

Instituto de Estudios Fiscales

---

## **El enfoque multilateral en la cooperación fiscal internacional tras el protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo**

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER  
(Universidad de Alicante)

### **1. LA CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU PROTOCOLO DE MODIFICACIÓN**

El Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia de fiscalidad abierto a la firma el 25 de enero de 1998 en Estrasburgo ha representado durante algún tiempo un instrumento normativo especial en el panorama de la cooperación fiscal internacional. Y ello porque este convenio ha estado auspiciado por la OCDE y el Consejo de Europa, lo cual es buena muestra del intento por elaborar una aproximación multilateral en la regulación de normas vinculantes para una pluralidad de Estados en materia de cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal.

No obstante sólo unos pocos Estados firmaron y ratificaron este Convenio. Inicialmente sólo en cinco Estados entró en vigor tal Convenio el 1 de abril de 1995. No obstante en la actualidad este convenio está en vigor en 17 Estados y ha sido firmado por 24 Estados. España ha suscrito y ratificado recientemente este Convenio de asistencia multilateral en materia tributaria. En concreto el 12 de noviembre de 2009 España firmó este Convenio que entró en vigor el 1 de diciembre de 2010.

El escaso éxito inicial de esta Convención puede explicarse por la concepción clásica según la cual primaba el enfoque bilateral (CDI) en la lucha contra el fraude y en el intercambio de información tributaria, dado que éste era un ámbito que pertenecía a la soberanía de los Estados, siendo necesario ser muy cuidadoso con una cesión de soberanía excesivamente amplia por la vía de los convenios multilaterales.

No obstante las circunstancias derivadas de la globalización económica y de la crisis económica mundial han supuesto cambios, que también han afectado a la lucha contra el fraude fiscal. La necesidad de tener liquidez por parte de los Estados ahonda en la necesidad de luchar contra la evasión o fraude fiscal interno pero también internacional. Es en este contexto en el que aparece con fuerza el enfoque multilateral en la asistencia mutua en materia de fiscalidad. La praxis demuestra que la aproximación multilateral es la más ideosa en la lucha contra conductas transnacionales que erosionan los erarios públicos nacionales.

Además, los estándares internacionales de cooperación e intercambio de información han cambiado desde que en el año 1988 se aprobara la Convención de Estrasburgo. Modificaciones en el artículo 26 del CMOCDE, en el año 2005, o en el artículo 26 CMONU han aconsejado una modificación de este Convenio de asistencia mutua en materia de fiscalidad que en los últimos años ha ido aumentando su ámbito subjetivo de aplicación debido al interés que ha suscitado a muchos Estados.

Así, el 31 de marzo de 2010 la OCDE y el Consejo de Europa aprueban un protocolo de modificación que se abre a la firma de los Estados el 27 de mayo de 2010, entrando en vigor por vez primera el 1 de junio de 2011 en los primeros Estados que lo ratificaron (Dinamarca, Finlandia, Georgia, Noruega, Eslovenia). No obstante 21 Estados han suscrito este Protocolo de modificación a fecha 1 de julio de 2011, entre ellos España que lo suscribió el 18 de febrero de 2011, aunque aún no lo ha ratificado.

La Convención se revisó en 2010 con la intención de adaptarla a la norma internacional sobre transparencia e intercambio de información, además de intentar abrir la convención a países que no fueran miembros de la OCDE ni del Consejo de Europa. En este sentido es el artículo 26 CMOCDE en su última versión el que ha servido de base para aprobación del protocolo de modificación.

Las ideas fundamentales que sugiere el Convenio y su protocolo de modificación las podemos resumir en tres: la adopción de los estándares de intercambio de información de la OCDE, el reforzamiento

to de la multilateralización de los instrumentos de lucha contra el fraude fiscal internacional vía cooperación y los derechos y garantías del contribuyente.

