	1.4.2017
77	Nauru	NO	NO					28.6.2016	1.10.2016
78	Nigeria	NO	NO					29.5.2015	1.9.2015
79	Niue	NO	NO					6.6.2016	1.10.2016
80	Noruega[36]	NO	SI	18.2.2011	1.6.2011				
81	Nueva Zelanda	NO	SI			21.11.2013	1.3.2014		

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protoc)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
82	Países Bajos	SI	SI	29.5.2013	1.9.2013				
83	Aruba[37]				1.9.2013				
84	Curacao				1.9.2013				
85	San Martín				1.9.2013				
86	Panamá	NO	NO					16.3.2017	1.7.2017
87	Paquistán	NO	NO					14.12.2016	1.4.2017
88	Paraguay[38]	NO	NO					No dep.	
89	Perú	NO	NO					28.5.2018	1.9.2018
90	Polonia	SI	SI	22.6.2011	1.10.2011				
91	Portugal[39]	SI	SI	17.11.2014	1.3.2015				
92	Qatar[40]	NO	NO					No dep.	
93	Reino Unido[41]	SI	SI	30.6.2011	1.10.2011				
94	Anguila				1.3.2014				
95	Bermudas				1.3.2014				
96	I.Vírgenes				1.3.2014				
97	I. Caimán				1.1.2014				
98	Gibraltar				1.3.2014				
99	Guernsey				1.8.2014				
100	I. Man				1.3.2014				
101	I. Jersey				1.6.2014				
102	I. Turcas y Caicos				1.12.2013				

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protoc)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
103	Montserrat				1.10.2013				
104	Rep. Checa	SI	SI			11.10.2013	1.2.2014		
105	Rep. Dominicana[42]	NO	NO					No dep.	
106	Rumanía[43]	SI	NO	11.7.2014	1.11.2014				
107	Rusia	NO	NO					4.3.2015	1.7.2015
108	San Cristobal y Nieves	NO	NO					25.8.2016	1.12.2016
109	Samoa	NO	NO					31.8.2016	1.12.2016
110	San Marino	NO	NO					28.8.2015	1.12.2015
111	San Vte y Granadinas	NO	NO					31.8.2016	1.12.2016
112	Santa Lucía	NO	NO					21.11.2016	1.3.2017
113	Senegal	NO	NO					25.8.2016	1.12.2016
114	Seychelles	NO	NO					25.6.2015	1.10.2016
115	Singapur	NO	NO					20.1.2016	1.5.2016
116	Sudáfrica	NO	NO					21.12.2013	1.4.2014
117	Suecia	SI	SI	27.5.2011	1.9.2011				
118	Suiza	NO	SI			26.9.2016	1.1.2017		
119	Túnez	NO	NO					31.10.2013	1.2.2014
120	Turquía	NO	SI			26.3.2018	1.7.2018		
121	Ucrania	NO	NO	22.5.2013	1.9.2013				

		Miembros[1]		Protocolo 2010 (art. IX Protoc)[2]		CAM 2010 + UE/ OCDE (28.1 CAM)[3]		CAM 2010 no UE/OCDE (28.5 CAM)[4]	
	Jurisdicciones	**UE**	**OCDE**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**	**Depósito**	**En vigor**
122	Uganda	NO	NO					26.5.2016	1.9.2016
123	Uruguay	NO	NO					31.8.2016	1.12.2016
124	Vanuatu[44]	NO	NO					No dep.	

Fuente: Elaboración propia. A fecha de 2 de julio de 2018: 124 jurisdicciones han firmado y para 107 el CAM2010 ya ha entrado en vigor (véase OCDE: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

Notas al Anexo III

[1] Referencia a los Países que son miembros de la UE y/o de la OCDE.

[2] Países que primero son Parte del CAM 1988 y pasan a ser Parte del CAM 2010 con el depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación del Protocolo 2010. El 2 de julio de 2018, 30 jurisdicciones (y 15 territorios asociados o dependientes) son Parte del CAM 2010 por la vía del artículo IX del Protocolo 2010. El Protocolo 2010 entró en vigor el 1.6.2011, esto es, el primer día después de expirado el plazo de tres meses después de la fecha en que cinco Partes se han vinculado con el Protocolo. En particular, por orden de depósito: Finlandia, el 21.12.2010, Dinamarca (incluyendo Islas Feroe y Groenlandia) el 28.1.2011; Eslovenia el 30.1.2011; Noruega, el 18.2.2011; y Georgia, el 28.2.2011. Dado que la quinta jurisdicción deposita el instrumento en febrero de 2011, para ella y para todas las anteriores el CAM 2010 ha entrado en vigor el 1 de junio de 2011.

[3] Países que no eran Parte del CAM 1988 pero son miembros de la OCDE o de la UE. Estos han pasado a ser Parte del CAM 2010 con la firma del CAM 2010 y el depósito del instrumento de ratificación, aprobación o aceptación del CAM 2010, de conformidad con el artículo 28 apartados 1 a 4 del CAM 2010. El 2 de julio de 2018, 14 jurisdicciones son Parte del CAM 2010 por la vía de estos apartados.

[4] Países que no eran Parte del CAM 1988 y no son miembros de la OCDE o de la UE. Estas jurisdicciones han necesitado para ser Parte una fase previa: la invitación por parte del órgano de coordinación del CAM 2010. Posteriormente, han firmado el CAM 2010 y han depositado el instrumento de ratificación, aprobación o aceptación del CAM 2010, de conformidad con el artículo 28 apartado 5 del CAM 2010. A fecha de 2 de julio de 2018, el instrumento ya ha entrado en vigor para 48 jurisdicciones.

[5] Alemania deposita el instrumento de ratificación del CAM 1988 y del Protocolo 2010 el 28.8.2015.

[6] Armenia, ha firmado el CAM 2010 el 24.1.2018 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[7] Brunei Darussalam ha firmado el CAM 2010 el 12.9.2017 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[8] Bulgaria firma el mismo día (26.10.2015) el CAM 1988 y el Protocolo 2010. El 14.3.2016 deposita el instrumento del Protocolo 2010.

[9] Burkina Faso ha firmado el CAM 2010 el 25.8.2016 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[10] Canadá firma el CAM 1988 el 28.4.2004. En 2011 firma el Protocolo 2010 y deposita el instrumento de este último el 21.11.2013.

[11] Chipre firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 10.7.2014 y 19.12.2014.

[12] Corea firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.5.2010 y 26.3.2012

[13] Dinamarca, junto a Finlandia, Eslovenia, Georgia y Noruega son las 5 primeras jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[14] Islas Feroe territorio asociado/dependiente de Dinamarca. El CAM 1988 había entrado en vigor en 2007. Desde del CAM 1988 Dinamarca viene declarando, de conformidad con el artículo 29 del CAM que, a los efectos del CAM, el término Dinamarca incluye los territorios autónomos de las Islas Feroe y Groenlandia.

[15] Groenlandia, territorio asociado/dependiente de Dinamarca. El CAM 1988 entró en vigor al igual que para Dinamarca el 1.4.1995. Desde del CAM 1988 Dinamarca viene declarando, de conformidad con el artículo 29 del CAM que, a los efectos del CAM, el término Dinamarca incluye los territorios autónomos de las Islas Feroe y Groenlandia.

[16] Los EEUU es Parte del CAM 1988. Ha firmado el Protocolo 2010 el 27.5.2010 pero no ha depositado ningún instrumento.

[17] El Salvador ha firmado el CAM 2010 el 1.6.2015 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[18] Eslovenia firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.5.2010 y 31.1.2011. Además, junto con Finlandia, Dinamarca, Georgia y Noruega, son las primeras cinco jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[19] Filipinas ha firmado el CAM 2010 el 26.9.2014 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[20] Finlandia es el primer país que deposita el instrumento de ratificación del Protocolo 2010. Junto con Dinamarca, Eslovenia, Georgia y Noruega, son las 5 primeras jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[21] Gabón ha firmado el CAM 2010 el 3.7.2014 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[22] Georgia deposita el instrumento de ratificación del CAM 1988 y del Protocolo 2010 el 28.2.2011. Junto con Finlandia, Dinamarca, Eslovenia y Noruega son los primeros Estados que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[23] Grecia firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 29.5.2012 y 29.5.2013.

[24] Hungría firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 12.11.2013 y 7.11.2014.

[25] Jamaica ha firmado el CAM 2010 el 1.6.2016 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[26] Japón firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 3.11.2011 y 28.6.2013.

[27] Kenia ha firmado el CAM 2010 el 8.2.2016 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[28] Kuwait ha firmado el CAM 2010 el 5.5.2017 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[29] Liberia ha firmado el CAM 2010 el 11.6.2018 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[30] Lituania firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 7.3.2013 y 4.2.2014.

[31] Luxemburgo firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 29.5.2013 y 11.7.2014.

[32] Macedonia ha firmado el CAM 2010 el 27.6.2018 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[33] Marruecos ha firmado el CAM 2010 el 21.5.2013 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[34] Méjico firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.5.2010 y 25.5.2012.

[35] Moldavia firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.1.2011 y 24.11.2011.

[36] Noruega junto a Dinamarca, Finlandia, Eslovenia, Georgia son las 5 primeras jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[37] Aruba, Curacao y San Martin: Territorios asociados/dependientes de Países Bajos. En el Anexo C, en aplicación del artículo 3.1 e) del CAM, Holanda declara en mayo de 2013 que el término «nacionales» comprende la parte europea, la parte holandesa del Caribe (Islas de Bonaire, San Eustaquio y Saba), Aruba, Curacao y San Martín.

[38] Paraguay ha firmado el CAM 2010 el 29.5.2018 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[39] Portugal firma el mismo día (27.5.2010) el CAM 1988 y el Protocolo 2010. El 17.11.2014 deposita el instrumento del Protocolo 2010.

[40] Qatar ha firmado el CAM 2010 el 10.11.2017 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[41] Reino Unido, de conformidad con el art. 29 del CAM ha extendido la aplicación del Protocolo 2010 a los siguientes territorios: Montserrat desde 1.10.2013; Islas Turcas y Caicos, desde 1.12.2013; Islas Caimán, desde 1.1.2014; Anguilla, Gibraltar, Isla de Man, Bermuda y las Islas Vírgenes británicas, desde 1.3.2014; Islas Jersey desde 1.6.2014 y Guernesey desde 1.8.2014.

[42] República Dominicana ha firmado el CAM 2010 el 28.6.2016 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

[43] Rumanía firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 15.10.2012 y 11.7.2014.

[44] Vanuatu ha firmado el CAM 2010 el 21.6.2018 pero no ha realizado el depósito del instrumento.

