



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias

Serie Temática Tributaria CIAT

3

TABLA DE CONTENIDO

Introducción

Cooperación Internacional - Intercambio de Información

- **El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de Contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional /**
Claudino Pita.-- En: XIX Seminario Regional de Política Fiscal, en Santiago de Chile, 2007. 1
- **El Intercambio de Información y la Asistencia Mutua para Garantizar y Exigir las Deudas Tributarias /**
Matthijs Alink. -- En: 40ª Asamblea General del CIAT, Florianópolis, Brasil, 2006. 31
- **La Cooperación Administrativa Internacional /**
Antonio Magalhaes Machado -- En: 40ª Asamblea General del CIAT, Florianópolis, Brasil, 2006. 57
- **La Cooperación Internacional como Herramienta para Alcanzar la Recaudación Potencial /**
Deborah Nolan. -- En: 40ª Asamblea General del CIAT, Florianópolis, Brasil, 2006. 71
- **El Intercambio de Informaciones Tributarias /**
Claudino Pita. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Lisboa, Portugal 2003. 92
- **El Intercambio de Informaciones Tributarias /**
Gabriel Oliver. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Lisboa, Portugal, 2003. 121

INTRODUCCIÓN

Serie Temática Tributaria del CIAT

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias esforzándose por suministrar cada vez un mejor y más calificado servicio en materia de información tributaria a sus países miembros, presenta el tercer número de la Serie Temática Tributaria del CIAT.

El objetivo de esta serie es difundir información relevante sobre temas específicos en tributación, como apoyo a la labor de investigación y estudio que desarrollan las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT.

El material bibliográfico de este tercer número está dedicado al tema de "Cooperación Internacional - Intercambio de Información". Para ello, se han compilado los estudios y trabajos desarrollados por funcionarios técnicos bien sea como ponencias en ocasión de la realización de asambleas generales o conferencias técnicas, monografías, becas de investigación, y artículos publicados en la revista de administración tributaria, entre otros.

Para agilizar la búsqueda y recuperación de la información, se presenta una tabla de contenido general e índice por cada trabajo. Los documentos que integran este número están disponibles en la Biblioteca Virtual y en la página web del CIAT: www.ciat.org

El CIAT espera con este nuevo aporte documental, seguir difundiendo el material bibliográfico existente en la Biblioteca Especializada, ampliando de esta forma su cobertura de información para el beneficio de las AATT.

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS COMO
INSTRUMENTO DE CONTENCIÓN DE LA COMPETENCIA DESLEAL A
NIVEL INTERNACIONAL**

Claudino Pita¹

Secretario Ejecutivo

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

Introducción

- I. El entorno mundial y las oportunidades para la evasión tributaria
- II. La búsqueda de la competitividad a través de la evasión tributaria internacional
- III. Los antecedentes del intercambio internacional de informaciones tributarias
- IV. Elementos fundamentales de los acuerdos de intercambio de información tributaria y requisitos para la efectividad del intercambio

Conclusión

¹ El presente constituye un capítulo de un libro en proceso de edición. V. Tanzi, A. Barreix y L. Villela; "Taxation and Integration in Latin America". Inter-American Development Bank.

SUMARIO

En el presente se analiza la evasión tributaria, asimilándola a una práctica de competencia desleal que, más allá de las asimetrías que pueden presentar los sistemas tributarios, afecta las condiciones de competencia y la localización de las inversiones en el mercado internacional y en especial en el mercado interior resultante de los procesos de integración económica, así como la utilización del intercambio de información tributaria como mecanismo para la contención de aquella evasión.

Para este análisis se comentan los diferentes modelos e instrumentos aplicables para la concertación del intercambio de informaciones tributarias, sus ventajas y desventajas, y la evolución de sus alcances.

Particularmente se exponen los elementos de los acuerdos de intercambio de información tributaria que podrían considerarse fundamentales, concluyéndose con el enunciado de una estrategia para un mayor aprovechamiento de los beneficios de ese intercambio, la cual podría basarse en tres líneas de acción: adecuar sus legislaciones internas y sus estructuras y procedimientos administrativos para un ejercicio efectivo del intercambio de información; relevar, complementar y fortalecer las disposiciones sobre intercambio de información contenidas en los convenios y acuerdos internacionales vigentes; y promover la celebración de nuevos acuerdos internacionales para el intercambio de información.

INTRODUCCIÓN

El tema de "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal en el ámbito internacional", significa establecer un vínculo en el análisis de la evasión tributaria, sus efectos sobre la competencia, y el intercambio de información como instrumento de contención de esa evasión, con efectos positivos sobre las condiciones de competencia.

Para este análisis se parte de la premisa de que más allá de los efectos negativos sobre las recaudaciones tributarias y la equidad, la evasión tributaria puede asimilarse y, más aun, identificarse con otras prácticas de competencia desleal y que, consecuentemente, todo instrumento de combate a la evasión, en este caso específicamente el intercambio internacional de informaciones con relevancia tributaria, cabe entenderlo como un medio que fortalece los mercados.

Si bien las alusiones al tema ahora planteado son frecuentes en la literatura tributaria, no parece que se le haya otorgado toda la importancia que el mismo merece, sobre todo si se tiene en cuenta la potenciación de las relaciones económicas internacionales derivada de la globalización y, simultáneamente, la potenciación también de las oportunidades de evasión.

En los trabajos desarrollados en el ámbito de los organismos internacionales que se ocupan de los temas tributarios, se vislumbra una mayor atención a los vínculos entre evasión, condiciones de competencia e intercambio de información, pero todavía parece que faltaría

una caracterización categórica de la evasión tributaria como una de las tantas prácticas de competencia desleal. Entre aquellos trabajos, son varios los que de alguna forma hacen alusión al tema, poniendo de manifiesto una creciente preocupación sobre el mismo.

Las "Directrices de la OCDE para las empresas multinacionales", en su versión del año 2000, son un buen ejemplo de la vinculación y preocupación existente sobre el tema de la evasión tributaria y sus efectos sobre la competencia y, también, de la importancia del intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de aquella evasión.

En aquellas Directrices se expresa que la meta de la política de competencia es contribuir al bienestar social general y al crecimiento económico creando y manteniendo condiciones de mercado en las cuales la naturaleza, la calidad, y el precio de los bienes y servicios son determinados por las fuerzas de ese mercado.

Específicamente con relación a la tributación, se sostiene que es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países anfitriones, pagando oportunamente sus impuestos y que, especialmente, deben cumplir con las leyes y regulaciones tributarias en todos los países en que operen y esforzarse para conducirse de acuerdo tanto con la letra como con el espíritu de esas leyes y regulaciones.

Igualmente se reconoce la necesidad de intercambiar informaciones debido a que una empresa de un grupo multinacional de un país, puede tener relaciones económicas con los miembros del mismo grupo en otros países, lo que hace que las autoridades tributarias puedan necesitar información del extranjero para determinar la obligación tributaria del miembro del grupo de su jurisdicción.

En 1999 el Secretario General de las Naciones Unidas, en el marco del Foro Económico Social de Davos, propuso un Pacto Global entre las Naciones Unidas y el empresariado mundial con el objetivo de promover la observancia en las prácticas corporativas de valores éticos universalmente consensuados, para que de esa forma se salvaguarde un crecimiento económico duradero en el contexto de la globalización.

Los valores inicialmente considerados se refieren a tres grandes áreas: los derechos humanos; el ámbito laboral y el medio ambiente. A estas tres grandes áreas y a pedido de las propias empresas adheridas al Pacto Global, el Secretario General de las Naciones Unidas incorporó posteriormente un nuevo principio según el cual las empresas deben luchar contra la corrupción en todas sus formas.

Si bien no se hace mención expresa al cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo considerarse como finalidad última del Pacto profundizar la cultura de la responsabilidad social corporativa, puede considerarse que ese cumplimiento está implícito en el espíritu de los valores que se pretenden fomentar, particularmente en lo que se refiere al de la lucha contra la corrupción en todas sus formas.

Por otra parte, en la Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas del 23 de mayo de 2001, al tratar de las prioridades de la Política Fiscal en la Unión Europea, se afirma que los sistemas fiscales deben ser transparentes para asegurar el pago de los impuestos y reducir al mínimo las posibilidades de fraude y evasión, concluyendo que: "Cada vez es mayor el consenso internacional - en la UE y en la OCDE - de que esto puede solamente lograrse a través de la cooperación internacional y en especial a través del intercambio de información."

La Resolución Técnica de la 36ª Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, realizada en Canadá en el año 2002, sobre el tema "Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación", recomendó a sus países miembros "Promover la cooperación internacional para mejorar el cumplimiento tributario.

1. Celebrando convenios de cooperación internacional con administraciones tributarias de otros países, que posibiliten extender la actuación más allá de las fronteras nacionales, tanto en lo que se refiere a la obtención de informaciones como también, en ciertos casos, al ejercicio de acciones como, por ejemplo, fiscalizaciones en el exterior, notificación de documentos y cobranza de deudas tributarias."

Entre las consideraciones del tema en el ámbito internacional, cabe destacar lo concluido en el Foro Global auspiciado por la OCDE en su reunión en Berlín, Alemania, celebrada del 3 al 4 de junio de 2004.

En el informe de aquella reunión se expresa que todos los países, sin importar sus sistemas fiscales, deben establecer estándares para que la competición se desarrolle sobre la base de consideraciones comerciales legítimas, en vez de que se realice sobre la base de la falta de transparencia y de un intercambio efectivo de información para propósitos tributarios. Particularmente, se señala en ese informe, que es importante prevenir la migración de los negocios hacia las economías que no presentan transparencia y un efectivo intercambio de información para propósitos tributarios.

En síntesis, se reconoce como esencial para el desarrollo de la competición, el logro en forma global de lo que se ha dado en denominar "la nivelación del campo de juego" ("level playing-field"), de manera que las condiciones de competencia en el ámbito internacional no se vean afectadas por diferencias en normas y prácticas tributarias, que continúen dándole a la evasión tributaria el carácter de un mecanismo útil para alcanzar una posición mejor en los mercados.

Si a lo comentado anteriormente corresponde darle una especial atención y tratamiento en términos globales, la necesidad de esa atención y tratamiento se hace más patente al encuadrar el tema en el ámbito de los procesos regionales de integración económica.

Los procesos de integración económica para su avance requieren en alguna medida, entre otras acciones, la armonización de los sistemas tributarios, entendiéndose por ésta eliminar las asimetrías que pueden generar distorsiones en las condiciones de competencia y en la localización de las inversiones en el mercado ampliado que aquellos procesos propician.

Al mismo tiempo, para que la armonización que se pueda alcanzar en el plano de las legislaciones tributarias tenga vigencia efectiva, será necesario también considerar la equiparación de la eficacia de las administraciones. Siendo los procesos de integración económica una forma de potenciar la expansión de las relaciones económicas internacionales, se hace necesaria una actitud de cooperación que también potencie las administraciones tributarias, de manera que la capacidad de actuación de cada administración nacional no se agote en sus límites territoriales.

Cabe imaginar que el estrechamiento de los vínculos entre países que supone la participación en un proceso de integración económica común, deberá proyectarse también entre sus respectivas administraciones tributarias, lo que promoverá condiciones más propicias para la

cooperación recíproca, en especial, para la adopción y práctica efectiva del intercambio de informaciones tributarias. En este caso, para alcanzar una "nivelación del campo de juego", al menos en términos regionales.

Sección 1. El entorno mundial y las oportunidades para la evasión tributaria.

a. Alcances y formas de evasión tributaria

Existe una amplia gama de figuras utilizadas para reducir la tributación en forma ilegítima y que involucran a más de una jurisdicción tributaria, es decir, que constituyen actos de evasión tributaria internacional.

Aquellos actos de evasión pueden configurarse a través de la manipulación de los precios de transferencia, de la deducción de gastos ficticios, de la subcapitalización de filiales y sucursales, del desplazamiento al exterior de elementos patrimoniales, etc.

También pueden consistir en maniobras para beneficiarse indebidamente con exenciones o reducciones tributarias establecidas en tratados para evitar la doble tributación o para utilizar jurisdicciones con tributación favorecida (paraísos tributarios o regímenes preferenciales), procediendo en estos casos a cambios de residencia con fines exclusivamente tributarios o a la utilización de sociedades pantalla o interpuestas.

Entre las diversas prácticas de evasión tributaria internacional, merecen especial referencia los mecanismos para evadir o minimizar la tributación de las utilidades de las empresas residentes en países que aplican el criterio de la "renta mundial", y que se adoptan frecuentemente en el marco de un planeamiento tributario que excede lo que debería ser un "ahorro" lícito de impuestos.

Comúnmente, cuando se habla de evasión tributaria, se otorga a ese concepto un sentido genérico que alcanza a diferentes modalidades de evitar el pago de los impuestos y que, en doctrina, se suele desagregar en tres principales categorías: el fraude tributario, la evasión tributaria propiamente dicha, y la elusión tributaria.

Con base en los puntos de vista predominantes, se podría decir que si bien todas aquellas modalidades tienen en común la finalidad de obtener un enriquecimiento a expensas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, varían los elementos que las caracterizan.

Fraude tributario

El fraude tributario requiere que el autor actúe con un determinado tipo de dolo, en el sentido que mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, busque inducir a error a la administración tributaria, es decir, mediante maniobras que podrán tener distintas características pero que todas responden a una intención manifiesta de engañar al damnificado.

Evasión tributaria

La evasión tributaria propiamente dicha, comprende aquellas conductas que, como la omisión de la presentación de la declaración de rentas o la falta de pago de los impuestos determinados, por ejemplo, también determinan una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, pero que a diferencia del fraude no comporta una maniobra que intenta inducir a error al ente recaudador.

Elusión tributaria

La tercera de las modalidades, la elusión tributaria a diferencia de las otras dos ya comentadas, se refiere a una actuación por parte del contribuyente anterior a la ocurrencia del hecho imponible, mediante la que trata de estructurar sus negocios minimizando la incidencia de los impuestos. Esto último significa la identificación y adopción de esquemas que son el producto de lo que generalmente se conoce como "planeamiento tributario".

No obstante que esa conducta podría encuadrarse en el legítimo derecho y autonomía de la voluntad del contribuyente para propender a una mayor rentabilidad, es necesario tener en cuenta que no siempre los límites entre lo que cabe considerar legal o no son precisos, pudiendo traspasarse esos límites e incurrir en esquemas que pueden interpretarse como verdaderos ilícitos.

Esto ocurriría, por ejemplo, cuando el contribuyente aun ateniéndose literalmente a las disposiciones legales, las utilice abusivamente para darle una forma a sus negocios que, aun no siendo la adecuada a la naturaleza de los mismos, le signifique disminuir o evitar la carga tributaria.

b. Desafíos del entorno internacional

En el contexto actual se podría hablar de nuevas o renovadas dificultades para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y por ende de nuevas o renovadas oportunidades para la evasión. Algunas de esas dificultades de control y las consecuentes oportunidades de evasión emergen de cambios más o menos recientes, fundamentalmente derivados de la globalización y la digitalización, otras, que si bien ya existían, se han potenciado con esos cambios.

No cabe duda que la existencia de un mercado de bienes y servicios cada vez más competitivo e integrado, tiene un fuerte impacto sobre los sistemas y administraciones tributarias al incorporar, para los primeros, la preocupación de no afectar con la tributación la competitividad internacional de la economía nacional y, para las segundas, la ampliación del espacio y de los sujetos a controlar.

En aquel sentido señala TANZI² que en el actual ambiente, las acciones de muchos gobiernos se ven influenciadas por las acciones de otros gobiernos, y que los efectos generados por la tributación que trascienden por sobre las fronteras, se han convertido en comunes e importantes.

La globalización y especialmente la apertura de las economías que ella supone, agudizó la interdependencia de los sistemas y administraciones tributarias nacionales. Hoy resulta imprescindible que los procesos de reforma tributaria tomen en cuenta lo que sucede en el escenario internacional y no apenas aspectos domésticos y, por otra parte, también resulta imprescindible impulsar la cooperación administrativa internacional para combatir eficazmente la evasión tributaria.

² TANZI, Vito - "GLOBALIZATION, TAX COMPETITION BY THE FUTURE OF TAX SYSTEMS", en "Corso di Diritto Tributario Internazionale", CEDAM, segunda edición, Padova, 2002, pág. 23

Dentro de ese panorama, se destacan tres temas alrededor de los cuales giran las mayores preocupaciones para un control eficaz del cumplimiento. Ellos son: los precios de transferencia, el comercio electrónico y los paraísos tributarios.

Los precios de transferencia.

Como consecuencia del notable incremento de las transacciones económicas internacionales, tanto en su magnitud como en cuanto a la variedad y complejidad de las formas en que ellas se realizan, se generaron nuevos desafíos para la determinación y el efectivo control de la tributación de los beneficios empresariales, particularmente cuando se trata de los derivados de transacciones entre empresas asociadas³, es decir de los precios de transferencia.

No cabe duda que las principales preocupaciones en esta materia se relacionan principalmente a las empresas multinacionales. Estas empresas, que responden por más del 60% de las transacciones del comercio mundial, preocupan tanto a países exportadores de capital, normalmente sede de las matrices, como a países importadores de capital, normalmente sede de las subsidiarias. La manipulación de los precios de transferencias que pudieran practicar las empresas multinacionales en sus operaciones intra-empresa, al reasignar geográficamente ingresos y gastos en búsqueda de minimizar la tributación sobre sus beneficios globales, afecta la correcta atribución de las bases tributables entre los países involucrados en aquellas operaciones y determina pérdidas de recaudación en varios de ellos.

Generalmente, al tratar de los factores que influyen para dislocar beneficios en forma encubierta en el ámbito internacional, se coloca en primer lugar el de la existencia de marcadas diferencias en los niveles de tributación, particularmente, en los impuestos sobre la renta. Se parte del supuesto de que se trata de reasignar utilidades de países con altos impuestos hacia países con bajos impuestos, de forma que se reduzca la carga tributaria global sobre la renta del grupo multinacional.

La sobrefacturación y la subfacturación que afecta a los precios de transferencia, así como la facturación de transacciones ficticias, la utilización de figuras o formas de transacción inadecuadas (sub-capitalización, por ejemplo), son algunos de los mecanismos aplicados para reasignar indebidamente ingresos y gastos entre empresas vinculadas con la finalidad de minimizar el pago de tributos. Este tipo de maniobras constituye una forma de evasión tributaria de naturaleza fraudulenta.

El comercio electrónico.

Otro tema que preocupa con relación al control de los tributos, se relaciona a los nuevos medios desarrollados por la tecnología de la información y de las comunicaciones y que son utilizados en la dirección y conclusión de transacciones internacionales.

La tecnología de Internet tiene un profundo impacto en el comercio mundial de bienes y servicios, y en especial de estos últimos, comprendiendo entre otros la comercialización de "softwares", productos para entretenimiento (películas, videos, juegos, grabaciones de sonido),

² Conforme se define en el artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, se consideran que dos o más empresas revisten el carácter de "asociadas" cuando, "una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante..."

servicios de información (bases de datos, periódicos "online"), informaciones técnicas, licencias de productos, servicios financieros, profesionales y de asistencia técnica. Si bien estas transacciones pueden ahora efectuarse "online" con una disminución de costos significativa para las empresas, su control para fines de tributación presenta serias dificultades.

Teóricamente, las operaciones "on-line" deberían estar sujetas al mismo tratamiento tributario que las similares realizadas por medios tradicionales, pero esto no es tan fácil de llevarlo a la práctica sea por la dificultad de conocer la operación y sus actores, e inclusive porque determinar a que jurisdicción le corresponde tributar las transacciones y sus resultados también puede ser difícil, sobre todo si se tiene en cuenta que la mayor parte de los criterios aplicables para ello y aun vigentes, se fueron generando a través de los años con miras a resolver situaciones en las que los medios empleados eran diferentes.

También, la facilitación del acceso a los paraísos fiscales que propicia Internet constituye un desafío para las autoridades tributarias.

Los paraísos tributarios.

Por un lado, cabe reconocer que los países en el ejercicio de su soberanía pueden optar por el sistema tributario que les resulte más adecuado a sus objetivos políticos. Por otro lado, es necesario tener presente en un contexto como el actual que se caracteriza por una amplia apertura de las economías, la competitividad internacional es perseguida en todos los frentes, inclusive en el tributario.

