

DOCUMENTOS

**COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA
INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA.
DERECHO TRIBUTARIO GLOBAL (*)**

Autor: *Francisco Alfredo García Prats*
Universitat de València

DOC. N.º 3/07

(*) Ponencia presentada en la *I Jornada de Derecho Tributario Global* que tuvo lugar en el Instituto de Estudios Fiscales (Madrid), el 25 de noviembre de 2004.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

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

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
 - II. EL FOMENTO DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA A TRAVÉS DE LOS FOROS INTERNACIONALES TRIBUTARIOS
 - II.1. La labor llevada a cabo por la OCDE
 - II.2. El Diálogo Internacional Tributario
 - II.3. Las actividades en la ONU
 - II.4. Otras iniciativas
 - II.5. Consideraciones críticas
 - III. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
 - III.1. Intercambio de información: la labor de la OCDE
 - III.1.1. El Acuerdo sobre Intercambio de Información de 2002
 - III.2. El artículo 26 del modelo de Convenio Tributario de la OCDE
 - III.2.1. Ausencia de interés fiscal directo en la obtención de información
 - III.2.2. Otros cambio en los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio
 - III.3. El intercambio de información en la Unión Europea
 - IV. CONSIDERACIONES FINALES
- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de internacionalización económica ha puesto de manifiesto la necesidad de establecer mecanismos de cooperación tributaria entre las diferentes Administraciones Tributarias con una finalidad plural en clara vocación de los planteamientos tradicionales del ejercicio de la soberanía tributaria estatal.

La nueva realidad económica en la que se han intensificado sensiblemente las relaciones transnacionales, el comercio internacional y la utilización de las nuevas tecnologías, permite una mayor movilidad de las inversiones. Acompañada de una nueva realidad jurídica supra-nacional, exige reforzar la cooperación tributaria inter-administrativa internacional para adecuar a dicho proceso la verificación del cumplimiento correcto de las diferentes obligaciones tributarias. El reforzamiento de la cooperación administrativa tributaria resulta esencial como consecuencia del incremento de las operaciones económicas transnacionales, que afectan a un número cada vez mayor de contribuyentes. Como consecuencia de este proceso, la existencia de un mecanismo habilitador para la obtención de información con relevancia tributaria resulta necesaria no sólo para la correcta aplicación de los Convenios de doble imposición, sino también para el correcto cumplimiento y control de la normativa tributaria interna –de la práctica totalidad del sistema tributario–.

A su vez, dicho proceso de cooperación debe fortalecerse para hacer frente a las nuevas vías de elusión y escape al cumplimiento de las obligaciones tributarias y a los nuevos regímenes tributarios preferenciales que brotan por doquier. Asimismo, el desarrollo –en ocasiones desmesurado– de las normas tributarias y su progresiva complejidad e interrelación aconsejan una actuación conjunta inter-administrativa, que facilite su interpretación, aplicación y verificación.

La referencia al *derecho global tributario* en la que se enmarca el presente trabajo exige, desde nuestra posición, realizar una serie de consideraciones previas en torno a su incidencia sobre el planteamiento de la *cooperación inter-administrativa*. En puridad, no puede hablarse de un *derecho global tributario*, pues por esencia el derecho tributario es intrínsecamente nacional, o estatal. No obstante, la realidad global incide sobre el derecho tributario en una perspectiva diferente.

Desde una primera perspectiva, podemos entender el derecho tributario global como los efectos de la realidad económica internacional –a consecuencia del fenómeno de la globalización– sobre el derecho tributario. Desde esta perspectiva, se asiste a un progresivo acercamiento de las políticas tributarias así como de determinadas normas tributarias. La definición de las políticas tributarias y su plasmación en determinadas medidas y normas tributarias no pueden resultar ajenas a los efectos que las mismas provocan sobre la realidad económica internacional. Del mismo modo, los Estados deben tener presente la evolución de los sistemas tributarios de otros países por sus efectos colaterales sobre el propio sistema tributario y sobre la realidad económica interna e internacional. Finalmente, la apertura económica al exterior interrelaciona las políticas tributarias de los Estados miembros y exige a los Estados el establecimiento de vías de diálogo y de confrontación de posiciones al objeto de perfilar y diseñar la política tributaria nacional e internacional.

Desde una segunda perspectiva, la globalización incide sobre el derecho tributario en sus presupuestos *metodológicos*, tanto por lo que se refiere al análisis de la realidad jurídica tributaria, como por lo que afecta al proceso de elaboración dogmática de la materia. Resulta necesario superar esquemas clásicos de construcción metodológica y explicativa del fenómeno tributario basados en concepciones autárquicas del ejercicio de dicho poder y que no tengan en cuenta su necesaria interrelación. Desde esta perspectiva, la necesidad de optar por análisis de derecho comparado resulta patente. El proceso de globalización económica pone de manifiesto en qué medida las diferentes Administraciones tributarias y los contribuyentes afrontan el proceso globalizador desde una perspecti-



va similar, con una problemática común y con unos retos que exigen la superación de planteamientos tradicionales en torno a una concepción soberana del ejercicio de poderes y potestades tributarias.

Este nuevo enfoque se aprecia, de forma especial, en el ámbito de la cooperación interadministrativa. En este ámbito se manifiesta la necesidad de superar concepciones y técnicas aplicativas y de control tributario anquilosadas en el pasado, de modo que la confluencia del trabajo llevado a cabo por diferentes organizaciones internacionales refuerza la necesidad de la cooperación administrativa.

La intensificación de la cooperación se lleva a cabo en dos órdenes:

- En primer lugar, mediante el desarrollo de foros internacionales destinados a fomentar el diálogo entre las Administraciones tributarias de los diferentes Estados, así como para el establecimiento consensuado de criterios técnicos sobre el desarrollo de las normas de derecho tributario de alcance *internacional*.
- En segundo lugar, mediante el desarrollo de los mecanismos específicos de cooperación, permitiendo la instrumentación efectiva de la cooperación internacional. El desarrollo de vías de intercambio de información tributaria constituye el supuesto paradigmático.

II. EL FOMENTO DE LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA A TRAVÉS DE LOS FOROS INTERNACIONALES TRIBUTARIOS

A partir de la década de los noventa se han venido intensificando los contactos entre Estados para el fomento de la cooperación y la coordinación en materia tributaria, sin prejuzgar con ello el mantenimiento de la posición de plena soberanía de los Estados en la esfera internacional en materia tributaria. Dichos contactos se han plasmado en la creación de nuevos foros o instituciones internacionales para la discusión sobre la materia tributaria, o en el desarrollo, intensificación o ampliación de los ya existentes.

Una característica de dichas organizaciones consiste en la ausencia de objetivos normadores vinculantes para las partes, sino únicamente el acercamiento de posiciones, la comprensión mutua de las posiciones, y el establecimiento de alternativas para la solución de los posibles conflictos que puedan generarse en la aplicación de las normas tributarias estatales e internacionales (así se indica claramente en el preámbulo del texto del Modelo de Convenio de la OCDE, en el acta de creación del Diálogo Internacional Tributario, o en los documentos del Forum de la Unión Europea sobre Precios de transferencia). No obstante, es indudable la trascendencia que la opinión formulada en el seno de dichas organizaciones tiene y desempeña sobre la composición, aplicación o interpretación de las normas tributarias internacionales, hasta el punto de modificar las explicaciones tradicionales sobre el sistema de fuentes (*vid.* al efecto la colaboración de Calderón Carrero en el presente libro).