ANEXO IV

Jurisdicciones CAM (fuente OCDE)

JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS. STATUS – 2 JULY 2018

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
1.	Albania				01-03-2013 (AC)	08-08-2013	01-12-2013
2.	Andorra				05-11-2013 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
3.	Anguilla						01-03-2014
4.	Argentina				03-11-2011 (AC)	13-09-2012	01-01-2013
5.	Armenia				24-01-2018 (AC)		
6.	Aruba			01-02-1997			01-09-2013
7.	Australia				03-11-2011 (AC)	30-08-2012	01-12-2012
8.	Austria				29-05-2013 (AC)	28-08-2014	01-12-2014
9.	Azerbaijan	26-03-2003	03-06-2004	01-10-2004	23-05-2014 (P)	29-05-2015	01-09-2015
10.	Bahamas				15-12-2017 (AC)	26-04-2018	01-08-2018
11.	Bahrain				29-06-2017 (AC)	03-05-2018	01-09-2018
12.	Barbados				28-10-2015 (AC)	04-07-2016	01-11-2016
13.	Belgium	07-02-1992	01-08-2000	01-12-2000	04-04-2011 (P)	08-12-2014	01-04-2015
14.	Belize				29-05-2013 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
15.	Bermuda						01-03-2014
16.	Brazil				03-11-2011 (AC)	01-06-2016	01-10-2016

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
17.	British Virgin Islands						01-03-2014
18.	Brunei Darussalam				12-09-2017 (AC)		
19.	Bulgaria	26-10-2015			26-10-2015 (P)	14-03-2016	01-07-2016
20.	Burkina Faso				25-08-2016 (AC)		
21.	Cameroon				25-06-2014 (AC)	30-06-2015	01-10-2015
22.	Canada	28-04-2004			03-11-2011 (P)	21-11-2013	01-03-2014
23.	Cayman Islands						01-01-2014
24.	Chile				24-10-2013 (AC)	07-07-2016	01-11-2016
25.	China (People's Republic of)				27-08-2013 (AC)	16-10-2015	01-02-2016
26.	Colombia				23-05-2012 (AC)	19-03-2014	01-07-2014
27.	Cook Islands				28-10-2016 (AC)	29-05-2017	01-09-2017
28.	Costa Rica				01-03-2012 (AC)	05-04-2013	01-08-2013
29.	Croatia				11-10-2013 (AC)	28-02-2014	01-06-2014
30.	Curaçao			10-10-2010			01-09-2013
31.	Cyprus	10-07-2014	19-12-2014	01-04-2015	10-07-2014 (P)	19-12-2014	01-04-2015
32.	Czech Republic				26-10-2012 (AC)	11-10-2013	01-02-2014

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
33.	Denmark	16-07-1992	16-07-1992	01-04-1995	27-05-2010 (P)	28-01-2011	01-06-2011
34.	Dominican Republic				28-06-2016 (AC)		
35.	El Salvador				01-06-2015 (AC)		
36.	Estonia				29-05-2013 (AC)	08-07-2014	01-11-2014
37.	Faroe Islands			01-01-2007			01 06 2011
38.	Finland	11-12-1989	15-12-1994	01-04-1995	27-05-2010 (P)	21-12-2010	01-06-2011
39.	Former Yugoslav Republic of Macedonia				27-06-2018 (AC)		
40.	France	17-09-2003	25-05-2005	01-09-2005	27-05-2010 (P)	13-12-2011	01-04-2012
41.	Gabon				03-07-2014 (AC)		
42.	Georgia	12-10-2010	28-02-2011	01-06-2011	03-11-2010 (P)	28-02-2011	01-06-2011
43.	Germany	17-04-2008	28-08-2015	01-12-2015	03-11-2011 (P)	28-08-2015	01-12-2015
44.	Ghana				10-07-2012 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
45.	Gibraltar						01-03-2014
46.	Greece	21-02-2012	29-05-2013	01-09-2013	21-02-2012 (P)	29-05-2013	01-09-2013
47.	Greenland			01-04-1995			01-06-2011
48.	Grenada				18-05-2018 (AC)	31-05-2018	01-09-2018
49.	Guatemala				05-12-2012 (AC)	09-06-2017	01-10-2017
50.	Guernsey						01-08-2014

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
51.	Hong Kong						01-09-2018
52.	Hungary	12-11-2013	07-11-2014	01-03-2015	12-11-2013 (P)	07-11-2014	01-03-2015
53.	Iceland	22-07-1996	22-07-1996	01-11-1996	27-05-2010 (P)	28-10-2011	01-02-2012
54.	India				26-01-2012 (AC)	21-02-2012	01-06-2012
55.	Indonesia				03-11-2011 (AC)	21-01-2015	01-05-2015
56.	Ireland				30-06-2011 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
57.	Isle of Man						01-03-2014
58.	Israel				24-11-2015 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
59.	Italy	31-01-2006	31-01-2006	01-05-2006	27-05-2010 (P)	17-01-2012	01-05-2012
60.	Jamaica				01-06-2016 (AC)		
61.	Japan	03-11-2011	28-06-2013	01-10-2013	03-11-2011 (P)	28-06-2013	01-10-2013
62.	Jersey						01-06-2014
63.	Kazakhstan				23-12-2013 (AC)	08-04-2015	01-08-2015
64.	Kenya				08-02-2016 (AC)		
65.	Korea	27-05-2010	26-03-2012	01-07-2012	27-05-2010 (P)	26-03-2012	01-07-2012
66.	Kuwait				05-05-2017 (AC)		
67.	Latvia				29-05-2013 (AC)	15-07-2014	01-11-2014
68.	Lebanon				12-05-2017 (AC)	12-05-2017	01-09-2017
69.	Liberia				11-06-2018 (AC)		
70.	Liechtenstein				21-11-2013 (AC)	22-08-2016	01-12-2016

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
71.	Lithuania	07-03-2013	04-02-2014	01-06-2014	07-03-2013 (P)	04-02-2014	01-06-2014
72.	Luxembourg	29-05-2013	11-07-2014	01-11-2014	29-05-2013 (P)	11-07-2014	01-11-2014
73.	Macau						01-09-2018
74.	Malaysia				25-08-2016 (AC)	03-01-2017	01-05-2017
75.	Malta				26-10-2012 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
76.	Marshall Islands				22-12-2016 (AC)	22-12-2016	01-04-2017
77.	Mauritius				23-06-2015 (AC)	31-08-2015	01-12-2015
78.	Mexico	27-05-2010	23-05-2012	01-09-2012	27-05-2010 (P)	23-05-2012	01-09-2012
79.	Moldova	27-01-2011	24-11-2011	01-03-2012	27-01-2011 (P)	24-11-2011	01-03-2012
80.	Monaco				13-10-2014 (AC)	14-12-2016	01-04-2017
81.	Montserrat						01-10-2013
82.	Morocco				21-05-2013 (AC)		
83.	Nauru				28-06-2016 (AC)	28-06-2016	01-10-2016
84.	Netherlands	25-09-1990	15-10-1996	01-02-1997	27-05-2010 (P)	29-05-2013	01-09-2013
85.	New Zealand				26-10-2012 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
86.	Nigeria				29-05-2013 (AC)	29-05-2015	01-09-2015
87.	Niue				27-11-2015 (AC)	06-06-2016	01-10-2016
88.	Norway	05-05-1989	13-06-1989	01-04-1995	27-05-2010 (P)	18-02-2011	01-06-2011
89.	Pakistan				14-09-2016 (AC)	14-12-2016	01-04-2017
90.	Panama				27-10-2016 (AC)	16-03-2017	01-07-2017

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
91.	Paraguay				29-05-2018 (AC)		
92.	Peru				25-10-2017 (AC)	28-05-2018	01-09-2018
93.	Philippines				26-09-2014 (AC)		
94.	Poland	19-03-1996	25-06-1997	01-10-1997	09-07-2010 (P)	22-06-2011	01-10-2011
95.	Portugal	27-05-2010			27-05-2010 (P)	17-11-2014	01-03-2015
96.	Qatar				10-11-2017 (AC)		
97.	Romania	15-10-2012	11-07-2014	01-11-2014	15-10-2012 (P)	11-07-2014	01-11-2014
98.	Russia				03-11-2011 (AC)	04-03-2015	01-07-2015
99.	Saint Kitts and Nevis				25-08-2016 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
100.	Saint Lucia				21-11-2016 (AC)	21-11-2016	01-03-2017
101.	Saint Vincent and the Grenadines				25-08-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
102.	Samoa				25-08-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
103.	San Marino				21-11-2013 (AC)	28-08-2015	01-12-2015
104.	Saudi Arabia				29-05-2013 (AC)	17-12-2015	01-04-2016
105.	Senegal				04-02-2016 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
106.	Seychelles				24-02-2015 (AC)	25-06-2015	01-10-2015
107.	Singapore				29-05-2013 (AC)	20-01-2016	01-05-2016
108.	Sint Maarten			10-10-2010			01-09-2013

	Country/ Jurisdiction*	Original convention			Protocol (p)/ Amended convention (AC)		
		Signature (opened on 25-01-1988)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force	Signature (opened on 27-05-2010)	Deposit of Instrument of Ratification, Acceptance or Approval	Entry into force
109.	Slovak Republic				29-05-2013 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
110.	Slovenia	27-05-2010	31-01-2011	01-05-2011	27-05-2010 (P)	31-01-2011	01-06-2011
111.	South Africa				03-11-2011 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
112.	Spain	12-11-2009	10-08-2010	01-12-2010	11-03-2011 (P)	28-09-2012	01-01-2013
113.	Sweden	20-04-1989	04-07-1990	01-04-1995	27-05-2010 (P)	27-05-2011	01-09-2011
114.	Switzerland				15-10-2013 (AC)	26-09-2016	01-01-2017
115.	Tunisia				16-07-2012 (AC)	31-10-2013	01-02-2014
116.	Turkey				03-11-2011 (AC)	26-03-2018	01-07-2018
117.	Turks & Caicos Islands						01-12-2013
118.	Uganda				04-11-2015 (AC)	26-05-2016	01-09-2016
119.	Ukraine	20-12-2004	26-03-2009	01-07-2009	27-05-2010 (P)	22-05-2013	01-09-2013
120.	United Arab Emirates				21-04-2017 (AC)	21-05-2018	01-09-2018
121.	United Kingdom	24-05-2007	24-01-2008	01-05-2008	27-05-2010 (P)	30-06-2011	01-10-2011
122.	United States	28-06-1989	13-02-1991	01-04-1995	27-05-2010 (P)		
123.	Uruguay				01-06-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
124.	Vanuatu				21-06-2018 (AC)		

Fuente: web: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf «Chart of Participating Jurisdictions»

* This table includes State Parties to the Convention as well as jurisdictions, which are members of the GFTEI or that have been listed in Annex B naming a competent authority, to which the application of the Convention has been extended pursuant to Article 29 of the Convention.