## 2. LA APROXIMACIÓN A LOS ESTÁNDARES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN DE LA OCDE

El protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo señala en su preámbulo que sería deseable que un instrumento multilateral permitiera al más amplio número de Estados beneficiarse de un nuevo clima de cooperación internacional y al mismo tiempo implementar los estándares internacionales de asistencia en materia tributaria.

Es por ello que la Convención trata de alinearse con la regulación del intercambio de información y asistencia del artículo 26 CMOCDE en su versión de 2005. En el fondo, podría decirse que la modificación trataría de transferir a nivel multilateral la amplia experiencia bilateral en materia de intercambio de información al objeto de reforzar los instrumentos de cooperación entre Estados.

Podemos señalar como aportaciones de la nueva modificación de la Convención la reducción de la discrecionalidad del Estado requerido para atender una petición de intercambio de información, así como la delimitación más amplia del uso que el Estado requirente puede hacer de la información recibida.

La modificación trata de limitar la posibilidad de que el Estado requerido pueda negarse a facilitar la información sobre la base de sus propios intereses esenciales. Así, el artículo 21 de la Convención en su nueva redacción excluye la posibilidad, antes existente, de que los intereses esenciales del Estado requerido sean causa de denegación de la información. Del mismo modo ha de señalarse que la información que es improbable que sea relevante para el Estado requerido ha de ser igualmente transferida al Estado requirente. Así se deduce de la modificación del artículo 4 de la Convención en la que ha desaparecido tal inciso referido a la información *unlikely to be relevant*. Se elimina con ello las dudas que una valoración autónoma de tal circunstancia podría realizar el Estado requerido y que podría dificultar la cooperación. Con esta modificación se refuerza la necesidad de cooperación en materia tributaria. Será irrelevante el hecho de que la información requerida tenga o no relevancia para el Estado requerido, sin que ello suponga ninguna erosión en la soberanía del mismo.

Un problema relacionado con esta cuestión es la posibilidad de que el Estado requerido se niegue a facilitar la información tributaria sobre la base de que la misma carece de interés tributario propio para ese Estado. La medida se regula por vez primera en la Convención en su artículo 21.3 y es una reproducción del artículo 26.4 CMOCDE. Se impide a las autoridades fiscales del Estado requerido que se opongan a intercambiar información tributaria con el único argumento de que esa información carece de relevancia para ese Estado requerido, aunque la tenga obviamente para el Estado requirente.

Esa aproximación se confirma igualmente con la incorporación de la cláusula del secreto bancario según la cual no cabe negar la cooperación sobre la base de límites legislativos internos derivados del secreto bancario. Esta aportación no supone ninguna novedad en el plano internacional desde la última modificación del artículo 26 CMOCDE que incorporó ya un nuevo párrafo 5 en este mismo sentido. De esta manera se confirma la tendencia de limitar al máximo los obstáculos internos al intercambio de información y a la cooperación. Tales límites —el secreto bancario— están destinados a ceder ante la presencia de las exigencias de la comunidad internacional —entre otros la OCDE o el G-20— que se han reflejado en el protocolo de modificación.

El uso de la información por parte del Estado requirente ha sido objeto igualmente de una modificación en la Convención de 1988 reconociéndose amplios márgenes de utilización de la información, aunque sigue siendo necesaria la autorización del Estado requerido para los intercambios triangulares. En concreto se ha eliminado la necesidad de autorización previa del Estado que suministra la información para el uso de la misma en “audiencias públicas en tribunales o en sentencias judiciales relacionadas con dichos impuestos”, (art. 22.2 Convención de Estrasburgo). En este mismo sentido, la supresión del párrafo 2 del artículo 4 de esta Convención que exigía una autorización previa del Estado que suministra la información para el uso de la misma como prueba en un tribunal penal, demuestra la libertad del Estado requirente del uso de la información fiscal obtenida para atender el curso de procesos penales.

