

# DOCUMENTOS

**INSTRUMENTOS DE ASISTENCIA MUTUA EN  
MATERIA DE INTERCAMBIOS DE INFORMACIÓN  
(IMPUESTOS DIRECTOS E IVA) (\*)**

*Autora: M.ª Dolores Bustamante Esquivias*  
Inspectora de Hacienda del Estado  
Oficina Nacional de Investigación del Fraude

DOC. N.º 23/02

(\*) Ponencia de la autora a la XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero.



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales  
N.I.P.O.: 111-02-002-0  
I.S.S.N.: 1578-0244  
Depósito Legal: M-23771-2001

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. LOGROS ALCANZADOS EN EL FUNCIONAMIENTO DE LOS INSTRUMENTOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL
  - 2.1. Valoración en base a datos objetivos
  - 2.2. Valoración deducida o indirecta
3. ASPECTOS A MEJORAR EN EL FUNCIONAMIENTO DE LOS MECANISMOS DE INTERCAMBIO
  - 3.1. Problemas normativos
  - 3.2. Problemas organizativos



## 1. INTRODUCCIÓN

El objeto perseguido en el presente trabajo, no es tanto hacer una nueva aproximación teórica a las figuras de los instrumentos jurídicos que hoy por hoy permiten la ejecución en la práctica de intercambios de información entre las Administraciones Tributarias, sino, precisamente, hacer un repaso, en la medida de lo posible sistemático y ordenado, del funcionamiento que en la realidad cotidiana vienen presentando estos procedimientos de intercambio que no sino una manifestación del ejercicio de Asistencia Mutua entre las Administraciones Tributarias, de la cual, vienen tradicionalmente precisando, y precisarán, cada día en mayor medida, dichas Administraciones para el cumplimiento de los fines que tienen encomendados.

Por lo tanto, no se trata en este momento de analizar cuales son las características de los instrumentos jurídicos que dan cobertura al intercambio, en cuanto al procedimiento seguido para su formalización, su ámbito material y subjetivo de aplicación, las posibilidades de intercambio que ofrece, los límites que, al mismo tiempo, vienen a consagrar o, cuando menos a admitir, etc.; si no más bien, llegar a hacer una valoración del funcionamiento "real" de estos mecanismos, cuando han sido utilizados para aquello que es precisamente su fin básico, esto es, conseguir obtener de otra Administración determinados datos que necesitamos para instruir correctamente un concreto procedimiento tributario; valoración que, además se va a caracterizar por una doble condición:

- Va a centrarse, en el análisis del funcionamiento de las distintas etapas o engranajes del mecanismo total de intercambio, con independencia de cual haya sido resultado final, éxito o fracaso, alcanzado, (es decir si se obtuvo o no la información que se precisaba en cada supuesto), y ello, tomando como objeto del análisis toda una serie de casos concretos que se han producido realmente (incluso algunos de ellos con características muy similares) en los últimos tiempos.
- Se tratará, sin duda, de una valoración con un importante componente subjetivo, tanto en las conclusiones a las que se llegue, como en la propia elección de los aspectos que se consideran más destacables, pero que esperamos, tenga el valor añadido de incorporar las percepciones que de los problemas surgidos en estos casos reales y de las soluciones que se hayan dado a los mismos, tienen las personas, que perteneciendo a distintos países, han vivido mas de cerca la realidad práctica de estos mecanismos de intercambio.

Para ello, y en un deseo de ser positivos, veremos en primer lugar aquellos aspectos que, aún reconociendo no ser indicativos de un perfecto funcionamiento, nos permiten concluir un balance general positivo de estos instrumentos de asistencia mutua.

A continuación, para no pecar de ingenuidad, o cuando menos, de infundado optimismo, intentaremos repasar aquellos puntos o áreas de funcionamiento que aparecen como manifiestamente mejorables, viendo cuáles son los problemas que con mayor frecuencia se vienen presentando, e intentando hacer, al menos, un esbozo de lo que podría ser una posible, y más o menos factible propuesta de solución a los mismos, e indicando si existe ya alguna iniciativa a nivel individual de un determinado país, o a nivel de organismos internacionales, que trate de impulsar estas alternativas.