ANEXO V

Jurisdicciones comprometidas con el Intercambio automático de información sobre cuentas bancarias (fuente OCDE)

As at June 2018 AEOI: STATUS OF COMMITMENTS

The table below summarises the intended implementation timelines of the new standard[1]

JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES IN 2017 (49)
Anguilla, Argentina, Belgium, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgaria, Cayman Islands, Colombia, Croatia, Cyprus[2], Czech Republic, Denmark, Estonia, Faroe Islands, Finland, France, Germany, Gibraltar, Greece, Guernsey, Hungary, Iceland, India, Ireland, Isle of Man, Italy, Jersey, Korea, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Mexico, Montserrat, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Romania, San Marino, Seychelles, Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Turks and Caicos Islands, United Kingdom
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2018 (53)
Andorra, Antigua and Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Azerbaijan[3], The Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Brazil, Brunei Darussalam, Canada, Chile, China, Cook Islands, Costa Rica, Curacao, Dominica, Ghana[3], Greenland, Grenada, Hong Kong (China), Indonesia, Israel, Japan, Kuwait, Lebanon, Macau (China), Malaysia, Marshall Islands, Mauritius, Monaco, Nauru, New Zealand, Niue, Pakistan[3], Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Samoa, Saudi Arabia, Singapore, Sint Maarten, Switzerland, Trinidad and Tobago, Turkey, United Arab Emirates, Uruguay, Vanuatu
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2019/2020 (4)
Albania (2020), Maldives (2020), Nigeria (2019), Peru (2020)
DEVELOPING COUNTRIES HAVING NOT YET SET THE DATE FOR FIRST AUTOMATIC EXCHANGE (43)
Armenia, Benin, Botswana, Burkina Faso, Cambodia, Cameroon, Chad, Côte d'Ivoire, Djibouti, Dominican Republic, Ecuador, Egypt, El Salvador, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Gabon, Georgia, Guatemala, Guyana, Haiti, Jamaica, Kazakhstan, Kenya, Lesotho, Liberia, Madagascar, Mauritania, Moldova, Mongolia, Montenegro, Morocco, Niger, Papua New Guinea, Paraguay, Philippines, Rwanda, Senegal, Serbia, Tanzania, Thailand, Togo, Tunisia, Uganda, Ukraine

Fuente: Web OCDE: https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf

Notas al Anexo V:

[1] The United States has undertaken automatic information exchanges pursuant to FATCA from 2015 and entered into intergovernmental agreements (IGAs) with other jurisdictions to do so. The Model 1A IGAs entered into by the United States acknowledge the need for the United States to achieve equivalent levels of reciprocal automatic information exchange with partner jurisdictions. They also include a political commitment to pursue the adoption of regulations and to advocate and support relevant legislation to achieve such equivalent levels of reciprocal automatic exchange.

[2] Note by Turkey: The information in the documents with reference to «Cyprus» relates to the southern part of the Island. There is no single authority representing both Turkish and Greek Cypriot people on the Island. Turkey recognizes the Turkish Republic of Northern Cyprus (TRNC). Until a lasting and equitable solution is found within the context of the United Nations, Turkey shall preserve its position concerning the «Cyprus issue».

Note by all the European Union Member States of the OECD and the European Union: The Republic of Cyprus is recognised by all members of the United Nations with the exception of Turkey. The information in the documents relates to the area under the effective control of the Government of the Republic of Cyprus.

[3] As developing countries that do not host a financial centre, Azerbaijan, Ghana and Pakistan were not asked to commit to 2018 exchanges, but later did so spontaneously.

ANEXO VI

Jurisdicciones firmantes del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre IAI sobre cuentas bancarias (fuente OCDE)

SIGNATORIES OF THE MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON AUTOMATIC EXCHANGE OF FINANCIAL ACCOUNT INFORMATION AND INTENDED FIRST INFORMATION EXCHANGE DATE. Status as of 26 June 2018

Jurisdiction from which the Competent Authority is from	**Intended First Information Exchange by: (Annex F to the Agreement)**
1. Albania	September 2018
2. Andorra	September 2018
3. Anguilla	September 2017
4. Antigua and Barbuda	September 2018
5. Argentina	September 2017
6. Aruba	September 2018
7. Australia	September 2018
8. Austria	September 2018
9. Azerbaijan	September 2018
10. Bahamas	September 2018
11. Bahrain	September 2018
12. Barbados	September 2017
13. Belgium	September 2017
14. Belize	September 2018
15. Bermuda	September 2017
16. Brazil	September 2018
17. British Virgin Islands	September 2017
18. Bulgaria	September 2017
19. Canada	September 2018
20. Cayman Islands	September 2017
21. Chile	September 2018
22. China (People's Republic of)	September 2018
23. Colombia	September 2017
24. Cook Islands	September 2018

Jurisdiction from which the Competent Authority is from	Intended First Information Exchange by: (Annex F to the Agreement)
25. Costa Rica	September 2018
26. Croatia	September 2017
27. Curaçao	September 2017
28. Cyprus	September 2017
29. Czech Republic	September 2017
30. Denmark	September 2017
31. Estonia	September 2017
32. Faroe Islands	September 2017
33. Finland	September 2017
34. France	September 2017
35. Germany	September 2017
36. Ghana	September 2018
37. Gibraltar	September 2017
38. Greece	September 2017
39. Greenland	September 2017
40. Grenada	September 2018
41. Guernsey	September 2017
42. Hong Kong, China	September 2018
43. Hungary	September 2017
44. Iceland	September 2017
45. India	September 2017
46. Indonesia	September 2018
47. Ireland	September 2017
48. Israel	September 2018
49. Isle of Man	September 2017
50. Italy	September 2017
51. Japan	September 2018
52. Jersey	September 2017
53. Kazakhstan	September 2020

Jurisdiction from which the Competent Authority is from	Intended First Information Exchange by: (Annex F to the Agreement)
54. Korea	September 2017
55. Kuwait	September 2018
56. Latvia	September 2017
57. Lebanon	September 2018
58. Liechtenstein	September 2017
59. Lithuania	September 2017
60. Luxembourg	September 2017
61. Macau, China	September 2018
62. Malaysia	September 2018
63. Malta	September 2017
64. Marshall Islands	September 2018
65. Mauritius	September 2018
66. Mexico	September 2017
67. Monaco	September 2018
68. Montserrat	September 2017
69. Nauru	September 2018
70. Netherlands	September 2017
71. New Zealand	September 2018
72. Nigeria	September 2019
73. Niue	September 2017
74. Norway	September 2017
75. Pakistan	September 2018
76. Panama	September 2018
77. Poland	September 2017
78. Portugal	September 2017
79. Qatar	September 2018
80. Romania	September 2017
81. Russian Federation	September 2018
82. Saint Kitts And Nevis	September 2018

Jurisdiction from which the Competent Authority is from	Intended First Information Exchange by: (Annex F to the Agreement)
83. Saint Lucia	September 2018
84. Saint Vincent and The Grenadines	September 2018
85. Samoa	September 2018
86. San Marino	September 2017
87. Saudi Arabia	September 2018
88. Seychelles	September 2017
89. Singapore	September 2018
90. Sint Maarten	September 2018
91. Slovak Republic	September 2017
92. Slovenia	September 2017
93. South Africa	September 2017
94. Spain	September 2017
95. Sweden	September 2017
96. Switzerland	September 2018
97. Turkey	September 2018
98. Turks & Caicos Islands	September 2017
99. United Arab Emirates	September 2018
100. United Kingdom	September 2017
101. Uruguay	September 2018
102. Vanuatu	September 2018

Fuente: web OCDE: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf

ANEXO VII

Jurisdicciones firmantes del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio automático de los IPP (OCDE)

SIGNATORIES OF THE MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON THE EXCHANGE OF COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS (CbC MCAA) AND SIGNING DATES

1. Argentina	30-06-2016
2. Australia	27-01-2016
3. Austria	27-01-2016
4. Belgium	27-01-2016
5. Belize	20-06-2017
6. Bermuda	15-04-2016
7. Brazil	21-10-2016
8. Bulgaria	17-11-2017
9. Canada	11-05-2016
10. Cayman Islands	21-06-2017
11. Chile	27-01-2016
12. China (People's Republic of)	12-05-2016
13. Colombia	21-06-2017
14. Costa Rica	27-01-2016
15. Croatia	06-07-2017
16. Curaçao	30-06-2016
17. Cyprus	01-11-2016
18. Czech Republic	27-01-2016
19. Denmark	27-01-2016
20. Estonia	27-01-2016
21. Finland	27-01-2016
22. France	27-01-2016
23. Gabon	26-01-2017
24. Georgia	30-06-2016
25. Germany	27-01-2016

26. Greece	27-01-2016
27. Guernsey	21-10-2016
28. Haiti	22-06-2017
29. Hungary	01-12-2016
30. Iceland	12-05-2016
31. India	12-05-2016
32. Indonesia	26-01-2017
33. Ireland	27-01-2016
34. Isle of Man	21-10-2016
35. Israel	12-05-2016
36. Italy	27-01-2016
37. Japan	27-01-2016
38. Jersey	21-10-2016
39. Kazakhstan	12-06-2018
40. Korea	30-06-2016
41. Latvia	21-10-2016
42. Liechtenstein	27-01-2016
43. Lithuania	25-10-2016
44. Luxembourg	27-01-2016
45. Malaysia	27-01-2016
46. Malta	26-01-2017
47. Mauritius	26-01-2017
48. Mexico	27-01-2016
49. Monaco	02-11-2017
50. Netherlands	27-01-2016
51. New Zealand	12-05-2016
52. Nigeria	27-01-2016
53. Norway	27-01-2016

54. Pakistan	21-06-2017
55. Poland	27-01-2016
56. Portugal	27-01-2016
57. Qatar	19-12-2017
58. Romania	19-12-2017
59. Russian Federation	26-01-2017
60. Senegal	04-02-2016
61. Singapore	21-06-2017
62. Slovak Republic	27-01-2016
63. Slovenia	27-01-2016
64. South Africa	27-01-2016
65. Spain	27-01-2016
66. Sweden	27-01-2016
67. Switzerland	27-01-2016
68. Turks and Caicos Islands	21-06-2017
69. United Kingdom	27-01-2016
70. Uruguay	30-06-2016

Fuente: web OCDE:
http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf

ANEXO VIII

Jurisdicciones Parte del CAM y del AAC IF y/o del AAC IPP

		Partes del CAM[1] (>100)		Partes del AAC IF[2] (> 100)	Partes del AAC IPP[3] (70 jurisd)
	Jurisdicciones	**En vigor (107)**	**Solo Firma (17)**		
1	Albania	1.12.2013		2018-2020[4]	
2	Andorra	1.12.2016		2018	
3	Alemania[5]	1.12.2015		2017	27.1.2016
4	Arabia saudí	1.4.2016		2018	
5	Argentina	1.1.2013		2017	30.6.2016
6	Armenia		24.1.2018	pendiente	
7	Australia	1.12.2012		2018	27.1.2016
8	Austria	1.12.2014		2018	27.1.2016
9	Azerbaiyán	1.9.2015		2018	
10	Bahamas	1.8.2018		2018	
11	Bahrein	1.9.2018		2018	
12	Barbados	1.11.2016		2017	
13	Bélgica	1.4.2015		2017	27.1.2016
14	Belice	1.9.2013		2018	20.6.2017
15	Brasil	1.10.2016		2018	21.10.2016
16	Brunei Darussalam		12.9.2017	2018	
17	Bulgaria[6]	1.7.2016		2017	17.11.2017
18	Burkina Faso		25.8.2016	pendiente	
19	Camerún	1.10.2015		pendiente	
20	Canadá[7]	1.3.2014		2018	11.5.2016
21	Chile	1.11.2016		2018	21.1.2016
22	China	1.2.2016		2018	12.5.2016
23	Hong Kong	1.9.2018		2018	
24	Macao	1.9.2018		2018	
25	Chipre[8]	1.4.2015		2017	1.11.2016
26	Colombia	1.7.2014		2017	21.6.2017
27	Corea[9]	1.7.2012		2017	30.6.2016
28	Croacia	1.6.2014		2017	6.7.2017
29	Costa Rica	1.8.2013		2018	27.1.2016
30	Dinamarca[10]	1.6.2011		2017	27.1.2016
31	I. Faroe[11]	1.6.2011		2017	
32	Groenlandia[12]	1.6.2011		2017	
33	EEUU		27.5.2010	NO	
34	El Salvador		1.6.2015	pendiente	