Sin embargo, más allá de las consideraciones concernientes al ejercicio de la soberanía y de la búsqueda de competitividad, se debe evitar que bajo estos pretextos se pase a desarrollar una suerte de "guerra fiscal" entre países a través de una oferta de beneficios fiscales cada vez mayor y más generalizada, la cual puede tener como consecuencia una merma de necesarios recursos tributarios sin que se alcancen con ello ventajas comparativas expresivas. Más aun cuando esas prácticas pueden significar la configuración de "refugios tributarios" que impliquen la facilitación de la evasión tributaria en otros países.

Los "paraísos fiscales" y los regímenes tributarios preferenciales para ciertos tipos de negocios, se constituyen para atraer flujos financieros del exterior pero, al mismo tiempo promueven la evasión tributaria en otros países y también cobijan, en muchos casos, beneficios provenientes de actividades ilícitas. Su existencia constituye una preocupación creciente en nuestros días y ha motivado importantes esfuerzos orientados a neutralizar los efectos de lo que se pasó a denominar "competencia tributaria nociva"⁴.

La utilización de paraísos tributarios y otros regímenes con tributación favorecida, son la base principal de los esquemas para la evasión tributaria internacional, al posibilitar la constitución de sociedades interpuestas y cambios de residencia ficticios al amparo de barreras como las leyes de secreto bancario y la retención general de los funcionarios para proporcionar información, incluso no bancaria, por básica que ella sea.

⁴ Es necesario tener en cuenta que el concepto de "competencia tributaria nociva" puede considerarse como un concepto relativo. Esto es reconocido por algunas legislaciones del impuesto a la renta que, sin caracterizar la figura extrema de aquel tipo de refugios que serían los paraísos tributarios, por ejemplo, se refieren simplemente a "países con tributación favorecida" cuando aquel impuesto es más benigno. Por ejemplo, el Reglamento del impuesto a la renta de Brasil determina: "Países com Tributação Favorecida. Art. 245... país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento."

Sección 2. La búsqueda de competitividad a través de la evasión tributaria internacional.

a. La competitividad

Existen factores que podrían entenderse como de naturaleza cultural, vinculados a la mayor o menor propensión al acatamiento de las reglas de juego legales y de mercado, como por ejemplo el cumplimiento de las obligaciones tributarias y/o el abstenerse de la utilización de prácticas comerciales desleales. En este ámbito, el uso de esquemas contrarios a aquellas reglas para incrementar la competitividad, significa una falta de respeto a valores y tradiciones que pretenden conciliar el interés económico individual con un ambiente de sana competencia, en que la eficiencia y la innovación son las variables determinantes del éxito en los negocios.

Se podría decir que la efectiva competitividad de una empresa consiste en presentar y mantener ventajas comparativas frente a terceros, que le permitan ostentar, sostener y mejorar su posición relativa en el mercado del entorno en que actúa.

Esas ventajas comparativas podrían estar dadas por su capacidad de gestión, sus recursos, sus conocimientos e información, y otros atributos de los que carecen o que tienen en menor medida sus competidores, todo lo cual se relaciona estrechamente a su productividad y hace posible la obtención de beneficios superiores a los de estos últimos.

Las empresas son conscientes de los efectos de las nuevas oportunidades de negocios y de lo que significa la búsqueda de competitividad en una economía abierta como la actual y, en ciertas ocasiones, cuentan para mejorar su posición en el mercado internacional con medidas promocionales impulsadas por sus gobiernos, aunque a veces estas medidas constituyen mecanismos cuestionables desde la perspectiva de los competidores de otros países y de las reglas consagradas en el ámbito internacional⁵.

Los cambios radicales que observamos en las últimas décadas, de economías cerradas a mercados globales, ha generado diferentes impactos entre los cuales cabe destacar en el tema que nos ocupa, el de que muchas empresas en su afán de ser competitivas pueden disminuir su atención sobre algo muy simple pero difícil de observar: la ética en los negocios.

b. La quiebra de las reglas de juego. El incremento de la competitividad a través de la evasión tributaria.

Las empresas que compiten deslealmente, tanto en el mercado local como en el internacional, pasan a tener una posición ventajosa frente a las que compiten en forma leal observando las reglas de juego de todo tipo, sin que ello se derive del aprovechamiento de una ventaja competitiva obtenida a través del esfuerzo y la inversión de recursos.

Tratándose del mercado internacional, las prácticas desleales vienen siendo combatidas desde hace tiempo, tanto por organizaciones internacionales gubernamentales, como lo es hoy la Organización Mundial de Comercio, como también por órganos de los

⁴ Este es el caso de los subsidios directos o encubiertos, por ejemplo, bajo la forma de exenciones en el impuesto a la renta.

gobiernos nacionales y organismos no gubernamentales. Ya en la Convención de París de 1883 se establecían principios referentes a la competencia internacional desleal, y la aplicación de medidas compensatorias es practicada desde 1897 por los Estados Unidos de América.⁶

El "dumping" y las subvenciones constituyen prácticas tradicionalmente consideradas desleales en el comercio internacional, porque pueden afectar distorsivamente las condiciones de competencia reconocidas como válidas, como lo son, por ejemplo, el grado de eficiencia económica de los productores de bienes y servicios de los distintos países. Las legislaciones nacionales desde largo tiempo acostumbran a prever medidas para contrarrestar los efectos negativos de esas prácticas.

Se dice que una empresa hace "dumping" cuando exporta un producto a un precio inferior al que aplica normalmente en el mercado de su propio país. Si bien las opiniones pueden diferir en cuanto a la caracterización del "dumping" y de cuando se está frente a una forma de competencia desleal, lo cierto es que los gobiernos acostumbran adoptar medidas con el objeto de proteger su producción nacional contra el uso de esa práctica. El Acuerdo de la OMC no obstante no emitir ningún juicio, disciplina las medidas "antidumping", autorizando en términos generales a los gobiernos a aplicar medidas contra el "dumping" cuando se ocasione un daño genuino ("importante") a la rama de producción nacional competidora.

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, ASMC, disciplina tanto las subvenciones como las respuestas aceptables en términos de la aplicación de derechos compensatorios por el país afectado, y establece dos categorías de subvenciones: subvenciones prohibidas o "rojas" y subvenciones recurribles o "amarillas", ambos tipos de subvenciones deben tener el carácter de subvenciones "específicas"⁷. Subvenciones prohibidas son aquellas cuya concesión se dirige al logro de determinados objetivos de exportación o a la utilización de productos nacionales en vez de productos importados y se las considera prohibidas porque se entiende que están destinadas específicamente a distorsionar el comercio internacional. Por su parte, subvenciones recurribles son aquellas en que el país reclamante tiene que demostrar que la subvención tiene efectos desfavorables para sus intereses.

Igualmente, los acuerdos regionales o bilaterales de comercio acostumbran a prever disposiciones específicas condenatorias de aquellas prácticas desleales y de otras de efectos equivalentes.

Tanto el "dumping" y las subvenciones como las medidas "antidumping" y los derechos compensatorios presentan muchas similitudes, al punto de que muchos países los tratan en una misma ley y aplican procedimientos análogos para resolverlos. La respuesta común al "dumping" y a las subvenciones suele ser la aplicación de un impuesto especial que los contrarreste.

Sin embargo, pese a las similitudes señaladas existe una diferencia fundamental: el "dumping" lo comete una empresa y, en el caso de las subvenciones es el gobierno el que actúa, aun cuando se trate de beneficiar en último término a las empresas que producen localmente.

⁶ Jackson, John - "The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations", MIT Press, Massachusetts, 1999.

⁷ Subvención específica es la destinada a una empresa o sector o a un grupo de empresas o sectores, las subvenciones generales o "verdes", es decir las que no se encuadren en la categoría de específicas, no se encuentran prohibidas ni sujetas a acciones legales.

También es comúnmente aceptado que tanto la publicidad desleal como las falsificaciones, como por ejemplo el uso indebido de patentes y marcas, la llamada "piratería", afectan las condiciones de competencia pudiendo considerárselas más allá de su carácter delictivo, como prácticas desleales.

Adicionalmente y en la misma forma que cabe entender como prácticas desleales, que afectan las reglas y condiciones de una sana competencia al "dumping", a los subsidios y al uso indebido de marcas y patentes, se tiene que tomar conciencia que la evasión tributaria, especialmente la que se implementa por medio de mecanismos y esquemas para evitar ilegítimamente la tributación sobre los beneficios de las empresas, también constituye una práctica desleal que atenta contra un correcto desempeño del mercado ⁸.

En la actualidad, se verifica una creciente toma de conciencia por parte de amplios sectores empresariales del carácter perjudicial de la evasión tributaria sobre las reglas para una sana competencia. Recientemente ⁹, en un foro para analizar lo que se diera en señalar como el "estancamiento" del negocio de las carnes argentinas, con la participación de productores ganaderos, consignatarios y representantes de frigoríficos, los participantes de esos sectores concluyeron que la evasión tributaria, a la que calificaron como el camino más corto para ganar dinero, constituye una práctica desleal que debe ser erradicada proponiendo soluciones concretas al problema de la evasión.

Igualmente, la promoción de paraísos tributarios y regímenes tributarios preferenciales por los gobiernos de algunos países, también son prácticas que pueden considerarse nocivas y distorsivas de la competencia entre países, que afectan tanto a los flujos financieros como a la localización de las inversiones.

En cierta forma, en cuanto a sus efectos de "ruptura de las reglas de juego", podrían asimilarse como prácticas desleales para incrementar la competitividad, por parte de las empresas: el "dumping" y la evasión tributaria y, por parte de los gobiernos: las subvenciones y el establecimiento de regímenes tributarios preferenciales bajo todas sus formas.

Podríamos concluir que si bien las asimetrías en cuanto a la estructura y alícuotas entre los sistemas tributarios de los diferentes países pueden afectar las condiciones de competencia internacionales, también, y muy especialmente, la evasión tributaria constituye un elemento que debe tomarse en cuenta por su gran impacto distorsivo sobre la competitividad de las empresas.

Como acertadamente se afirmara, "en la medida que las economías se vuelven más integradas, la tributación tiene un papel más importante en las estrategias globales de las empresas. Diferencias en las legislaciones y en las administraciones tributarias tienen cada vez más importancia y pueden resultar en acciones de elusión o evasión."¹⁰

⁸ En ese sentido cabe recordar la opinión generalizada de los empresarios del sector formal contra la "informalidad", considerándola como una práctica de competencia desleal al eludir el cumplimiento de obligaciones que a ellos le son exigidas, principalmente la del pago de los tributos.

⁹ Diario "La Nación", Buenos Aires, 20 de noviembre de 2004, Página 6/Sección 5, "Evasión: un mal que perjudica todo el negocio de la carne".

¹⁰ BARREIX, Alberto y VILLELA, Luiz, "Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación", BID - INTAL/ITD, Buenos Aires, pág. 1

Sección 3. Los antecedentes del intercambio internacional de informaciones tributarias.

a. Bases para el intercambio

En un escenario como el actual, caracterizado por una amplia globalización, mientras las administraciones estarían circunscriptas a actuar en sus respectivas jurisdicciones, las empresas pueden planificar sus actividades y operar globalmente, lo cual genera un desequilibrio que sólo podrá corregirse con un efectivo avance en las formas y la amplitud de cooperación entre aquellas administraciones. En ese sentido, existen quienes opinan que la propia sustentabilidad de una economía mundial abierta depende de la cooperación internacional, inclusive en el campo tributario.

El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, para el desarrollo eficaz de las funciones de control que aseguren una aplicación efectiva de los tributos, que no de margen a la evasión y a sus efectos perversos sobre la equidad y la competitividad.

Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Temas como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, sub-capitalización, comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes y, sin una asistencia mutua entre las administraciones tributarias que les brinde la posibilidad de contar con informaciones del exterior confiables y oportunas, su cometido de control se torna una tarea de muy difícil concreción.

El intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional; apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países.¹¹

Esta forma de procesarse el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer, adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones. En razón de tales circunstancias, hoy en día es pacíficamente reconocida la necesidad de promover la celebración de acuerdos internacionales, que posibiliten a los Estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando tan sólo medios y fuentes disponibles internamente.

Las formas que pueden adoptar las bases legales internacionales para el intercambio de información son: las cláusulas incorporadas en los tratados para evitar la doble tributación; los acuerdos internacionales específicos sobre intercambio de información y también los acuerdos de asistencia judicial internacional que prevén esa asistencia en casos de crímenes tributarios.

¹¹ En la legislación interna de algunos países existen disposiciones que permiten la asistencia fisco extrajeros aun sin la existencia de convenios o acuerdos internacionales, apenas bajo condiciones de reciprocidad y salvaguarda de la confidencialidad.

b. Las cláusulas en los Modelos de tratados tributarios sobre doble tributación.

La forma más frecuente de convenir el intercambio de informaciones, ha sido a través de cláusulas incorporadas en los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional.

Desde muy temprano, los convenios y los modelos de convenio sobre esta materia incorporaron cláusulas específicas referentes al intercambio de información, inicialmente, con el fin exclusivo de servir a la aplicación del propio convenio y, progresivamente, ampliando esa finalidad para contemplar también en forma expresa el combate a la evasión tributaria. Esto último se comprueba analizando la evolución de la cláusula sobre intercambio de informaciones, correspondiente al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE

El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, que constituye la referencia más usual para la celebración de aquel tipo de convenios, ya en su primera versión del año 1963 consagró en su artículo 26 una cláusula referida al intercambio de información, la cual expresaba:

"1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos comprendidos en este Convenio, en tanto que la imposición de que se trate esté de acuerdo con este Convenio. Cualquier información así intercambiada será tratada como secreta y no será revelada a ninguna persona o autoridad diferente de aquellas encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos que son materia del Convenio.

2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

- a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación o práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;
- b) suministrar datos que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;
- c) Suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

La revisión del mismo que se publicara en 1977 que si bien, conforme se manifiesta en los respectivos Comentarios, tuvo la intención de aun sin introducir cambios sustanciales hacerlo más explícito para evitar divergencias de interpretación sobre sus alcances, puede considerarse una ampliación de los mismos particularmente, en cuanto a:

- que las informaciones intercambiadas podrán referirse a personas no residentes en los Estados Contratantes;
- que el intercambio de información para la aplicación de las leyes internas procederá en tanto que la tributación no sea contraria al (antes decía: "esté de acuerdo con") Convenio;
- la extensión del secreto sobre las informaciones recibidas ("de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna" del Estado que las recibe);

- las personas y autoridades que podrán acceder a las informaciones, y propósitos con que podrán utilizarlas;
- la posibilidad de revelar las informaciones recibidas "en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales" (esto último parecería ser la única modificación de fondo que se realizó).

Por otro lado, cabe señalar que posteriores modificaciones introducidas al artículo 26 del Modelo de la OCDE atenúan las limitaciones impuestas al intercambio de información de sus versiones anteriores, lo que constituye una señal clara de la creciente importancia que se viene otorgando al intercambio de informaciones en el ámbito de la OCDE, al igual que a nivel mundial.

Las aludidas limitaciones se vieron atenuadas después del Informe titulado "La actualización del 2000 al Modelo de Convenio Tributario", adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 29 de abril de 2000. Entre las modificaciones introducidas en esa oportunidad cabe destacar la que se refiere a los impuestos sobre los que podrá versar la información a intercambiar, que se extiende a toda clase de impuestos de todo nivel de gobierno.¹²

Por su parte, con la aprobación de la nueva versión del artículo 26 y sus Comentarios por aquel mismo Comité, el 1° de junio de 2004, se recogen en forma explícita algunas de las disposiciones ya establecidas en convenios bilaterales, otorgándole mayor amplitud al intercambio de información contemplado en el citado artículo, cabiendo destacar entre las modificaciones introducidas:

- la sustitución, en cuanto al carácter de la información a intercambiar de "necesaria" a "presumiblemente relevante" ("foreseeable relevance"), intentando extender lo más posible el intercambio de información en materia tributaria, pero, al mismo tiempo para dejar claro que no es admisible que los Estados Contratantes practiquen lo que en inglés se denomina "fishing expeditions" ("excursiones de pesca"), en el sentido de requerir informaciones que dudosamente sean relevantes para asuntos tributarios de un dado contribuyente.
- se agrega un párrafo según el cual los Estados Contratantes deben obtener e intercambiar la información, independientemente si ellos necesitan esa información para sus propios propósitos tributarios;
- se agrega un nuevo párrafo que prevé que el secreto bancario no podrá ser utilizado como base para recusarse a intercambiar información, y
- se establece la posibilidad de acceder a la información intercambiada a las autoridades superiores que supervisan la administración tributaria y que forman parte del gobierno general de los Estados Contratantes.

¹² Conforme la incorporación de aquellas modificaciones, el primer párrafo del actual artículo 26 actualmente expresa:

"1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones relativas a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales..."

El Modelo de la ONU

El intercambio de información también fue materia de estudio del Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, establecido de conformidad con la resolución 1273 (XLIII) del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas, ONU. En las "Directrices" publicadas por ese Grupo en el año 1975 se recomendó la ampliación del alcance de la disposición sobre intercambio de información del Modelo de la OCDE de 1963, a fin de propender no sólo a evitar el fraude y la evasión fiscal, sino también para facilitar la realización de consultas entre las autoridades competentes que desarrollen condiciones, métodos y técnicas apropiadas referentes a los temas sobre los que cabe realizar el intercambio de información.

Aquellas directrices se recogen en el Modelo de la ONU publicado en 1980, en el cual la enmienda introducida, respecto al artículo 26 del Modelo OCDE, consisten en que se establece expresamente que el intercambio de información se llevará a cabo "en particular para la prevención del fraude y la evasión" de los impuestos cubiertos por el tratado y se adicionó la siguiente frase: "Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos."

El Modelo del Pacto Andino

En cuanto a las disposiciones sobre intercambio de información del Convenio Multilateral del Pacto Andino y del Modelo de Convenio con terceros países, aprobados por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena en el año 1971, ellas están contenidas en los artículos 20 y 19, respectivamente, ambos con igual texto y que establecen:

"Las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí". Por las disposiciones de los artículos sobre intercambio de información del Convenio Multilateral y del Convenio tipo, aprobados por la Decisión 40, cabe interpretar que en cierto sentido se ha ido más allá de las previsiones de los Modelos de OCDE. y de ONU en esta materia y, contrariamente, en otros aspectos se restringe su alcance.

- Serían más amplias las disposiciones del Pacto Andino, en la medida que se eliminan una serie de limitaciones expresas contenidas en las normas de lo Modelos de OCDE. y ONU.
- Son más estrechas en cuanto a la confidencialidad otorgada a la información recibida en lo referente a las personas a quienes puede transmitirse esa información, que no podrán ser otras más que las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia del Convenio.

c. La cláusula de intercambio de información en los convenios sobre doble tributación vigentes de los países de América Latina y el Caribe.

Actualmente están vigentes alrededor de 200 convenios amplios para evitar la doble tributación internacional en los que participan países de América Latina y el Caribe. De los convenios vigentes, tres de ellos son multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda.

En cuanto al intercambio de información en los convenios bilaterales, 5 no contienen ninguna cláusula al respecto: Argentina-Suiza, Ecuador-Suiza, Jamaica-Suiza, Trinidad y Tobago-Suiza y Venezuela-Suiza, los demás se basaron en diferentes versiones de la cláusula del Modelo de la OCDE ¹³, excepto 2 de ellos que adoptan el Modelo del Pacto Andino: Argentina-Bolivia y Argentina-Chile.

Entre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en aquellos convenios, existe una amplia gama de soluciones en cuanto a la extensión otorgada al intercambio pactado.

Los dos convenios bilaterales celebrados siguiendo el Modelo de la Decisión 40 (Argentina-Bolivia y Argentina-Chile), recogen textualmente la cláusula tal como esta redactada en ese Modelo.