## 2. LOGROS ALCANZADOS EN EL FUNCIONAMIENTO DE LOS INSTRUMENTOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

### 2.1. Valoración en base a datos objetivos

#### 2.1.a. Mayor utilización de los mecanismos de intercambios

Desde un punto de vista "objetivo", el primer aspecto cuyo análisis nos permite concluir una valoración positiva general del funcionamiento práctico de los intercambios internacionales de información tributaria, es la creciente utilización de los mecanismos que en materia de liquidación de los distintos Impuestos Directos y del IVA, ofrecen las Directivas y Reglamento Comunitarios de Asistencia Mutua y los Convenios de Doble Imposición suscritos.

Así, y tomando el caso español como ejemplo de este uso creciente (e incluso, diríamos, imparable) de los mecanismos de intercambio, y fijándonos concretamente en el número de expedientes<sup>1</sup> tramitados en la modalidad denominada "previa solicitud" (que incluye también a los intercambios contemplados en el artículo 5 del Reglamento de Cooperación 218/92), podemos apreciar la siguiente evolución:

**EVOLUCION DE LOS INTERCAMBIOS DE INFORMACION "PREVIA SOLICITUD"**

EJERCICIO	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Solicitudes de España (numero de expedientes)	91	132	322	957	889	643	931	1.335
Solicitudes a España (numero de expedientes)	102	216	492	739	1.152	1.206	1.372	1.707

#### 2.1.b. Mejor utilización de los instrumentos de intercambio

Además del dato objetivo referente a la creciente utilización de estos mecanismos, existen otras cuestiones, en mi opinión, también de carácter objetivo y, por tanto, en cierto sentido, contrastables, que nos permiten valorar positivamente el funcionamiento de estos mecanismos, y que hacen referencia a la calidad de los intercambios.

Así, podremos sin duda apreciar una clara y positiva evolución en cuanto al contenido, tanto de los documentos a través de los cuales se formulan las peticiones: precisión, claridad, suficiente motivación y justificación de las necesidades, como de los datos y antecedentes que se facilitan en atención a las mismas. Tanto es así, que podríamos afirmar que el mayor número de contactos entre las Administraciones, nos ha permitido sin duda, conocernos mejor, tanto en las posibilidades que podemos ofrecer a los demás, (los cuales no dudarán de hacer uso de las mismas), como en nuestras lagunas o dificultades, (que impulsará a nuestros colegas en estos cometidos a formular peticiones que, en la medida de lo posible, sean asumibles y además a formularlas de manera clara y precisa).

También, y con independencia de que las circunstancias de las relaciones económicas actuales nos hayan obligado en cierta medida a ello, podría llegar a demostrarse como, cualitativamente, el recurso de solicitar información de otros países, se está convirtiendo en una técnica absolutamente normal, o al menos, muy habitual en la instrucción de expedientes de comprobación tributaria, con lo que se va perdiendo esa concepción que en algún tiempo llegó a existir de que era una técnica o recurso en cierto modo "excepcional", utilizable únicamente por órganos muy especializados, con relación a expedientes muy concretos etc.

<sup>1</sup> A la hora de valorar cuantitativamente los intercambios de información realizados, debe tenerse en cuenta, que un mismo expediente, suele dar lugar en la práctica a varios y sucesivos supuestos prácticos de intercambio de datos.

## **2.2. Valoración deducida o indirecta**

El mejor exponente de la valoración positiva, que en términos netos se merece el funcionamiento del intercambio de información internacional, es, sin duda, su insustituibilidad como mecanismo fundamental de cooperación entre las distintas Administraciones.

Así, veremos que los más o menos tímidos intentos alternativos realizados para liderar la lucha conjunta contra el fraude internacional o, incluso, contra el fraude interno, han sido sucesivamente abandonados concluyéndose siempre que la solución mas adecuada para este fin, pasa por que las Administraciones de los distintos países hagan una apuesta fuerte y decidida por mejorar su participación en estos mecanismos de intercambio, adoptando las medidas organizativas que sean necesarias y están a su alcance, e incluso propiciando otras medidas, de carácter normativo fundamentalmente, que permitan eliminar aquellas últimas dificultades que pudieran existir para entrar de forma incondicional y decidida en el juego de la cooperación.