	Jurisdicciones	Partes del CAM[1] (>100) En vigor (107)	Partes del CAM[1] (>100) Solo Firma (17)	Partes del AAC IF[2] (> 100)	Partes del AAC IPP[3] (70 jurisd)
35	Emiratos árabes	1.9.2018		2018	
36	Eslovaquia	1.3.2014		2017	27.1.2016
37	Eslovenia[13]	1.6.2011		2017	27.1.2016
38	España	1.1.2013		2017	27.1.2016
39	Estonia	1.11.2014		2017	27.1.2016
40	Filipinas		26.4.2014	pendiente	
41	Finlandia[14]	1.6.2011		2017	27.1.2016
42	Francia	1.4.2012		2017	27.1.2016
43	Gabón		3.7.2014	pendiente	26.1.2017
44	Georgia[15]	1.6.2011		pendiente	30.6.2016
45	Ghana	1.9.2013		2018	
46	Granada	1.9.2018		2018	
47	Grecia[16]	1.9.2013		2017	27.1.2016
48	Guatemala	1.10.2017		pendiente	
	Haití				22.6.2017
49	Hungría[17]	1.3.2015		2017	1.12.2016
50	India	1.6.2012		2017	12.5.2016
51	Indonesia	1.5.2015		2018	26.1.2017
52	Irlanda	1.9.2013		2017	27.1.2016
53	Islandia	1.2.2012		2017	12.5.2016
54	I. Cook	1.9.2017		2018	
55	I. Marshall	1.4.2017		2018	
56	Israel	1.12.2016		2018	12.5.2016
57	Italia	1.5.2012		2017	27.1.2016
58	Jamaica		1.6.2016	pendiente	
59	Japón[18]	1.10.2013		2018	27.1.2016
60	Kazajistán	1.8.2015		2020	12.6.2018
61	Kenia		8.2.2016	pendiente	
62	Kuwait		5.5.2017	2018	
63	Letonia	1.11.2014		2017	21.10.2016
64	Líbano	1.9.2017		2018	
65	Liberia		11.6.2018	pendiente	
66	Liechtenstein	1.12.2016		2017	27.1.2016
67	Lituania[19]	1.6.2014		2017	25.10.2016
68	Luxemburgo[20]	1.11.2014		2017	27.1.2016
69	Macedonia		27.6.2018	pendiente	

	Jurisdicciones	Partes del CAM[1] (>100) En vigor (107)	Partes del CAM[1] (>100) Solo Firma (17)	Partes del AAC IF[2] (> 100)	Partes del AAC IPP[3] (70 jurisd)
70	Malasia	1.5.2017		2018	27.1.2016
71	Malta	1.9.2013		2017	26.1.2017
72	Marruecos		21.5.2013	pendiente	
73	Mauricio	1.12.2015		2018	26.1.2017
74	Méjico[21]	1.5.2012		2017	27.1.2016
75	Moldavia[22]	1.3.2012		pendiente	
76	Mónaco	1.4.2017		2018	2.11.2017
77	Nauru	1.10.2016		2018	
78	Nigeria	1.9.2015		2019	27.1.2016
79	Niue	1.10.2016		2017	
80	Noruega[23]	1.6.2011		2017	27.1.2016
81	Nueva Zelanda	1.3.2014		2018	12.5.2016
82	Países Bajos	1.9.2013		2017	27.1.2016
83	Aruba[24]	1.9.2013		2018	
84	Curacao	1.9.2013		2017	30.6.2016
85	San Martín	1.9.2013		2018	
86	Panamá	1.7.2017		2018	
87	Paquistán	1.4.2017		2018	21.6.2017
88	Paraguay		29.5.2018	pendiente	
89	Perú	1.9.2018		2020	
90	Polonia	1.10.2011		2017	27.1.2016
91	Portugal[25]	1.3.2015		2017	27.1.2016
92	Qatar		10.11.2017	2018	19.12.2017
93	Reino Unido[26]	1.10.2011		2017	27.1.2016
94	Anguila	1.3.2014		2017	
95	Bermudas	1.3.2014		2017	15.4.2016
96	I.Vírgenes	1.3.2014		2017	
97	I. Caimán	1.1.2014		2017	11.5.2017
98	Gibraltar	1.3.2014		2017	
99	Guernesey	1.8.2014		2017	21.10.2016
100	I. Man	1.3.2014		2017	21.10.2016
101	I. Jersey	1.6.2014		2017	21.10.2016
102	I. Turcas y Caicos	1.12.2013		2017	21.6.2017
103	Montserrat	1.10.2013		2017	
104	Rep. Checa	1.2.2014		2017	27.1.2016
105	Rep. Dominic		28.6.2016	pendiente	

	Jurisdicciones	Partes del CAM[1] (>100) En vigor (107)	Partes del CAM[1] (>100) Solo Firma (17)	Partes del AAC IF[2] (> 100)	Partes del AAC IPP[3] (70 jurisd)
106	Rumanía[27]	1.11.2014		2017	19.12.2017
107	Rusia	1.7.2015		2018	26.1.2017
108	San Cristóbal y Nieves	1.12.2016		2018	
109	Samoa	1.12.2016		2018	
110	San Marino	1.12.2015		2017	
111	San Vte y Granadinas	1.12.2016		2018	
112	Santa Lucía	1.3.2017		2018	
113	Senegal	1.12.2016		pendiente	4.2.2016
114	Seychelles	1.10.2016		2017	
115	Singapur	1.5.2016		2018	21.6.2017
116	Sudáfrica	1.4.2014		2017	27.1.2016
117	Suecia	1.9.2011		2017	27.1.2016
118	Suiza	1.1.2017		2018	27.1.2016
119	Túnez	1.2.2014		pendiente	
120	Turquía	1.7.2018		2018	
121	Ucrania	1.9.2013		NO	
122	Uganda	1.9.2016		pendiente	
123	Uruguay	1.12.2016		2018	30.6.2016
124	Vanuatu		21.6.2018	2018	

Fuente: Elaboración propia (julio 2018). Jurisdicciones Parte del CAM 2010 y, a su vez, firmantes del Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras (29 octubre 2014) y/o del Acuerdo multilateral sobre intercambio automático de los informes país por país (27 enero 2016).

Notas al Anexo VIII:

[1] A fecha de 2 de julio de 2018: 124 jurisdicciones han firmado el CAM 2010 (Convenio Multilateral de Asistencia Mutua en su modificación 2010). Sin embargo, 17 de ellas sólo han firmado el CAM pero no han depositado el instrumento de ratificación y, por tanto, aun no son Parte del CAM. Para las 107 restantes ya ha entrado en vigor, de manera que ya pueden vincularse a la cesión automática de información en los AAC multilaterales (véase de forma actualizada esta información en la OCDE: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

[2] Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, abierto a la firma el 29.10.2014 en Berlín. Véase en la web OCDE las jurisdicciones que se han comprometido al AAC IF a un calendario concreto. La última actualización disponible en la dirección web de la OCDE es de fecha de 26 de junio de 2018 respecto de 102 jurisdicciones (https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf. Véase también el documento sobre el estatus de las jurisdicciones de acuerdo a sus compromisos: https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf En este documento se agrupan las jurisdicciones que ya se han comprometido en 2017 y son parte del CAM 2010; las que se han comprometido en 2018 y también son Parte del CAM 2010, salvo Brunei Darussalam, Kuwait, Qatar y Vanuatu que han firmado el CAM 2010 pero aún no son Partes del mismo por no haber realizado el depósito del instrumento de ratificación; también las que se han comprometido para 2019: Nigeria que es Parte del CAM 2010; las que se han comprometido para 2020: Albania (Parte

del CAM 2010), Maldivas (no es Parte del CAM 2010 ni lo ha firmado) y Perú (para el que el CAM 2010 entra en vigor en septiembre de 2018). Por último, otras jurisdicciones que se han comprometido al IAI IF pero no han fijado calendario y muchas de ellas no son Parte aun del CAM 2010.

[3] Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de los informes país por país, abierto a la firma el 27.1.2016 en París. Véase en la web OCDE las jurisdicciones que han firmado el AAC IPP. La última actualización disponible en la dirección web de la OCDE es de fecha de 15 de junio de 2018 y contiene ya 70 jurisdicciones signatarias del Acuerdo: «Signatories of the Multilateral Competetent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and signing dates» Signatories of Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports. Status as of 26 January 2017: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf

[4] Albania se comprometió para 2018 en el Anexo F del AAC IF, sin embargo lo ha pospuesto a 2020.

[5] Alemania deposita el instrumento de ratificación del CAM 1988 y del Protocolo 2010 el 28.8.2015.

[6] Bulgaria firma el mismo día (26.10.2015) el CAM 1988 y el Protocolo 2010. El 14.3.2016 deposita el instrumento del Protocolo 2010.

[7] Canadá firma el CAM 1988 el 28.4.2004. En 2011 firma el Protocolo 2010 y deposita el instrumento de este último el 21.11.2013.

[8] Chipre firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 10.7.2014 y 19.12.2014.

[9] Corea firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.5.2010 y 26.3.2012.

[10] Dinamarca, junto a Finlandia, Eslovenia, Georgia y Noruega son las 5 primeras jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[11] Islas Feroe territorio asociado/dependiente de Dinamarca. El CAM 1988 había entrado en vigor en 2007. Desde del CAM 1988 Dinamarca viene declarando, de conformidad con el artículo 29 del CAM que, a los efectos del CAM, el término Dinamarca incluye los territorios autónomos de las Islas Feroe y Groenlandia.

[12] Groenlandia, territorio asociado/dependiente de Dinamarca. El CAM 1988 entró en vigor al igual que para Dinamarca el 1.4.1995. Desde del CAM 1988 Dinamarca viene declarando, de conformidad con el artículo 29 del CAM que, a los efectos del CAM, el término Dinamarca incluye los territorios autónomos de las Islas Feroe y Groenlandia.

[13] Eslovenia firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.5.2010 y 31.1.2011. Además, junto con Finlandia, Dinamarca, Georgia y Noruega, son las primeras cinco jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[14] Finlandia es el primer país que deposita el instrumento de ratificación del Protocolo 2010. Junto con Dinamarca, Eslovenia, Georgia y Noruega, son las 5 primeras jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[15] Georgia deposita el instrumento de ratificación del CAM 1988 y del Protocolo 2010 el 28.2.2011. Junto con Finlandia, Dinamarca, Eslovenia y Noruega son los primeros Estados que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[16] Grecia firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 29.5.2012 y 29.5.2013.