Se verifica una gran variedad de soluciones en los convenios celebrados siguiendo el Modelo de la OCDE, si bien prevalece la adopción de la cláusula correspondiente a la versión del año 1977 de ese Modelo, con lo cual es válido considerar que la aplicación de tal cláusula, representa una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información, en razón de las diversas limitaciones que en ella se establecen, por ejemplo:

- las consultas formuladas deben relacionarse con los impuestos comprendidos por el respectivo convenio excluyendo cualquier compromiso del Estado receptor de dar informaciones atinentes a impuestos no alcanzados por él;
- un Estado puede denegar la información solicitada si no estuviese seguro de que la otra administración tratará a la información recibida con la confidencialidad que exige su propia legislación;
- la extensión de la información que podrá ser materia de intercambio, se restringe al mínimo de posibilidades normativas y materiales que presente cualquiera de los Estados Contratantes (reciprocidad "de jure" y de "facto");
- ninguno de los Estados se obliga a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, como tampoco a ir más allá de lo que prescribe esa legislación o de lo que constituye esa práctica administrativa normalmente, y se determina que constituyen parámetros para establecer la extensión de las obligaciones del Estado consultado no solamente sus propias limitaciones normativas y materiales, lo que parece lógico, sino también las limitaciones de idéntica índole correspondientes al Estado consultante (de esta manera, la información que un Estado está obligado

¹³ Dada la similitud del Modelo de la ONU con el de OCDE, no se diferencia la adopción como base de las cláusulas de intercambio la aplicación de aquel primer Modelo.

a otorgar al otro Estado contratante, será la coincidente con las menores posibilidades, del punto de vista normativo y material, de los Estados involucrados en el intercambio de información ¹⁴);

- se excluye la obligatoriedad de prestar informaciones que revelen secretos comerciales, empresariales, industriales, mercantiles, profesionales o procedimientos comerciales, o informaciones contrarias al orden público, lo que supone hacer prevalecer normas internas especiales, sin que se considere la posibilidad de que se puedan incorporar disposiciones en los Convenios que restrinjan el alcance de esas normas internas.

Además, del análisis de las cláusulas de intercambio de información adoptadas en los convenios vigentes de los países de América Latina y el Caribe sobre doble tributación se verifica que, en general, se mantienen o se agravan las limitaciones más importantes del Modelo de la OCDE en su versión de 1977. En ese sentido cabe destacar que:

- en la casi totalidad se establece que el intercambio de información y la utilización de las informaciones intercambiadas, solamente alcanzan a los impuestos cubiertos por el Convenio;
- en varios casos se restringe el objetivo del intercambio al necesario para la aplicación de las disposiciones del Convenio;
- en la gran mayoría se mantiene la exigencia de reciprocidad, tanto de hecho como legal.

Las limitaciones señaladas podrían indicar la conveniencia de la celebración de acuerdos específicos sobre intercambio de información tributaria, aun para aquellos países que cuentan con tratados amplios sobre doble tributación. Esos acuerdos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio que el mero intercambio de información, estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca como por ejemplo la asistencia para el cobro de las obligaciones tributarias, tal como se prevé inclusive en posteriores versiones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

El intercambio pactado a través de una cláusula de los convenios sobre doble tributación, cuando el objetivo consiste en combatir la evasión y la elusión tributarias, no parece ser el medio más adecuado para satisfacer las necesidades de información de las administraciones tributarias, en especial, si se toma en las limitaciones que en ellos se contemplan, ya comentadas.

Obviamente, lo expuesto en el párrafo anterior, no significa que en los convenios sobre doble tributación no deban incorporarse cláusulas de intercambio de información. Ellas siempre serán necesarias para asegurar la correcta aplicación de esos convenios y, en la ausencia de una mejor solución como sería la celebración de un acuerdo específico, aquellas cláusulas podrán propiciar algún grado de intercambio de información.

Sin embargo debe tomarse en cuenta que los convenios para evitar la doble tributación corresponden a un objetivo principal e inmediato: evitar la doble tributación, constituyendo el intercambio de información un objetivo accesorio orientado, en gran parte de los convenios

¹⁴ Esta última circunstancia era reconocida en el párrafo 18 del comentario de aquel artículo, en el que se expresa que si la estructura de los medios de información de los dos Estados contratantes son muy diferentes, las disposiciones de los apartados a) y b) del segundo párrafo del artículo 26 del Modelo, sólo permitirán un intercambio de información muy limitado y tal vez nulo.

vigentes, exclusivamente a la aplicación de las disposiciones de esos convenios y, cuando se hace alusión a la finalidad de que ese intercambio también propicie el combate a la evasión y elusión tributarias, se lo condiciona con una serie de limitaciones que le quitan gran parte de su efectividad para este último fin. Por ello, y dada su importancia en nuestros días, el objetivo del combate a la evasión y elusión tributarias debería instrumentarse por medio de convenios que tomen este propósito como objetivo principal.

Sección 4: Los acuerdos internacionales específicos sobre intercambio de informaciones tributarias.

a. Justificación

Se considera recomendable la celebración de acuerdos específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de desarrollar instrumentos para combatir la evasión y elusión tributarias, como una forma más eficaz y operativa que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación, por las siguientes razones:

- El proceso de globalización determina que, cada vez en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Los impuestos cubiertos por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquellos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional.

Luego, salvo escasas excepciones que se podrán ver ampliadas a partir de la nueva redacción que se diera al artículo 26 del Modelo a partir del año 2000, el intercambio de información en aquellos convenios se restringe a estos impuestos, no obstante verificarse la comisión de grandes fraudes tributarios en el campo de la tributación indirecta, particularmente en el impuesto al valor agregado y en otros impuestos indirectos sometidos a "ajustes fiscales en frontera", mediante operaciones de exportación y/o créditos falsos que resultan en reintegros indebidos de supuestos saldos a favor de exportadores.

- Los objetivos de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos. Así por ejemplo, en el caso de Alemania, que es el país de la OCDE que posee el mayor número de convenios con países de América Latina y el Caribe, podría interpretarse que solamente le interesa evitar la doble tributación, pues en todos esos convenios la cláusula de intercambio de información incorporada es la denominada "cláusula de intercambio limitada", es decir, exclusivamente para la aplicación de las disposiciones del convenio. En cambio, en el caso de los Estados Unidos, parecería que la prioridad se otorga a la celebración de convenios para el intercambio de información, al menos con relación a los países de América Latina y el Caribe, ya que cuenta con nueve convenios sobre esta materia con esos países y tan sólo con cinco de doble tributación.
- Por otra parte, la utilización de un único instrumento al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios para evitar la doble tributación internacional, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.

- Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión y elusión tributarias, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes. El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada y, por lo tanto, no aconsejable para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo entre sí, que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.
- Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias del intercambio de información con otros países, son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios. La negociación y formulación de convenios para evitar la doble tributación internacional, en muchos países está a cargo de funcionarios ajenos a la administración tributaria, y en otros la participación de los funcionarios de esa administración es apenas tangencial o de mera aplicación de esos convenios. Tratándose del intercambio de información para combatir la evasión y elusión, resultaría pertinente una amplia participación de los administradores tributarios, para determinar los alcances de ese convenio, en particular, para identificar y proponer los mecanismos y formalidades que le otorguen eficacia operativa.

La hasta aquí comentada menor aptitud de las cláusulas de intercambio de información tipo artículo 26 del Modelo de la OCDE, para atender plenamente las crecientes necesidades de ese intercambio, parecería ser una preocupación compartida por gran parte de los países miembros de esa organización y por la propia OCDE. De otra forma, no se explicaría que esos países, que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación entre ellos, hayan concluido adicionalmente y ratificado otros acuerdos, también entre ellos o con la participación de algunos de ellos, que tratan específicamente del intercambio de información.

En aquel sentido, cabe recordar:

- La Directiva de la CEE de 1977 que, luego de sucesivas ampliaciones, abarca el intercambio de información tanto sobre impuestos directos como indirectos y hace referencias específicas a cuestiones de ese intercambio, algunas de las cuales podrían entenderse implícitas en la redacción del artículo 26.
- El Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE), concluido en 1988 y ya vigente. Este Convenio que contiene 32 artículos, contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para la determinación y recaudación de impuestos, que van desde el intercambio de información hasta la ejecución de acciones de cobro del extranjero, específicamente con miras a combatir la evasión y la elusión tributarias.
- El Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios, derivado del Tratado firmado en 1972, en el cual se inspiró el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. La nueva versión de Convenio Nórdico, que acompaña los términos del citado Convenio Multilateral, se encuentra vigente desde 1991.

En el mismo sentido cabe hacer referencia a la Directiva 2003/48/CE del Consejo de la Unión Europea, del 3 de junio de 2003 en materia de tributación de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Esa Directiva, considerando que son frecuentes los casos en que se consigue eludir toda tributación en el Estado de la residencia de las personas físicas por los intereses percibidos en otro Estado, en razón de que no está armonizada la tributación nacional en lo relativo a esos rendimientos, y que esta situación genera distorsiones en los movimientos de capital que son incompatibles con el mercado interior, propone el intercambio de información entre los Estados miembros respecto a los pagos de intereses, bajo la modalidad del intercambio automático¹⁵.

b. La experiencia regional y los trabajos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT

La experiencia de la gran mayoría de los países de América Latina y el Caribe, no es muy amplia en materia de convenios específicos sobre intercambio de información. Están vigentes apenas doce convenios de aquel tipo, nueve celebrados con los Estados Unidos de América por los siguientes países: Barbados, Bermuda, Costa Rica, Honduras, Jamaica, México, Perú, República Dominicana y Trinidad y Tobago; uno con Canadá por México; uno con España por Argentina y solamente uno entre dos países de América Latina, el acuerdo Argentina-Perú. Cabe señalar que los dos últimos acuerdos mencionados, se han negociado y celebrado en el año 2004, con base en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT.

Siendo el CIAT una institución que tiene como finalidad primordial propiciar toda forma de cooperación internacional entre las administraciones tributarias, el intercambio de información es uno de los temas tratados prioritariamente en las actividades de ese Centro y, desde hace más de dos décadas, viene siendo abordado recurrentemente en sus Asambleas Generales y Conferencias Técnicas con un importante impacto para su difusión. También, con base principalmente en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos, el CIAT elaboró en 1990 un primer Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información que pretendía ser un marco general de referencia para sus países miembros.

Posteriormente, constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, conformado por funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos, Italia y México, uno de cuyos cometidos fue el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias a través de acciones concretas como las de:

- Revisar el anterior Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT, a fin de aclarar, precisar y complementar sus disposiciones, labor que se concluyó dando lugar al actual Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.

¹⁵ Visto que Austria, Bélgica y Luxemburgo no podrían aplicar el intercambio automático de información simultáneamente con los demás Estados miembros, durante un período transitorio, deberán aplicar una retención a cuenta que pueda garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva, sobre los rendimientos del ahorro. Además se prevén acciones para llegar a acuerdos con terceros países que permitan la aplicación de medidas equivalentes a las previstas en relación a los países miembros.

- Elaborar las notas explicativas del Modelo revisado, que también fueron concluidas y aprobadas por la 35ª Asamblea General, celebrada en Chile en 2001.
- Establecer estrategias y manuales para su utilización.
- Determinar las necesidades organizacionales para la realización de actividades de intercambio de información.
- Identificar y programar mecanismos de asistencia técnica y capacitación que faciliten el desarrollo del intercambio de informaciones tributarias.

El objetivo de los trabajos, según se señala en documentos de aquel Centro, apunta a viabilizar la celebración y aplicación de acuerdos de intercambio de información, que aun considerándose de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntarían a establecer parámetros que van más allá de la mera existencia de un Modelo de Acuerdo, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

Sección 5. Elementos fundamentales de los acuerdos de intercambio de información tributaria y requisitos para la efectividad del intercambio.

a. Los elementos a considerar en los acuerdos

Los acuerdos de intercambio de informaciones tributarias, suelen encuadrarse en lo que en Derecho Internacional suele denominarse "acuerdos en forma simplificada" y que generalmente no están sujetos a la formalidad de ratificación de los Congresos, como es el caso de los convenios y tratados, pues tienen por finalidad regular o detallar atribuciones o facultades de la administración ya consagradas en la ley o en un convenio o tratado vigente.

Estos acuerdos, para cumplir plenamente su finalidad, deben desarrollar debidamente las facultades o atribuciones reconocidas en la ley o en el respectivo convenio, incluyendo los aspectos operativos necesarios para el ejercicio del intercambio de informaciones. Cabe hacer notar que tanto el trámite y la amplitud que puedan tener los acuerdos puede variar de país a país conforme a su orden jurídico. No obstante, en el caso de los acuerdos de intercambio de informaciones tributarias, se puede señalar una serie de elementos que sería conveniente que estén contemplados con un cierto grado de detalle y que ayudan a lograr la efectividad de ese intercambio.

Sujetos sobre los cuales puede tratar el intercambio de información

El intercambio no debe estar limitado a información relativa a residentes de los países contratantes, en razón de que una administración tributaria puede tener interés en información en poder del otro Estado de un sujeto residente en un tercer país, que a su vez tiene obligaciones tributarias como no residente en el país contratante que requiere la información.

Objeto del intercambio e impuestos comprendidos

El objetivo del acuerdo es intercambiar información a los fines de administrar y lograr el cumplimiento de obligaciones tributarias, constituyéndose en un instrumento para la prevención y combate a la evasión.

Teniendo en cuenta aquel objetivo es recomendable que el ámbito de los tributos contemplados sea el más amplio posible. La tendencia es incluir tanto los impuestos directos como los indirectos. Sin embargo, cuando el acuerdo se encuadra entre aquellos que tienen por fin desarrollar cláusulas de intercambio incorporadas en tratados para evitar la doble tributación, según el ordenamiento jurídico de algunos países, los impuestos comprendidos deberán limitarse a los contemplados en el respectivo tratado.

Formas o modalidades de intercambio de información

Es necesario establecer expresamente los tipos o modalidades de intercambio que se aplicarán, propendiendo a dar la mayor amplitud posible a las figuras contempladas, las cuales pueden consistir en: intercambio de información a solicitud o específico; intercambio de información automático; intercambio de información espontáneo; intercambio de informaciones generales sobre ramos de actividad económica; fiscalizaciones simultáneas y fiscalizaciones en el extranjero, siendo que a estas dos últimas, fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero, más que como modalidades de intercambio cabe entenderlas como formas cooperativas para obtener la información y posibilitar el intercambio.

- Intercambio de información a solicitud o específico: Un estado podrá efectuar una solicitud específica de información al otro estado que supone puede ser obtenida por las autoridades de ese otro estado. Sólo se deberá recurrir a otro estado cuando se han agotado los instrumentos propios para obtener la información, ya que esta modalidad de consulta se considera un recurso suplementario de los que dispone internamente la administración tributaria, los que deberá agotar previamente. En todo caso, la solicitud debe dejar claro sobre quien se está solicitando la información, qué información está siendo solicitada, y para que tipo de propósitos. Esto último se relaciona a la necesidad de evitar lo que se diera en denominar "fishing expeditions" y que anteriormente se comentara, en el sentido de no requerir cualquier tipo de información que pueda tener una dudosa o poco probable relación con la situación tributaria de un dado contribuyente.

A su vez, el estado requerido deberá, entre otros aspectos, proceder al examen de libros, documentación, registros y todo otro tipo de elemento que se consideren importantes para la investigación que se realiza y, si fuera necesario, interrogar a toda persona que tenga conocimiento de las cuestiones bajo investigación o que tenga en su poder elementos o información relevantes sobre ellas.

- Intercambio de información automático: El intercambiar información automáticamente involucra el suministro periódico de información sobre, por ejemplo, categorías específicas de ingresos (intereses, royalties, etc.) obtenidas en un estado por personas residentes en el otro, y que fue acordado por los estados con antelación. La tendencia es que este tipo de intercambio se produzca cada vez en mayor medida digitalmente¹⁶.

¹⁶ Directiva del ahorro

Además, existen algunos tipos de actividades o transacciones que justifican la transmisión rutinaria de información, tales como apertura de sucursales o establecimientos de carácter permanente, de la constitución o liquidación de una empresa o de un trust o fideicomiso y de cierre o apertura de cuentas bancarias por parte de empresas.

Una de las ventajas más importantes de intercambiar información automáticamente, es que esta modalidad puede brindar información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos hasta ahora desconocidos sin ninguna solicitud especial.

– Intercambio de información espontáneo:

Los estados contratantes se transmiten mutuamente informaciones de manera espontánea, siempre que en el curso de sus propias actividades lleguen a conocer información que pueda ser relevante para el otro estado. Por ejemplo, un funcionario en el curso de una fiscalización puede encontrarse con datos que, en su opinión, pueden ser importantes indicios para la aplicación de impuestos en el otro país. Con base en esos datos, puede sospechar que en el otro país se están obteniendo ventajas impositivas improcedentes. En tales casos esta información debe ser enviada a ese otro país, sin necesidad de esperar a que se reciba una solicitud de parte del mismo.

La información puede consistir en detalles referidos a la situación particular de un residente o de operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro país, o de todo tipo de transacciones o actividades que, de manera directa o indirecta, se relacionen con personas o empresas residentes en el otro país.

Son las propias autoridades las que deben determinar si este tipo de intercambio debe responder o no a directrices convencionales que lo regulen o si, por el contrario, es el propio país transmisor el que define cuando y como transmitir la información por él obtenida.

En esta modalidad es importante prever la retroalimentación sobre los resultados obtenidos de la información enviada al otro estado, pues esos resultados pueden ser de interés para el país remitente de la información original. Por ejemplo, la comprobación en el país de la residencia de la inexistencia del ingreso, correspondiente a un pago por honorarios que fue deducido como gasto en el país que envió la información espontánea.

- Intercambio de informaciones generales sobre ramos de actividad económica: En este caso no se trata de informaciones concernientes a determinados contribuyentes sino a una rama o sector de actividad económica como un todo, como podría ser el sector petroquímico, automotriz o farmacéutico, para que las partes contratantes puedan conocer y comparar las tendencias y esquemas de evasión, las políticas de precios, los esquemas financieros, etc. Correspondientes a ese sector.
- Las fiscalizaciones simultáneas:

Es una figura de extrema importancia para la asistencia mutua y el intercambio de información, que se puede definir como un arreglo entre dos o más Estados contratantes para fiscalizar simultáneamente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de una persona o personas en las cuales posean un interés común o conexo, a fin de intercambiar cualquier información relevante que obtengan de esa manera.

Esta modalidad tiene particular utilidad en el análisis de los precios de transferencia y en los casos en los que se haya detectado o exista la presunción de que se están llevando a cabo maniobras con países calificados como paraísos fiscales, toda vez que permite coordinar los esfuerzos de evaluación y control de ambas autoridades competentes. Igualmente, en ciertas circunstancias, puede resultar útil para los contribuyentes, en virtud de que este tipo de fiscalización puede atenuar los costos administrativos evitando una duplicación de tareas, derivada de la atención de cada una de las autoridades competentes involucradas en distintos momentos.

– Fiscalizaciones en el extranjero

Implican la presencia de funcionarios tributarios de un estado contratante en tareas de fiscalización o en partes de una inspección que realizan las autoridades tributarias del otro estado en su territorio.

La fiscalización en el extranjero puede obedecer a una invitación referida al análisis de los alcances de una solicitud de información o, también, para participar en una entrevista con un contribuyente local relacionado con la información requerida, en ese sentido, la presencia del funcionario extranjero puede aportar una mayor precisión, conforme al interés del país solicitante, sobre la información a ser transmitida. También, la visita podría responder a los deseos del propio contribuyente en el caso de que prefiera que los inspectores de otro país, consulten sus libros y registros en el lugar en que los mismos son llevados en vez de tener que enviarlos al extranjero, lo que en ciertas circunstancias puede generarle dificultades.

Definiciones

Para facilitar la interpretación y aplicación de los acuerdos, se acostumbra a incluir la definición de ciertos términos clave, entre los que cabe destacar el de "autoridad competente" que significa determinar la persona o institución por cada estado interviniente para gestionar el intercambio de información, como así también la posibilidad y términos en que podrá delegar esa atribución. Dada la naturaleza y alcances de este tipo de acuerdos, es recomendable que aquella designación recaiga sobre la autoridad superior de las administraciones tributarias, que acostumbra a ser la signataria del acuerdo.

Para la interpretación de los términos no definidos se acostumbra a utilizar la "cláusula de reenvío", es decir que resultará de aplicación la legislación interna de los estados contratantes, dándose prioridad a la legislación tributaria.

Obligación de intercambiar información, procedimientos y forma

Es importante hacer constar expresamente que el intercambio de información es obligatorio, excepto en el caso que opere alguna de las limitaciones explícitamente contempladas en el acuerdo.

Así también que la obligación de intercambiar información no se restringe a la información obrante en los registros de la administración tributaria requerida.

Cuando la información solicitada no se encuentra disponible en tales registros, el Estado requerido debe usar los procedimientos que estén a su alcance para obtener la información solicitada, como por ejemplo a través de fiscalizaciones y/o investigaciones del contribuyente u otras partes relacionadas. Igualmente, que es irrelevante si el Estado requerido tiene o no interés en la información a suministrar para sus propios propósitos.