Varias son las muestras de lo dicho.

II.1. La labor llevada a cabo por la OCDE

En el seno de la OCDE, sin duda alguna la organización más activa en el planteamiento de debates sobre la adecuación del ejercicio del poder tributario a la nueva realidad actual y en la formulación de propuestas de actuación, se han creado nuevos foros y grupos de estudio especializados para tratar las nuevas realidades y problemas a los que se enfrentan las Administraciones tributarias de los Estados miembros, a partir del originario Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE,

verdadero impulsor de este debate (puede verse un organigrama de la OCDE, del Comité de Asuntos Fiscales y de su estructura de grupos de trabajos en www.oecd.org).

Como resultado de esta intensificación de las actividades en el ámbito tributario internacional, el Modelo de Convenio de la OCDE se ha desarrollado de forma considerable, pasando de un formato fijo o estable a otro actualizable o dinámico. Así, desde 1992 el Modelo de Convenio –y fundamentalmente sus Comentarios– se ha modificado en 1994, 1995, 1997, 2000 y 2003 –la próxima actualización está prevista para 2005–. Este dinamismo permite aprovechar y reflejar en el modelo de convenio de referencia el resultado y las conclusiones de los debates y estudios sobre materias específicas y puntos concretos que realiza de forma paralela la OCDE a través de sus grupos de trabajo especializados –*Working Groups*–. De este modo, el consenso alcanzado en el seno de la Organización se traslada en forma de propuestas de comprensión de los mecanismos jurídicos existentes –Convenios de doble imposición– y se postulan como criterios de interpretación de las normas internacionales existentes, cuando no de sus relaciones con las normas internas de los diferentes países (*vid.* por ejemplo, los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio en relación con la aplicación de las normas internas anti-abuso frente al Convenio).

La estrategia por la que ha optado la OCDE para hacer frente a la adecuación de las normas tributarias internacionales a los vertiginosos cambios de la realidad económica genera, sin embargo, nuevos problemas jurídicos. La globalización pone de manifiesto la rigidez de los Convenios de doble imposición y su difícil adaptación a las necesidades cambiantes, por su imposible *adecuación* unilateral. La adaptación de los Convenios de doble imposición existentes –pre-existentes–, mediante su *interpretación de conformidad con los nuevos Comentarios* –a lo que algunos autores de forma confusa denominan *interpretación dinámica*–, ocasiona nuevos problemas de *inseguridad jurídica*, a la vez que obliga a plantear la *inserción* y explicación de la posición jurídica que ocupan en el sistema de fuentes instrumentos ajenos al tradicional *corpus iuris* como son los Comentarios a un Modelo de Convenio –explicación mediante el recurso al *soft law*–.

II.2. El Diálogo Internacional Tributario

De forma paralela, mediante iniciativa conjunta de la OCDE, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial se ha creado el foro denominado Diálogo Internacional Tributario (*International Tax Dialogue*)¹. Mediante la creación de dicho foro se pretende establecer un diálogo entre Administraciones Tributarias –y no únicamente entre representantes gubernamentales de los Estados miembros– que permita compartir prácticas administrativas para el logro de los objetivos tributarios comunes y la mejora del funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales. El nuevo Foro no constituye un nuevo organismo internacional sino un punto de encuentro que aúna esfuerzos dirigidos a desarrollar la capacidad tributaria de los Estados, en especial de los países en desarrollo, sin emanar reglas tributarias vinculantes, evitando duplicidades en sus actuaciones con las Organizaciones pre-existentes, y orientando sus actividades tanto al diseño de las políticas fiscales como a la administración fiscal y tributaria.

II.3. Las actividades en la ONU

Tomando el mismo testigo, que deriva del *Consenso de Monterrey*, aprobado en la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo de las Naciones Unidas, desarrollada en Monterrey (México) del 18 al 22 de marzo de 2002, la Organización de Naciones Unidas, en la que se preveía el reforzamiento de la cooperación internacional en cuestiones de tributación mediante la intensificación del diálogo entre las autoridades tributarias nacionales y una mayor coordinación de la labor de los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales pertinentes, con especial atención a las necesidades de los países en desarrollo y los países con economías en transición, también ha propuesto cambios en relación con su Comité encargado de los asuntos fiscales internacionales. De acuerdo con la propuesta presentada, el Grupo *Ad Hoc* de Expertos sobre Coope-

¹ Puede consultarse el acta de creación en la siguiente página *web*: <http://www.itdweb.org/documents/BG3.htm>.



ración Internacional en Cuestiones de Tributación pasará a denominarse *Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación*². Con esta conversión, se pretende intensificar el diálogo y las tareas que venía realizando el Grupo de Expertos, para lo que se propone una reunión anual del Grupo en lugar de la bianual. Además se le otorga el mandato al Grupo para servir de marco de diálogo entre administraciones tributarias, considerar aspectos nuevos y emergentes de la tributación, y formular recomendaciones sobre la generación de capacidades y asistencia técnica para el fomento de la cooperación internacional en materia tributaria.

II.4. Otras iniciativas

También en el plano administrativo se han desarrollado iniciativas interesantes. Así varias organizaciones tributarias internacionales y regionales han creado el Comité de Organizaciones Internacionales sobre Administración Tributaria (CIOTA, *Committee of International Organizations on Tax Administration*) con la misión de promover mayor coherencia en los programas de actuación de las diferentes Administraciones tributarias. Este comité está formado por el Centro Inter-Americano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Asociación de Administraciones Tributarias de la Commonwealth (CATA), la Organización Intra-Europea de Administraciones Fiscales (IOTA), el Centro de Encuentro y de Estudios de los Dirigentes de Administraciones Fiscales (CREDAF) y la OCDE.

En el ámbito de la Unión Europea también han sido varios los puntos de encuentro inter-administrativos como consecuencia de los debates y discusiones derivados del Paquete Fiscal y el Código de Conducta. Además, en la discusión sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje se ha creado el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea. Dicho Foro, creado inicialmente por un período de dos años recientemente prorrogado, tiene como misión el análisis de los *aspectos prácticos* derivados de la aplicación del Convenio 90/436/CEE, así como de un análisis coherente y comparado de las normativas internas de los Estados miembros relativas a la trascendencia tributaria de los precios de transferencia, proponiendo recomendaciones –sin implicar modificaciones legislativas en los Estados miembros– en relación con aspectos procedimentales, de inspección, de tramitación, de documentación y de control de los precios de transferencia.