Todo ello muestra que el Estado requerido a penas podrá obstaculizar el suministro de información fiscal y el uso de la misma por parte del Estado que se la solicita, el cual dispondrá de un margen de actuación más amplio que el regulado en el anterior marco jurídico. En último término se enmarca ello en la tendencia internacional de dotar de instrumentos jurídicos eficaces en la lucha contra el fraude fiscal internacional, al tiempo que se trata de remover los obstáculos que generaban una actitud poco colaborativa por parte de los Estados. Aún no suponiendo una novedad con respecto a la regulación del artículo 26 CMOCDE sí que supone un avance en el fomento de la cooperación administrativa en el ámbito fiscal.

### 3. LA INSATISFACTORIA TUTELA DEL CONTRIBUYENTE

El reconocimiento de un amplio margen de actuación por parte del Estado requirente en cuanto al uso de la información obtenido y la reducción de los obstáculos que permiten denegar al Estado requerido el suministro de la información plantea el análisis de la posición en la que queda el contribuyente afectado por el intercambio de información entre Estados, en especial cuando la información obtenida pueda ser utilizada en un procedimiento penal aunque no haya sido obtenida con las garantías que los convenios internacionales sobre asistencia en materia penal pudieran establecer.

Aunque muchos son los avances que en distintos ámbitos ha manifestado el intercambio de información tributaria y la cooperación internacional en este ámbito, lo cierto es que aún no se ha puesto una de las piedras angulares de esta cuestión que permitiría culminar con eficiencia el “inacabado” edificio del intercambio de información tributaria: la protección del contribuyente implicado en alguno de estos procedimientos.

En efecto, la preocupación por las garantías y derechos que asisten a un contribuyente afectado por el intercambio de información tributaria referida a su persona o patrimonio entre distintos Estados ha sido constante, fundamentalmente desde el *Informe General del XLIV Congreso de la IFA (International Fiscal Association)* celebrado en Estocolmo en 1990. Puso de manifiesto GANGEMI la falta de referencia a los derechos y garantías de los contribuyentes tanto en el Convenio Modelo de la OCDE y en otros Convenios, como en la legislación nacional de la mayoría de los Estados, que no hacían referencia al “problema de los derechos de los contribuyentes que pudieran resultar perjudicados por el suministros de información en el ámbito internacional”<sup>1</sup>.

Algunos avances se han producido desde entonces, si bien quedan cuestiones relativas a la protección de los contribuyentes afectados por el intercambio de información tributaria entre Estados que aún no quedan resueltas y que, en buena medida, pueden condicionar la eficacia de este mecanismo de control tributario. De hecho, tal y como ha puesto de manifiesto SACCHETTO “con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información”<sup>2</sup>.

En todo caso, puede vislumbrarse una clara tendencia, aún incipiente, hacia una mayor e integral protección del contribuyente<sup>3</sup>, intentando introducirse —o al menos poniendo de manifiesto su bondad—, derechos de participación de los obligados tributarios en los procedimientos internacionales de intercambio de información tributaria.

En esta línea el protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo no plantea grandes novedades e incluso puede vislumbrarse una cierta reticencia sobre tales aspectos. El propio preámbulo

---

<sup>1</sup> GANGEMI, B.: “General Report” en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVb: International mutual assistance through Exchange of information, Kluwer, 1990, pág. 161. En idéntico sentido se han manifestado WISSELINK, A.: “International Exchange of tax information between European and other countries”, en *EC Tax Review*, 1997/2, pág. 115; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Dir: SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 311.

<sup>2</sup> SACCHETTO, C.: “La colaboración internacional en materia tributaria”, en *Boletín de Fiscalidad internacional*, núm. 15, 1998, página 7: “... frente a un creciente interés por parte de los Estados en desarrollar la colaboración administrativa a fin de lograr una correcta aplicación de los sistemas impositivos y para evitar la evasión y el fraude fiscal, los instrumentos que se dirigen a tutelar los intereses de los contribuyentes han quedado sustancialmente inmutados y en dependencia de la legislación de los propios Estados.”