En este campo, creo es posible afirmar, que salvo contadas excepciones de algunos países que siguen resistiéndose a abandonar ciertos condicionamientos, muchas veces apoyados en cuestiones culturales o de idiosincrasia nacional, la mayoría de los países que han suscrito o a los que le es aplicables la normativa de Asistencia Mutua, están convencidos de que estos mecanismos no son recursos o cuestiones formales, que obligan a hacer determinadas actuaciones, más o menos de trámite y de los que no cabe esperar grandes logros, sino que, por el contrario, han de ser utilizados y atender a las exigencias que plantan, empleándose a fondo, y sacándoles el máximo partido posible; y la prueba de que existe realmente este convencimiento, no es otra que los datos que exponíamos anteriormente, es decir, el aumento y la mejora de los intercambios de información, que no hubiera sido posible sin esta apuesta decidida hecha por la mayoría de las Administraciones.

Por otra parte, esta opción en el pasado y en el momento presente por el establecimiento y el uso adecuado de los mecanismos de intercambio, empieza a tener proyección para el futuro más o menos inmediato, tal y como lo demuestra el hecho del importante papel que a estos mecanismos se esta dando por parte de dos de los foros de discusión más importantes sobre estas cuestiones:

La O.C.D.E., donde desde hace muchos años, se viene trabajando incansablemente en mejorar y potenciar estos mecanismos, y sobre todo en lograr que los distintos países vayan eliminando los obstáculos legales o de prácticas administrativas que impiden que funcionen de un modo optimo, y más recientemente, haciendo incidir de forma decidida la propia calificación y la lucha contra la denominada "Competencia Fiscal Desleal o Perniciosa", no sólo en la mera existencia, sino también en un uso adecuado de estos mecanismos de cooperación.

La Comisión de la C.E.E., que dentro de otras muchas actuaciones dirigidas a este objetivo: propuestas normativas, aporte de financiación para alguno de los gastos que pudieran derivarse de proyectos de cooperación, etc., se obliga a sí misma, obligando de paso a los Estados Miembros, a hacer de una forma permanente y periódica, determinados análisis del funcionamiento de los mecanismos de intercambio, para detectar los posibles puntos débiles, arbitrar las medidas correctoras necesarias, y en definitiva, impedir que nadie se "duerma en los laureles", sino más bien al contrario, lograr que la mejora de este aspecto sea un objetivo prioritario para los Estados Miembros.

## **3. ASPECTOS A MEJORAR EN EL FUNCIONAMIENTO DE LOS MECANISMOS DE INTERCAMBIO**

El análisis realizado en el punto anterior no debe impedirnos, ni de hecho nos impide, reconocer que existen aspectos del funcionamiento de los mecanismos de intercambio de información



que son claramente mejorables, mientras que otros, llegan incluso a convertirse en verdaderas rémoras para alcanzar un "nivel mínimo" aceptable.

Una de las aproximaciones que se pueden seguir para describir estos aspectos mejorables, pasa por analizar si son suficientes y/o adecuadas las distintas medidas normativas, organizativas etc., que hoy por hoy, definen el marco en el que se incardina el funcionamiento práctico de estos mecanismos de intercambio, o si por el contrario existen lagunas que impiden, actuar de un modo adecuado para hacer frente a los problemas existentes, y que, evidentemente, no van a permitir hacer frente a los mayores retos que en el futuro van a presentarse, según nos indican las tendencias actuales de las relaciones económicas internacionales.

En relación con las medidas que hoy conforman el desarrollo práctico de los intercambios de información, aparecen, en mi opinión, dos tipos de problemas, que si bien están íntimamente relacionados, de tal modo que a veces, es difícil saber dónde empiezan unos y otros, en general van a tener distinto origen, alcance, y por lo tanto distintas posibilidades de solución a corto o medio plazo, y que a partir de este momento, vamos a diferenciar en dos categorías que serían: problemas "normativos" y problemas de carácter "organizativo".