II.5. Consideraciones críticas

La aparición de estos foros a nivel internacional suscita un interesante replanteamiento de las fuentes normadoras y reguladoras de la materia tributaria internacional que ha sido tratado en otro estudio de la presente obra. La aparición de numerosas *recomendaciones, memorandum, informes, comunicaciones, modelos, comentarios, resoluciones*, y otras denominaciones que suelen englobarse bajo la denominación genérica de *soft law*, provoca una crisis del principio de legalidad en materia tributaria, tal como ha sido entendido tradicionalmente dicho principio, y obliga a integrar los nuevos instrumentos y a propiciar nuevas tesis explicativas del principio de normación por excelencia en materia tributaria.

Sin embargo, de forma asociada, la influencia que pretenden desempeñar estos mecanismos alternativos en el proceso de creación, pero sobre todo en el proceso de interpretación, aplicación y comprensión de las normas internacionales e internas debe afrontar y superar las críticas de legitimidad formuladas por los autores autorizados en la materia (McIntyre, 2002; Horner, 2001). Si la pretensión de dichas *normas blandas* consiste en *orientar* y *coordinar* la evolución de las normas internacionales y la *aplicación* de las normas internacionales en los diferentes Estados en los que resultan de exigibles, deberían impulsar su formulación conforme a mecanismos que garantizaran un mínimo exigible de legitimidad, cuidando la representatividad del foro que las emite en relación con la comunidad internacional en la que van a resultar observadas. En todo caso, los países no miembros no han formulado su previsión sobre cómo entienden la aplicación de los Convenios que firman, por lo que aún estando basados en el Modelo de Convenio de la OCDE resulta difícilmente exigible que *deban* adecuar su interpretación a los criterios contenidos en el Modelo y en los Comentarios al Modelo.

² Resolución del Consejo Económico y Social de la Organización de Naciones Unidas 2004/L.61, de 11 de noviembre de 2004.

Para superar este importante *hándicap* y legitimar las pretensiones de incidencia normativa atribuidas a las recomendaciones formuladas por los organismos internacionales, las organizaciones internacionales se han embarcado en distintas iniciativas.

Así, la creación del Diálogo Internacional Tributario amplía el elenco de Administraciones tributarias participantes. Desde 1997, el Modelo de Convenio de la OCDE incorpora en un segundo volumen la opinión de algunos países miembros, si bien su condición de no miembros les impide votar las resoluciones y los informes debatidos en el seno de la OCDE. En este sentido, la ampliación de los países miembros de la OCDE, como consecuencia indirecta de la incorporación de los nuevos países miembros de la Unión Europea y en aras de mantener el equilibrio interno, puede propiciar una ampliación del elenco de países representados, con la consecuente ampliación de representatividad de posiciones e intereses en su seno y la amplitud del debate y el consenso.

Desde el punto de vista de la ONU se reclama la lógica representatividad de la institución como foro que ostenta la mayor legitimidad para la promoción del debate, discusión planteamiento y formulación de propuestas relativas al ejercicio del poder tributario. Con este planteamiento, en su XI reunión de 2003, el Grupo *Ad Hoc* propuso la transformación del mismo en un *Comité Fiscal de la ONU*, compuesto por un número reducido de países miembros pero asegurando criterios de representatividad y distribución geográfica equitativa. Sin embargo, la Resolución finalmente presentada/aprobada por el ECOSOC rebaja dicha representatividad al mantener la composición del Grupo sobre una base y capacidad personal y no representativa (aunque los miembros sean nombrados por los Gobiernos), de forma que las resoluciones emanadas no vinculen a los Estados.

III. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En los últimos años se ha intensificado la labor desarrollada por distintas organizaciones internacionales con la finalidad de garantizar la efectividad de los mecanismos existentes que habilitan el intercambio de información entre Administraciones tributarias de diferentes países, así como en desarrollar nuevos instrumentos de cooperación en este ámbito. El intercambio de información interadministrativa constituye el paradigma de la cooperación administrativa en la medida en que la mayoría de los instrumentos normativos internacionales suelen incluir provisiones específicas al respecto – Convenios de doble imposición, Directivas comunitarias, Convenios multilaterales y bilaterales específicos...–. No obstante, no es la única manifestación de cooperación administrativa en la que se han producido avances importantes en los últimos años, aunque sí la más paradigmática y la que va a ocuparnos en exclusiva en el presente comentario. Durante los últimos años se han producido notables avances en la consolidación de la asistencia administrativa para la recaudación de deudas tributarias, lo que ha resultado en la incorporación de un nuevo artículo al Modelo de Convenio de la OCDE –art. 27–, o la aprobación de la Directiva 2001/44/CE, por la que se extiende la obligación de prestar asistencia a la recaudación al ámbito de los impuestos directos en la Unión Europea³.

La actuación llevada a cabo en materia de intercambio de información en los últimos años se ha desarrollado en una doble dirección:

- En primer lugar, en mejorar o garantizar la efectividad de los instrumentos internacionales en vigor, que a pesar de proporcionar una habilitación suficiente para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias más allá de las fronteras territoriales de ejercicio de las potestades tributarias y para excepcionar la aplicación del *secreto tributario* (secreto de la información tributaria).
- En segundo lugar, por la necesidad sentida por muchos países de aumentar el ámbito de actuación de las cláusulas de intercambio de información.

³ Para un análisis de la asistencia a la recaudación *vid.* García Prats (2003), García Prats (2002), Grau Ruiz (2000).

A pesar del entramado existente de mecanismos de cooperación inter-administrativa con vistas a garantizar la obtención de información de operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación de una jurisdicción fiscal, existen determinadas áreas de opacidad frente a la acción de las Administraciones tributarias que permiten escapar al normal control de las actuaciones investigadoras y comprobadoras tributarias. En este ámbito ha resultado decisiva la configuración de la *falta de transparencia tributaria* –falta de intercambio de información efectivo– como uno de los elementos identificadores de la competencia fiscal dañina, y la necesidad de superar esta opacidad mediante el desarrollo efectivo de las diferentes técnicas y modalidades de intercambio de información entre Administraciones tributarias.

En consecuencia, la evolución reciente de los mecanismos de intercambio de información tributaria parten del reconocimiento de la *insuficiencia* de las vías y mecanismos tradicionales previstos para dicho intercambio; bien porque los mecanismos existentes resultaban insuficientes e ineficaces, o simplemente no determinaban un cumplimiento satisfactorio –caso de las cláusulas contenidas en los Convenios de doble imposición al amparo de lo previsto en el artículo 26 del Modelo de Convenio–, o bien porque las mismas no cubrían toda la información necesaria para la aplicación de los sistemas tributarios internos –existencia de territorios opacos como consecuencia de la ausencia de mecanismos de cooperación efectiva inter-administrativa–.

Desde otro orden de consideraciones la intensificación de la cooperación inter-administrativa constituye un enfoque de política tributaria más respetuoso con las exigencias del principio de proporcionalidad y de eficacia administrativa para hacer frente a los esquemas de elusión fiscal internacional. Frente a la proliferación de medidas anti-abuso y anti-elusión de tipo material en los sistemas tributarios nacionales que complican en exceso la aplicación de los sistemas tributarios, elevan la carga tributaria de los contribuyentes de forma indirecta sin garantizar de forma paralela el efectivo cumplimiento de las normas y el descenso de la recaudación por el fenómeno de la deslocalización, la puesta en práctica de los mecanismos previstos para el intercambio inter-administrativo de información con trascendencia tributaria constituye el mecanismo lógico para dar satisfacción al cumplimiento de los sistemas tributarios –y a sus principios– ante el proceso de internacionalización económica al que estamos asistiendo.