<sup>3</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, en *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001.

de la Convención desde su origen planteó la necesidad de que en el curso de la cooperación que se establecía se protegieran los intereses legítimos de los contribuyentes. No obstante lo cierto es que el protocolo de modificación no plantea grandes avances lo cual unido al hecho de que las potestades de los Estados en este punto se han reforzado puede significar un cierto retroceso en materia de protección de los intereses de los contribuyentes afectados por un intercambio de información.

Muestra de ello es el uso de la información que proclama el artículo 22.2 de la Convención en relación con el cual desaparece la necesidad de autorización del Estado suministrador de la información para el uso de la misma en procedimientos judiciales. El deber de mantener la información como secreta y el uso reservado de la misma –garantía de la tutela de los derechos del contribuyente– queda diluido en buena parte por el levantamiento de limitaciones o autorizaciones en el uso.

En todo caso, la necesidad de protección de datos personales proclamada por el preámbulo y por el párrafo 1 del artículo 22 de la Convención aseguraría en algún modo una mínima protección del contribuyente.

Un aspecto interesante que suscita un interés primordial es el relativo a los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información y en particular los referentes a los derechos de participación que permitirán un eficaz control subsiguiente del flujo de informaciones tributarias.

La OCDE ha intentado hacer un esfuerzo de sistematización de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información y sobre la base de las prácticas habituales de los Estados ha formulado un catálogo de derechos en particular. Se resumen, esencialmente en tres: derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia derechos de intervención o impugnación<sup>4</sup>. Los derechos de notificación están destinados a darle al contribuyente la información necesaria para asegurar que los contribuyentes estén al tanto de lo que está siendo intercambiado, permitiéndosele así oponerse a tales intercambios. En general, la notificación le informa al contribuyente sobre el país al cual se le suministrará la información, los impuestos involucrados, la base legal para el intercambio, la información que va a ser suministrada, y el procedimiento a seguir para cuestionar el intercambio. Los derechos de audiencia o consulta requieren que las autoridades tributarias no sólo informen, sino que también consulten al contribuyente. Finalmente al contribuyente se le pueden otorgar derechos de intervención o impugnación de una de estas dos formas: en primer lugar se le puede notificar para disputar o cuestionar la legalidad del intercambio antes de que éste tenga lugar, a nivel administrativo y/o judicial (control *a priori*); en segundo lugar, un contribuyente con un derecho legal de notificación puede tener un derecho legal a entablar una demanda (control *a posteriori*)<sup>5</sup>.

La posibilidad de informar al contribuyente de la existencia de un intercambio de información que le afecta ha sido y es una garantía de aquél que no acaba de recogerse de manera clara en los instrumentos internacionales de cooperación administrativa. El artículo 4.3 de la Convención –que no ha sido modificado por el protocolo– establece como regla general la ausencia del derecho del contribuyente a ser informado del procedimiento de intercambio de información entre Estados que le afecta. Únicamente se establece que los Estados tienen la facultad de informar a sus residentes o nacionales antes de transmitir la información, siendo necesario para ello declarar al resto de Estados parte de la Convención, que según su legislación existe esa posibilidad. Hubiera sido más adecuado para la protección de los contribuyentes sancionar la regla opuesta esto es, la obligación de comunicar el intercambio de información al contribuyente afectado, considerando en todo caso el riesgo a efectos de ocultación que supondría comunicar tal procedimiento.

La tutela a posteriori que se desprende del artículo 23 de la Convención por parte del contribuyente afectado por el intercambio de información no resulta del todo satisfactoria, en tanto en cuanto la posible violación de derechos subjetivos ya se ha producido, siendo preferible que la adecuada notificación del procedimiento permitiera unas alegaciones o intervención previa que salvaguardara de manera más eficaz los intereses del contribuyente.

Ahondando en esta cuestión, y aunque el informe explicativo de la Convención se refiere a ello, aunque no el texto de la misma, hay que señalar que entre los derechos y garantías de los contribuyentes

<sup>4</sup> *Tax information Exchange between OECD member countries. A survey of current practices.* Report by the Committee on Fiscal Affairs. OCDE, París, 1994, pág. 32.