Uno de los aspectos importantes a considerar, sea en el cuerpo del acuerdo o en un anexo del mismo, son las formalidades que deberá observar la transmisión de la información a intercambiar, lo cual es conveniente que se contemple con relación a cada uno de los países contratantes, a fin de que se cumplan los requisitos necesarios para que la información recibida pueda servir de prueba o satisfacer otros requerimientos legales. Esto sin perjuicio de que, tratándose de información a solicitud, al momento de ser requerida sean especificadas o reiteradas aquellas formalidades, para que la autoridad competente las tenga presente al momento de proveer obtener la información requerida, en la medida que lo posibilite su propia legislación.

Uso de claves numéricas para identificar a los contribuyentes

Es indudable que la existencia de una clave numérica común entre los países partícipes en el acuerdo para identificación de los contribuyentes, facilitaría significativamente el intercambio de información. Sin bien esto puede ser difícil de lograr, sería posible avanzar previendo la realización de algún tipo de acciones para definir sistemas de correlación de las claves o número de identificación utilizados por los países partícipes, al menos con relación a las empresas que tengan operaciones habituales en ambas jurisdicciones. Este sistema facilitaría especialmente el empleo de programas automatizados de cruzamiento de datos y el "intercambio automático de información".

Una previsión mínima que cabría establecer, son los datos básicos de los contribuyentes que correspondería hacer constar en las solicitudes y en los envíos de información, que faciliten una mejor identificación de esos contribuyentes evitando, por ejemplo, la indefinición que podría representar la simple consignación del nombre ante la existencia de homónimos.

Antigüedad de la información a suministrar

Los acuerdos de intercambio de información generalmente son aplicables a información preexistente a la entrada en vigencia de los mismos.

Limitaciones para el intercambio de información

Los acuerdos pueden contemplar expresamente limitaciones al intercambio de información, lo que significa que en caso de encuadrarse la solicitud en alguna de las situaciones previstas, las partes no estarán obligadas a intercambiar esa información.

Las distintas limitaciones al intercambio de información que suelen establecerse en los acuerdos se refieren, entre otras:

- al secreto fiscal, en el sentido de que la confidencialidad de la información sea preservada en el país requeriente, con un nivel de protección similar al que posee en su país de origen;
- a la existencia de reciprocidad legal y de hecho, si bien actualmente la tendencia es descartar la reciprocidad de hecho, particularmente cuando el acuerdo se celebre entre países con recursos dispares;
- a no afectar el "orden público", concepto relativo a los intereses vitales de un país;
- a no ser contrario a secretos comerciales, industriales, profesional y otros, los que no deberán interpretarse en un sentido amplio, además, si las normas de una de las partes fuesen muy amplias y estrictas en cuanto a los secretos contemplados en su legislación, podrían frustrar los objetivos del propio acuerdo, también en esta materia

es importante que de ser posible se acoten expresamente los alcances de las normas que establecen esos secretos, a fin de evitar diferentes interpretaciones, como podría ser, por ejemplo, en el caso del secreto profesional, a que se reserve su aplicación sólo para aquellos datos que no tengan carácter de informaciones patrimoniales con relevancia tributaria;

- a no realizar procedimientos administrativos contrarios a sus leyes internas o a sus prácticas administrativas.

Confidencialidad de la información recibida

Es conveniente establecer con precisión para preservar la confidencialidad de la información, las personas y autoridades a quienes podrá ser revelada, como así también si podrá serlo a otras jurisdicciones y, en caso afirmativo bajo que procedimiento, por ejemplo, previo consentimiento expreso por escrito de la autoridad competente de la parte requerida.

Derechos y salvaguardas

En muchos países la ley provee a las personas involucradas en un intercambio de información, ciertos derechos y salvaguardas relativos a ser notificadas del intercambio, a cuestionar el intercambio luego de ser notificadas, etc. En razón de esto, es importante que las partes contratantes tomen conocimiento mutuamente de la existencia de esos derechos y salvaguardas y, si fuera viable, establezcan las disposiciones necesarias en el acuerdo para acotarlos, como por ejemplo que en los casos de fraude tributario la obligación de notificar no se aplica, o que bien se posponga la notificación hasta que se haya realizado el intercambio.

Uso de la información con otros propósitos

La información obtenida con base en acuerdos sobre intercambio de información tributaria, está generalmente sujeta a la condición expresa de que sólo puede ser utilizada con los fines en ellos previstos, por lo cual es otro elemento importante a considerar al negociar y celebrar este tipo de acuerdos.

Puede hacerse constar que cuando sea necesario utilizarla con otros fines, se pueda consultar la posibilidad de darle ese uso a la autoridad competente del Estado que proveyó la información y que ésta, si las circunstancias lo permitieran, pueda autorizarlo.

Costo del intercambio de información

Los acuerdos acostumbra a prever la distribución de los costos que pueden derivarse del intercambio de información, estableciendo una distinción entre los costos ordinarios y extraordinarios. Por lo general los costos ordinarios son soportados por la parte requerida mientras que los extraordinarios son asumidos por la parte requeriente.

Plazos para reunir y enviar la información

Es importante que en el acuerdo se prevean plazos para reunir y enviar la información cada vez que sea requerida. Esto resulta necesario ya que para que el intercambio de información constituya un instrumento eficaz, no basta que observe las formalidades adecuadas, sino también que esté disponible para el país solicitante oportunamente. En razón de ello es aconsejable que se prevea en el acuerdo también un plazo inicial, de corta duración, para que

el país requerido informe al requeriente si está en condiciones o no de satisfacer el pedido y, si esto fuera posible, cual sería el plazo previsible en que podría responder. Esto por cuanto si el tiempo necesario para recibir la información fuera excesivo para los intereses de la administración solicitante, ésta podría iniciar otras diligencias alternativas para resolver sus necesidades.

b. Requisitos para la transparencia y efectividad del intercambio.

Más allá de la existencia de acuerdos internacionales de intercambio de información, en los que se contemplen adecuadamente todos los elementos que antes fueran comentados, existen ciertos atributos que deben estar presentes en los países contratantes y que de no estarlo, impedirán que esos acuerdos cumplan su cometido de establecer un provechoso intercambio de informaciones tributarias.

Los aludidos atributos son los de transparencia y de voluntad y posibilidad de establecer un efectivo intercambio de información. Por otra parte, la carencia de transparencia y de voluntad de una jurisdicción de intercambiar informaciones, permiten presumir el ejercicio de una competencia tributaria nociva por parte de esa jurisdicción, más aún si esto está asociado con la aplicación de impuestos a la renta nominal o efectivamente bajos.

La transparencia

La transparencia a la que se desea hacer referencia significa que el sistema tributario y sus prácticas administrativas de una jurisdicción, permiten tener una idea clara del tratamiento impositivo y de los criterios aplicados para determinar los impuestos que incidirían sobre un dado o potencial hecho imponible.

Los factores que afectan la transparencia de una jurisdicción tributaria se relacionan con una amplia gama de situaciones relativas a la legislación y a la respectiva administración tributaria.

En cierta forma, la transparencia tributaria se puede vincular a la vigencia del principio de la seguridad jurídica. Para un contribuyente, habrá transparencia cuando él puede anticipar claramente las consecuencias tributarias del desarrollo de su negocio, tanto en términos de cual es el tratamiento previsto en la ley, como también cuales son los criterios de la administración tributaria a ese respecto. La inexactitud o incertidumbre sobre las normas aplicables y/o el alto nivel de discrecionalidad permitido a la administración, afectaría directamente la seguridad jurídica de los contribuyentes y, por consiguiente, la transparencia del sistema.

Es obvio que si no hay transparencia para los contribuyentes, no la habrá tampoco para las administraciones tributarias de otros países. Por otro lado, la transparencia tributaria puede verse afectada igualmente por la insuficiencia de atribuciones legales otorgadas a la administración tributaria, particularmente para identificar y/o fiscalizar a los contribuyentes y acceder a sus registros e información con relevancia tributaria, como por ejemplo ante la existencia de obstáculos legales expresos establecidos en normas especiales (leyes de secreto bancario, anonimato de acciones, etc.). De la misma manera, en este caso, es obvio que si no hay transparencia para la propia administración tributaria en su respectiva jurisdicción para aplicar sus impuestos, tampoco la habrá para las administraciones de otros países.

Las situaciones que afectan la transparencia consideradas hasta ahora, corresponden a factores legales, es decir, se derivan de las deficiencias legales (incertidumbre ante las disposiciones normativas, concesión de alta discrecionalidad a la administración para la

aplicación de los impuestos o atribuciones legales insuficientes de esa administración). Sin embargo, la transparencia de un sistema tributario se puede ver afectada también por otros elementos, tales como graves deficiencias de la administración que implican el uso de prácticas arbitrarias y/o una amplia falta de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por supuesto, la carencia de transparencia cuando afecta a la propia administración del país, sin importar la causa que la origine, también implica la imposibilidad de participar de un intercambio de información efectivo.

La efectividad del intercambio de información

Una condición a observar para que el intercambio de información se pueda hacer efectivo, es que los datos de interés de la administración requeriente sean en primer lugar accesibles a la propia jurisdicción donde ellos se encuentren. Los datos concernientes a la información requerida podrían referirse, entre otros, a las partes en una sociedad, a la naturaleza, montos y bienes implicados en una transacción comercial bajo verificación, así como a movimientos de cuentas bancarias, a la situación o residencia de personas, etc.

La carencia de transparencia tributaria para la administración del respectivo país, según lo comentado anteriormente, es el primer y más obvio factor que afecta un efectivo intercambio de información. Nadie puede proporcionar la información que él desconoce.

Otros inconvenientes para la efectividad del intercambio, son las disposiciones incorporadas por varias legislaciones sobre secreto o reserva fiscal, por las cuales el uso y la transferencia de informaciones se restringe a ciertas hipótesis, entre las cuales el intercambio internacional no se contempla. Por último, cabe destacar que en muchos casos para que el intercambio de información con administraciones tributarias extranjeras proceda, debe existir un compromiso formalizado convencionalmente. Sin embargo, esto último si bien es una condición necesaria puede no ser suficiente. La existencia del convenio o acuerdo no garantiza "per se" que se contemplen en éste las disposiciones que contemplen en forma sistematizada y clara, los elementos clave necesarios y que sirvan de base para sustentar un intercambio efectivo de información.

A MODO DE CONCLUSIÓN.

Posibles estrategias para el fortalecimiento del intercambio en América Latina.

La evasión tributaria en todas sus formas significa pérdida de legítimos ingresos fiscales, atenta contra la equidad en la repartición de la carga tributaria y distorsiona las condiciones de competencia en los mercados.

Por otra parte, aquella pérdida de ingresos, propicia en muchas oportunidades la adopción de soluciones simplistas, como lo son la exención de bases tributarias que representan efectivas manifestaciones de capacidad contributiva pero que son de difícil control, reemplazándolas por otras bases más seguras (principalmente rentas del trabajo y el consumo) y, peor aun, estableciendo en ciertos casos modalidades impositivas inequitativas y altamente distorsivas de la asignación de recursos, pero que resultan de fácil control (los impuestos al cheque, por ejemplo). Igualmente, vale reiterar, es necesario tener en cuenta que la evasión tributaria constituye una forma de competencia desleal por parte de las empresas que la practican, pues además de ir contra las normas legales, contraría las reglas de juego del mercado colocando en una condición ventajosa inmerecida e ilegítima a aquellas empresas.

La evasión tributaria puede asimilarse y, más aun, identificarse con otras prácticas de competencia desleal y, consecuentemente, todo instrumento de combate a la evasión, en este caso específicamente el intercambio internacional de informaciones con relevancia tributaria, cabe entenderlo como un medio que fortalece los mercados. Como también ya se señalara, si bien las alusiones al tema ahora planteado son frecuentes en la literatura tributaria, no parece que se le haya otorgado toda la importancia que el mismo merece, sobre todo si se tiene en cuenta la potenciación de las relaciones económicas internacionales derivada de la globalización y, simultáneamente, la potenciación también de las oportunidades de evasión.

Tal como se afirmara en un principio, la evasión tributaria tiene efectos particularmente perversos en el marco de los procesos de integración económica. Además de los efectos distorsivos que podrían surgir de las asimetrías existentes entre los sistemas tributarios de los países partícipes en aquellos procesos, tanto en los que se refiere a las condiciones de competencia como a la localización de las inversiones, la evasión tributaria incorpora un factor indeseable como lo es el aprovechamiento del mercado ampliado no en base a la eficiencia sino a prácticas desleales de competencia.

La plena conciencia de los efectos negativos de la evasión tributaria antes comentados y el conocimiento de las formas en que ella opera, constituyen el punto de partida para identificar las posibles soluciones.

Tratándose de la evasión tributaria internacional, no cabe duda que el intercambio de información entre las administraciones tributarias constituye uno de los principales instrumentos para combatirla y así erradicar o al menos atenuar sus efectos negativos sobre los ingresos fiscales y la equidad, y también para promover el restablecimiento de bases genuinas para el desarrollo de una sana competencia en los mercados.

Esto último constituye un desafío de particular relevancia para los países de América Latina, los cuales hasta el presente no han hecho un uso adecuado del intercambio de información, como instrumento para combatir la evasión tributaria. En ese sentido, cabría diseñar una estrategia para los países de la región relativa a un mayor aprovechamiento de los beneficios que puede brindar la utilización de ese instrumento.

Esa estrategia podría estar basada en tres grandes líneas de acción:

- Adecuar sus legislaciones internas y sus estructuras y procedimientos administrativos para un ejercicio efectivo del intercambio de información.

La implementación de una estrategia para potenciar el intercambio de información, debería iniciarse perfilando las normas internas de manera que se soslayen los impedimentos que ellas podrían oponer al intercambio. Esto puede suponer la necesidad de modificarlas, por ejemplo para contemplar expresamente como excepción al secreto fiscal, la cesión de informaciones a fiscos de países extranjeros con los que exista acuerdo de intercambio; la atribución de facultades a la autoridad superior de la administración tributaria para celebrar acuerdos de intercambio de información con administraciones extranjeras; la remoción o acotación de otras normas sobre reserva de la información, especialmente sobre secreto bancario; la admisión como prueba de la información recibida de fiscos extranjeros cuando guarden ciertas formalidades, etc.

Al mismo tiempo, además de los aspectos normativos, resulta imprescindible preparar a la propia administración para ejercer un efectivo intercambio de información. Esto significa encarar acciones en varios frentes. Por una parte con relación a la estructura. Además de identificar que funcionario u órgano actuará como "autoridad competente" ¹⁷, designar o crear una unidad que coordine y supervise las labores de intercambio de información. Igualmente, establecer procedimientos claros para la gestión de los requerimientos al exterior y de las solicitudes de información recibidas, incluso puede ser deseable contar con un Manual sobre intercambio de información. Finalmente, con relación a los recursos humanos, es importante difundir la existencia e importancia del intercambio de información, en particular entre los funcionarios de las áreas de fiscalización y desarrollar programas de capacitación que, simultáneamente, sean útiles para la divulgación del intercambio de información como instrumento de control y propicien un uso adecuado del mismo.

- Relevar, complementar y fortalecer las disposiciones sobre intercambio de información contenidas en los convenios y acuerdos internacionales vigentes.

En ciertos casos, ni siquiera se tienen relevados, analizados y sistematizados los acuerdos vigentes que posibilitan el intercambio de información con otros países.

Una primera acción sería la de rescatar e identificar las cláusulas que en distintos acuerdos vigentes contemplan el intercambio de información, para luego analizarlas y establecer su alcance efectivo y las posibilidades que brinda cada una de ellas para sustentar el intercambio de información con las otras partes contratantes.

Este ejercicio permitirá, por una parte, identificar necesidades de adecuación atinentes a los aspectos comentados en el apartado anterior y, por otra, establecer la conveniencia de complementar, por ejemplo, los convenios existentes con protocolos adicionales que otorguen una mayor fuerza y efectividad al intercambio pactado.

- Promover la celebración de nuevos acuerdos internacionales para el intercambio de información.

Partiendo del valor limitado adjudicable a las cláusulas sobre intercambio de información, incorporadas a los convenios para evitar la doble tributación, surge la conveniencia de, dentro de la estrategia propuesta, implementar una política en pro de la conclusión de acuerdos administrativos específicos sobre intercambio de información.

Podría imaginarse que los países a los que habría que dirigir aquellos esfuerzos en primer lugar, son aquellos con los que existen relaciones económicas efectivas o potenciales considerables, tanto de naturaleza comercial como financiera.

Entre aquellos países, aun sin que sean ellos los principales socios en las relaciones económicas, merecen una especial consideración los que comparten un mismo proceso de integración económica regional. Esto, por cuanto la participación en ese proceso ya permite presumir una mayor propensión a la colaboración mutua y afinidad cultural, y porque es necesario asegurar que la ampliación del mercado que se derive de la integración constituya un factor de progreso regional y no una ampliación de las oportunidades de evasión tributaria.

¹⁷ El concepto de 'autoridad competente' es: "la persona o institución designada por cada estado para gestionar el intercambio de información".

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA ASISTENCIA MUTUA PARA GARANTIZAR Y EXIGIR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

Matthijs Alink

Consejero Principal

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
(OCDE)

A. Intercambio de Información y Cooperación Internacional en Materia de Recaudación Tributaria

1. La creciente importancia del intercambio de información y asistencia mutua en materia de recaudación
2. El marco legal internacional
3. Formas de intercambio de información
4. Las reglas básicas del intercambio de información internacional
5. Las reglas básicas de la asistencia internacional mutua en materia de recaudación
6. Iniciativas recientes de la OCDE

B. La Administración de las Actividades en Materia de Recaudación de las deudas tributarias

1. Introducción
2. Principios generales y enfoques para el marco del relevamiento de las prácticas de recaudación de deuda tributaria de los países
3. Relevamiento de las prácticas de recaudación de deudas de 2005
Hallazgos clave y conclusiones
4. Resumen.

Las administraciones tributarias enfrentan la responsabilidad de determinar de manera precisa los montos adeudados en materia tributaria por cada sujeto pasivo y cobrar dichos montos. Tanto la determinación como la recaudación de impuestos se han tornado mayores desafíos como consecuencia de la globalización de las economías nacionales.

La primera parte de este documento describe de qué manera los mecanismos bilaterales y multilaterales para el intercambio de información y asistencia mutua en materia de recaudación pueden contribuir para que las administraciones tributarias estén a la altura de este desafío. Define el marco legal internacional, las distintas formas de intercambiar información y las reglas operativas básicas del intercambio de información a nivel internacional y la asistencia mutua en materia de recaudación transfronteriza. Luego aborda las recientes iniciativas de la OCDE en esta temática, tal como la reciente revisión del Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y el trabajo de la OCDE con centros financieros offshore.

La segunda parte del documento brinda un breve resumen del trabajo reciente de la OCDE para la revisión de las estrategias y enfoques de recaudación tributaria llevado a cabo como respuesta a las preocupaciones de un número de sus países miembros acerca de la creciente incidencia del incumplimiento con las obligaciones tributarias. Este material ha sido incluido para mantener a los delegados del CIAT, y a otros observadores, al tanto del trabajo de la OCDE, a la luz del ávido interés por parte de las administraciones tributarias en cuanto al desempeño de la función de recaudación de las deudas tributarias.

A. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. La Creciente Importancia del Intercambio de Información y Asistencia Mutua en Materia de Recaudación

Las últimas décadas han sido testigo de una liberalización y globalización de las economías nacionales sin precedente. Los países han eliminado o limitado de manera creciente los controles sobre la inversión extranjera y los controles sobre el cambio de divisas se tornaron más laxos, cuando no inexistentes. Asimismo, la tecnología de la información y de las telecomunicaciones redujo las distancias en el mundo. Por ende, las actividades comerciales y financieras ocurren en un mundo casi sin fronteras.

En la medida en que los negocios se vuelven globales, las administraciones tributarias permanecen confinadas en sus respectivas jurisdicciones. El ejercicio de los poderes soberanos, incluso el control, determinación y recaudación de tributos, se ve limitado en términos generales al territorio de la jurisdicción. Entonces, un inspector fiscal podrá ver solamente una pequeña porción de las actividades o inversiones totales de un sujeto pasivo que opera a nivel internacional si se guía por las fuentes de información nacionales. Como consecuencia, las administraciones tributarias dependen cada vez más de la cooperación de sus pares extranjeras para una mejor y más efectiva aplicación de la legislación nacional en materia tributaria.