III.1. Intercambio de información: la labor de la OCDE

La OCDE ha desarrollado desde finales de los años ochenta una importante labor en la intensificación de la cooperación administrativa internacional en materia tributaria en relación con el intercambio de información mediante la elaboración de estudios, informes y propuestas de Modelos de Convenio generales y específicos. La acción conjunta de la OCDE con el Consejo de Europa derivó en la firma en 1988 del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria de 25 de enero de 1988 (ETS núm. 127). Su aplicación en la actualidad es todavía limitada, puesto que únicamente resulta aplicable en nueve países, aunque ha sido firmado por otros tres países que tienen pendiente su ratificación⁴. A pesar de su ratificación limitada, el Convenio ha desplegado una enorme influencia en el desarrollo de la cooperación administrativa internacional, fundamentalmente en el marco de los Convenios fiscales conocidos como Convenios de doble imposición, a través del desarrollo del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE. Así, se observa influencia directa de la Convención de 1988 y de sus Comentarios en las modificaciones del Comentario al artículo 26 del Modelo en 1995 y 2000, así como en la incorporación de un nuevo artículo –27– dedicado a la asistencia en materia de recaudación tributaria⁵.

Pero sin lugar a dudas, ha sido la reacción llevada a cabo en el seno de la OCDE contra los paraísos fiscales y su acción por frenar la competencia fiscal dañina entre Estados y la necesi-

⁴ La Convención entró en vigor el 1 de abril de 1995 en Dinamarca, Finlandia, Noruega, Suecia y Estados Unidos, el 1 de noviembre de 1996 en Islandia, el 1 de febrero de 1997 en Holanda, el 1 de octubre de 1997 en Polonia, y el 1 de diciembre de 2000 en Bélgica. En 2003, firmaron el Convenio Francia y Azerbaiyán, y en abril de 2004 Canadá, encontrándose todavía pendiente de ratificación por estos países.

⁵ Para un análisis detallado de dicho precepto *vid.* García Prats (2004).

dad de reforzar los mecanismos de cooperación interadministrativa para hacer frente a la evasión fiscal internacional y al blanqueo de capitales las que han originado la posición actual de la OCDE consistente en promover mecanismos internacionales que refuercen la cooperación administrativa internacional en materia tributaria con la finalidad principal de asegurar y garantizar la efectividad del *intercambio de información* entre Administraciones tributarias. Dicha acción se ha plasmado recientemente en un doble plano: por un lado en la formulación de un Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria en 2002, y por otro, la revisión del artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y sus Comentarios propuesta para la actualización del Modelo en 2005.

III.1.1. *El Acuerdo sobre Intercambio de Información de 2002*

Como consecuencia de los informes elaborados por la OCDE en 1998, 2000 y 2001 sobre competencia fiscal prejudicial, la OCDE preparó un Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria en 2002. Dicho Acuerdo, que encierra dos modalidades, una bilateral y otra multilateral, está destinado a desbloquear la opacidad de algunos Estados frente a terceros Estados en cuanto a la revelación de información en materia tributaria. El acuerdo permite a los Estados firmantes ser expulsados de las listas de paraísos fiscales y de la normativa anti-paraíso fiscal de determinados países a los Estados y territorios contratantes. En la actualidad, algunos países ya han firmado acuerdos sobre la base de dicho acuerdo-modelo con Estados Unidos. España se encuentra en vía de negociaciones con algunos países para firmar Acuerdos sobre dicha base.

La firma de convenios sobre intercambio de información con terceros países constituye uno de los mecanismos previstos para hacer frente a la competencia fiscal dañina. El otro está constituido por el establecimiento de un *standard* de información que debe estar disponible a petición de las autoridades tributarias –del propio Estado o del otro Estado contratante–. Para ello la OCDE en diversos informes ha formulado la información mínima necesaria que resulta necesario obtener y poder poner a disposición del resto de las Administraciones tributarias con la finalidad de conseguir un adecuado control tributario de las obligaciones tributarias referidas a las operaciones transnacionales (OCDE 2000, OCDE 2003).

La firma de un convenio sobre suministro de información constituye, pues, el requisito exigido para que determinadas jurisdicciones dejen de tener la consideración de dañinas para el resto de jurisdicciones tributarias. La transparencia, pues, se erige en elemento definidor de la cooperación inter-administrativa en materia tributaria. De la apreciación de este fenómeno se extraen algunas consideraciones de interés para entender esta importante dirección en la evolución del derecho tributario como consecuencia de la globalización.

La primera consideración va referida a los flujos generados por la firma de dichos Convenios. Estos convenios provocarán –de conseguir una aplicación efectiva de dichos Convenios– flujos de carácter unilateral. El establecimiento de un estándar mínimo de *información disponible* al requerimiento de Administraciones tributarias de otros Estados trata de garantizar la obtención de dicha información a las Administraciones tributarias cuyos sistemas tributarios requieren de dicha información para el control efectivo de sus disposiciones tributarias *sustantivas*, de modo que dicha transparencia favorece a aquellas Administraciones con mayores exigencias de obtención de información *externa*.

La segunda consideración permite evaluar la tendencia en la evolución de las normas tributarias internacionales como consecuencia de la globalización. La opción de potenciar los mecanismos de cooperación administrativa y desarrollar los mecanismos procedimentales de colaboración inter-administrativa conlleva aparejado el respeto por la *integridad de los sistemas fiscales respectivos*. Así se establece claramente en la introducción del Acuerdo sobre intercambio de información de la OCDE de 2002. “It is not in the interest of participating economies that the implementation of the standard container in the Agreement should lead to the migration of business to economies that do not co-operate in the exchange of information. To avoid this result requires measures to *defend the integrity of tax systems* against the impact of a lack of co-operation in tax information exchange matters.”

Uno de los elementos característicos de la evolución de las normas tributarias internacionales sigue siendo, por tanto, *el mantenimiento de la integridad de los sistemas fiscales*, de acuerdo con lo que decidan los legítimos detentadores de la soberanía tributaria. El fenómeno de la globalización no implica, *per se*, una necesaria revisión en el establecimiento de las reglas *sustantivas* tributarias acordadas por los Estados, o una mayor implicación de cara a coordinar la fijación de *standards* básicos, mínimos o comunes de tributación, o en la fijación de unas reglas de tributación comunes sobre determinadas operaciones, que deban coordinarse o acordarse entre los diferentes Estados –con independencia de que esta sea una consecuencia derivada de la interrelación que sufren los sistemas fiscales–.