<sup>5</sup> *Tax information Exchange between OECD member countries. A survey of current practices.* Report by the Committee on Fiscal Affairs. OCDE, París, 1994, pág. 32.

habría que incluir los derechos que emanen de los acuerdos internacionales aplicables sobre derechos humanos. No habría estado de más que el protocolo de modificación hubiera hecho alguna referencia a la participación del contribuyente en el desarrollo de estos procedimientos de cooperación sobre la base de la tutela de los tratados internacionales sobre derechos humanos aplicables a la materia tributaria<sup>6</sup>.

En todo caso el artículo 21 de la Convención es muy claro al establecer que nada de lo que disponga la misma afectará a los derechos y salvaguardas de las personas, de conformidad con la legislación o práctica del Estado requerido. Ello no implica, no obstante, que tal protección jurídica haya de aplicarse de manera que socaven el objeto y propósito de la Convención, esto es la eficaz cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

Un aspecto vinculado a la tutela de los derechos del contribuyente tiene que ver con el uso que la Administración tributaria dé a la información inicialmente obtenida de modo ilegítimo aunque posteriormente transmitida según los cauces de cooperación internacional. Tiene ello que ver con los recientes casos relativos a las denominadas *listas de contribuyentes* relativas a cuentas bancarias no declaradas y obtenidas ilícitamente mediante sustracción de archivos informáticos por parte de trabajadores o directivos de entidades financieras. En este sentido podemos señalar por paradigmáticos el caso Liechtenstein en el año 2008 y el caso HSBC o también denominado la lista Falciani en referencia al informático francés que sustrajo ilegalmente del HSBC de Ginebra una lista con más de 30.000 cuentas de extranjeros sospechosos de evasión fiscal que fue entregada a Francia en el año 2010.

La cuestión que se plantea es si el origen viciado de esa información –la sustracción ilícita por parte de algún ex trabajador de la entidad financiera– es suficiente para inadmitir la información así obtenida como prueba en un proceso sancionador contra los contribuyentes incluidos en tales listas de evasores. No debe olvidarse, empero, que esa información de posible origen viciado llega a España de manera lícita mediante un intercambio de información espontáneo entre Francia e Italia en virtud de los instrumentos normativos que prevén el intercambio de información. ¿Es ello suficiente para aceptar sin problemas esa información de supuesto origen ilícito?

Lo cierto es que lo que ha ocurrido en relación con esta cuestión ha sido que una vez que España recibe esa información se envían requerimientos a los contribuyentes incluidos en tal lista para que regularicen su situación tributaria, iniciando posteriormente procedimientos de inspección en el curso de los cuales se llega al convencimiento de que existen indicios de delito fiscal, dándose traslado a la Fiscalía para que ésta presente una querrela por delito fiscal en julio de 2010 contra los contribuyentes –una minoría– que no regularizaron voluntariamente su situación.

La cuestión que surge es si es aplicable o no la teoría del fruto del árbol envenenado o la propia doctrina del artículo 11.1 LOPJ que establece que “en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe y no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales”.

El problema es actual porque un tribunal nacional, la Corte de Apelación de París ha estimado en su sentencia de 8 de febrero de 2011 el recurso interpuesto por un contribuyente contra las actuaciones de la Inspección de Hacienda francesa en el marco de la investigación por las cuentas opacas del HSBC. En el caso enjuiciado, a partir de listados de clientes robados, la Hacienda francesa había obtenido autorización judicial para registrar varios locales y cajas fuertes de un contribuyente. Frente a tales actuaciones, el afectado interpuso un recurso alegando que las pruebas esgrimidas por Hacienda no eran válidas porque procedían de un robo. El Tribunal de París da ahora la razón al contribuyente, invalidando las actuaciones de registro practicadas, ya que considera indudable que el origen de las informaciones es ilícito y que, por lo tanto, éstas no pueden ser utilizadas por las Autoridades fiscales o judiciales.