### 3.1. Problemas normativos

Antes de hacer una breve y superficial referencia a los problemas que en relación a este aspecto, existen, es preciso dejar muy claro, que el hecho de que, por razones básicamente metodológicas, vinculemos en nuestro análisis, la existencia de un problema(o mejor aún, de un posible problema) con el contenido de una norma, no supone cuestionar lo acertado, ni por supuesto la licitud de la misma.

Simplemente, nos limitamos a intentar resaltar que las normas existentes en materia de intercambio de información, que por otra parte suelen ser resultado de un consenso, y por lo tanto, probablemente, la solución menos mala posible, pueden tener omisiones o imprecisiones que "debidamente" utilizadas, permiten a los obligados a ellas hacer un uso abusivo de las mismas y escapar así al adecuado cumplimiento del fin básico perseguido.

Dentro de estos problemas de "origen normativo", y partiendo de la premisa básica de que el fin último que se pretende conseguir con estas normas es que llegue un día donde no existan fronteras (ni físicas, ni tampoco "virtuales") para aquella información que nos va a permitir luchar contra los mecanismos de fraude (que, según ya se ha constatado, no tienen ni conocen fronteras), creo interesante resaltar los siguientes:

#### *Problemas derivados del denominado Principio de Reciprocidad*

Dentro de los mismos, vamos a fijarnos en el influencia que se puede llegar a ejercer mediante la invocación de este principio.(entendido como uno de los supuestos de exoneración para un país del deber de proporcionar determinados datos que le son solicitados desde otra Administración), y más concretamente vamos a considerar aquellos problemas que derivan del principio denominado de *reciprocidad de hecho*, es decir de la premisa que consagra la idea de que una Administración no está obligada a entregar datos de los que ya dispone, o de los que podría normalmente procurarse, si la obtención de tales datos no fuera posible de acuerdo con la legislación interna o con la practica administrativa habitual de la Administración requirente. (Intercambios discrecionales.)

Evidentemente, parece necesario que las normas que regulan estos intercambios tengan alguna cautela en este sentido, pues los intercambios, como obras humanas que son, pueden dar cabida a intentos de "abusos" por parte de alguno de los participantes, que incluso pueden llegar a esperar/exigir de sus colegas lo que ellos mismos no están dispuestos a hacer y hay que arbitrar unas mínimas posibilidades de defensa contra los mismos.



Sin embargo es evidente también, que no es bueno ni conveniente, ser "cicatero" a la hora de atender las peticiones de quien las solicita en función de unos instrumentos que precisamente se construyen sobre la base de la buena fe y la confianza mutua.

La regla general que debería servir para resolver los casos de duda, es la generosidad, tanto en el fondo, (entregar los datos solicitados), como en la forma (rapidez, claridad y adecuación a lo solicitado), y pasa por no entrar en la dinámica de dudar sistemáticamente de las posibilidades internas que manifiesta tener el solicitante, y ni mucho menos, exigirle expresa o tácitamente que nos justifique estas posibilidades internas que dice tener.

De igual forma, no debería dudarse de la necesidad real de los datos solicitados para el país requirente, ni del hecho de que éste haya *agotado efectivamente sus fuentes internas* de información, ni incluso pedir, como han llegado a hacer algunas administraciones que "*expresamente se manifieste que los datos solicitados son necesarios para luchar contra el fraude*", especialmente si el cumplimiento de estas formalidades no aportan nada sustantivo a los procedimientos, y al final solo se traducen en consumir un mayor tiempo del estrictamente necesario para completar el proceso de remisión de los datos.

Por ultimo, y como un tema directamente relacionado con la problemática que en este punto estamos analizando, se encuentran una serie de casos donde la administración requerida, para atender las solicitudes que recibe de otros países, debe cumplir unos *requisitos adicionales*, que en ocasiones consisten en notificar o incluso consultar a la persona a que se refieren los datos que los mismos van a ser facilitados, pudiendo ésta, incluso recurrir esta medida.