[17] Hungría firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 12.11.2013 y 7.11.2014.

[18] Japón firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 3.11.2011 y 28.6.2013.

[19] Lituania firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 7.3.2013 y 4.2.2014.

[20] Luxemburgo firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 29.5.2013 y 11.7.2014.

[21] Méjico firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.5.2010 y 25.5.2012.

[22] Moldavia firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 27.1.2011 y 24.11.2011.

[23] Noruega junto a Dinamarca, Finlandia, Eslovenia, Georgia son las 5 primeras jurisdicciones que depositan el instrumento del Protocolo 2010.

[24] Aruba, Curacao y San Martin: Territorios asociados/dependientes de Países Bajos. En el Anexo C, en aplicación del artículo 3.1 e) del CAM, Holanda declara en mayo de 2013 que el término «nacionales» comprende la parte europea, la parte holandesa del Caribe (Islas de Bonaire, San Eustaquio y Saba), Aruba, Curacao y San Martín.

[25] Portugal firma el mismo día (27.5.2010) el CAM 1988 y el Protocolo 2010. El 17.11.2014 deposita el instrumento del Protocolo 2010.

[26] Reino Unido, de conformidad con el art. 29 del CAM ha extendido la aplicación del Protocolo 2010 a los siguientes territorios: Montserrat desde 1.10.2013; Islas Turcas y Caicos, desde 1.12.2013; Islas Caimán, desde 1.1.2014; Anguilla, Gibraltar, Isla de Man, Bermuda y las Islas Vírgenes británicas, desde 1.3.2014; Islas Jersey desde 1.6.2014 y Guernesey desde 1.8.2014.

[27] Rumanía firma y deposita el instrumento del CAM 1988 y del Protocolo 2010 en las mismas fechas: 15.10.2012 y 11.7.2014.

ANEXO IX

Estándares multilaterales de intercambio automático de información

«FATCA Global» (datos bancarios) AAC IAI cuentas financieras[1]		**«Informe país por país» (datos fiscales de multinacionales) AAC IAI IPP**[2]	
Política: lucha contra el fraude y la evasión fiscal – 2001: reorientación política OCDE: transparencia e intercambio de información – 2001: 11-S (lucha contra el terrorismo internacional) – 2007: crisis económica y financiera (G20 2009 «fin secreto bancario»)		Política: lucha contra la PFA de las Multinacionales – 2007: crisis económica. Presión ciudadana – 2013: 15 acciones Plan contra BEPS – 2015: Acción 13, Informe final 5.10.2015: «doc. de PT[3] y de IPP	
OCDE: Estándar de IAI de cuentas financieras: 15 julio 2014 AAC sobre IAI de cuentas financieras: 29 octubre 2014 UE: IAI de cuentas financieras, obligatorio y para todos los EEMM Implementación del estándar de la OCDE de 15 julio 2014: 1) DCA 2014/107/UE 9 diciembre 2014: art. 8.3 bis DCA 2) DCA 2015/2060/UE 10 noviembre 2015: deroga la DFA 2003 3) Protocolos modificativos Acuerdos 2004: 2015 y 2016 (UE – Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino)		OCDE: Estándar de IAI de Informes País por País (IPP): 5.10.2015 AAC sobre IAI de Informes país por país: 27.1.2016 UE: IAI de Informes país por país, obligatorio y para todos los EEMM: Implementación del estándar de la OCDE de 5.10.2015 – DCA 2016 de mayo de 2016: nuevo art. 8 bis bis DCA	
Aspectos temporales de entidades financieras: datos	Aspectos temporales del IAI (desde 2017 sobre PI 2016)	Aspectos temporales de grupos multinacionales: IPP	Aspectos temporales del IAI (desde 2017.2018 sobre PI 2016)
Cuentas preexistentes: → abiertas a 31 diciembre 2015 y 2016 Cuentas nuevas: → desde 1.1.2016 (plazo 3 meses ss PI) 1er plazo: enero-marzo 2017	2017: cuentas nuevas 2016 y determinadas preexistentes 2017/2018: det. cuentas preexist. Plazo: 9 meses ss al PI de referencia 1er plazo: 1.1.2017 a 30.9.2017	Plazo: 12 meses ss al PI anterior 1er plazo: 1.1.2017 a 31.12.2017	Plazo: 15 meses ss al PI de referencia 1er plazo: 1.1.2017 a 31.3.2018

Fuente: Elaboración propia (julio 2018).

Notas al Anexo IX:

[1] Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, de 29 octubre 2014 Berlín.

[2] Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de los Informes país por país, 27 enero 2016 París.

[3] Precios de transferencia.

ANEXO X

Estándar de intercambio de información previa solicitud
(artículo 26 MCOCDE: versiones)

actual			
26.1 MOCDE **Información que puede requerirse**	**Antes del 2000** 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio.	**2000 y 2005** 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza recibidos por los Estados contratantes, sus divisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El II no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.	**2012:** 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza recibidos por los Estados contratantes, sus divisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El II no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.

	En 2000	En 2005	2012
Uso de la información por el Estado requirente: secreto oficial, órganos y fines	2. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas de igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a esos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.	2. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas de igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a esos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.	2. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas de igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a esos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. «No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante puede ser usada para otros fines cuando esa información pueda ser usada para otros fines de conformidad con las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que la suministre autorice dicho uso»

26.3 MCOCDE (Límites II)	**2000-2005-2012** 2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante; c) suministrar informaciones que revelen secretos comerciales, industriales o profesionales, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.		
26.4 MCOCDE (No límite: Ausencia de interés doméstico)	**2000** ----	**2005** 4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.	**2012** 4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.
26.5 MCOCDE (No límite: Secreto bancario, representantes o registral)	**2000** ----	**2005 (introduce el 26.5 para aclarar el 26.3)** 5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier otra persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una empresa.	**2012** 5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier otra persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una empresa.

Fuente: Elaboración propia.

ANEXO XI

Estándar de intercambio de información previa solicitud
(artículo 26 MCOCDE: naturaleza aclaratoria o sustancial de las diferentes versiones)

	Modificación del 26 del MCOCDE	Naturaleza de la modificación
2000	26.1: la información requerida puede ser relativa a «los impuestos de toda clase y naturaleza recibidos por los Estados contratantes, sus divisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El II no vendrá limitado por los art. 1 y 2»	SUSTANCIAL (altera el contenido del estándar) (extensión a impuestos más allá de los del CDI) (*vid.* párrafo 10.1 Comentarios)
2005	26.1: Información requerida ha de ser «previsiblemente relevante» (antes información «necesaria»)	ACLARATORIA (no altera el estándar del 26.1) (*vid.* párrafo 4.1 Comentarios)
	26.1: Información requerida para «administrar y exigir lo dispuesto en el derecho interno» (antes «para aplicar lo dispuesto en el derecho interno»)	ACLARATORIA (no altera el estándar del 26.1) (*vid.* párrafo 4.1 Comentarios)
	26.2: uso de la información por el Estado requirente: *cesión a órganos que controlan a los órganos con funciones en materia tributaria*	SUSTANCIAL (altera el contenido del estándar) (extensión de la cesión de la información a órganos de supervisión / (*vid.* p. 4.1 y 12.1 *in fine* Comentarios)
	Nuevo 26.4: no oponible la *ausencia de interés fiscal* por el Estado requerido	ACLARATORIA (no altera los límites del 26.3) (*vid.* párrafos 4.1, 17 y 19.6 Comentarios)
	Nuevo 26.5: no oponible la cesión de *información en poder de bancos, de representantes o relacionada con la titularidad de participaciones*	ACLARATORIA (no altera los límites del 26.3) (*vid.* párrafos 4.1, 17 y 19.10 Comentarios)
2012	26.2: uso de la información: *utilización para fines distintos de los estrictamente tributarios* (cesión a otros órganos distintos de los que tienen las funciones tributarias)	SUSTANCIAL (altera el contenido del estándar) (extensión del uso a fines no tributarios) (*vid.* párrafo 4.3 Comentarios)

Fuente: Elaboración propia.

ANEXO XII

Calendario de implementación del estándar FATCA y OCDE (ECCI)

1. Calendario del estándar del IAI sobre cuentas financieras (OCDE): AAC IF y DCA 2014[1]

TIPO DE CUENTA		LAS ENTIDADES FINANCIERAS SUJETAS A COMUNICACIÓN (CRS)	INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN (IAI)
Cuentas nuevas (abiertas desde 1.1.2016)		Certificación de residencia fiscal Desde 1.1.2016	IAI Desde sept. 2017 (plazo 9 m.)
Cuentas preexistentes (abiertas a 31.12.2015)	De personas físicas de mayor valor (no umbral)	Identificación normas de diligencia debida Hasta 31.12.2016 (tiene un plazo más restringido de revisión, identificación y comunicación)	IAI Desde sept. 2017 (plazo 9 m.)
	De personas físicas de menor valor (no umbral)	Identificación normas de diligencia debida Hasta 31.12.2017 (permite un plazo más amplio de revisión, identificación y comunicación)	IAI Desde sept. 2017/2018 (plazo 9 m.) (en función momento que se identifiquen como cuentas sujetas a información. Si se identifica en 2016 el IAI es en 2017; si se identifica en 2017, el IAI es en 2018)
	De entidades > 250.000 dólares		

2. Calendario del estándar del IAI sobre cuentas financieras (FATCA): IGA EEUU-España[2]

TIPO DE CUENTA		LAS ENTIDADES FINANCIERAS SUJETAS A COMUNICACIÓN (CRS)	INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN (IAI)
Cuentas nuevas (abiertas desde 1.7.2014) (umbral excepcional)		Certificación de residencia fiscal Desde 1.7.2014	IAI Hasta sept. 2015 (plazo 9 meses)
Cuentas preexistentes (abiertas a 30.6.2014)	De personas físicas de mayor valor > 1 millón dólares	Identificación normas de diligencia debida Hasta 30.6.2015 (tiene un plazo más restringido de revisión, identificación y comunicación)	IAI Hasta sept. 2015 (plazo 9 meses) (si la identificación de la cuenta se produce en 2014 el IAI será en 2015. Si se identifica en 2015, el IAI es el 2016)
	De personas físicas de menor valor > 50.000/250.000 < 1 millón dólares	Identificación normas de diligencia debida Hasta 30.6.2016 (permite un plazo más amplio de revisión, identificación y comunicación)	IAI Hasta sept. 2015 / 2016 (plazo 9 meses) (en función momento que se identifiquen como cuentas sujetas a información. Si se identifica en 2014 el IAI es en 2015; si se identifica en 2015, el IAI es en 2016)
	De entidades (>250.000)		

Fuente: Elaboración propia (julio 2018).

Notas al Anexo XII:

[1] Implementación de conformidad con el estándar internacional OCDE (ECCI, Estándar Común de Comunicación de Información; en inglés CRS: *Common Reporting Standard*) consensuado en el Acuerdo Multilateral de Autoridades competentes de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, abierto a la firma el 29 octubre de 2014 en Berlín, AAC IF (*Vid.* Sección III a VI del anexo I del Estándar de IAI IF de la OCDE de julio 2015 (OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters,* OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en , así como el art. 3.3 y Anexo F del AAC IF) y el artículo 8.6 y Anexos I y II de la DCA (Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L64/1, 11.3.2011), en su versión modificada en 2014 (Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L359/1 16 diciembre 2014).