La decisión del Tribunal de París puede resultar de especial relevancia para el resto de países, entre ellos España, que cuentan con ciudadanos incluidos en los listados sustraídos del HSBC. Y ello, por cuanto no hay que olvidar que las autoridades fiscales francesas constituyen la fuente que les ha suministrado la información y que son los tribunales de ese mismo país los que ahora niegan validez

---

<sup>6</sup> En particular el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos humanos se refiere al derecho a un proceso justo, aplicable al proceso tributario.

a las pruebas remitidas. Dicho de otro modo, la justicia del país origen de las pruebas considera que las mismas son ilícitas y no pueden ser utilizadas por sus autoridades. Si no pueden ser utilizadas por sus autoridades tampoco podrían ser intercambiadas válidamente a otros Estados en virtud de ningún instrumento normativo internacional de cooperación.

Esta decisión pone de relieve las dudas que desde el primer momento han existido sobre la validez de unas pruebas cuyo origen se encuentra en una actuación supuestamente delictiva que vulnera el derecho a la intimidad de los ciudadanos afectados. Podría mantenerse que los listados del HSBC no podrían ser utilizados como prueba en un proceso sancionador, administrativo o penal, ya que toda prueba obtenida violentando directa o indirectamente los derechos fundamentales de los ciudadanos podría considerarse nula.

En la vertiente española del caso, como hemos dicho, sólo una minoría optó en su día por no colaborar y regularizar voluntariamente ante los requerimientos de la Agencia Tributaria española, y son éstos los que ven ahora reforzada en cierta medida su posición jurídica a raíz del pronunciamiento de la Corte de Apelación de París. Aún así, está por ver hasta qué punto los tribunales de justicia españoles están dispuestos a asumir esa doctrina y en qué medida las intensas labores de investigación y documentación desarrolladas por la Agencia Tributaria son suficientes para constituir un material probatorio jurídicamente independiente de los primitivos listados robados y sustentar de este modo una eventual condena penal.

#### **4. LA INTERACCIÓN DEL CONVENIO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA DE FISCALIDAD Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

El protocolo de modificación se ha encargado de trasponer al ámbito multilateral las mismas soluciones que el artículo 26 CMOCDE ha previsto para el intercambio de información tras su reforma del año 2005. Desde ese punto de vista no existen grandes novedades en el plano de la regulación jurídica. No obstante, sí que debe valorarse la importancia de esta modificación del Convenio de Estrasburgo desde la óptica de su amplio ámbito subjetivo de aplicación.

Y ello porque las importantes novedades que supuso la reforma del artículo 26 CMOCDE no han sido incorporadas en una buena parte de los Convenios bilaterales de doble imposición. Es por ello que la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia de fiscalidad y su protocolo de modificación tienen la virtud de aplicar de manera inmediata para los Estados que han ratificado la misma, las disposiciones del artículo 26 CMOCDE y los estándares internacionales relativos al intercambio de información en el caso de que sus CDI bilaterales por ser anteriores al año 2005 no hubieran recogido tal regulación. Además esta Convención cuenta con la ventaja de que su carácter multilateral permite aplicar su régimen jurídico a una pluralidad de Estados, y ello al margen de que tengan entre sí CDI bilaterales.

No obstante surge la cuestión sobre cuál ha de ser la relación entre esta Convención multilateral sobre asistencia y los CDI bilaterales entre los Estados que sean parte en aquélla y que regulen igualmente un artículo equivalente al artículo 26 CMOCDE relativo al intercambio de información.

En este sentido el artículo 27 de la Convención de Estrasburgo establece que:

“Las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales.”

Este precepto viene a confirmar la idea de que ante una pluralidad de instrumentos normativos que regulen la cooperación ha de aplicarse el régimen más amplio de intercambio. Así se expresa CALDERÓN CARRERO: “cuando hubiera varias normas internacionales o comunitarias que instrumentaran el intercambio de información debe aplicarse aquella cláusula que permita un intercambio de información de mayor alcance (*wider-ranging provisions of assistance*)<sup>7</sup>”. Esta idea resulta de aplicación tanto en

<sup>7</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004, pág. 1251.

relación con otros tratados o normas multilaterales, verbigracia la Directiva comunitaria sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad, o incluso con normas bilaterales que contengan una cláusula de intercambio de información.