Un elemento clave de dicha cooperación es el intercambio de información. Constituye una manera efectiva para que los países mantengan la soberanía en cuanto a la aplicación y cumplimiento de su legislación tributaria y asegurar la apropiada asignación de derechos de recaudación de tributos entre las partes de un tratado en materia tributaria. Asimismo, la cooperación en la asistencia mutua en materia de recaudación se ha convertido en una herramienta de una creciente importancia para la protección de la recaudación tributaria y el mayor cumplimiento con las obligaciones tributarias.

2. El Marco Legal Internacional

Existen varios instrumentos legales internacionales que sirven de base para el intercambio de información con fines tributarios, entre ellos podemos mencionar:

- Convenios fiscales bilaterales que en general se basan en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre los Ingresos y el Capital o en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre los Ingresos y el Capital.
- Instrumentos internacionales diseñados específicamente para los fines de la asistencia en materia tributaria como los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria que generalmente se basan en el Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información en Materia Tributaria del 2002 desarrollado por los países miembros de la OCDE y los centros financieros offshore, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa/OCDE, o el Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria desarrollado por el CIAT.
- Dentro de la Comunidad Europea, la Directiva de la CE sobre la Asistencia Mutua (Directiva 77/799/CEE, actualizada), para el intercambio de información relacionado con el IVA, Reglamento CEE N° 1798/2003 y para los impuestos especiales, Reglamento N° 2073/2004.
- Los acuerdos internacionales de asistencia legal, como la Convención Interamericana sobre Asistencia Mutua en Materia Penal (extendido por el Protocolo Opcional del 23 de mayo de 1992) para los casos de delitos fiscales.

Los procedimientos para brindar asistencia a las jurisdicciones extranjeras también pueden definirse en la legislación nacional. Por ejemplo, algunos países como Alemania, permiten la rendición de información a otra jurisdicción, sujeta a ciertas condiciones y salvaguardas (por ejemplo, la reciprocidad y confidencialidad de la información), aun en ausencia de un acuerdo internacional y únicamente fundamentado en lo dispuesto por su legislación nacional.

Las disposiciones sobre el intercambio de información no permiten la asistencia en materia de recaudación tributaria en el sentido de facultar a las autoridades competentes para permitirles recaudar en nombre de la otra parte contratante. Sin embargo, incluyen el intercambio de información para la "recaudación tributaria" y por ende permite el intercambio de información que contribuya a la recaudación de impuestos nacionales entre partes contratantes. Dicha información puede ser útil en los casos en los que un sujeto pasivo persiga la reducción del impuesto determinado con la excusa de no contar con los fondos para pagar el monto total de la obligación tributaria. Un acuerdo de intercambio de información facultaría a la autoridad tributaria para verificar si el sujeto pasivo posee activos en el extranjero.

El desarrollo de disposiciones que permitan a los países recaudar impuestos en nombre de sus pares en el tratado está retrasado con respecto al desarrollo de disposiciones para el intercambio de información. El Modelo de Convenio para la Asistencia Administrativa Mutua para la Recuperación de Créditos Públicos, publicado por la OCDE en 1981, no se implementó de manera amplia. Históricamente, el principio general del Derecho Tributario Internacional indicó que un país no asistirá en los reclamos de créditos de otro país. Los sujetos pasivos pueden poseer activos en diversos lugares del mundo, pero las autoridades tributarias en general no trascienden sus fronteras para emprender acciones tendientes al cobro de tributos. Sin embargo, con la creciente movilidad de los sujetos pasivos y el capital, este principio, también conocido como la "revenue rule" o "regla de los ingresos" según el sistema jurídico anglo-norteamericano (*Common Law*), se está abandonando gradualmente. Los países se muestran cada vez más dispuestos a participar en actividades de asistencia para la recaudación tributaria siempre que se cumplan algunas condiciones.

Hasta hace poco tiempo, la experiencia con la asistencia para la recaudación tributaria involucró mayormente a países vecinos con fuertes lazos económicos y políticos que están vinculados por acuerdos bilaterales o multilaterales tal como el Tratado de Asistencia Mutua de los países del Benelux de 1952 o el Primer Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Materia Tributaria. La asistencia para la recaudación tributaria sobre la base de convenios fiscales bilaterales era más bien limitada y el Modelo de Convenio de la OCDE no incluyó un artículo sobre la asistencia en la recaudación tributaria hasta el 2003. La Directiva de la UE de 1976 sobre la asistencia mutua para la recuperación de créditos públicos solo recuperó algunos gravámenes impositivos e impuestos pero no así el IVA ni los impuestos directos.

En una era de globalización, las actitudes tradicionales con respecto a la recaudación de impuestos cambiaron. Este cambio fue de alguna manera influido por el desarrollo del comercio electrónico debido a las preocupaciones sobre la capacidad de recaudar IVA sobre dichas actividades. El informe de la OCDE de 1998, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, también destacó la preocupación sobre la creciente evasión impositiva si un país no exige los créditos fiscales de otro país. Por lo tanto, dicho informe recomienda que "los países deben ser alentados a revisar las reglamentaciones vigentes en lo que respecta a la exigencia de créditos fiscales de otros países y que el Comité de Asuntos Fiscales cumpla con su tarea en esta área con el fin de redactar disposiciones que puedan incluirse en los convenios fiscales para dicho fin".

Por lo tanto, el Consejo de la OCDE aprobó en el año 2003 la inclusión del nuevo Artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación tributaria en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Este Artículo es opcional y puede incluirse en un convenio multilateral en el que cada Estado llegue a la conclusión de que, según distintos factores, puedan aceptar brindar asistencia en la recaudación de tributos impositivos del otro Estado. Los factores que se tuvieron en cuenta incluyen la importancia de las inversiones transfronterizas, la reciprocidad, la capacidad de sus respectivas administraciones para brindar dicha asistencia y la similitud del nivel de sus normas legales, particularmente con respecto a la protección de los derechos legales de los sujetos pasivos y en mayor medida, los derechos humanos. La legislación vigente de algunos países puede no permitir o justificar este tipo de asistencia.

Existen actualmente algunos otros instrumentos que incluyen disposiciones sobre la recaudación tributaria: tanto el Primer Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Materia Tributaria y el Convenio Multilateral Conjunto entre la OCDE y el Consejo de Europa incluyen disposiciones en materia de asistencia para la recaudación tributaria. Además, la UE ha desarrollado una Directiva para la Asistencia Mutua para la Recuperación de Créditos Públicos

(Directiva 76/308/CEE, modificada por la Directiva 79/1071 que abarca el Impuesto al Valor Agregado, y por la Directiva 2001/44/CEE para los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguro). Finalmente, también existen convenios bilaterales para la asistencia mutua en la recuperación de créditos (por ejemplo el Convenio entre Países Bajos y Nueva Zelanda).

3. Formas de Intercambio de Información.

Las principales formas de intercambio de información son: previa solicitud, automático y espontáneo. Estas formas diferentes se describen a continuación:

- *Intercambio de información previa solicitud.* Se refiere a la situación en la que la autoridad competente de un país solicita información específica de la autoridad competente de otra parte contratante.
- *Intercambio de información automático.* La información que se intercambia de manera automática típicamente comprende muchos casos individuales del mismo tipo, generalmente detalles de ingresos de fuentes en el país de origen, por ejemplo, intereses, dividendos, regalías, pensiones, etc. Esta información la recaba el país emisor de rutina (generalmente por medio de la declaración de los pagos que presenta el sujeto pasivo) y, por lo tanto, se encuentra disponible para ser transmitida a sus pares en el tratado. Normalmente, las autoridades competentes interesadas en el intercambio automático acordarán previamente qué tipo de información desean intercambiar sobre esta base. Para mejorar la eficiencia y efectividad de los intercambios de información automáticos, la OCDE ha diseñado inicialmente un formato impreso estándar y posteriormente un formato electrónico estándar (conocido como el Formato Magnético Estándar de la OCDE o "SMF", por sus siglas en inglés). La OCDE recomienda el uso del SMF y ha desarrollado además un Modelo de Memorando de Entendimiento para el intercambio de información automático disponible para cualquier país que desee utilizarlo.
- *Intercambio de información espontáneo.* La información se intercambia de manera espontánea cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información que considera de interés para una de sus pares en el tratado con fines tributarios mientras hace cumplir sus propias leyes en materia tributaria, transmite la información sin que el último deba solicitarla. La efectividad de esta forma de intercambio de información depende en gran medida de la capacidad de los inspectores de identificar, durante una investigación, la información que puede ser relevante para una administración tributaria extranjera. La autoridad competente que solicita información espontáneamente debe requerir una devolución por parte de la administración tributaria extranjera ya que puede producir un ajuste tributario para la parte contratante emisora. Por ejemplo, una administración tributaria extranjera que recibió espontáneamente información sobre comisiones pagadas a uno de sus residentes, puede descubrir que en realidad no se pagaron comisiones e informar de este hecho a su par que brindó la información. Como resultado, la deducción de las comisiones será denegada y se realizará el ajuste a la base imponible según corresponda.

También existen otros tipos de intercambio de información además de los tradicionales mencionados anteriormente:

- *Inspecciones tributarias simultáneas.* Es un acuerdo entre dos o más países para examinar de manera simultánea e independiente, cada uno en su territorio, los asuntos tributarios de un sujeto pasivo (o más de uno) en el que ambos tienen un interés común o relacionado, con el propósito de intercambiar cualquier información relevante que obtengan para tal fin. Las diferencias vigentes en cuanto a leyes de prescripción de los países constituyen una consideración práctica vital en la selección de los casos. Dichas inspecciones son particularmente útiles en el área de los precios de transferencia y la identificación de maniobras para la evasión impositiva en jurisdicciones de baja imposición. La OCDE ha diseñado un modelo de acuerdo para realizar inspecciones tributarias simultáneas.
- *Visita de representantes autorizados de las autoridades competentes.* Los viajes a una jurisdicción extranjera con el propósito de recabar información para un caso particular puede ser útil en ciertos casos. Sin embargo, esta visita debe ser autorizada por la jurisdicción extranjera (y prevista en la legislación del país emisor), de lo contrario representaría una violación de la soberanía. Por lo tanto, las decisiones en cuanto a la autorización o no de dichas visitas, y de hacerlo, si la presencia de los funcionarios fiscales extranjeros requieren el consentimiento del sujeto pasivo (así como también cualquier otro término y condición para dichas visitas) quedan a la exclusiva discreción de los países individualmente. Los funcionarios fiscales deben ser representantes autorizados de las autoridades competentes. Esta presencia en el extranjero puede ocurrir en diversas instancias. Puede ser a solicitud del país que busca información si se estima facilitará el entendimiento de la solicitud y la recabación de información. Puede ser a instancias de la autoridad competente receptora de la solicitud para reducir el costo y la carga asociados con la recabación de información. En varios países, los representantes autorizados de las autoridades competentes del otro país podrán participar en la inspección tributaria y esto suele ser muy valioso para aseverar una situación de negocios clara y demás relaciones que el residente de un país pudiera tener con sus asociados extranjeros.
- *Intercambio de información entre industrias:* Este intercambio no concierne a un sujeto pasivo específico sino a un sector económico en su totalidad, por ejemplo, la industria farmacéutica o la petrolera. Un intercambio entre industrias implica que los representantes de los estados contratantes deben reunirse para discutir la manera de operar de un sector económico en particular, las estructuras de financiamiento, la determinación de precios, las tendencias que se identificaron en cuanto a evasión de impuestos, etc.

4. Las Reglas Básicas del Intercambio de Información Internacional.

El intercambio de información es obligatorio.¹ La obligación al intercambio de información no se limita a la información que contienen los archivos en materia tributaria que lleva una administración tributaria. En los casos en que la información solicitada no estuviera disponible en los archivos en materia tributaria, la parte receptora de la solicitud debe recurrir a sus

¹ Con respecto al Modelo de Convenio de la OCDE, esto se debe al uso de la palabra "debe" en la primera oración del Artículo 26. El Modelo de Acuerdo del CIAT presenta la misma letra en el Artículo 4.

propias medidas para recabar información con el fin de obtener la información del sujeto(s) pasivo(s) o de terceros. Esto puede incluir las investigaciones especiales o inspecciones especiales de las cuentas comerciales a nombre del sujeto pasivo u otras personas. Según lo previsto en el párrafo 4 del Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, que la parte receptora de la solicitud tenga un interés en la información para sus propios fines fiscales es irrelevante. Debe brindarse la información aun cuando la parte receptora de la solicitud no necesite la información para la ejecución o el cumplimiento de sus propias leyes tributarias.

La obligación legal de proporcionar información queda sin efecto en limitadas ocasiones. Con respecto al Modelo de Convenio de la OCDE estas excepciones se detallan en los párrafos 3 a 5 del Artículo 26. En las raras ocasiones en las que correspondan las excepciones, las partes contratantes no se encuentran obligadas a brindar información. La decisión de brindar o no la información queda entonces a discreción de la parte contratante que recibe la solicitud. Luego, puede ocurrir que una autoridad competente decida brindar la información, aun cuando no exista obligación de hacerlo. Por ejemplo, en los casos en los que una solicitud se refiera a información que pudiera implicar un secreto comercial, la autoridad competente puede de todos modos entregar dicha información si estima que la legislación y prácticas del Estado solicitante, junto con las obligaciones de confidencialidad vigentes según el instrumento de intercambio que corresponda, aseguren que la información no pueda utilizarse para fines no autorizados contra los cuales deben proteger las reglamentaciones comerciales o de secreto.

Toda información que se reciba será tratada como información confidencial.² Las reglas de confidencialidad rigen para todo tipo de información, inclusive la que se brinda en una solicitud de información y la información que se transmite en respuesta a una solicitud. Si las disposiciones de secreto según las leyes nacionales del Estado Contratante son más limitadas que bajo el instrumento de intercambio correspondiente, entonces las disposiciones del instrumento de intercambio no generarán consecuencias. Si, por el contrario, las disposiciones nacionales fueran más amplias, entonces las disposiciones de confidencialidad se tornarían restrictivas con respecto al uso de la información que se recibe del extranjero. Las autoridades tributarias locales tienen la obligación de informar a sus autoridades correspondientes sobre cualquier problema que pudiera surgir con respecto a la divulgación de la información recibida.

5. Las Reglas Básicas de la Asistencia Internacional Mutua en Materia de Recaudación.

El Artículo 27 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE dispone que un Estado Contratante está obligado a asistir al otro Estado en la recaudación de impuestos de cualquier tipo y característica, siempre que se cumplan las condiciones expresadas en el Artículo. Sin embargo, actualmente, las disposiciones en materia de asistencia para la recaudación tributaria que se incluyen en los convenios fiscales bilaterales generalmente rigen solamente sobre los impuestos amparados en los convenios fiscales.

La asistencia concierne a los créditos fiscales, por ejemplo: cualquier monto adeudado en concepto de impuestos cubiertos por la asistencia pero solo en la medida en que la imposición de dichos tributos no sea contraria a la Convención u otro instrumento vigente entre los

² Ver el párrafo 2 del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, el Artículo 8 del Modelo de Acuerdo de la OCDE, el Artículo 22 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa/OCDE y el párrafo 9 del Artículo 4 del Modelo de Acuerdo del CIAT.

Estados Contratantes así como también el interés, las multas administrativas y los costos de recaudación o de conservación relacionados con dicho monto.

Las condiciones que deben cumplirse para formular una solicitud de asistencia para la recaudación son que el crédito fiscal debe ser exigible según las leyes vigentes del Estado solicitante y que su propiedad sea de una persona que, en dicho momento, no pudiera evitar su recaudación, según la ley de dicho Estado. Este será el caso en el que el Estado solicitante tendrá el derecho, en virtud de sus leyes nacionales vigentes, de recaudar los créditos fiscales y la persona que adeude el monto no estará amparada por ningún derecho administrativo ni emanado de una ley para evitar dicha recaudación. Salvo en lo que respecta a los plazos y prioridades, el Estado receptor de la solicitud debe cobrar el crédito fiscal del Estado solicitante como si fuera el crédito fiscal propio del Estado receptor de la solicitud.

El Estado solicitante podrá pedirle al otro Estado que tome medidas de conservación si el crédito fiscal no fuera aún exigible o si tuviera el derecho de evitar su recaudación. La obligación legal de brindar asistencia queda sin efecto en una serie limitada de situaciones, según lo previsto en el párrafo 5 del Artículo 27.

6. Iniciativas Recientes de la OCDE.

Existen una serie de iniciativas recientes de la OCDE que se emprendieron en el área del intercambio internacional de información y de asistencia mutua transfronteriza en materia de recaudación. Dichas iniciativas incluyen la actualización del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, acciones tendientes a mejorar los aspectos prácticos del intercambio de información, esfuerzos para mejorar el intercambio de información con los centros financieros offshore, y acciones para mejorar el aspecto operativo de las disposiciones sobre la asistencia para la recaudación tributaria.

Actualización del Artículo 26

Las disposiciones que toman como modelo el Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE son, lejos, los mecanismos empleados con mayor frecuencia para el intercambio de información. Más de 2000 convenios de recaudación bilaterales se basan en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. El Artículo 26 define las reglas según las cuales podrá intercambiarse información entre las autoridades tributarias.

Para asegurar la vigencia permanente del Artículo 26, el Comité de la OCDE para Asuntos Fiscales recientemente ha realizado una revisión exhaustiva del Artículo 26. Este trabajo ya se completó y el Comité adoptó en julio de 2004 el Artículo 26 que se incluye en la actualización de 2005 del Modelo de Convenio. La revisión alinea el Artículo 26 con las prácticas vigentes en los países e incorpora el trabajo que el Comité para Asuntos Fiscales realizó con respecto al acceso a la información bancaria y el desarrollo del Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de 2002 (que se trata con mayor detalle en el presente).

Al completar el trabajo sobre el Artículo 26, el Comité para Asuntos Fiscales desarrolló mecanismos actualizados para el intercambio de información tanto para los acuerdos individuales sobre el intercambio de información en materia tributaria como en el contexto de convenios fiscales de ingresos más amplios. En el desarrollo de estos modelos, la OCDE

centró sus esfuerzos en brindar distintos modelos que se ajustaran a distintas situaciones al tiempo que aseguraran la coherencia de normas clave del intercambio independientemente del modelo que se aplique. Se recibieron aportes considerables por parte de Economías extra-OCDE en este trabajo y 25 países extra-OCDE ya han suscripto el Artículo 26 revisado.

Las modificaciones clave a la versión anterior del Artículo 26 pueden resumirse como se indica a continuación:

Cambios al texto del Artículo:

- La condición de "necesario" se cambió por "potencialmente relevante". El Artículo 26 revisado dispone ahora que los Estados Contratantes deben realizar el intercambio de información que se considere "potencialmente relevante" para el cumplimiento del Convenio o para la administración o ejecución de su legislación tributaria nacional. La condición de "potencialmente relevante" también se encuentra en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa/OCDE y el Modelo de Convenio de la OCDE de 2002. El Comentario explica que el cambio se implementó para lograr una coherencia entre los instrumentos para el intercambio y no con el propósito de alterar el efecto de la disposición.
- Se añadió un nuevo párrafo 4 que en el texto del Artículo aborda explícitamente las cuestiones de los requisitos que emanen de los intereses nacionales en materia tributaria. El requisito de los intereses nacionales en materia tributaria se refiere a las leyes o prácticas que impedirían a la autoridad competente de un Estado Contratante intercambiar información que fuera solicitada por el otro Estado Contratante salvo que el Estado Contratante receptor de la solicitud tuviera un interés en dicha información para sus propios fines tributarios. El nuevo párrafo aclara que los Estados Contratantes deben obtener e intercambiar información independientemente de si necesitan la información para sus propios fines tributarios. La misma condición ya había sido incorporada en el Modelo de Acuerdo de la OCDE de 2002 y, según se describe en el informe de avance de 2003, "Mejorar el Acceso a la Información Bancaria con Fines Tributarios", todos los países de la OCDE han abordado dicha temática (más información disponible en www.OCDE.org/ctp).
- Se agregó un nuevo párrafo 5 con respecto a la propiedad y la información en mano de los bancos, instituciones financieras, representantes designados, agentes y fiduciarios. El nuevo párrafo 5 dispone que un Estado Contratante no puede negarse a brindar información sobre la única base de que dichas personas la detentan o por ser información propietaria. Esto es coherente con la práctica de la amplia mayoría de los países de la OCDE y refleja la norma que se incluye también en el Modelo de Acuerdo de 2002. La consecuencia más importante de este cambio es que las reglas del secreto bancario nacional por sí solas no podrán servir como justificativo para negarse a brindar información.
- Las reglas de confidencialidad del Artículo 26 se cambiaron para permitir la divulgación de información a las autoridades de fiscalización. Este cambio refleja una tendencia de mayor auge en los países de la OCDE. Las autoridades de fiscalización son aquellas autoridades que fiscalizan la administración tributaria y a las autoridades competentes en la materia como parte de la administración general del gobierno de un Estado Contratante.