[2] IGA EEUU-España: Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. (BOE, 01-julio-2014). *Vid.* Secc. II a IV del Anexo I del IGA.

Bibliografía

Alarcón García, Gloria (2013): «La cooperación administrativa en materia tributaria y el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea: el Asunto C-539/09», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 5, págs. 3-10.

Barreix, A.; Roca, J. y Velayos, F (2016): «Breve historia de la transparencia tributaria», *Documentos IEF,* n.º 10.

Bokobo Moiche, S. (2000): «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, n.º 93, págs. 41-47.

Borja Sanchis, A. (2005): *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europe*a, Ed. Diálogo.

Borrego Santiago, Margarita (2012): «Los acuerdos de intercambio de información en España», *Cuadernos de Formación*. Colaboración, Vol. 15, IEF.

Calderón Carrero, Jose Manuel: (2010): «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE», en F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad internacional*, CEF, págs. 1321 y ss.

Calderón Carrero, Jose Manuel (2012a): «Intercambio de Información y asistencia mutua», en N. Carmona Fernández, (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea»,* Wolter Kluwers CISS, Cap. V, Parte I, págs. 761-798.

Calderón Carrero, Jose Manuel (2012b): «La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria», en N. Carmona Fernández, (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea»,* Wolter Kluwers CISS, Cap. VIII, Parte II, págs.1437-1477.

Calderón Carrero, Jose Manuel (2014): «Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou», *Carta tributaria,* n.º 2, págs. 2-18.

Calderón Carrero, Jose Manuel (2018): «El nuevo marco de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones», *Quincena Fiscal,* n.º 10, págs. 37-62.

Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2012): «La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses» en N. Carmona Fernández, (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, págs. 1383-1433.

Calvo Vérgez, Juan (2010): «En torno a los principios generales que han de ser observados en los procedimientos de aplicación de los tributos», *Aranzadi doctrinal*, n.º 10.

Calvo Vérgez, Juan (2017): «La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras», *Documentos,* n.º 3, Instituto de Estudios Fiscales.

Carbajo Vasco, Domingo (1985): *El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional.*

Carbajo Vasco, D. y Porporato, P. (2013): «Avances en materia de transparencia e Intercambio de Información Tributaria», *Revista de administración tributaria, CIAT,* n.º 35, págs. 82-115.

CAYÓN GALIARDO, Antonio (1997): «Los Sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios,* IEF– Marcial Pons, págs. 769-786.

CHRISTIANS, Allison (2015): «Interpretation or Override? Introducing the Hybrid Tax Agreement», *Tax Notes International,* n.º 5, págs. 51-53.

CORONA RAMÓN, J. F. (1990): *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

DELMAS GONZÁLEZ, Francisco José (2010): «Análisis de la propuesta de modificación de la Directiva del ahorro», *Crónica Tributaria,* n.º 135, págs. 87-114.

DOURADO Ana Paula y BECKER, Johannes (2015): «Exchange of information. Article 26», *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions,* Wolters Kluwer, Fourth Edition, págs. 1827-1931.

EATLP (2009): *Mutual Assistance and Information Exchange, EATLP Annual Congress Santiago Compostela,* EATLP International Tax Series, Vol. 8.

EATLP (2015) *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect. EATLP Annual Congress Istanbul (29.30 May 2014),* EATLP International Tax Series, Vol. 13, Editor by Giuseppe Marino.

FALCON Y TELLA, R. (2012): «El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y la técnica jurídica», *Quincena Fiscal* n.º 3, págs. 1-8.

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio (2010): «En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios», *Quincena Fiscal,* n.º 4.

FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando (2006): *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea.*

GARCÍA CARACUEL, María (2005): «El supuesto de retención en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 1/2005.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix (2016): «La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal», *Quincena fiscal,* n.º 19/2016, págs. 21-42.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (2007): «Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades: Particular referencia a las obligaciones formales», *Quincena fiscal*, n.º 7.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (2009): «El régimen de documentación de las operaciones vinculadas», *Técnica tributaria*, n.º 87.

GARCÍA PRATS, Alfredo (2000): «La Propuesta de Directiva de imposición sobre el ahorro: algunos apuntes», *Crónica Tributaria,* n.º 96*,* págs. 31-62.

GARCÍA PRATS, Alfredo (2001): «La asistencia mutua en la recaudación tributaria», *Documentos,* n.º 24, IEF.

García Prats, Alfredo (2003): «La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias», en Angel Fernández Prieto y José Antonio Rodríguez Ondarza (Coord.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional,* págs. 467-498.

García Prats, Alfredo (2005): «La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI», *Revista de información fiscal*, n.º 71, págs. 81-105.

García Prats, Alfredo (2007): «La cooperación administrativa n materia tributaria en el siglo XXI», *Derecho, historia y universidades: estudios dedicados a Mariano Peset*, Vol. 1, págs. 651-663.

García Prats, Alfredo (2007): «Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global», *Documentos,* n.º 3, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 3-19.

García Prats, Alfredo (2009): «Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición», *Crónica Tributaria*, n.º 133, págs. 101-124.

García Prats, Alfredo (2014): «Los nuevos estándares internacionales de intercambio de información: FATCA o el fin del secreto bancario», en Francisco Alfredo García Prats (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, págs. 193-225.

García Prats, Alfredo (2015): «The Legitimacy of AEOI and Measures other tan AEOI», en *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect. EATLP Annual Congress Istanbul (29.30 May 2014),* IBFD Vol. 13 EATLP International Tax Series, Editor by Giuseppe Marino, págs. 133-162.

Gil Rodríguez, Isabel (2015): «La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 168.

Gil Soriano, Alberto (2012): «Toward an Automatic Exchange but asymetric Exchange of Tax Information. The US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point», en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Dir. Miguel Ángel Collado Yurrita y Saturnina Moreno González, Atelier.

Gracia Espinar, Eduardo (2018): «Algunos problemas prácticos derivados de la aplicación de la DCA6», *Política Criminal: Revista Electrónica Semestral de Políticas Públicas en Materias Penales*, n.º 22/2016.

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

Heredia Rodríguez, L y Marulanda Otálvaro, H. (2015): «Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad», *Documentos,* n.º 15, Instituto de Estudios Fiscales.

Ibáñez García, Isaac (2012): «Directrices de técnica normativa sobre la incorporación del derecho de la Unión Europea», *Quincena Fiscal,* n.º 13, págs. 1-22.

IFA (1990): *International Mutual Assistance through exchange of information*, CDFI, vo. 75b., (Stockholm Congress).

IFA (2013): *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities,* Volume 98b. (Copenhagen Congress), La Haya.

IFA (2015): «*Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights – Time to discuss*», Vol. 69 (Basel Congress), Ed. Philip Baker.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia (2009): «La propuesta de modificación de la Directiva sobre el ahorro», *Quincena Fiscal,* n.º 11/2009

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia (2013): «Diferentes enfoques para el intercambio automático de información», *Quincena Fiscal,* n.º 16.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia (2018): «El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas», *Carta tributaria*, n.º 39.

LASARTE LÓPEZ, Rocío (2014): «La posición del contribuyente ante las fórmulas de intercambio de información entre Administraciones de la Ley General Tributaria», en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez,* IEF, págs. 2351-2381.

LEONETTI, Juan Eduardo (2012): «El rol de los contribuyentes, responsables y terceros en el intercambio de información entre administraciones tributarias». Díkaion [en linea] 2012, 21 (Julio-Diciembre): [Fecha de consulta: 23 de julio de 2018] Disponible en:<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=72028686009> , págs. 511 a 529.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María (2017): «Alcance del deber general de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal», *REDF*, Civitas, n.º 173, págs. 165-191.

LÓPEZ RIBAS, Silvia (2017): «Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva», *Carta tributaria,* n.º 31.

LÓPEZ TELLO (2013), «Comentarios al articulado del Modelo 1ª del Acuerdo intergubernamental parala aplicación de FATCA», *Actualidad jurídica Uría Menéndez,* n.º 34, págs. 39-50.

LUCAS DURÁN, M (2014): «Coordinación en el seno de la UE para luchar contra el fraude y elusión fiscales: viejas y nuevas medidas», en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez,* Instituto de Estudios Fiscales, págs. 565-644.

MACHANCOSES GARCÍA, E. (2009): «Flexibilización del principio de reserva de Ley tributaria ante el incumplimiento de transposición de una Directiva», en *Ley General Tributaria y Derecho Comunitario, Foro Sainz de Bujanda*, *Documentos*, n.º 2, Instituto de Estudios Fiscales.

MACHANCOSES GARCÍA, E. (2013): «Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los Convenios para evitar la doble imposición», *Crónica tributaria* 2, págs. 3-16.

MACHANCOSES GARCÍA, E. (2014:) «La transposición de la Directiva 2011/16/UE en la Ley General Tributaria. En particular, el intercambio de información previa solicitud», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y fraude fiscal ,* Instituto de Estudios Fiscales.

MACHANCOSES GARCÍA, E. (2014): «Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la Propuesta de modificación de la misma en 2013» en I. Martín Dégano y P. M. Herrera Molina, *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, *Documentos*, n.º 8/2014, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 77-83.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, Ascensión (2002): «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos,* n.º 1/2002, Instituto de Estudios Fiscales.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo (2011): «La información país por país (CbCR), la interacción con el Derecho de la UE y su utilización como instrumento de política tributaria: algunas reflexio-

nes», en T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los Precios de Transferencia* (2ª edición), CEF, Madrid, 2016.

Martín López, Jorge (2012): «Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria» en Miguel Ángel Collado Yurrita y Saturnina Moreno González (Dirs.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier.

Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel (2013): «Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla», *Revista técnica tributaria,* n.º 103, págs. 91-108.

Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel (2014): «La evasión fiscal en España», *Gaceta fiscal,* n.º 341, págs. 112-130.

Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel (2017): «Información sobre operaciones vinculadas: el nuevo modelo 232», *Quincena fiscal*, n.º 22, págs. 21-30.

Martinez Giner, Luis Alfonso (2012a): «La Multilateralización de la cooperación administrativa en materia fiscal: avances en el convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa», *Crónica Tributaria*, *Boletín de Actualidad,* n.º 2, págs. 33-42.

Martinez Giner, Luis Alfonso (2012b): «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», *Quincena Fiscal,* n.º 19, págs. 1-42.

Martinez Giner, Luis Alfonso (2014): «El nuevo estándar de cooperación en la UE: en intercambio automático de información tributaria», en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez, Instituto de Estudios Fiscales,* págs. 777-799.

Martinez Giner, Luis Alfonso (2016): «El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 159, págs. 77-101.

Martinez Giner, Luis Alfonso (2017): «El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas», *REDF*, n.º 173, págs. 97-164.

Merino Espinosa, María del Prado y Nocete Correa, Francisco José (2011): «El Intercambio de información tributaria: entre diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses», *Crónica Tributaria*, n.º 139, págs. 139-163.