Antes al contrario, el enfoque del ejercicio del poder tributario sobre las operaciones transnacionales se realiza desde el *absoluto respeto* a la libre decisión de *cada* Estado para establecer y configurar su sistema tributario y sus reglas concretas de tributación, así como en la definición del alcance y la extensión de sus normas tributarias en el espacio. Se opta por fortalecer la cooperación interadministrativa en materia tributaria sin cuestionar, o someter a examen, de forma paralela, la legitimidad, coherencia o distribución equitativa de recursos fiscales entre Estados –*inter-nations equity*– de las normas fiscales sustantivas a las que intenta servir de apoyo la cooperación administrativa.

Es cierto que la introducción del acuerdo continúa con una clara mención al establecimiento de un marco justo en el que ninguna de las partes contratantes resulte en desventaja *injustamente*. “An adequate framework will be jointly established by the OECD and the committed jurisdictions for this purpose particularly since such a framework would help to *achieve a level playing field* where no party is unfairly disadvantaged.”

Sin embargo, el acuerdo no prejuzga en absoluto la libertad de cada Estado para establecer reglas sustantivas tributarias que concreten el particular deber de contribución de las operaciones internas e internacionales sin vinculación a ningún criterio de correcto reparto de *competencia tributaria entre los diferentes Estados*. La garantía de la efectiva aplicación del sistema tributario de cada Estado –interno e internacional– se presenta como la única y principal fundamentación del fomento de los vínculos entre Administraciones tributarias, para el reforzamiento de la cooperación administrativa y para la habilitación del intercambio de información tributaria entre Administraciones tributarias.

La defensa del *interés tributario* de cada Estado se convierte en el criterio sobre el que pivota la evolución de las normas sobre cooperación interadministrativa en materia tributaria –tanto en fase de control, como en fase de ejecución– que tratan de asegurar la efectividad de la misma. Dicha protección aparece desnuda, en cambio de cualquier reconocimiento explícito –al mismo nivel– de un estatuto internacional mínimo de derechos del contribuyente que asegure el ejercicio de sus derechos y un mínimo nivel de garantías frente a las actuaciones de ambos Estados en el proceso de cooperación interadministrativa. El reconocimiento y garantía de los derechos del particular ante el procedimiento de intercambio se deja en manos de la normativa interna de cada uno de los Estados participantes sin asegurar un mínimo común a nivel internacional.

En lo relativo al contenido del Acuerdo sobre Intercambio de Información, el mismo contiene en alguno de sus artículos dos versiones, una multilateral y otra bilateral. A pesar de su denominación, se trata de un *Modelo* de Convenio, susceptible de modificación en negociaciones, que pretende servir de base para el intercambio de información tributaria relevante para la aplicación y ejecución en cualquiera de sus fases procedimentales de las normas tributarias de los Estados contratantes. El acuerdo garantiza la confidencialidad de la información (art. 2). El acuerdo se aplica de forma explícita a la imposición directa, si bien se contempla su posible extensión a la imposición indirecta (art. 3.2).

El acuerdo no regula ni prevé la utilización de las diferentes modalidades de intercambio de información reconocidas por el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE –intercambio previa petición, automática y espontánea–, sino que se centra en la regulación detallada y específica de una de ellas, el intercambio previa petición, y añade la posibilidad de realizar inspecciones simultáneas –art. 6–. La regulación de la obtención de información *previa petición* se regula de forma detallada. La petición de información obliga al otro Estado contratante a facilitar dicha información o a poner en marcha los mecanismos legales y administrativos previstos para la

obtención de la misma, en caso de no estar a su disposición. El Acuerdo trata de asegurar la obtención de información en posesión de bancos, instituciones financieras, o cualquier persona actuando de forma representativa, fiduciaria o por fideicomiso, así como la información relativa a la propiedad de las entidades domiciliadas o ubicadas en el territorio del otro Estado contratante, o los beneficiarios, fideicomitentes y fideicomisarios en caso de fiducias o *trusts*.

La solicitud de información exige facilitar una información mínima –identidad de la persona que se investiga o investiga– lo que impide utilizar el intercambio de información para la obtención de información masiva, la información solicitada y la forma de su emisión, la finalidad tributaria de la información solicitada, la justificación del recurso al requerimiento hacia el otro Estado contratante y si se conoce la persona o entidad a la que debe exigirse dicha información, así como la verificación de la regla del agotamiento previo de los recursos internos –*last-resort mechanism*– y de la conformidad de la solicitud conforme a la normativa y práctica del Estado requirente. El Acuerdo reconoce como motivos de denegación del requerimiento de información por parte del Estado requerido la no conformidad de la petición con el Acuerdo, la no conformidad con la normativa y/o práctica del Estado requirente, el secreto comercial, industrial o empresarial, el secreto profesional, la confidencialidad de los representantes legales, el orden público y el posible trato discriminatorio por razón de nacionalidad derivado de la norma que pretenda aplicarse con el intercambio de información –art. 7.6–. No se admiten como excepciones a la obligación de suministrar la información requerida la pendencia de la deuda o la existencia de un litigio pendiente sobre la misma.

El Acuerdo incluye, asimismo, la obligación de los Estados contratantes de aprobar la legislación necesaria para cumplir y dar efecto a los términos del acuerdo –art. 10– en lo que constituye, probablemente, la precisión de mayor importancia y alcance del acuerdo. El Acuerdo se convierte, pues, en una exigencia sobre los Estados firmantes para adecuar su normativa interna a unos requisitos mínimos de control y de obtención de información con relevancia tributaria, bien para la protección de su interés fiscal, bien para la protección del interés fiscal de los otros Estados contratantes, impidiendo la introducción de legislación contraria a las obligaciones establecidas en el Acuerdo sobre suministro de información bajo petición.

III.2. El artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE

La revisión del Modelo de Convenio prevista para 2005 incide, en exclusiva, en una revisión del artículo 26 del Modelo de Convenio y de sus comentarios, referidos al *intercambio de información*. La versión actualizada del artículo 26 del Modelo de Convenio constituye un intento de reflejar en el Modelo la práctica existente entre algunos Estados miembros de la OCDE en relación con el intercambio de información en materia tributaria. Asimismo, fija un *standard* mínimo de cooperación y acceso a la información bancaria con finalidad tributaria.

En líneas generales, los cambios propuestos al artículo 26 del Modelo y a sus comentarios pueden agruparse en torno a los siguientes aspectos:

- Por un lado, el aseguramiento del mecanismo de la obligación de intercambio de información aún en ausencia de un *interés fiscal directo* por parte del Estado requerido en la obtención de dicha información de acuerdo con sus mecanismos legales, administrativos y de control.
- Finalmente, otras modificaciones destinadas a mejorar técnicamente la redacción del texto del artículo del Modelo y de sus comentarios.

III.2.1. Ausencia de interés fiscal directo en la obtención de información

El artículo 26 del Modelo de Convenio queda modificado en la versión pendiente de aprobación en la actualización prevista para 2005, con la incorporación de dos nuevos párrafos –artículo 26.4 y 26.5–, mediante los que se especifica la extensión de la obligación de intercambiar información o de acceder al requerimiento del otro Estado aún a falta de *interés propio* en la obten-



ción de dicha información por parte de la Administración tributaria requerida, así como se limita la posibilidad de excepcionar a la obligación de atención del requerimiento el secreto bancario, o la posibilidad de desvelar los intereses patrimoniales en una persona. La reforma está claramente influenciada por el Acuerdo sobre Intercambio de Información de 2002 así como por los diferentes informes relativos al acceso a la información bancaria.