Cambios en el texto del Comentario:

- Se utilizó lenguaje opcional en el Comentario para aquellos países que deseen compartir información con fines no-tributarios (por ejemplo, para contrarrestar el lavado de dinero o la corrupción). Dispone que los Estados Contratantes pueden utilizar la información para otros fines siempre que la información se emplee según lo que prevé la legislación de ambos países y que el uso lo autorice la autoridad competente del país que entrega la información.
- Se agregó lenguaje para aclarar diversos términos y conceptos que se emplean en el Artículo 26. El Comentario revisado incluye explicaciones más detalladas con respecto a (i) el principio de reciprocidad, (ii) comercio, actividad empresaria y otros secretos, (iii) los privilegios de Letrado-Cliente y similares, y (iv) el término "política pública/orden público".

Acciones tendientes a mejorar los aspectos prácticos del intercambio de información

La OCDE ha desarrollado un nuevo "Manual de la OCDE sobre las Disposiciones para la Implementación del Intercambio de Información con Fines Tributarios". El objeto de este manual es el de brindarles a los funcionarios fiscales que se desempeñan en el intercambio de información con fines tributarios una visión general de cómo operan las disposiciones sobre el intercambio de información y una orientación técnica y práctica para mejorar la eficiencia de dichos intercambios.

El objetivo para diseñar el Manual ha sido ser lo más prácticos y globales posibles. Las economías extra-OCDE y las organizaciones tributarias regionales fueron invitadas a contribuir con sus comentarios con respecto a las anteriores versiones del Manual.

El Manual sigue un enfoque modular ya que algunos módulos pueden carecer de relevancia para algunos países según el tipo de intercambio que los países realicen y debido a que facilita las actualizaciones y agregados de nuevos módulos. Los módulos actuales se describen a continuación:

- Módulo general y aspectos legales del intercambio de información.
- Módulo 1 Intercambio de información previa solicitud.
- Módulo 2 Intercambio de información espontáneo.
- Módulo 3 Intercambio de información automático (o de rutina).
- Módulo 4 Inspecciones fiscales simultáneas.
- Módulo 5 Inspecciones fiscales en el exterior.
- Módulo 6 Perfiles de país según el intercambio de información.
- Módulo 7 Instrumentos y modelos para el intercambio de información.
- Módulo 8 Intercambio de información entre industrias.

El CIAT emplea actualmente el Manual de la OCDE como referencia para el desarrollo de su propio manual sobre el intercambio que será adaptado al Modelo de Acuerdo del CIAT sobre el intercambio de información.

Además de desarrollar el Manual, la OCDE también trabaja para mejorar los aspectos técnicos del intercambio de información. Un número creciente de países participan en el intercambio de información automático. La información adecuada para el intercambio automático suele ser información voluminosa que comprende muchos casos individuales del mismo tipo, que

generalmente consiste en detalles de ingresos que surgen de fuentes del Estado que aporta la información, en el que dicha información está disponible periódicamente en el sistema propio de ese Estado y en condiciones de transmitirse de rutina. El intercambio de información automático exige la estandarización eficiente de formatos. La OCDE desarrolló y sigue desarrollando estándares para el intercambio automático teniendo en cuenta las últimas tecnologías disponibles. El nuevo formato se denomina *Standard Transmission Format*, un formato estándar de transmisión de datos tributarios (STF, por sus siglas en inglés) y se basa en el Lenguaje Extensible de Marcas (XML), un lenguaje extensible de documentos ampliamente difundido en la tecnología de la información actual debido a sus múltiples ventajas. Los Estándares de la OCDE también fueron adoptados con las enmiendas del caso por el Consejo de Europa para la implementación de la Directiva de Ahorros de la UE.

Con el fin de agilizar el intercambio de información previa solicitud o el intercambio espontáneo en los casos que corresponda, la OCDE también recomienda procedimientos para el intercambio electrónico seguro (por ejemplo, la transmisión de comunicaciones provenientes de autoridades competentes en archivos encriptados adjuntos en los mensajes de correo electrónico).

Acciones para mejorar el intercambio de información con los centros financieros offshore.

Uno de los principales desafíos para los gobiernos es el mayor espectro para el uso ilícito del sistema financiero, inclusive la evasión impositiva, generado por un sistema financiero cuyas fronteras se desdibujan cada vez más. En respuesta a este desafío, la OCDE lanzó en 1996 la iniciativa sobre Prácticas Tributarias Nocivas. El trabajo se desarrolló en tres frentes: 1) identificar y eliminar las prácticas tributarias nocivas de los regímenes tributarios preferenciales de los países de la OCDE, 2) identificar los "paraísos fiscales" y buscar su compromiso con los principios de transparencia e intercambio de información efectivos y 3) alentar a otras economías extra-OCDE a involucrarse con el trabajo en cuanto a prácticas tributarias nocivas.

La OCDE definió 4 criterios clave para identificar las prácticas tributarias nocivas:

- Impuestos inexistentes o nominales, en el caso de los paraísos fiscales, y cero o baja imposición en el caso de los países miembros con regímenes tributarios preferenciales.
- Falta de transparencia.
- Falta de un intercambio de información efectivo.
- Ausencia de actividades significativas, en el caso de los paraísos fiscales, y el criterio de estanqueidad (*ring-fencing*), en el caso de los regímenes preferenciales del país miembro.

El criterio de impuestos inexistentes/nominales/bajos se utiliza meramente como un criterio amplio para definir aquellas situaciones en las que se requiere el análisis de los demás criterios. La adopción de tasas efectivas de tributación bajas o cero jamás alcanzan por sí solas para identificar a una jurisdicción como un paraíso fiscal o a un régimen tributario preferencial como dañino. La OCDE no impone niveles apropiados de tasas efectivas de tributación ni tampoco dicta el diseño del sistema tributario de los países.

En el año 2000, la OCDE identificó 35 jurisdicciones que se ajustaban a los criterios de un paraíso fiscal³ y 47 regímenes tributarios potencialmente dañinos en países miembros de la OCDE.⁴ Asimismo, se estableció un proceso por el que los paraísos fiscales identificados se comprometerían a mejorar la transparencia e implementar un efectivo intercambio de información con fines tributarios. Aquellas jurisdicciones que no estaban dispuestas a asumir dichos compromisos, serían incluidas en una lista de paraísos fiscales no cooperativos. Entonces, la distinción clave para los países de la OCDE fue la de diferenciar a un paraíso fiscal que cooperaba de aquél que se negaba a cooperar.

En abril de 2002, la OCDE publicó la lista de paraísos fiscales que se negaban a cooperar. La lista incluyó en principio a siete jurisdicciones, pero dos de ellas - Nauru y Vanuatu - se comprometieron en el 2003 y la lista ahora incluye solamente 5 jurisdicciones: Andorra, Liberia, Liechtenstein, las Islas Marshall y Mónaco. Las 33 jurisdicciones enumeradas a continuación han aceptado trabajar con los miembros de la OCDE para mejorar la transparencia y establecer un efectivo intercambio de información.⁵

Anguila	Islas Cook	Malta	San Marino
Antigua y Barbuda	Chipre	Mauricio	República de Seychelles
Aruba	Dominica	Montserrat	Santa Lucía
Bahamas	Gibraltar	Nauru	San Cristóbal y Nieves
Reino de Bahrein	Granada	Antillas Holandesas	San Vicente y las Granadinas
Bermuda	Guernesey	Niue	Islas Turcas y Caicos
Belice	Isla de Man	Panamá	Islas Vírgenes de los Estados Unidos
Islas Vírgenes Británicas	Isla de Jersey	Samoa	Vanuatu
Islas Caimán			

Las jurisdicciones antes mencionadas, junto con los países de la OCDE, trabajan para desarrollar normas internacionales para la transparencia y el efectivo intercambio de información en materia tributaria bajo los auspicios del Foro Global de la OCDE en Materia Tributaria como "Asociados Participantes". Un grupo de trabajo especialmente creado desarrolló el Acuerdo Modelo sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria (disponible en <http://www.OCDE.org/ctp>) que ahora se utiliza como base para la negociación de los acuerdos bilaterales de intercambio de información en materia tributaria. Desde el año 2000, los Estados Unidos han firmado tales acuerdos con Antigua y Barbuda, Aruba, las Bahamas, las Islas

³ Seis otras jurisdicciones - Bermuda, Islas Caimán, Chipre, Malta, Mauricio y San Marino - no se incluyeron en el Informe del año 2000 debido a que prometieron eliminar sus prácticas tributarias nocivas antes de la publicación del informe.

⁴ Los regímenes preferenciales potencialmente dañinos se clasificaron por categorías (por ejemplo, seguros, financiamiento y arrendamiento, administradoras de fondos, etc.) con algunos regímenes que recaían en más de una categoría. Entonces, si bien existen 61 entradas en la tabla de regímenes preferenciales potencialmente dañinos en el Informe del año 2000, existían solamente 47 regímenes preferenciales potencialmente dañinos. Note que este documento no desarrolla en detalle este aspecto del trabajo. La información en detalle se encuentra disponible en el sitio Web de la OCDE (www.OCDE.org/taxation).

⁵ Tres jurisdicciones -Barbados, la República de Maldivas y el Reino de Tonga- que fueron identificadas como paraísos fiscales en el Informe del año 2000 no son Miembros Participantes ni tampoco se incluyen en la lista de Paraíso Fiscales que se niegan a cooperar. Barbados ha estado suscribiendo acuerdos para el intercambio de información en materia tributaria durante mucho tiempo con otros países cuyos asociados en el tratado declaran que opera de manera efectiva. Barbados está dispuesto a suscribir acuerdos de intercambio de información en materia tributaria con aquellos países de la OCDE con los cuales no ha suscripto dichos acuerdos hasta el presente. También ha implementado prácticas con respecto a la transparencia. Además, el Comité determinó luego de una cuidadosa inspección que la República de Maldivas y el Reino de Tonga ya no se ajustan a los criterios de un paraíso fiscal.

Virgenes Británicas, las Islas Caimán, Isla de Jersey, Guernesey, Isla de Man y las Antillas Holandesas. Antillas Holandesas suscribió un acuerdo con la Isla de Man el 7 de octubre de 2005, que se basa en el Modelo de Acuerdo, y Bermuda firmó un acuerdo con Australia en noviembre de 2005. Existen muchos acuerdos más en negociaciones entre la OCDE y los 33 países identificados anteriormente.

El Foro Global ha estado trabajando hacia el logro de un campo de juego equitativo con respecto a la transparencia y el efectivo intercambio de información en materia tributaria. Esto se discutió en una reunión del Foro Global en junio de 2004 en Berlín. Los participantes aceptaron una serie de acciones individuales, bilaterales y colectivas. Con respecto a las acciones colectivas, los participantes aceptaron realizar una revisión de las prácticas actuales de transparencia e intercambio de información de los centros financieros (inclusive todos los países de la OCDE, los 33 Asociados Participantes extra-OCDE y otros centros financieros significativos). Las revisiones se resumirán en un informe descriptivo que demuestra el grado de convergencia en la implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información definidos por la OCDE. Se presentó la versión borrador del informe descriptivo en la reunión de Melbourne de noviembre de 2005 que reunió a más de 140 delegados que representaban a más de 50 gobiernos. Los participantes dieron su apoyo al informe descriptivo en general, y se espera su publicación en el primer semestre de 2006.⁶

Acciones para mejorar la operación de las disposiciones sobre la asistencia en materia de recaudación tributaria.

La OCDE se encuentra en el proceso de desarrollar un Manual sobre la Asistencia para la Recaudación Tributaria. La meta del Manual es brindar una visión general de la operación de las disposiciones sobre la asistencia para la recaudación tributaria y algunas pautas técnicas y prácticas para mejorar la eficiencia de dicha asistencia.

B. LA ADMINISTRACIÓN DE LAS ACTIVIDADES EN MATERIA DE RECAUDACIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

1. Introducción

El uso efectivo de los procedimientos que asistan en la recaudación de las deudas tributarias presupone que existe un sistema sólido y bien implementado de organización, gestión, políticas, procedimientos y sistemas (inclusive la tecnología) que sostiene la función general de recaudación de deudas. Lograr todo esto en la práctica no es de ningún modo un emprendimiento simple, dados los diversos temas que deben abordarse. Pero es de gran importancia. Como se expresa en el Manual del CIAT: "La recaudación es el principal objetivo de una administración tributaria y la razón de su existencia".⁷

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (CFA, por sus siglas en inglés) recientemente comenzó a estudiar las estrategias y prácticas de recaudación tributaria en los países miembros. Este trabajo surgió de las preocupaciones que algunos países miembros expresaron

⁶ Este trabajo ha sido objeto de un apoyo político significativo. Los Ministros de Finanzas del G7/8 han ofrecido su apoyo político constante al proyecto y los Jefes de Gobierno del G7 confirmaron su apoyo en la Cumbre de Gleneagles en julio de 2005. Asimismo, en la reunión de Noviembre de 2004 de los Ministros de Finanzas del G-20, se emitió una fuerte declaración en apoyo de este trabajo y en uno de los recientes Comunicados de Octubre de 2005, el G-20 informó un mayor apoyo a este esfuerzo.

⁷ Manual para las Administraciones Tributarias, Organigrama y Gestión de las Administraciones Tributarias, CIAT (2000).

en el 2004 acerca de la creciente incidencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias y el deseo de entender mejor de qué manera los demás países realizaban esta función y los impactos de sus esfuerzos. El trabajo del CFA comenzó en el 2005 y lo está llevando a cabo el Foro sobre Administración Tributaria (FTA, por sus siglas en inglés), un organismo dependiente del CFA.

A la fecha, este trabajo implicó una reunión de expertos de los países y un relevamiento de las prácticas de los países y el análisis de las respuestas, cuyos resultados en detalle han sido recientemente documentados para los países miembros. Si bien no es posible brindarles a los miembros del CIAT los hallazgos detallados por países; es posible describir los hallazgos del trabajo a grandes rasgos y las conclusiones de interés para los miembros del CIAT. Sin embargo, antes de hacerlo, se considera útil destacar algunos principios generales y enfoques para realizar el trabajo de recaudación de la deuda tributaria que se implementaron en el diseño de las prácticas de los países del FTA.

2. Principios Generales y Enfoques para el Marco del Relevamiento de las Prácticas de Recaudación de Deuda Tributaria de los Países

Existe bibliografía disponible⁸ que trata de la administración tributaria con respecto a los enfoques de los países para llevar a cabo la recaudación forzosa de la deuda tributaria. Si bien no existe un conjunto de principios formales aceptados universalmente o mejores prácticas en este sentido, es posible extraer hilos conductores y enfoques comunes que pueden asociarse lógicamente y según los resultados logrados en la práctica con una función efectiva y eficiente de recaudación de deuda. Esta experiencia se utilizó para informar sobre el diseño del relevamiento del FTA. Estos principios y enfoques se describen brevemente a continuación:

- **Acuerdos institucionales:** la recaudación de la deuda tributaria constituye una parte integral significativa del proceso global de la administración tributaria y no es una función que pueda separarse de inmediato (por ejemplo, tercerizarse) de las operaciones principales.
- **Marco legal:** la eficiencia y efectividad de las actividades de recaudación forzosa de una administración tributaria depende de manera crítica de la aptitud del marco legal subyacente, inclusive la disposición de un régimen adecuado de sanciones (por ejemplo, intereses y/o multas) para disuadir y penalizar el incumplimiento. En la práctica, este marco legal se define individualmente en las leyes que rigen cada tributo que se administra o, preferiblemente para facilitar el mantenimiento legislativo, en una única ley de amplio alcance sobre administración tributaria que defina una serie común de disposiciones, inclusive aquellas para la recaudación forzosa de deudas, que rija a todos los tributos.
- **Estructura de organización y gestión:** las Administraciones Tributarias con programas de recaudación forzosa efectivos prestan especial atención a la forma de organización de esta función y a sus recursos humanos. Dada la importancia de la recaudación forzosa y las aptitudes especializadas que requiere, muchas administraciones tributarias modernas cuentan con un departamento especializado responsable de todas las actividades que se relacionan con la recaudación de deudas morosas (y la función relacionada de garantizar las declaraciones vencidas).

⁸ Incluso documentos de conferencias de las administraciones tributarias, informes publicados de organismos auditores externos, publicaciones oficiales, informes anuales de las administraciones tributarias y planes de negocios/empresarios, además de revisiones de países por parte de organismos internacionales (por ejemplo, el FMI), entre otros.

- **Objetivos y medición del desempeño:** la recaudación forzosa de las deudas y las operaciones de presentación de declaraciones de ingresos constituyen un programa de trabajo crítico en las administraciones tributarias nacionales en todos los países de la OCDE, dada la relación directa de los mismos con el cumplimiento de las metas de ingresos presupuestarios y el volumen significativo de recursos implicados. Es por lo tanto esperable que estas operaciones se sostengan con prácticas sanas de gestión, inclusive el uso de un conjunto amplio de mediciones/indicadores de desempeño (enfocados tanto a la producción como a los resultados) y con un monitoreo permanente de los resultados y la calidad de las operaciones logradas en la práctica.
- **Procesos de trabajo:** se requieren procesos administrativos bien diseñados para asegurar que las facultades de recaudación forzosa de una administración tributaria se apliquen con efectividad. De hecho, las facultades legales formales de una administración tributaria para recaudar deudas tributarias vencidas -según se define en la legislación tributaria- puede revestir poco valor práctico ante la falta de procedimientos administrativos adecuados para las instancias de seguimiento por deudas tributarias. Al reconocer esto, las administraciones tributarias maduras suelen emplear un enfoque sistemático en el proceso de recaudación forzosa que abarca una serie de acciones graduales para la recaudación, técnicas metódicas de investigación, y una serie de acuerdos institucionales relevantes. Asimismo, la vigencia de las acciones que se emprendan para perseguir el cobro de deudas pendientes es un factor crítico; existe considerable experiencia en el sector privado que indica la criticidad de emprender acciones de recaudación de manera oportuna para el logro de los índices totales de recaudación de ingresos.
- **Uso de la tecnología de la información:** tal vez más que cualquier otra área de la administración tributaria, la recaudación forzosa constituye una función altamente crítica, al tiempo que requiere un acceso rápido a la información precisa concerniente a todos los aspectos de los asuntos de un sujeto pasivo (particularmente que abarque todas las deudas tributarias y las declaraciones pendientes) y otras fuentes de información (por ejemplo, datos sobre activos) que pueden emplearse para asistir en el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes. Por esta razón, muchas administraciones tributarias han realizado esfuerzos considerables para apoyar sus actividades de recaudación de deudas. Estos sistemas brindan una amplia variedad de herramientas tanto para los gerentes como los funcionarios de primera línea a cargo de la recaudación forzosa.
- **Gestión de Recursos Humanos (HRM, por sus siglas en inglés):** la función de recaudación de deudas suele involucrar a un número relativamente grande de recursos humanos, muchos de los cuales requieren aptitudes más amplias (por ejemplo, contacto con el sujeto pasivo, negociación y análisis financiero) y una gestión competente. Las estrategias efectivas son esenciales para la Gestión de Recursos Humanos.

En base a estos principios y enfoques amplios, se diseñó e implementó en el 2005 un cuestionario de relevamiento para todos los países miembros de la OCDE y Sudáfrica, un país observador del CFA.

3. Relevamiento de las prácticas de recaudación de deudas de 2005-Hallazgos clave y conclusiones

La información que se presenta en esta sección ofrece un resumen a grandes rasgos de los hallazgos y observaciones, con fundamento en las respuestas al relevamiento de 26 países, y conclusiones concernientes a las estrategias y enfoques que se implementan tanto para alentar un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias, como para abordar con eficiencia los casos individuales de incumplimiento. En los casos en que corresponda, se brindan algunos ejemplos de países para una explicación en mayor detalle de los enfoques individuales. Si bien el relevamiento abarcó una amplia variedad de consultas, no fue la intención del mismo convertirse en un estudio exhaustivo del área temática; por el contrario, el objetivo fue el de establecer un nivel de información básico como indicador de las áreas potenciales para una revisión más profunda como parte del trabajo futuro del FTA.