Merino Espinosa, María del Prado y Nocete Correa, Francisco José (2011): «El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español», *Documentos,* n.º 6, Instituto de Estudios Fiscales.

Martos Belmonte, Plácido (2016): «El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (*CRS, Common Reporting Standard*): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014», *Crónica Tributaria,* n.º 159, págs. 103-130.

Miguel Canuto, Enrique de (2011): «La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE, en Gemma Patón García; Esther Sánchez López y Miguel Ángel Collado Yurrita (Coord.), *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, págs. 279-318.

Miguel Canuto, Enrique de (2012): «Asistencia en la recaudación: la normativa interna», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 3, págs. 37-46.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (2011a): «Comentario a la nueva Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Carta tributaria. Monografías*, n.º 9/2011, págs. 3-27.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (2011b): «Nuevas líneas de cooperación administrativa: la nueva Directiva 2011/16/UE del consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE», *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º 31, págs. 4-14.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (2012): «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación:* Comentarios, casos prácticos, n.º 348, págs. 93-142.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (2012): «La adaptación de la Ley General Tributaria a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua» *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º 37, págs. 4-31.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2012): «Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», en Miguel Ángel Collado Yurrita y Saturnina Moreno González (Dirs.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Ed. Atelier.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2013): «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», *Crónica Tributaria*, n.º 146, págs. 193-220.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2014): «El intercambio automático de información en el acuerdo FATCA entre Estados Unidos y España: ¿un instrumento adecuado?», en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez,* Instituto de Estudios Fiscales, págs. 819-855.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2017a): *Tax rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS,* Tirant lo Blanch, 1ra edición.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2017b): «Ayudas de Estado y *tax rulings*: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *REDF, Civitas,* 175, págs. 41-113.

OBERSON, Xavier (2015): *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency,* Ed. Edwar Elgar, Cheltenham, UK.

OGEA RUIZ, R (2001): «La legislación española y los paraísos fiscales», en *Fiscalidad Internacional,* CEF, Madrid, págs. 1885-1927.

ORTIZ LIÑÁN, José (2003): *Régimen jurídico de la información en poder de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. (2011): «Propuestas contra el blanqueo de capitales y el fraude fiscal: el fomento de la gobernanza en el ámbito fiscal», *Quincena Fiscal,* n.º 17.

PASTORIZA VÁZQUEZ, Juan Salvador (2004): «La Directiva 2003/48/CE. Un nuevo paso hacia la armonización de la tributación de las rentas derivadas del capital en la UE», *Quincena Fiscal*, n.º 11.

PATÓN GARCÍA, Gemma (2011): «Un apunte sobre el intercambio internacional de información tributaria al hilo del nuevo marco de cooperación en la Unión Europea», *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad,* n.º 8, págs. 45-52.

Pedreira Menéndez, José (2013): «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal,* n.º 4.

Pedreira Menéndez, José (2012) «La cooperación administrativa en la unión europea contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal,* n.º 3, págs. 109-130.

Pérez Royo, Fernando (2004): La Directiva 2003/48/CE, sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español», *Quincena Fiscal*, n.º 21.

Pina Montaner, Violeta (2014): «La norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras», *Actualidad jurídica Uría Menéndez,* n.º 37, pág. 128-132.

Pistone, Pasquale (2016): «Acuerdos sobre intercambio de información (TIEAs): las ventajas del bilateralismo para la asistencia mutua en la época del multilateralismo global» («Tax Information Exchange Agreements –TIEAs–: The Advantages of Bilateralism for Mutual Assistance in the Era of Global Multilateralism», *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*.

Rodriguez-Bereijo León, María (2012): «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria», *InDret,* (www.indret.com), Barcelona.

Rodríguez Márquez, Jesús (2018): *Revelación de Esquemas de Planificación Fiscal Agresiva: Directiva de Intermediarios Fiscales*, Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre.

Rozas Valdés, José A. (2013): «La cooperación por los beneficios de las multinacionales» AEDAF (Documento relativo a su participación en las III Jornada «Fraude fiscal en el ámbito nacional e internacional», el 22 abril de 2013, organizada por Estudios Fiscales entre AEDAF-DT. de Cataluña-Universidades.

Ruibal Pereira, Luz (1999): «Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 179.

Ruiz de Azúa, María Teresa (2017): «Información país por país con carácter público», documento de la sección de asesores internos de la AEDAF, junio 2017

Sánchez López, María Esther (2011): *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Bosch, Barcelona.

Sánchez López, María Esther (2014): «Una posible *armonización* a partir de la aplicación de los mecanismo del intercambio de información», en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez,* Instituto de Estudios Fiscales, págs. 1007-1031.

Sánchez López, María Esther (2017a): «La lucha contra la planificación fiscal agresiva. La obligación de información y los programas de cumplimiento cooperativo», *Crónica Tributaria*, n.º 162, págs. 91-112.

Sanchez López, Esther (2017b): *El Intercambio Automático de Información Frente a la Planificación Fiscal Agresiva en la era Post-BEPS,* Aranzadi.

Sanz Gómez, Rafael J. (2016): «Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España», *Crónica Tributaria,* n.º 161, págs. 209-238.

Serrano Antón, Fernando (2010): «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», en Fernando Serrano Antón (dir.), *Fiscalidad internacional,* págs. 257-292.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2015): «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, *CEF*, n.º 391, págs. 77-110.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2017): «El instrumento multilateral de la OCDE para la ejecución del Plan de Acción BEPS: interpretación y aplicación», en Catalina Hoyos Jiménez, César García Novoa y Julio A. Fernández Cartagena (coord..), *Estudios en homenaje a Jacques Malherbe = Studies in honor of Jacques Malherbe*, Nueva fiscalidad = New taxation, 2017, págs. 685-712.

SERRANO ANTÓN, Fernando (2018): «Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, CEF*, n.º 419, págs. 5-58.

TOVILLAS MORÁN, Jose María (2013): «La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria», *Quincena Fiscal,* n.º 1.

VIRTO AGUILAR, Alma Delia (2014): «Breve referencia a la mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea», en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y fraude fiscal,* Instituto de Estudios Fiscales, págs. 267 y ss.

VVAA (2011): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura.* Coords: Gemma Patón García; Esther Sánchez López y Miguel Ángel Collado Yurrita, Aranzadi, Cizur Menor.

VVAA (2012): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Coords: Miguel Ángel Collado Yurrita y Saturnina Moreno González, Atelier.

VVAA (2013a): *Exchange of Information for Tax Purposes,* Editors: Günther y Tüchler, Ed. Linde.

VVAA (2013b): *Fiscalidad Internacional (I y II),* Dir.: F. Serrano Antón, CEF, 5ª edición

VVAA (2014a): *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Coords: I. Martín Dégano y P. M. Herrera Molina, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 8.

VVAA (2014b): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea»,* Coord. N. Carmona Fernández, Wolter Kluwers CISS.

VVAA (2017): *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea,* Dir.: José Manuel Almudí Cid, Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez y Pablo Andres Hernández González-Barreda, Aranzadi.

ZUCMAN, Gabriel (2014): *La riqueza oculta de las nacionales. Investigación sobre los paraísos fiscales.* Ediciones de Pasado y Presente. Barcelona.

FUENTES OCDE

(1988): Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Estrasburgo, 1988.

(1992): Recomendación del Consejo de la OCDE, de 23 de Julio de 1992, sobre un Modelo de Acuerdo sobre Controles Simultáneos.

(1992): Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information. C(92)50, de 23 de julio de 1992.

(1994): Intercambio de información en materia tributaria entre EM de la OCDE: análisis de las prácticas actuales, OCDE, París.

(1997): Recommendation on the use of Tax Identification Numbers in an international context. C(97) 29/final dated 13 March 1997.

(1997): Recommendation of the Council of the OECD on the Use of the Revised Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Information. C(97)30/FINAL, dated 10 July 1997.

(1998): *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,* [Competencia Fiscal Perniciosa: un problema mundial emergente], Éditions OCDE, París. http://dx.doi/org/10.1787/9789264162945-en.

(2000): «Hacia una cooperación mundial en materia tributaria. Informe para la reunión del Consejo de Ministros de 2000 y recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales. Avances en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas», París, 2001 (Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264184541-en).

(2000): Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios (Improving Access to Bank Information for Tax Purposes), traducción IEF .

(2001): *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report,* OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264033993-en).

(2001): OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes C(2001)28/FINAL, dated 22 March 2001.

(2002): Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, abril 2002, OCDE.

(2003): Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios. Informe de progreso 2003.

(2004): Informe de la OCDE sobre las prácticas fiscales perniciosas. Informe de progreso 2004.

(2006): Informe de la OCDE sobre las prácticas fiscales perniciosas: actualización 2006. Progreso en los Estados Miembros («OCDE Tax Co-operation: towards a Level Playing Field, 26 mayo 2006»).

(2006): Guía de referencia de la OCDE sobre fuentes internacionales de información. Actualización de 26 de enero de 2006, www.oecd.org/ctp/eoi/manual

(2007): Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios. Informe de progreso 2007.

(2008): Informe sobre la tributación de beneficios a los establecimientos permanentes. 17 julio 2008, traducción IEF.

(2009): Countering offshore tax evasion. Some questions and answers on the Project, OECD, September 2009.

(2009): Improved tax cooperation boost to restoring financial confidence.

(2010): Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/taxcoop-2010-en

(2010): Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 27 mayo 2010 en París.

(2010): Informe sobre la tributación de beneficios a los establecimientos permanentes. 22 julio 2010.

(2011): OECD/Council of Europe (2011), The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264115606-en.

(2011): Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal (texto consolidado del Convenio, traducción no oficial realizada por Méjico y facilitada por la OCDE).

(2011): Texto del Informe explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal enmendada por Protocolo.

(2011): Tax Transparency 2011: Report on Progress, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

(2012): Rules of procedure of the Coordinating Body of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, september 2012. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/co-ordinating-body-rules-of-procedure.pdf

(2012): G20, Declaración de los Líderes del G20, Los Cabos, México, www.diplomatie.gouv.fr/fr/IMG/pdf/12-1268-declaration_G20_Los_Cabos_cle82ebc5.pdf.

(2012): Garantizando la confidencialidad. Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales, OCDE.

(2012): Automatic Exchange of Information. What it is, How it Works, Benefits, What remains to be done. OCDE Paris, 23 julio 2012.

(2013): OCDE Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matt. Information brief (November 2013)

(2013): Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Spain 2013. Combined: phase 1 + phase 2, incorporating phase 2 ratings (November 2013, reflecting the legal and regulatory framework as at July 2011).

(2013): Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es.

(2013): La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, Éditions OCDE, París. http://dx.doi/org/10.1787/9789264207547-es.

(2013): Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es

(2014): Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en

(2014): Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters. Meeting of the OECD Council at Ministerial Level. Paris 6-7 May 2014.

(2014): Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en

(2014): Declaración de Berlín sobre transparencia e imparcialidad en material tributaria, http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/DECLARACI%C3%93N%20DE%20BERL%C3%8DN.pdf

(2014): Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE 13.8.2015).

(2014): OECD Secretary-General Report to G20 Leaders, Brisbane, Australia, November 2014.