De acuerdo con el artículo 26.4, el Estado requerido debe utilizar sus medidas internas de obtención de información para obtener la información solicitada por el Estado requirente, aunque no necesite dicha información para sus propios fines fiscales. El artículo *reitera* que las limitaciones del artículo 26.3 no pueden interpretarse en el sentido de rechazar la petición de información únicamente por la falta de interés propio en dicha información. De este modo, la obligación de intercambio de información se amplía y extiende a la obligación de *obtención de la información requerida*.

Sin embargo, los Comentarios al Modelo ponen de manifiesto que este cambio tiene efectos meramente aclarativos de las obligaciones contenidas en la cláusula del intercambio de información de los Convenios firmados con anterioridad a dicha actualización –*vid.* al efecto el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio en las versiones vigentes hasta 2003–, y que responde a la práctica de la *mayoría* de Estados, por lo que no supone un cambio de las obligaciones asumidas bajo los Convenios pre-existentes.

Aún así, el propio Comentario reconoce la influencia directa sobre esta nueva formulación (respecto a la versión anterior del Modelo de Convenio) de los informes elaborados por la OCDE sobre mejora del acceso a la información bancaria (OCDE 2000, y OCDE 2003). Así se aclaró en la actualización de 2003 del Comentario mediante la inclusión de una frase final en el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 26. En dichos informes se recomendaba a determinados Estados (Japón, Reino Unido, Luxemburgo, Irlanda) que eliminaran las restricciones normativas y prácticas administrativas que impedían atender el requerimiento de intercambio de información en ausencia de un *interés fiscal nacional*. El Informe de progreso de 2003 sobre acceso a la información bancaria pone de manifiesto que dichos países han realizado las modificaciones oportunas de modo que se encuentran en condiciones de atender a las obligaciones internacionales de intercambio de información de acuerdo con la interpretación que se constata en los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

En consecuencia, la obligación convencional no consiste únicamente en suministrar la información requerida, sino también la de poner en marcha los mecanismos previstos en su normativa interna para su obtención, utilizando las potestades y facultades reconocidas para la obtención de información con trascendencia tributaria para la propia Administración tributaria.

No disponemos de datos estadísticos ni prácticos acerca del seguimiento y aplicación de dicha exigencia específica –obtención de datos con trascendencia tributaria para el otro país– en nuestro país. Aún así, consideramos que de nuestro ordenamiento interno se infieren algunas exigencias que, en cierto sentido, podrían limitar el alcance de dicha obligación que se pretende inferir de las obligaciones inherentes al artículo 26 del Modelo de Convenio asumidas por los Estados firmantes de Convenios de doble imposición.

En concreto, la Ley General Tributaria 58/2003 supedita el deber de información a una exigencia de carácter relacional –que las actuaciones se hallen relacionadas con la aplicación de los tributos– y a una de tipo objetivo –proporcionar todo tipo de información *con trascendencia tributaria*– relacionado con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras (Martín Queralt y otros, 2004, p. 374). La jurisprudencia ha interpretado este concepto jurídico indeterminado –trascendencia tributaria– de forma amplia y laxa, como “cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para... averiguar si ciertas personas cumplen o no con la *obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución Española* de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (por todas Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 1995), o en cuanto sirva o tenga eficacia en la *aplicación de los tributos*. Sin embargo, la jurisprudencia parece restringir dicha posibilidad a su trascendencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas y exigidas por el *ordenamiento tributario español*.

Queda pendiente de concretar si el artículo 93 de la LGT también puede interpretarse en el sentido de obligar a facilitar una información a la Administración tributaria que *no tenga trascen-*

dencia tributaria para la Administración tributaria española pero sí la pueda tener para otra Administración tributaria. En el ámbito comunitario, la obligación de interpretar el ordenamiento interno de conformidad con las exigencias comunitarias puede permitir una extensión del concepto *trascendencia tributaria* a favor de la trascendencia para el resto de Administraciones tributarias de otros Estados miembros. En cambio, en relación con los Convenios de doble imposición, éstos sólo contienen una habilitación para la solicitud por parte del Estado requirente, y una obligación internacionalmente aceptada de atender dicha solicitud por parte del Estado requerido, sin que dicha obligación permita contravenir las exigencias legales o administrativas contenidas en su propia legislación. En otros términos, la obligación de atender el suministro de información deberá realizarse *de conformidad* con lo dispuesto en los cauces y mecanismos internos de obtención de dicha información, sin que puedan quedar alterados e inobservados por el mero hecho de la existencia de la obligación internacional. En todo caso, en esta situación se produciría un incumplimiento de la obligación internacionalmente asumida por parte de dicho Estado. Entendemos, por tanto, que el artículo 26 del Modelo de Convenio, ni por supuesto los Comentarios al mismo, permiten alterar las condiciones de obtención de información por parte de la Administración requerida, que debe adecuar su actuación *en todo caso* a lo dispuesto en la legislación interna respectiva para proceder al cumplimiento de sus obligaciones internacionales. A pesar de nuestras dudas, el Informe de la OCDE sobre acceso a información bancaria no menciona la necesidad de que la legislación española necesitara de adaptación a la interpretación que va a plasmarse en los nuevos Comentarios del Modelo de Convenio en la actualización de 2005.

III.2.2. *Otros cambios en los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio*

Los Comentarios incluyen la posibilidad de modificar el texto del Convenio para proteger el derecho a la intimidad de los contribuyentes o personas afectadas por la información intercambiada. Sin embargo, su protección se hace depender de la inclusión de preceptos específicos en el Convenio adicionales a los previstos en el Modelo de Convenio.

Se especifica además, la posibilidad de solicitar la información en determinada forma a efectos de asegurar el *valor probatorio* o el cumplimiento de los requisitos legales de la información requerida. Se concreta también que la negativa a facilitar la información en la *forma* solicitada no afecta ni deja en suspenso la obligación de proporcionar la información.

El Comentario *reconoce* la posibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación convencional de intercambio de información en relación a datos, hechos o situaciones, o de información preexistente antes de la entrada en vigor del Convenio. Sin embargo, esta posibilidad debe quedar condicionada, a nuestro entender, al régimen específico de retroactividad de las normas tributarias vigente en cada Estado contratante.

En cuanto al secreto de la información recibida, el Comentario aclara que la misma no puede ser revelada a personas no mencionadas en el párrafo 2 del artículo 26, ni a terceros países a no ser que exista un precepto expreso en contrario en el Convenio.