Evidentemente, el ejercicio de este tipo de actuaciones, van a suponer como mínimo un retraso en el tiempo, y además puede hacer fracasar el éxito final de las investigaciones realizadas por la administración requirente. Una posible solución a este problema, que es precisamente la que propugna la Comisión de la C.E.E. en la propuesta de nuevo Reglamento de Cooperación en materia de I.V.A, pasaría por el reconocimiento de igual condición a las cesiones de datos a otros países que a las cesiones de datos a otras Administraciones del mismo país, para lo cual, no suele ser necesario cumplir el requisito de notificar/consultar al contribuyente.

No obstante, en tanto esta medida, o una similar en su finalidad, no sea instaurada, siempre sería posible atender la invocación a realizar por parte de la Administración solicitante, de la necesidad de obviar, si no fueran estrictamente imprescindibles para el procedimiento, el cumplimiento de estos requisitos, basándose en la existencia de un supuesto de fraude especialmente relevante, que requiere eliminar todos aquellos pasos procedimentales no sustantivos, y que puedan retrasar la obtención de datos claves para su investigación, o incluso comprometer el buen fin de la misma.

#### *Problemas derivados de los límites al uso posterior y cesión de la información obtenida*

En la practica, pudiera llegar a ocurrir, que los datos obtenidos de otras Administraciones, (especialmente los obtenidos de forma automática o espontánea), se integren en las bases de datos corporativas de la Administración receptora, sin que sea posible, más tarde, distinguirlos de aquellos obtenidos de fuentes internas, y de tal manera que pudieran llegar a utilizarse para fines no previstos inicialmente en el instrumento jurídico que dio cobertura a la cesión inicial (otros conceptos impositivos, otros procedimientos, etc.), o incluso correr el riesgo de ser cedidos, en base a la legislación interna, para otros procedimientos no tributarios (fijación de garantías o responsabilidades), sin que la Administración cesionaria, haya dado su consentimiento expreso o tácito para ello.

Pues bien, con independencia de que por las Administraciones Tributarias se arbitren los mecanismos necesarios para evitar esta situación, (que en definitiva puede incluso redundar en un beneficio para el defraudador, que pudiera, en algún caso intentar conseguir el invalidar los procedimientos seguidos contra él por basarse en datos no obtenidos correctamente), lo cierto es que la tónica general que debería mantenerse por la Administración que ha cedido los datos es permitir que la parte receptora los use con posterioridad, de acuerdo con sus normas internas de secreto y confi-



dencialidad, de tal manera que si se produce un uso inadecuado de los mismos, sea los propios servicios de auditoría interna o los tribunales del país de la Administración receptora, quienes valoren lo adecuado de su actuación.

*Problemas derivados del requisito de existencia de un interés fiscal propio de la Administración requerida, para el desarrollo de actuaciones tendentes a obtener los datos que le solicitan.*

Este requisito, que no está expresamente contemplado en nuestros instrumentos actuales de intercambio de información, deriva de una interpretación realmente estricta, que algunos países hacen del principio de reciprocidad de hecho (así, como la práctica administrativa habitual del país requerido, supone que sólo intentaría obtener esos datos si tuviera interés directo en ellos, solo intentará obtenerlos para otro país, si encuentra en ellos algún interés propio).

La solución a este problema, pasa por la condición de que todos los países lleguen a asumir que los intercambios internacionales de datos sólo serán un mecanismo efectivo, si cada Administración obtiene y facilita la información que le es solicitada, de la misma manera y con la misma intensidad que si estuviera implicada su propia imposición.

Por ello, y como veremos a continuación, es además enormemente importante que exista en los países que quieren efectivamente colaborar a través del intercambio de información, lo que podríamos llamar una "cultura o tradición administrativa de obtención de información", y que supone tener, no sólo la cobertura normativa necesaria para poder solicitar y obtener datos procedentes de sus obligados, sino también el haber adquirido experiencia en la realización rápida y correcta de estas actuaciones de obtención de información.

### **3.2. Problemas organizativos**

Nos referiremos en este último apartado a determinadas lagunas o resquicios que en su funcionamiento vienen presentando los mecanismos de intercambio de información, y que podríamos decir tienen un origen en las medidas organizativas o incluso en las características generales de las Administraciones que participan en los intercambios.