(2015): Common Reporting Standard Implementation Handbook (the CRS Handbook, first edition).

(2015): Offshore Voluntary Disclosure Programmes, second edition.

(2015): Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA, OECD 2015.

(2015): Resumen informativo, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf

(2015): Statement of Outcomes by Working Party No. 10 on the EU Proposal on the addition of fields to the CRS XML Schema (1 December 2015).

(2015): Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

(2015): Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

(2015): Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en

(2015): Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es

(2015): Rules of procedure of the Coordinating Body of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Juny 2015. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/co-ordinating-body-rules-of-procedure.pdf

(2016): Automatic Exchange of Financial Account Information. Background Information Brief. Updated January 2016. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf

(2016): Signatures of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information and intended first information exchange date, Status as of 16 Feb. 2016 https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf

(2016): Self-certification forms: Controlling Person tax residency self-certification form; Entity tax residency self-certification form; Individual tax residency self-certification form

(2016): Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf).

(2016): Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers, OECD, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-taxadministrations-and-taxpayers.pdf

(2016): Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 – Informe final 2015, OECD, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es

(2017): Reservations and Declarations for Treaty n.º 127– Convention on Mutual Assistance in Tax Matters. http://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations

(2017): Signatories of Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports. Status as of 26 January 2017. http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf

(2017): Informe OCDE elaborado a los efectos de esta reunión de los Ministros de Finanzas de los países del G20 donde se da cuenta de los progresos en materia de implementación de BEPS y de los estándares de transparencia e intercambio de información en materia tributaria: OECD Secretary-General, Report to G20 Finance Ministers, Baden-Baden, Germany, March 2017.

(2017): Comunicado de los Ministros de Finanzas del G20 y los Gobernadores de Bancos Centrales, de 17-18 Marzo 2017: una nota sobre sus implicaciones de política fiscal (G20 Finance Ministers & Central Bank Governors Meeting, Baden-Baden, Germany, 17-18 March 2017, G20 Germany 2017).

(2017): BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting, Peer review documents

(2017): Guidance on the Implementation of Country – by – Country Reporting – BEPS Action 13, Paris. www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf

(2017): BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual para la implementación efectiva, Paris. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf

(2017): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en

(2017): BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, Publicaciones de la OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf

(2017): Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xmlschema-user-guide-for-tax-administrations.pdf

(2017): Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations.

(2017) Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264268074-es.

(2018): Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook – Second Edition, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm

(2018): Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf

(2018): Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS, Ediciones OCDE, París. www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf

(2018): Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264300057-en.

FUENTES UNIÓN EUROPEA

(1977): Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336 de 27.12.1977, p. 15).

(1981): Convenio del Consejo de Europa para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, de 28 de enero de 1981.

(1996): Reunión informal de los Ministros de Economía y Hacienda, Verona abril 1996.

(1996): Informe de la Comisión: La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios. COM (96) 546 final, 22.10.1996.

(1997): Comunicación de la Comisión al Consejo: Hacia la coordinación fiscal. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea. COM (97) 495final, 1.10.1997.

(1997): Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal – Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas – Fiscalidad del ahorro. DOUE n° C 002 de 06/01/1998 p. 0001 – 0006. (98/C 2/01).

(2000): El Informe elaborado por el grupo de trabajo del Consejo en materia de fraude, 22 mayo 2000.

(2000): Consejo Europeo de 19 y 20 de junio de 2000 (Santa María da Feira).

(2003): Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOCE L157/38, 26.6.2003).

(2004):Acuerdos UE-terceros Estados medidas equivalentes:

– Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 359 de 4.12.2004, p. 33/53).

– Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 379 de 24.12.2004, p. 84/104).

– Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses – Memorándum de Acuerdo (DO L 385R de 29.12.2004, p. 30/49).

– Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza sobre la fecha de aplicación del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 385 de 29.12.2004, p. 51/54).

– Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 19 de 21.1.2005, p. 55/69.)

– Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE (DO, 28.12.2004).

(2004): Comunicación de la Comisión de 27 de septiembre de 2004 sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras.

(2006): Comunicación de la Comisión de 31 de mayo de 2006 relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal.

(2007): Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europa, DOUE de 14 diciembre 2007 (2007/C303/1).

(2009): Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo: Fomento de la Gobernanza en el Ámbito Fiscal, COM (2009) 201 final, Bruselas 28 de abril de 2009.

(2010): Paquete fiscal «buen gobierno fiscal y medidas drásticas contra la evasión fiscal» (Conclusiones ECOFIN 19.1.2010).

(2010): Comunicación de la Comisión «Fiscalidad y desarrollo Cooperación con países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales» COM (2010) 163 final, 21 abril 2010.

(2010): Intervención de Algirdas Semeta, EU Commissioner for Taxation and Customs Union, Audit and Anti-Fraud. The Importance of Information Exchange in Tax Matters, Symposium on International Fiscal Data Exchange, 16 November 2010, Speech/10/653.

(2011): Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L64/1, 11.3.2011).

(2011): Lista de autoridades competentes a las que se hace referencia en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo (DOUE C-177/4, 17 junio de 2011).

(2011): Reglamento 182/2011 del Parlamento y Consejo Europeo, 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (DO L 55 28 de febrero de 2011).

(2012): Acuerdo del G5 de 26 de julio de 2012: Modelo de Acuerdo Intergubernamental para mejorar el cumplimiento tributario e implementación de FATCA («Model intergovernmental agreement to improve tax compliance and implement FATCA», IGA Model, por sus siglas en inglés).

(2012): Reglamento de ejecución UE n.º 1156/2012 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DOUE 7.12.2012, L 335/42).

(2012): Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Europeo: Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, Bruselas, 6.12.2012, COM(2012) 722 final.

(2012): Recomendación de la Comisión relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, C (2012) 8805 final, de 6.12.2012.

(2012): Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva, C (2012) 8806 final, de 6.12.2012.

(2014): Reglamento de Ejecución (UE) n.º 620/2014 de la Comisión, de 4 de junio de 2014, por el que se establecen normas técnicas de ejecución en lo que respecta al intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros de origen y de acogida, de conformidad con la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. DOUE (L) n.º 172 de 12/06/2014, p. 1 a 25 (25 páginas) DOUE-L-2014-81273.

(2014): Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 111 de 15.4.2014, p. 50).

(2014): Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L359/1 16 diciembre 2014).

(2014): Acuerdo UE-Francia sobre aplicación Directiva 2003 y DCA 2011 a San Bartolomé (noviembre 2014) DOUE 15.11.2014.

(2014): Conclusiones del Consejo Europeo de 18 de diciembre de 2014. Avanzar en los esfuerzos de lucha contra la planificación fiscal agresiva.

(2014): Conclusiones del Consejo Europeo de 18 de diciembre de 2014 (EUCO 237/14).

(2015): Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (DO L 141 de 5.6.2015, p. 73).

(2015): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuaciones fundamentales. Bruselas, 17 de junio de 2015, COM (2015) 302 final.

(2015): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales. Bruselas, 18 de marzo de 2015. COM (2015) 136 final.

(2015): Reglamento de ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) no 1156/2012.

(2015): Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015, por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L301/1, 18.11.2015).

(2015): Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L332/1, 18.12.2015).

(2015): Conclusiones del ECOFIN de 8 de diciembre 2015.

(2015): Decisión 2015/2469 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la firma, en nombre de la Unión, y aplicación provisional, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L346/1, 31 diciembre 2015).

(2015): Decisión (UE) 2015/2400 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L333/10, 19 diciembre 2015).

(2015): Decisión (UE) 2015/2453 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L339/1, 24 diciembre 2015).

(2016): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE». Bruselas, 28 de enero de 2016, COM (2016) 23 final.

(2016): Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, 28 enero 2016, COM (2016) 25 final.

(2016): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, COM (2016) 26 final, 28.1.2016).

(2016): Recomendación 2016/136 de la Comisión, de 28.1.2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales.

(2016): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, estrategia exterior para una imposición efectiva, COM (2016) 24 final, 28.1.2016; *Taxation Papers*, Study on structures of Aggressive Tax Planning and Indicators, n.º 61, 2015.

(2016): Decisión 2016/242/UE, de 12 de febrero, relativa a la firma, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DOUE L45/10, 20 febrero de 2016).

(2016): Conclusiones del Consejo de 8 de marzo de 2016: Elusión fiscal de las empresas: el Consejo acuerda su posición con respecto al intercambio de información tributaria sobre las empresas multinacionales. Comunicado de prensa 370/16.

(2016): Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto

de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales. Estrasburgo, 12 de abril de 2016, COM/2016/198 final.

(2016): Decisión (UE) 2016/828 del Consejo, de 21 de abril de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOUE de 25 de mayo de 2016.

(2016): Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE L146/8 3 de junio 2016).

(2016): Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO L 193 de 19.7.2016, p. 1).

(2016): Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales [COM(2016) 198 final — 2016/0107 (COD)], DOUE de 28 de diciembre de 2016, C487/62.

(2016): Decisión (UE) 2016/1751 del Consejo, de 20 de septiembre de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. «DOUE» núm. 268, de 1 de octubre de 2016, páginas 38 a 76 (39 págs.) DOUE-L-2016-81803.

(2016): Decisión (UE) 2016/1830 del Consejo, de 11 de octubre de 2016, relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo.

(2016): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo para el establecimiento de un sistema de imposición a las sociedades equitativo, competitivo y estable en la Unión Europea, COM(2016) 682 final, 25.10.2016.

(2016): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), COM(2016) 683 final, 25.10.2016.

(2016): Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), COM(2016) 685 final, 25.10.2016.

(2016): Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de disputas sobre doble imposición en la Unión Europea, COM (2016) 686 final, 25.102016.

(2016): Propuesta de Directiva del Consejo de modificación de la Directiva UE 2016/1164 sobre las asimetrías híbridas con terceros países, COM(2016) 687 final, de 25.10.2016.

(2016): Reglamento de ejecución (UE) 2016/1963 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2016, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los modelos de formularios y régimen lingüístico que deben utilizarse en relación con las Directivas (UE) 2015/2376 y (UE) 2016/881 del Consejo.

(2016): Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. DOUE(L) n.º 342 de 16/12/2016, p. 1 a 3 (3 páginas).

(2017): Proyecto de informe del Parlamento europeo, elaborado por la Comisión de asuntos económicos y monetarios y la Comisión de asuntos jurídicos, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales, de 9 de febrero de 2017. 2016/0107(COD).

(2017): Informe del ECOFIN (Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo) al Consejo sobre cuestiones fiscales de 16 de junio de 2017, 10397/17, FISC 141 ECOFIN 551.

(2017): Informe del Parlamento europeo, elaborado por la Comisión de asuntos económicos y monetarios y la Comisión de asuntos jurídicos, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales, de 21 de junio de 2017. A8-0227/2017.

(2017): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017.

(2017): Lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales, de 5 de diciembre de 2017, Doc 15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088.

(2018): Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. DOUE(L) n.º 139 de 05/06/2018, p. 1 a 13 (13 páginas).

ISBN: 978-84-8008-403-1

GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

INSTITUTO DE ESTUDIOS
FISCALES

Precio: 30 euros
(I.V.A. incluido)