El informe explicativo del artículo 27 de la Convención sobre asistencia mutua en materia de fiscalidad incide en esta idea al señalar que “en la práctica, cuando dos Estados son partes de la Convención y de otro instrumento, la autoridad competente del Estado requirente solicitará asistencia de acuerdo con el instrumento que tenga más probabilidad de ser eficaz, siempre considerando que los términos de la solicitud cumplan todos los requisitos necesarios establecidos para que se otorgue la asistencia al amparo de ese instrumento. De aquí se desprende que los Estados se encontrarán en libertad de elegir cualquier instrumento que consideren más apropiado para un caso particular. Sin embargo, no podrán aplicar simultáneamente más de un instrumento a un caso específico, ya que cada instrumento es autocontenido y tiene sus propias características y sus propios propósitos y disposiciones que pueden ser incompatibles con otros instrumentos”.

No obstante esta conclusión puede matizarse en los casos en que los Estados parte en la Convención de Estrasburgo que hayan ratificado además el protocolo de modificación, suscriban con posterioridad a éste Convenios bilaterales de doble imposición que contengan una regulación diferente a la citada Convención, porque por ejemplo no incorporen la versión modificada del artículo 26 CMOCDE. Aún siendo esta posibilidad poco probable en el contexto actual de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, si tal situación acaeciera, entiendo que ha de prevalecer la última voluntad manifestada por el Estado, aunque sea diferente y por lo tanto no tan generosa con el intercambio de información puesto que la norma posterior “derogar” a la anterior.

## 5. CONCLUSIÓN

El alcance multilateral de este Convenio tiene la virtud de manifestarse de manera muy intensa desde que el Protocolo de modificación abre la posibilidad de suscripción a cualquier Estado aunque no sea parte ni de la OCDE ni del Consejo de Europa<sup>8</sup>. Se trata por lo tanto de un aspecto muy positivo de este instrumento de cooperación internacional, lo cual pone de manifiesto que la aproximación multilateral en materia de cooperación internacional es un elemento importante de reflexión en los últimos años.

Hay que destacar el elevado número de Estados que han suscrito en un tiempo relativamente corto el protocolo de modificación de la Convención. En particular, hasta julio de 2011 han sido 21 Estados los que han firmado ese protocolo. Quizás podemos afirmar que la crisis económica mundial ha consolidado la idea según la cual en materia tributaria la actuación concertada de los Estados y la adopción de medidas uniformes pueden ser elementos que permitan una mayor eficacia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De nuevo aparece la idea de la superación de las soberanías fiscales nacionales en favor de medidas supranacionales que, no obstante, no pierdan de vista que en último término se trata de atender a necesidades recaudatorias nacionales.

El riesgo de poner en la balanza el peso del multilateralismo en una lucha férrea contra el fraude fiscal es el de descuidar las exigencias nacionales de tutela de los derechos de los contribuyentes inmersos en un procedimiento de intercambio de información tributaria entre Estados. En este sentido quizás sería interesante plantearse un catálogo multilateral de derechos de los contribuyentes en situaciones de fiscalidad internacional y en particular en supuestos de cooperación entre Estados. En este sentido el protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo ha supuesto una adaptación a los estándares internacionales de intercambio de información y cooperación en materia tributaria, pero lo ha sido de manera parcial puesto que queda pendiente profundizar en la protección jurídica del contribuyente que es objeto de tales procedimientos.

---

<sup>8</sup> Artículo 28.5 Convención: “Después de la entrada en vigor del Protocolo de 2010, cualquier Estado que no sea miembro del Consejo de Europa o de la OCDE, podrá solicitar ser invitado a firmar y ratificar esta Convención según fue modificada por el Protocolo de 2010. Cualquier solicitud en este sentido deberá dirigirse a uno de los depositarios, el cual deberá transmitirla a las Partes.”