Acuerdos institucionales

- La recaudación de la deuda tributaria es típicamente una responsabilidad central y principal de las administraciones tributarias nacionales y esto se confirmó en las respuestas al relevamiento con pocas excepciones (o variaciones sobre una temática). Excepcionalmente, el relevamiento identificó algunos acuerdos institucionales únicos para algunos países de la región Nórdica, un enfoque tercerizado en Italia (que será revertido parcialmente en el 2006), y una iniciativa del Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de tercerizar una parte de su trabajo para la recaudación de deuda tributaria a partir del año 2006.
- Dadas sus responsabilidades básicas/competencias clave para recaudar ingresos, las administraciones tributarias se encuentran potencialmente bien posicionadas para recaudar otras deudas (no tributarias) adeudadas al gobierno. El relevamiento demostró que el caso es el siguiente: 1) 17/26 administraciones tributarias debieron realizar recaudaciones de deudas no tributarias; y 2) dichas deudas no tributarias típicamente incluyen préstamos para estudiantes, alimentos y pagos en exceso de beneficios de previsión social.

Marco legal

- Existen una serie de facultades bastante universales en su disponibilidad para las administraciones tributarias. Incluyen facultades para: 1) otorgar extensiones de los plazos de pago; 2) formular acuerdos de pago; 3) recaudar deudas tributarias por medio de terceros específicos que adeudan dinero a un sujeto pasivo o retener dinero en su nombre; 4) cargar las deudas tributarias de los sujetos pasivos contra los créditos de otros tributos; 5) iniciar (o disponer) acciones para el embargo; y 6) iniciar las acciones para la quiebra/liquidación.
- Otras facultades que se declararon como menos frecuentes en cuanto a su disponibilidad (algunas que requieren orden judicial), incluyen la facultad de:
 - imponer restricciones en los viajes al exterior de los sujetos pasivos deudores (12/26 países);
 - proceder al cierre de una empresa o la cancelación de una licencia comercial (10/26 países);
 - obtener un orden de embargo sobre los activos del sujeto pasivo (19/26 países);
 - que el gobierno pueda retener los pagos de deudas no tributarias adeudados por sujetos pasivos deudores (17/26 países);

- descalificar a los sujetos pasivos deudores para participar de licitaciones públicas (16/26 países);
 - imponer responsabilidad sobre los directivos de empresas para ciertas deudas tributarias de la empresa (20/26 países); y
 - requerir un certificado de libre deuda tributaria de los sujetos pasivos (en algunos casos, sujeto a un umbral) que participan de licitaciones públicas (20/26 países).
- Con muy pocas excepciones, los gobiernos no tienen ninguna prioridad sobre los acreedores preferenciales para la recaudación de las deudas tributarias.
- Una mayoría (15/26 países) informó la existencia de un período exigido por ley durante el que deben iniciarse las acciones para la recaudación forzosa, si bien en muchos casos estos plazos pueden extenderse en circunstancias particulares; en general, estos períodos exigidos por ley duraron aproximadamente cinco años.
- Salvo en casos excepcionales, virtualmente todos los países disponen la imposición de intereses aplicables a deudas pendientes/vencidas; 15 países operan con un régimen uniforme en el que se aplican intereses a una tasa estándar única para todos los impuestos más relevantes, y que se revisa regularmente y mantiene alineado con las fluctuaciones de las tasas de interés de los bancos oficiales. Algunos ejemplos se ofrecen a continuación:

País	Método para fijar el monto de la sanción
Australia	La tasa de interés se revisa trimestralmente y es el rendimiento promedio mensual de las Aceptaciones Bancarias a 90 días publicado por el Banco de la Reserva de Australia más 7 puntos porcentuales. Para el trimestre que terminó el 30 de junio de 2005, la tasa fue de 12,63% anual. El interés es acumulativo y se calcula diariamente sobre la deuda pendiente.
República Checa	Por cada día de mora, el punitorio aplicable será del 140% de la tasa de descuento del Banco Nacional Checo en vigencia el primer día del trimestre que corresponda según el calendario.
Finlandia	El interés por mora o sobretasa es la tasa de interés de referencia del período de seis meses precedente al año calendario corriente, más siete (7) puntos porcentuales. En el año 2005, la tasa de interés fue del 9,5%.
Japón	La tasa para el impuesto por mora es mayor que la de la tasa comercial y se define en dos etapas según la duración de la mora. En general, es de 14,6% anual, pero para los dos meses desde la fecha de vencimiento, la tasa se calcula normalmente al 7,3% anual. La Ley sobre Medidas Tributarias Especiales también prevé la reducción de la tasa según la tasa de descuento. En el año 2005, se aplicó una tasa anual especial (4,1%) para el bimestre posterior a la fecha de vencimiento.

- Para 17/26 países, la ley dispone sanciones punitivas especiales (que suelen variar según el tipo de impuesto), mientras que 9/26 países aplican una única sanción (que refleje los elementos tanto de "interés" como de "punitivo").
- Tres países ofrecieron detalles de los acuerdos de incentivos especiales, inclusive tasas de interés o punitivos reducidos, diseñados para alentar al pago de deudas sin recurrir a mayores acciones para la exigibilidad del pago (ver más detalles a continuación).

País	Descripción de un programa de incentivo especial
Australia (ATO)	Iniciativa para la asistencia en deudas de Pequeñas Empresas: según esta iniciativa, se ofreció una tasa de interés reducida junto con opciones de pago flexibles sobre los impuestos pendientes adeudados por pequeñas empresas calificadas al 30 de junio de 2004. Los sujetos pasivos debieron autorizar al Inspector a realizar débitos directos de los pagos parciales de sus cuentas bancarias y cumplir con las obligaciones de declaración y pago en el futuro. Los sujetos pasivos que no aceptaron la oferta, se enfrentaron a acciones legales tramitadas en tribunales competentes o la emisión de una orden de embargo de las cuentas bancarias. Se advirtió a los sujetos pasivos que esta era una única oportunidad para que las empresas calificadas pagaran sus deudas en términos favorables o de lo contrario, enfrentarían acciones concretas de nuestra parte. Las propuestas se enviaron directamente a los sujetos pasivos calificados, solicitando la devolución de la respuesta dentro de los 28 días de recibida la misma. La respuesta inicial de la comunidad ha sido muy positiva, y muchas personas se pusieron en contacto con la ATO antes de que les fuera enviada una carta. La estrategia continua es permitirles a los sujetos pasivos tipo pequeñas empresas pagar las deudas tributarias en cuotas a una tasa de interés reducida del 10% anual.
Canadá (CRA)	La CRA implementa actualmente un proyecto piloto sobre punitivos escalonados para la condonación de deducciones en la fuente fuera de término. Nuestra estructura actual de un punitivo del 10% se modificó a 3% para 3 días, 5% entre 3 y 5 días, 7% para 5 a 7 días y 10% a partir de éste último.
Nueva Zelanda (IRD)	En los casos en los que se hubiera suscripto un acuerdo de pago antes de la fecha de vencimiento, se reduce el punitivo fijado en un principio. Esto genera el efecto de alentar a los sujetos pasivos a contactar al IRD antes de que opere el vencimiento del tributo. En los casos de acuerdos de pagos suscriptos con posterioridad a la fecha de vencimiento, los punitivos se eliminan mientras que se cumplan los términos del acuerdo, si bien se acumula el interés por el uso del dinero en todo el período. Rige la suspensión de los punitivos en los siguientes supuestos: 1) en los casos en los que se hubiera llegado a un acuerdo para pagar una deuda mediante un acuerdo de pagos parciales; 2) en los casos en los que los que se condonaron los tributos debido a la imposibilidad de pagar (por ejemplo, situación de extrema dificultad, actividad no rentable); y 3) cuando el sujeto pasivo hubiere elevado la solicitud de condonación debido a circunstancias únicas.

- Todos los países respondieron que generalmente se encuentran facultados para renunciar/dar de baja (o que han derivado para dar de baja) las deudas que estimen incobrables, si bien en algunos casos existen plazos y pasos procesales extensos que deben cumplirse; la mayoría de las administraciones tributarias están facultadas para volver a reclamar dichas deudas si se producen cambios en las circunstancias de los sujetos pasivos en cuestión.
- Alrededor de dos tercios de los países informaron que sus tratados de doble imposición y/o la Directiva de Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la UE prevén la asistencia con respecto a la recaudación de las deudas tributarias; Noruega informó el mayor número de acuerdos-acuerdos bilaterales con alrededor de 19 países y dos acuerdos multilaterales: El Convenio Nórdico de 1989 y el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de la OCDE/Consejo de Europa de 1988.
- Para indicar el grado de confiabilidad de dichos acuerdos, un país (por ejemplo, Alemania), brindó los siguientes datos estadísticos para el año 2004 en cuanto a las cuestiones relacionadas con la recuperación de deudas -alrededor de 850 solicitudes referidas a la Directiva de la UE y aproximadamente 550 solicitudes con respecto a varios acuerdos sobre doble imposición.

Estructura de organización y gestión

- Poco más de la mitad (14/26 países) declararon haber implementado un función organizada centralmente o con dedicación exclusiva para dirigir y cumplir las tareas de recaudación de la deuda tributaria y funciones relacionadas.
- 9/26 administraciones tributarias informaron datos con respecto a los recursos humanos empleados para la recaudación de la deuda tributaria (y funciones relacionadas); en los casos en los que estaban disponibles, el volumen de los datos confirmaron la relevancia de esta función en términos globales de administración: 7/9 administraciones tributarias indicaron que las inversiones en recursos humanos eran equivalente a por lo menos el 10 por ciento o más de los recursos totales de la administración.

Objetivos y medición del desempeño

- El relevamiento identificó variaciones sustanciales en la naturaleza y el alcance de las metas y mediciones de desempeño que se aplicaron en la gestión de la recaudación de deuda tributaria y la presentación de declaraciones, lo que sugiere que esta sería un área valiosa para el trabajo futuro.
- Las mediciones/indicadores centradas en los resultados más frecuentemente citadas fueron: 1) el porcentaje de declaraciones presentadas y/o impuestos pagados a la fecha de vencimiento establecida por ley o cualquier otra fecha establecida (ver ejemplo a continuación); y 2) el índice de mora tributaria al finalizar el año con respecto a la recaudación tributaria neta (o bruta).

Tipo de tributo	Promedio de recaudación tributaria en el mes de vencimiento (%)		Tipo de tributo/ sujeto pasivo	Cumplimiento con la declaración de IVA y PAYE en el mes de vencimiento (%)	
	2003	2004		2003	2004
PAYE	93	93	PAYE: Grande PAYE: Mediano	91 85	92 86
IVA	85	84	IVA: Grande IVA: Mediano	88 78	88 78
Ganancias (no PAYE)	97	95			
Ganancias de Capital	98	94			
A las Sociedades	90	81			

Fuente: Memoria anual 2004 (Administración Tributaria de Irlanda)

- Las mediciones de resultados más frecuentemente citadas fueron: 1) número y valor de los casos concluidos; 2) número y valor de los nuevos casos recibidos; y 3) recaudación de efectivo en los casos de sujetos pasivos morosos.
- Algunos países formalizan su desempeño esperado en planes corporativos/de negocio o por medio de acuerdos oficiales de gobierno vinculados con acuerdos de financiamiento/recursos con las administraciones. Algunos ejemplos de objetivos/ indicadores de desempeño formalizados se indican a continuación:

País	Resultados esperados	Indicadores	Metas
Canadá (CRA)	La deuda tributaria se paga en tiempo y forma y dentro de los niveles establecidos como meta.	Monto de la recaudación en Dólares.	\$8,6 mil millones en 2005-06
		Porcentaje de cuentas a cobrar > 5 años de antigüedad.	2005-06-menos del 16%
		Cuentas saldadas comparadas con nuevas cuentas ingresadas.	Más del 91% de cuentas saldadas en el período 2005-06
		% de cuentas ingresadas saldadas en el año de ingreso.	60-65% de cuentas saldadas en el período 2005-06
Francia (DGI)	Responder al incumplimiento con la correspondiente declaración y pago de las obligaciones.	% de empresas que no cumplen con la declaración de ganancias anuales en tiempo y forma.	2003-2,1%; 2004-2,0%; y 2005-<2,0%
		Índice neto de acciones para la recuperación en casos de incumplimiento.	2003-53,5%; 2004-54,0%; y 2005-54,5%
	Reforzar y promover el cumplimiento del sujeto pasivo.	Índice de cumplimiento puntual con la obligación de presentar la declaración de IVA.	2003-83,0%; 2004-84,0%; y 2005-86,0%
		Índice de cumplimiento voluntario con la obligación de presentar las declaraciones individuales.	2003-97,5%; 2004-97,6%; y 2005-97,8%
		Índice de cumplimiento en tiempo y forma con los impuestos a las Sociedades.	2003-98,0%; 2004-98,0%; y 2005-98,0%

- Aproximadamente la mitad de los países que participaron del relevamiento no estaban en condiciones de brindar información amplia con respecto al estado de la actividad para la recaudación de deudas pendientes (por ejemplo, los montos de deuda sujetos a acuerdos de pago, acciones de quiebra, o juicios) de las deudas dentro de su inventario total.

Procesos de negocio

- La educación del sujeto pasivo juega un papel relevante, inclusive el uso de eventos públicos de extensión para alentar al cumplimiento de la legislación vigente. A continuación podemos observar el caso de un país:

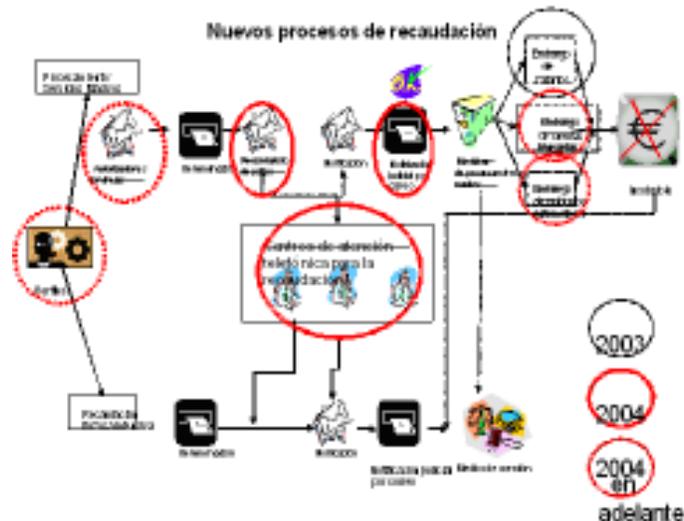
País	Descripción de las actividades de extensión para promover el cumplimiento con la legislación tributaria vigente.
Canadá	<p>* <i>Programa voluntario de impuesto a las ganancias para la comunidad (CVITP, por sus siglas en inglés):</i> según este programa, los voluntarios que trabajan con diversas organizaciones en Canadá donan su tiempo y trabajo para ayudar a las personas en situaciones tributarias simples a cumplir con los requisitos para preparar sus declaraciones de renta y de beneficios. Durante el año fiscal 2004 - 2005, más de 5.000 voluntarios colaboraron con aproximadamente 455.026 Canadienses en la preparación de sus declaraciones de impuesto a las ganancias y beneficios.</p> <p>*<i>Educación tributaria:</i> el Programa de educación tributaria les presenta a los estudiantes de escuelas secundarias y terciarias el Sistema Tributario de Canadá y la importancia de la recaudación de impuestos dentro de la sociedad canadiense. También les enseña la manera de preparar una declaración básica de impuesto a la renta y de beneficios. En el período 2004 - 2005, distribuimos 5.290 manuales para maestros y 97.040 cuadernos de ejercicios.</p> <p>*<i>Seminarios de información para pequeñas empresas (SBIS, por sus siglas en inglés.):</i> la CRA ofrece seminarios completos sobre los impuestos de nómina, Impuesto a la renta y el GST/HST (Impuestos a los bienes y servicios/Impuesto armonizado a las ventas), y suele unirse a las organizaciones provinciales u otras organizaciones del gobierno federal para llevar a cabo cursos educativos conjuntos para las empresas. Estos seminarios fueron diseñados para atender a las pequeñas y medianas empresas recientemente inscritas. El número de seminarios informativos para las Pequeñas empresas dictados en el período 2004 - 2005 fue de aproximadamente 1.460 con la participación de alrededor de 21.368 personas.</p>

- Virtualmente todos los países declararon haber adoptado un conjunto de medidas escalonadas para recordarles a los sujetos pasivos que tienen tributos pendientes y perseguir el pago de los montos adeudados; sin embargo, hubo diferencias significativas en los plazos involucrados y la naturaleza de las acciones implementadas en puntos críticos del proceso de recaudación forzosa; en muchos países, el monto de la deuda constituye un criterio relevante para la evaluación de la prioridad en cuanto a las acciones para la recaudación.
- Las administraciones tributarias están comenzando a utilizar los criterios de riesgo automatizados para identificar casos que exigen acciones avanzadas para la recaudación forzosa; se requiere de mayores esfuerzos para evaluar los beneficios de estos enfoques de perfiles de riesgo.
- 11/26 administraciones tributarias declararon utilizar centros de atención telefónica al cliente exclusivos para asesorar en los casos de deudas tributarias y notificar los casos de mora; en las administraciones tributarias en cuestión, los centros de atención telefónica al cliente parecen haber desempeñado un papel importante para gestionar los casos de sujetos pasivos con deudas tributarias y los casos de incumplimiento con las declaraciones.

- 20/26 países identificaron las acciones telefónicas como el método más predominante para resolver los casos; las otras acciones relevantes que se identificaron fueron los acuerdos de pagos parciales y el uso de órdenes de embargo/embargo de dinero de terceros.
- La mayoría de los países (20/26 países) informaron que sus funcionarios de recaudación de deudas suelen contar con el grado de autoridad necesario para formular acuerdos de pago con aquellos sujetos pasivos que no están en condiciones de cumplir con la totalidad de sus obligaciones de pago; 10/26 países informaron que los acuerdos de pagos parciales se otorgan automáticamente en términos generales a los pequeños deudores siempre que puedan cumplir con el acuerdo dentro de un plazo determinado relativamente corto.
- Si bien los datos por país en el área del otorgamiento de acuerdos de pagos parciales no fueron completos, parecen existir variaciones considerables entre países en cuanto a la prioridad administrativa que debe asignarse a acuerdos de pago alarmantes con sujetos pasivos que no están en condiciones de pagar el total de sus obligaciones.
- Las principales y más recientes iniciativas identificadas para alentar el cumplimiento con las obligaciones de pago fueron: 1) énfasis significativo en cuanto a la disponibilidad de facilidades de pago electrónico (especialmente débito directo); 2) expansión del uso de centros de atención telefónica a clientes para perseguir el cobro de deudas; y 3) mayor renovación de los métodos y procesos de negocio de las organizaciones.
- Un país (por ejemplo, Países Bajos) informó que está implementando una reforma fundamental de sus procesos de recaudación. Los elementos clave de su estrategia de reforma se describen en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Países Bajos: Modernización de la recaudación de deuda tributaria

- Se desarrolló un nuevo enfoque que incluyó los elementos que se describen a continuación: 1) desarrollo de una nueva estrategia de negocios, valores y metas; 2) nuevos procesos más modernos y simples; 3) énfasis en resultados a corto plazo (por ejemplo, en bloques trimestrales) para mejorar el desempeño de negocios en el corto plazo; 4) desarrollo de un caso de negocio para prever el desempeño futuro con métodos modernizados; 5) convocar a un equipo de trabajo flexible y experimentado; 5) salir al mercado a buscar soluciones disponibles en vez de desarrollarlas internamente.
- Se completó una arquitectura de procesos para los nuevos y modernos procesos (se espera su implementación final para el 2007) y se centra con énfasis en la centralización del trabajo para procesar pagos a gran escala, mejor desarrollo de perfiles de riesgo, gestión integral de deudores, automatización de elementos para la gestión de casos y mejor información de gestión;



- Al reconocer el marco de tiempo implicado en las acciones totales de renovación, el equipo de trabajo desarrolló una serie de iniciativas a corto y mediano plazo para obtener beneficios rápidos, alineadas con la estrategia y metas de largo plazo;
- El rango de acciones para beneficios rápidos incluyó un sistema de recordatorios de pago (01/2005), implementación de centros de atención telefónica para la recaudación (01/2005), envío de notificaciones por correo (01/2004), embargo de sueldo por los montos tributarios adeudados (10/2003), y embargo de cuentas bancarias y automóviles (2005).