Dentro de este punto veremos en primer lugar como existe toda una problemática que deriva, en parte de las condiciones o características generales que afectan a toda la Administración Tributaria, mientras que hay toda otra serie de problemas específicos imputables a los órganos administrativos encargados en la práctica de efectuar los intercambios concretos de información.

Por último, haremos referencia a las dificultades concretas que se están presentando actualmente, en relación con las distintas modalidades de intercambio.

*Problemas derivados de las características generales de las Administraciones Tributarias*

Los problemas a los que me refiero bajo este epígrafe, podríamos decir que se producen más bien "por defecto", en el sentido de que son metas u objetivos a alcanzar, y que hoy por hoy aún no se logran, al menos de una manera sistemática, debido principalmente, a que todavía no ha calado totalmente en los implicados la que podríamos denominar "cultura de la cooperación".

Es decir, es de esperar que con el tiempo, y que en un plazo no muy lejano todos los países interesados en cooperar en este campo, alcancen el convencimiento de que al facilitar la actuación contra el fraude de otra Administración, se está protegiendo su propia lucha contra el fraude, al menos de forma indirecta, por el mero hecho de que se están poniendo las bases que permiten asegurar, en cierta manera, la futura colaboración del ahora solicitante.

Si se consigue que este principio de colaboración sin "autolimitaciones", impregne el "ser" y el "hacer" de nuestras Administraciones, y que los funcionarios que trabajamos en ellas, este-

mos realmente implicados y concernidos por esta idea, se habrá dado un gran paso, y la consecución de objetivos concretos en materia de intercambios, será mucho más fácil, ya que estas personas, a las que por otra parte se les deberá facilitar el alcanzar una adecuada preparación sobre todo en materia de idiomas, de nuevas tecnologías de las comunicaciones, etc., estarán más motivados, y realizarán las tareas necesarias para los intercambios cada vez mejor.

#### *Problemas derivados de las características, estructura y competencia de los órganos responsables de los intercambios*

En la mayoría de las Administraciones las funciones encomendadas a la Autoridad competente en materia de intercambio de información internacional, son ejercidas en la práctica por un órgano, normalmente ubicado en el organigrama de los Servicios Centrales, y sin relación jerárquica o incluso competencial con los órganos de control que son los interesados directos y últimos en los intercambios (especialmente en los intercambios para expedientes concretos).

Esta configuración de los órganos que ejercen estas funciones, presenta posibilidades de mejora en atención a los siguientes factores:

Es importante que tengan una relación fácil y fluida con los órganos de control, a los que podrá sin duda asesorar en sus peticiones a otros países, al tiempo que se vigila el adecuado cumplimiento de los requisitos procedimentales que deben cumplir las peticiones a otros países, para evitar que defectos de este tipo, hagan fracasar finalmente el resultado de las actuaciones, para lo cual sería muy útil, que con independencia de su ubicación/carácter central, tengan una cierta presencia territorial, cercana a los órganos de control.

Por otra parte, deberían ser órganos con competencias propias para obtener por sí mismos los datos que fueran en cada caso necesarios, para facilitarlos a los países requirentes, y/o en su defecto, órganos con capacidad de decisión para que otras unidades administrativas realicen estas actuaciones con la debida corrección y diligencia.

También deberían ser órganos estrechamente vinculados, o al menos con una comunicación fluida y posibilidades reales de coordinación, con aquellos otros órganos responsables del tratamiento y almacenamiento de datos en las bases informáticas, y con los responsables de la planificación y la selección de los contribuyentes que han de ser objeto de control, especialmente para todas aquellas cuestiones que van a surgir en relación a la organización y realización de los intercambios automáticos de datos.

Por supuesto, y dada la creciente importancia que estas tareas del intercambio están teniendo, deben ser órganos bien dotados humana y materialmente, y que ostenten dentro de sus organizaciones, el reconocimiento y el status necesario para ejercer digna y eficazmente sus funciones.