El Comentario apunta algunas consideraciones en relación con la sujeción del intercambio de información a la práctica de notificaciones a los sujetos afectados por el mismo, pronunciándose a favor de que no causen un retraso indebido del intercambio y que frustren su eficacia. Al mismo tiempo, considera que el derecho a no autoinculparse tiene poca proyección sobre el intercambio de información (pár. 15.2). En definitiva, el Comentario opta por considerar que la interpretación de las medidas legales que condicionan el intercambio de información no debería restar *efectividad* a dicho mecanismo de cooperación inter-administrativa.

El Comentario *confirma* asimismo que la incorporación del nuevo párrafo 26.4 al Modelo responde a la práctica mayoritaria seguida por los Estados miembros (pár. 19.6).

El nuevo párrafo 5 del artículo 26 del Modelo tiene como misión restringir la eficacia de las limitaciones establecidas por el artículo 26.3 al intercambio de información, sin que puedan utili-

zarse para evitar el intercambio de información que detentan los bancos, entidades financieras, agentes, fiducias... así como información sobre la propiedad de activos. Una vez más, el Comentario se encarga de *aclarar* que dicha novedad representa un cambio *estructural* del artículo, pero no de su contenido, tratándose de un mero *reflejo de la práctica existente*. La omisión de este precepto no sugiere que dicho intercambio no estuviera autorizado con la versión anterior, como *atestigua* el Comentario por la práctica existente entre la *mayoría* de los países miembros de la OCDE.

III.3. El intercambio de información en la Unión Europea

La regulación de la cooperación inter-administrativa goza de mayor tradición en el ámbito de la Unión Europea, desde la aprobación de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, y se ha desarrollado ampliando los campos de aplicación de la misma⁶. La Unión Europea y sus países miembros están dotados de un importante *corpus iuris* que establece los mecanismos de cooperación inter-administrativa. En parte, dicha normativa reforzada es consecuencia del proceso intensificado de *armonización tributaria* en materia de imposición indirecta y, en especial, en materia de IVA, así como del mantenimiento de un régimen *transitorio* en las operaciones intracomunitarias que comporta un mayor grado de cooperación entre las Administraciones para garantizar la correcta aplicación y control de dichas operaciones. Este nivel de cooperación intensificada se manifestó en la aprobación del Reglamento 218/92/CE.

En el ámbito de la imposición directa, a pesar del mantenimiento de la competencia exclusiva de los Estados miembros se han producido importantes avances en materia de coordinación tributaria así como acuerdos específicos de armonización que comportan el establecimiento de mecanismos de coordinación y, en última instancia, de reforzamiento de los mecanismos de información tributaria. En esta línea, la solución por la que opta 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 (DO núm. L157 de 26 de junio de 2003, págs. 38-48) fuerza a perfeccionar el intercambio de información entre Autoridades tributarias. La aprobación de dicha Directiva obliga a plantear la necesidad de reforzar los mecanismos existentes sobre *suministro* de información y garantizar su eficacia, no sólo entre los países miembros de la Unión Europea, sino entre estos y terceros países.

El artículo 8 de la Directiva 2003/48/CE establece como mecanismo para hacer efectiva la imposición de los pagos de intereses transnacionales el intercambio de información. La aplicación inmediata de este mecanismo queda excepcionada para Bélgica, Luxemburgo y Austria que, de forma *transitoria*, pueden aplicar una retención compensatoria en la fuente que supla la obligación de intercambio de información. La Directiva 77/799/CEE sirve de base para el intercambio de información relativo al objeto de la Directiva 2003/48/CE, sin perjuicio de la aplicación preferente de esta última. Es el artículo 9.3 de la Directiva 2003/48/CE el que, sin embargo, excepciona la aplicación del artículo 8 de la Directiva 77/799/CEE relativa a los límites al intercambio de información para la información que debe intercambiarse conforme a la Directiva. De esta forma se permite, entre otros supuestos, que los Estados que no aplican el intercambio de información reciban de forma automática la información de otros países, a pesar de lo dispuesto en el artículo 8.3 de la Directiva 77/799/CEE conforme a la modificación incorporada por la Directiva 2004/56/CE.

A pesar de la aprobación final de la Directiva, tras un largo período de negociaciones, su aplicación práctica queda supeditada a la aprobación de Acuerdos con terceros países y territorios, mediante los que se extienda alguno de los dos mecanismos a los pagos transnacionales de intereses procedentes o con destino en dichos países o territorios terceros –art. 17–. Esta situación ha provocado ya un primer retraso en la fecha de aplicación de la Directiva, desde el 1 de enero de 2005 al 1 de julio de 2005⁷, fecha en la que está prevista la aplicación de la misma tras la firma de los Acuerdos a los que se refiere la Directiva con los territorios dependientes, Suiza, Liechtenstein, Ando-

⁶ En España esta Directiva se ha desarrollado por el RD 1326/187, de 11 de septiembre, modificado por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre. La última modificación se ha llevado a cabo por el RD 1408/2004, de 11 de junio (BOE, núm. 153, de 25 de junio, pág. 23094).

⁷ Decisión del Consejo de 19 de julio de 2004 relativa a la fecha de aplicación de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

rra, San Marino y Mónaco⁸. De todos modos, la aplicación efectiva de dichos Acuerdos está supeditada, en algunos casos, a la superación de diversos *referéndum*, caso de Suiza y Liechtenstein, tanto cantonales como federales, alguno de ellos de resultado incierto. La efectividad de la Directiva y con ella del intercambio de información está pendiente de la evolución de los mismos. Se pone de manifiesto con ello que la globalidad exige una respuesta coordinada a nivel supranacional que se encuentra supeditada, en última instancia, a la aprobación estatal de sus contenidos.

En el orden general, recientemente se ha producido una reorganización normativa a efectos de asegurar una mejor estructura reguladora de la asistencia normativa. Así, el Reglamento 1798/2003/CE de 7 de octubre unifica la normativa sobre cooperación administrativa aplicable al IVA, con la finalidad de mejorar la eficacia del intercambio de información⁹. Este Reglamento ha sido desarrollado por el Reglamento 1925/2004/CE de la Comisión, de 29 de octubre, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del anterior Reglamento. El Reglamento pretende mejorar la eficacia de los intercambios, y desarrolla las funciones del Comité Permanente de Cooperación Administrativa. El Reglamento 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, regula la cooperación en este ámbito.

Por su parte, la Directiva 2004/56/CE de 21 de abril de 2004 mejora, expande y moderniza la Directiva 77/779/CEE en su aplicación al resto de impuestos y, en particular, a la imposición directa. Entre las novedades incorporadas, destaca la regulación de la asistencia a la notificación (art. 8. a), la posibilidad de realizar inspecciones y controles simultáneos entre Administraciones tributarias de varios países (art. 8. b), y la aclaración de que no resulta necesario el permiso previo de las autoridades del Estado requerido para la utilización de la información recibida a los efectos previstos por el Estado requeriente. La legislación del Estado requerido determina el alcance y la posibilidad de obtención de información, aunque se mantiene la doble limitación en el caso de que la legislación del Estado requeriente sea más exigente.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

La globalización económica obliga a replantear el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados, así como el desarrollo del enfoque metodológico explicativo y constructivo de la ciencia del derecho financiero. Desde esta perspectiva, resulta necesario partir del análisis de *derecho comparado* para analizar y explicar los efectos colaterales que una medida de un determinado Estado provoca en los sistemas tributarios de otros Estados.