#### *Problemas concretos vinculados a las distintas modalidades de intercambio*

En relación al funcionamiento del *intercambio previa solicitud*, el principal problema que hoy existe es la inevitable tardanza en obtener los datos solicitados, y lo que es más, la inexistencia, al menos en el ámbito de la Directiva y de los Convenios, de una referencia expresa a un plazo máximo en el cual los países deberán atender las peticiones que reciban, o cuanto menos, dar una explicación a la Administración requirente sobre las dificultades que les han impedido satisfacer las demandas recibidas, y hacer una mínima previsión del tiempo en que se demorará la obtención y envío de la información solicitada.

En este punto, sin embargo, es justo reconocer que la tardanza en la resolución de estos expedientes de intercambio de información, no siempre es imputable a la Administración requerida, ya que en ocasiones, las peticiones de datos siguen adoleciendo de la suficiente claridad, precisión, motivación mínima, etc. que permitan deducir el objetivo final perseguido o incluso los datos o antecedentes concretos que se precisan, por lo que, tal vez, facilitaría las cosas el acordar un formulario-



tipo de contenidos mínimos que de alguna manera simplificara la comprensión de las peticiones recibidas por parte de la Administración destinataria de las peticiones.

Por ultimo, insistir en lo anteriormente expresado, y que se refiere al hecho indiscutible, en mi opinión, de que para poder atender con rapidez y precisión las peticiones recibidas, las actuaciones de obtención de datos que sea necesario realizar, deben ser encomendadas a órganos con suficiente competencia y experiencia en estas tareas, y ser conceptuadas como fines propios a alcanzar, en cuanto a los sistemas de valoración de objetivos, incentivos, etc., de los funcionarios adscritos a dichos órganos, sin que nunca y bajo ningún concepto, se considere la realización de estas tareas como un trabajo "excepcional", "ocasional" y "extra", y por tanto al margen de aquellas otras tareas por las que van a ser, en definitiva, valorados.

En cuanto a los *intercambios automáticos*, el principal problema que hoy existe, es probablemente el escaso numero de los mismos, lo cual se debe en gran parte, a que en bastantes países, no existe todavía información abundante, obtenida por suministro y adecuadamente almacenada, de tal manera que les es realmente complicado participar en esta modalidad de intercambio, pues no disponen en las condiciones adecuadas, de datos relevantes que ofrecer a sus homólogos, y difícilmente van a poder realizar una toma de datos generalizada y masiva para poderlos enviar bajo esta modalidad de intercambio.

También hemos de destacar que en aquellos países donde si existen datos almacenados relevantes y suficientes, existen también aspectos a mejorar en el funcionamiento práctico de este tipo de intercambio, y entre ellos:

— El formato en que se trasmiten los datos. Es fundamental abandonar la práctica que supone seguir enviando datos en papel. Como mínimo siempre se deberían transmitir los datos en ficheros informáticos y en la medida de lo posible, que la transmisión de los mismos se realice mediante sistemas electrónicos. En este sentido, es justo reconocer el avance alcanzado gracias a la utilización que están haciendo, en general, los países del formato standard que para estos intercambios se ha diseñado por la OCDE.

— El que los datos incorporen una adecuada identificación de los contribuyentes a los que se refieren, de tal manera que puedan ser correctamente imputados a sus titulares, almacenados en las bases de datos y utilizados para posibles actuaciones de control, con rapidez y eficacia, para lo cual seria un gran adelanto el llegar a acordar la existencia y utilización a estos fines de un número de identificación fiscal internacional, proyecto también impulsado desde hace largo tiempo desde la OCDE.

Por ultimo, y en lo que se refiere al *intercambio espontáneo*, las mejoras pasan por un necesario avance en lo que hemos denominado anteriormente "cultura del intercambio", es decir, conseguir que exista un instinto casi primario en las personas que a distintos niveles y en diferentes tareas trabajamos en las Administraciones Tributarias, para tener en todo momento en cuenta, que determinados datos a los que, muchas veces de forma inesperada o incluso casual, tenemos acceso en el curso de nuestras actuaciones, pueden ser de interés, o incluso enormemente importantes para la Administración de otro país, a la que podemos ofrecer una gran ayuda por esta vía.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.