El desarrollo normativo y administrativo derivado del proceso de globalización desemboca, asimismo, en un alto grado de especialización normativa y práctica. Sin embargo, la adecuación a la nueva realidad global exige un replanteamiento de los procesos formativos, de forma que la especialización por razón de la materia –y de su complejidad– no redunde en una inaplicación de las nor-

⁸ Decisión del Consejo de 2 de junio de 2004 relativa a la firma y celebración del acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación suiza por el que se establecen medidas equivalentes a las fijadas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Puede verse el texto de dichos Acuerdos en la página de la Comisión Europea <http://europa.eu.int/commission/taxud>. Propuesta de Decisión del Consejo relativa a la firma del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino por el que se prevén medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y la aprobación y firma del *memorándum* de acuerdo adjunto de 8 de octubre de 2004. Proyecto de Decisión del Consejo de 11 de octubre de 2003 sobre la firma del Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo a la fecha de aplicación del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza por el que se establecen medidas equivalentes a las fijadas en 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.

⁹ El Informe de la Comisión al Consejo y el Parlamento Europeo de 16 de abril de 2004 sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude del IVA pone de manifiesto los supuestos más graves de fraude en las operaciones intracomunitarias y los mecanismos de cooperación que deben ponerse en marcha para hacer frente a los mismos.

mas que regulan la trascendencia tributaria de las relaciones económicas internacionales y en una falta de efectividad de las mismas. La cooperación inter-administrativa debe trascender desde las esferas más especializadas hasta los escalones administrativos más inmediatos al contribuyente de forma que resulte posible una aplicación efectiva de las normas –especializadas– que regulan dichas transacciones, así como de las exigencias que derivan de los ordenamientos supranacionales –en especial, del derecho comunitario y de sus exigencias–.

En tercer lugar, atendiendo a los efectos colaterales que la aplicación de las normas tributarias internas despliegan sobre otros sistemas tributarios y sobre las operaciones transnacionales, debe replantearse la vigencia del principio de *autonomía procedimental* en la aplicación de las normas tributarias internacionales y de trascendencia internacional. Aun manteniéndose válido en sus fundamentos por su conexión con la noción e implicaciones de la soberanía tributaria, la evolución reciente de la cooperación administrativa pone de manifiesto la necesidad de coordinar los mecanismos aplicativos de las normas tributarias internacionales o las normas tributarias con trascendencia sobre las operaciones internacionales –precios de transferencia, normativa anti-abuso...–, en la medida en que, en última instancia, son los mecanismos previstos internamente para la aplicación los que condicionan la aplicación y efectividad de las medidas previstas internacionalmente.

La globalización pone de manifiesto que la realización de los derechos y requisitos previstos en las normas internacionales y de reparto de la competencia tributaria requiere de un nivel mínimo de coordinación procedimental en aras de asegurar la efectividad de dichas disposiciones. Sin embargo, la progresiva matización del principio de autonomía procedimental no debería perseguir únicamente la efectividad del control y la aplicación de las normas tributarias internas e internacionales. Por el contrario, debería ir acompañada de un progresivo reconocimiento a nivel internacional de un estatuto internacional mínimo del contribuyente, sin dejar su concreción al albur de lo que disponga alguna de las legislaciones tributarias internas implicadas.

En un orden paralelo de consideraciones, la intensificación de la cooperación inter-administrativa debería repercutir no sólo en un mayor grado de la eficacia de los controles tributarios sino también en una reducción de la carga fiscal *indirecta* exigible a los contribuyentes en aplicación de la normativa especializada –el derecho comunitario o los Convenios de doble imposición–. En este sentido, a nuestro entender, resultaría posible una lectura de los requisitos procedimentales exigidos para dar efectividad a los mandatos que se infieren de los Convenios de doble imposición. Si bien las normas reglamentarias supeditan –de forma indirecta– la aplicación de las *ventajas fiscales* que se infieren de los Convenios de doble imposición a la aportación de un *certificado de residencia fiscal*, la lectura de las exigencias legales a la luz de la intensificada cooperación fiscal internacional, debiera aportar una solución distinta.

De acuerdo con el artículo 95.2 de la Ley General Tributaria, “[e]n los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carecer tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas *puedan disponer* de la información por dichos medios, *no podrán exigir a los interesados* la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información”. Existiendo mecanismos legales que habilitan a obtener dicha información de otras Administraciones tributarias –de las Administraciones tributarias de los otros Estados contratantes, o de los otros Estados miembros en el seno de la Unión Europea–, la Ley General Tributaria española impide su exigencia a los *interesados* –y no necesariamente a los contribuyentes, con lo que se extiende el ámbito de su inexistencia frente a los retenedores y sujetos pagadores–. La exigencia del certificado de residencia no puede, pues, arbitrarse como *condición* para la aplicación de los *beneficios* derivados de un Convenio de doble imposición cuando existen mecanismos de colaboración interadministrativa que habilitan a la Administración a obtener dicha información exigible –por vía reglamentaria– a los sujetos que intervienen en las relaciones económicas internacionales. Dicha interpretación resulta, asimismo, conforme con los postulados de derecho comunitario realizados por el Tribunal de Luxemburgo, en consonancia con las exigencias que se infieren del principio de proporcionalidad.

BIBLIOGRAFÍA

- BARASSI, M.: "Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie" en *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*. IPSOA. 2002. págs. 361-382.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D.: "La colaboración entre Administraciones Tributarias: el intercambio de información" en *Manual de Fiscalidad Internacional*. IEF. 2004. págs. 941-970.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. CEF. 2000.
- "La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información", RCT núm. 211/2000. CEF, págs. 103-132.
- "Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias", *Documentos del IEF*, núm. 16. IEF. 2001.
- "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada" en *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. IIE. 2003, páginas 429-466.
- GARCÍA PRATS, F. A.: "La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria", *Documentos del IEF*, número 24. IEF. 2001.
- "Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria" en *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF. 2004. págs. 993-1068.
- GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*. La Ley. 2000.
- HORNER, F. M.: "Do We Need an International Tax Organization?", *24 Tax Notes International*, páginas 179 y ss., 2001.
- MCINTYRE, M.: "Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area", *BIFD* 6/2002, págs. 250-253.
- NAVARRO COELHO, S. C.: "Convenções internacionais tendo por objeto o intercambio de informações fiscais entre Estados", en *Impuestos sobre el comercio internacional*. Ábaco. 2003, págs. 1045-1075.
- OCDE: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. París. 2000.
- *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. The 2003 Progress Report*. París. 2003.
- *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*. París. 2004.
- PÉREZ RODILLA, G.: "La colaboración de las administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal" en *Manual de Fiscalidad Internacional*. IEF. 2004, págs. 971-991.
- PITA, C.: "El intercambio de información" en *Impuestos sobre el comercio internacional*. Ábaco. 2003, páginas 1077-1103.

**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.^a 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.^a 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.
Autores: M.^a 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 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 Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.