Fuente: Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos (IOTA, junio de 2004).

En su Memoria anual de 2004, la administración declaró una reducción significativa del monto absoluto y relativo de tributos pendientes y destacó que esto había sido una consecuencia del uso más eficiente de las órdenes de ejecución. Desde el año 2004, las órdenes pudieron entregarse por correo (lo que aceleró el proceso en aproximadamente 6 a 8 semanas), con la ayuda de un proceso automatizado que permitió un incremento significativo en el número de órdenes entregadas (de 975.000 (2003) a 1,6 millones (2004)).

- Si bien los datos sobre el uso de órdenes de embargo para terceros (por ejemplo empleadores, instituciones financieras) para exigir el cobro no se consideraron parte del relevamiento, los datos de otras fuentes (principalmente desempeño anual y/o informes estadísticos) sugieren que existen enormes variaciones entre países en cuanto al grado de uso de esta herramienta para exigir la recaudación de las deudas tributarias.
- Las fuentes de información externas citadas con mayor frecuencia que se emplean para facilitar la recaudación de deudas fueron (en orden de prioridad): 1) bancos; 2) registro de la propiedad inmueble; 3) registro automotor; y 4) empleadores.

Uso de la tecnología de la información

- Sólo tres de 26 países informaron que contaban con todas las funcionalidades descriptas para realizar el relevamiento (ver a continuación) en sus sistemas de Tecnología de la Información como soporte para su trabajo de recaudación de deudas, mientras que otros doce indicaron que la gran mayoría de estas funcionalidades estaban implementadas.

Funcionalidad	Definición
Vista en una única pantalla de toda la información del sujeto pasivo en el sistema contable	Función de afirmar rápidamente un estado de situación completo de las deudas de un sujeto pasivo (e información relacionada) entre todos los tipos de impuestos.
Emisión automatizada de recordatorios, etc.	Correspondencia generada por computadora para los sujetos pasivos según hitos predeterminados.
Identificación automática de casos de alto riesgo con acciones prioritarias.	Aplicación de criterios incorporados de calificación de riesgo para poder identificar oportunamente a los sujetos pasivos en situaciones de riesgo.
Funciones de gestión de casos totalmente automatizada (según se describe en el relevamiento).	Incluyen típicamente identificación y asignación automatizada, monitoreo de correspondencia, cierre de casos e información de gestión.
Generación automática de formularios.	Generación automática de formularios esenciales (por ejemplo, documentos legales).
Cálculo automatizado de intereses y punitivos.	Actualización automática periódica de las cuentas del sujeto pasivo con los intereses y/o punitivos acumulados que se notifican a los sujetos pasivos por medio de resúmenes de cuenta actualizados.

- En términos de brechas en cuanto a la funcionalidad, las áreas clave identificadas en las respuestas al relevamiento fueron: 1) la falta de una vista completa de los sujetos pasivos y la totalidad de sus deudas (12 países); 2) imposibilidad de identificar automáticamente los casos de alto riesgo para que reciban atención prioritaria (17 países); y 3) falta de capacidad de gestión en todo su espectro para la gestión automatizada de casos (14 países).
- El grado de acceso a bases de datos de terceros (por ejemplo, propiedad inmueble, vehículos automotores, participación accionaria en sociedades, inscripciones de sociedades, y datos sobre la titularidad de cuentas bancarias) también varía significativamente entre países:

- sólo 3/26 países declararon contar con acceso a todas las bases de datos de información externa disponibles;
 - 17/26 países declararon contar con acceso a 3 o más de las fuentes indicadas; y
 - las fuentes de datos menos accesibles fueron los registros de accionistas de sociedades y los detalles sobre la titularidad de cuentas bancarias.
- 12/26 países brindan acceso en línea a la información de las cuentas de los sujetos pasivos y sus representantes tributarios.

Asuntos de gestión de recursos humanos

- La mayoría de las administraciones tributarias hacen hincapié en el desarrollo de habilidades especializadas en negociación, análisis financiero y legislación tributaria y civil, y en brindar capacitación formal en éstas áreas.
- La mayoría del personal tiende a ser reclutado de otras partes de la administración tributaria o directamente por medio de procesos de la administración pública; sólo una minoría de los países hacen hincapié/asignan prioridades al empleo de personal calificado universitario para el trabajo de recaudación forzosa de deudas.
- Aproximadamente la mitad de las administraciones tributarias del relevamiento han formalizado procesos de medición del desempeño/productividad conjuntos o individuales.
- 5/26 administraciones tributarias informaron el uso de los procesos de aseguramiento de la calidad para medir la calidad del trabajo producido. Un ejemplo se describe brevemente a continuación:

País	Descripción del proceso de aseguramiento de la calidad
Australia (ATO)	<p><i>Aseguramiento de la calidad conjunto</i> es un proceso de aseguramiento de la calidad interno que se realiza a nivel conjunto mensualmente. La metodología de revisión brinda la certeza de que la decisión con respecto a la recaudación de deudas se basó en hechos disponibles, los hechos fueron suficientes para permitir la toma de decisiones adecuadas y la decisión cumplía con las políticas y prácticas de la ATO.</p> <p><i>Aseguramiento de la calidad por tipo de trabajo</i> es un proceso que se realiza trimestralmente, salvo que se identifique para una revisión mensual debido al nivel de riesgo en las decisiones que se toman. El proceso emplea una muestra estadística aleatoria de 97 casos de decisiones tomadas dentro del tipo específico de trabajo (por ejemplo, Gestión de acuerdos, Correspondencia o Declaraciones de impuesto a las ganancias). Un equipo de Asesores Técnicos independientes está a cargo de la revisión de los casos.</p> <p><i>Aseguramiento de la calidad técnica</i> es un programa de aseguramiento corporativo que se realiza dos veces por año. Las decisiones se seleccionan al azar y un panel está a cargo de su revisión. El panel incluye a funcionarios técnicos jerárquicos y a un profesional externo calificado. El representante externo pertenece generalmente a un estudio contable pequeño a mediano con experiencia en representar a sujetos pasivos con relación a las obligaciones de deudas y de presentación de declaraciones.</p>

- Dos administraciones tributarias declararon la existencia de programas de bonificaciones salariales como incentivo por buen desempeño al personal, mientras que un número mayor pero no significativo informó la existencia de programas de bonificaciones salariales en todo el organismo.

Desempeño total de la recaudación de deudas

- Medido en términos del tamaño relativo de los inventarios de deuda, los inventarios de casos y los montos de impuestos saldados, el nivel de desempeño total y los niveles de cumplimiento con el pago logrado por las administraciones tributarias nacionales en los países que participaron del relevamiento varían significativamente y justifica un mayor estudio para identificar con mayor claridad los factores que contribuyen al proceso.

4. RESUMEN

El trabajo inicial del CFA confirmó la importancia de la función de recaudación de la deuda tributaria pero identificó asimismo que existen muchas áreas potenciales para mejorar entre los países que participaron del relevamiento. Se requiere un estudio más profundo en diversas áreas y este tema recibirá más atención como parte del programa de trabajo del CFA y en línea con el interés y el compromiso del país.

El trabajo refuerza aún más la importancia del intercambio de conocimientos y experiencias para aprender de las prácticas mutuas y demuestra la voluntad de las administraciones tributarias en ese sentido. La elección por parte del CIAT del tema de recaudación de la deuda tributaria para la Asamblea General de 2006 no pudo ser más oportuna y adecuada.

LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL

Antonio Magalhaes Machado
Subdirector General
Dirección General de Impuestos - DGCI
(Portugal)

1. Introducción.
2. El Intercambio de Información Tributaria
 - 2.1. Funciones e instrumentos jurídicos
 - 2.2. Tipos y concretizaciones del intercambio de información. Dificultades
3. La Asistencia Mutua en la Cobranza
 - 3.1. Funciones e instrumentos jurídicos
 - 3.2. Tipos y concretizaciones
4. La Cooperación Administrativa en Portugal
 - 4.1. Instrumentos legislativos que la fundamentan
 - 4.2. Entidades responsables
 - 4.3. Algunos datos cuantitativos.

1. INTRODUCCIÓN

La tributación internacional asume un papel principal en la efectividad de los sistemas tributarios, sea en términos del diseño de varias de sus normas, sea en términos de tornarlos operacionales; funciones estas que deben ejecutar las administraciones tributarias.

El planeamiento tributario de las nuevas empresas de la economía globalizada - las empresas multinacionales - , frecuentemente insertadas en un ambiente de competencia tributaria nociva, fruto de la existencia de países o espacios territoriales que adoptan políticas de total ausencia de tributación o de gran reducción en su nivel, caracterizan la actual vivencia tributaria. De hecho hoy, son amplias las facultades de reubicarse negocios y decisiones donde sean económicamente más ventajosos; conforme a políticas pensadas exactamente para la captación de inversiones en las varias formas concretas en las que se pueden presentar y que procuran compensar dificultades estructurales o meramente coyunturales de sus economías. Y, una de las vertientes de esa búsqueda de ventajas económicas es, indudablemente, el componente tributario. Maniobras más o menos sofisticadas ocurren para ubicar las bases de tributación en los países o territorios que ofrezcan total exoneración de impuestos o tribuciones muy bajas (algunas veces meramente simbólicas), las cuales vienen ganando importancia creciente en calidad y en cantidad. De ahí resulta la erosión de los activos tributarios de los países preteridos en una compleja telaraña de competencia tributaria nociva, con distorsión de flujos comerciales y con consecuencia en la afectación de los recursos a nivel mundial.

Las actitudes asumidas por los Estados, a nivel individual, en el sentido de si adoptar, en su orden jurídico interno, medidas de reacción que se entienden más justas para lidiar con el fenómeno, no han producido los resultados esperados. La experiencia ha mostrado que solo en el contexto de una actuación conjunta y conjugada se podrá obtener efectos capaces de operar el necesario combate a tales prácticas. Los procedimientos de cooperación inter estadual, bilateral o multilateral, o sea, de asistencia mutua administrativa, los cuales incluyen esencialmente el intercambio de información y la asistencia en la cobranza de créditos fiscales, vienen recibiendo la atención de todos cuantos se preocupan de la temática, sean las diversas autoridades tributarias nacionales, organizaciones tributarias internacionales o entidades dedicadas a la tributación, académicos o no.

2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

2.1 Funciones e Instrumentos Jurídicos.

No será exagerado decir que en las administraciones tributarias actuales, la obtención, tratamiento y utilización de la información necesaria para la determinación y cobranza de la deuda tributaria de cada sujeto pasivo o contribuyente es una función esencial.

A nivel internacional, el intercambio de informaciones es requisito primordial para dotar a las administraciones tributarias de los medios capaces para lidiar con las prácticas de los contribuyentes que actúan fuera de las fronteras nacionales, en el sentido de asegurarse el cumplimiento de todos los deberes tributarios que les incumben y, en especial, el pago del impuesto.

En términos de tributación directa, la cual se apoya en el principio del rendimiento de la base total o mundial, por ser eso lo que verdaderamente traduce la capacidad económica o capacidad contributiva, el conocimiento de la parcela que se genera externamente constituye requisito indispensable para su aplicación y prosecución de la justicia y equidad del sistema tributario.

El intercambio de informaciones, como garante de la correcta tributación de la renta es, desde hace mucho, una necesidad que mucho se hace sentir. Prueba de eso es el texto de la versión inicial y de las que siguieron del Modelo de Convenio de la OCDE, donde, desde siempre, se insertó en el articulado una norma específica para consagrar el mecanismo de intercambio de informaciones. Habiendo comenzado con un ámbito que la colocaba apenas al servicio de los intereses buscados por el Modelo de Convenio, pasó, especialmente a partir del Modelo de 1977, a conceder la facultad de que el intercambio de informaciones fuese utilizado también como garante de la buena aplicación de la legislación tributaria interna (impuesto sobre la renta) de los Estados Contratantes. La versión de 2003 extiende aún más el ámbito, pasando a incluir la totalidad de los impuestos internos, cualquiera que sea su naturaleza.

Sin embargo, y como se ha dicho anteriormente, la temática desbordó la funcionalidad relacionada con la buena aplicación de las convenciones y/o de la legislación interna. Con la globalización, la deslocalización, la desmaterialización y la no intermediación en el mundo económico que constituye la base y el fundamento del hecho tributario, se agravó la erosión de los ingresos fiscales provocada, unas veces por fenómenos de fraude tributario efectivo, otras veces por la mera elusión tributaria o, tan sólo, la procura del negocio tributario menos dispendioso. Ciertamente es que los problemas son hoy mucho mayores. La obtención del activo necesario para el mantenimiento de un nivel razonable del Welfare State, con el que nos habituamos a convivir, crea, en este contexto, un dilema: o se altera radicalmente el modelo de tributación existente o se opta por su sobrevivencia, apelando obligatoriamente a instrumentos que aseguren al modelo en uso, la capacidad necesaria para responder a aquellas exigencias del activo.

Y tales instrumentos son, obviamente, los que exigen y aumentan el establecimiento y concretización de un alto nivel de cooperación tributaria internacional.

Es en el modelo convencional, y sobre todo, en el ámbito más amplio de combate a las prácticas tributarias nocivas, con mantenimiento del actual sistema tributario y de los principios jurídico-constitucionales que lo informan, que la OCDE produjo, en 1998, un informe específico¹, el cual siguió hasta el informe de 25 de marzo de 2004². También en la Unión Europea (UE) fue aprobado, como compromiso político, el "Código de Conducta"³.

Esa misma preocupación estuvo en el origen de la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, de 1988, que contiene obligaciones de intercambio de informaciones entre las administraciones tributarias de los Estados signatarios, con alcance similar - puesto que no es igual - a las de las Convenciones de doble tributación.

¹ "Harmful Tax Competition - An emerging issue," de 1 de enero de 1998.

² "The 2004 Progress Report: The OECD's Project on Harmful Tax Practices".

³ COM(97) 546 final, de 1 de diciembre de 1997

Acompañando estos esfuerzos y actuaciones, también la Unión Europea se preocupó con la temática de intercambio de información. Desde entonces está la aprobación de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977 que, no obstante, fue objeto de sucesivas alteraciones⁴, siempre orientadas hacia el perfeccionamiento y operacionalidad de ese mecanismo fundamental de asistencia mutua y cooperación administrativa.

Más recientemente, fue en el intercambio de informaciones que la Unión Europea puso las bases de la sobrevivencia del modelo de tributación sobre rendimientos del ahorro en el Estado de residencia del respectivo titular. Entre mantener la utilización del mecanismo de retención en la fuente sobre los rendimientos de capitales resultantes de la inversión en ahorros (esencialmente los intereses), pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes en otro Estado miembro, se optó por éste haciendo del mecanismo de intercambio de información el instrumento privilegiado y se opera la tributación de tales rendimientos en el Estado de residencia del beneficiario efectivo (Directiva 2003-48-CE, de 3 de Junio de 2003). De hecho, a través de la obligatoriedad del intercambio automático de información entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, los Estados obtienen las necesarias e indispensables informaciones para tornar efectiva la tributación de tales rendimientos.

Como se sabe, se quedaron fuera de ese sistema apenas tres Estados miembros de la Unión Europea - Austria, Bélgica y Luxemburgo. Estos Estados, durante un período transitorio, podrán continuar utilizando el sistema de retención en la fuente.

Como complementación, y con la entrada en vigencia de la nueva Directiva, para dar eficacia a la disciplina establecida en la directiva, se celebraron acuerdos con terceros países y territorios asociados.

Se justifica aquí una referencia al mecanismo de intercambio de informaciones como garante del régimen (transitorio) del IVA, luego de la abolición de las fronteras físicas y tributarias entre los Estados de la Unión Europea. Luego en 1992, el Reglamento 218/92, de 27 de enero, aseguró la condición de ejecutabilidad del VIES como esencial para el funcionamiento del sistema. Después, y con los desafíos del comercio electrónico emergente, la alteración consubstanciada en el Reglamento 792/2002, de 7 de mayo de 2002, fue la garante de la aplicación de las normas existentes al nuevo tipo de transacciones. Más recientemente, la necesidad de perfeccionamiento para asegurar el mantenimiento de aquel régimen transitorio, teniendo en cuenta los mecanismos de fraude y evasión tributaria que la abolición de los controles fronterizos vinieron a permitir (de lo que es ejemplo elocuente el "fraude carrusel"), se impuso la aprobación de una mejor y más detallada disciplina de cooperación administrativa e intercambio de informaciones, a través del reglamento n° 1798/2003, de 7 de octubre. Ahora se vislumbra la extensión del mecanismo a las prestaciones de servicios, que hasta aquí era específico del comercio de bienes, siempre que la regla de localización implique la adopción de la reversión del cargo ("reverse charge")⁵.

Simultáneamente, se viene desarrollando la tendencia a crear mecanismos internacionales específicos de intercambio de informaciones, de carácter bilateral - los Convenios de Intercambio de Información, para garantizar el acceso a información relevante con países

⁴ Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979; Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992; Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre de 2003 y Directiva 2004/56/Ce, de 21 de abril de 2004.

⁵ Se habla, a propósito, en un "VIES II", el cual no obstante, parece tener un horizonte temporal de aplicación apenas en el 2008.

no obligados a la disciplina de la Directiva comunitaria y con los cuales también no se haya celebrado y esté vigente una Convención de Doble Tributación (CDT), como para agilizar el proceso en caso de Estados miembros de la UE o de Estados contratantes signatarios del CDT. Materializándose todo esto, la OCDE publicó el Acuerdo de Intercambio de Información de la OCDE, el 18 de abril de 2002.

2.2. Tipos y Concretizaciones del Intercambio de Información. Dificultades.

No obstante la disposición insertada en el Modelo de Convenio de la OCDE sobre Intercambio de Información (Art. 26º) se limita a decir que: "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán entre sí las informaciones necesarias a la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de las leyes internas relativas a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación..." , en los respectivos comentarios (v.g. nº 9), son admitidos, para el intercambio de información, tres formas separadas: a solicitud o pedido, automática y espontáneamente. Sin embargo, las tres formas pueden ser combinadas, sin que, no obstante, se agoten todos los métodos admisibles. Los Estados pueden aún recurrir a otras técnicas para la obtención de información útil. Ejemplo de eso es la realización de controles tributarios simultáneos, controles tributarios en el extranjero y los intercambios de informaciones relativas a un sector económico en su globalidad.

También la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre admite esas modalidades para todos los impuestos a excepción del Impuesto sobre el Valor Agregado, aplicándose a éste la disciplina contenida en el reglamento (CE) nº 1798/2003, y aún la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, de 1988.

La concretización de todas y cualquiera de estas formas de intercambio de informaciones presenta, tanto teóricamente como en términos operativos -siendo esta de la que más se ocupan las administraciones tributarias-, dificultades urgentes que superar para dar mayor dignidad e interés a la forma como las administraciones de los Estados encaran el intercambio de información tributaria en el desempeño de sus funciones. En ese ámbito, se depara con conceptos indeterminados, fórmulas imprecisas, deficientes articulaciones de la disciplina y, sobre todo, falta de sensibilización. Todo esto resta funcionalidad y eficacia al mecanismo del intercambio de información.

Aun así, y todo visto y considerado, mucho se ha avanzado. Se aumentaron y mejoraron los flujos de información, se accionaron pedidos de realización de auditorías específicas, se reglamentó la presencia de funcionarios de otros Estados y la realización de controles simultáneos.

Al reconocerse que es mayor la facilidad de llevar a cabo los intercambios automáticos de los datos que las administraciones ya poseen debido al cumplimiento de la obligaciones tributarias de los respectivos contribuyentes, fue disciplinado el almacenamiento informático de esa información y establecida la regularidad de los intercambios automáticos (estructurados o no), acreditándose que, en este contexto, la experiencia originada de la ejecución del intercambio automático exigido por la reciente Directiva 2003/48, de 3 de junio de 2003 (Directiva Ahorro), permitirá avanzar más rápidamente y mejor, puliéndose las particularidades que aún persisten y que restan fuerza operacional a los procedimientos. Pero no se puede dejar de dar realce de que esta nueva directiva dio un gran paso frente a la materia de reducción de las limitaciones

del intercambio de datos personales constantes de la Directiva 95/46/CE, de 24 de octubre de 1995. Se introdujeron disposiciones concretas para cerrar el paso a algunas de esas limitaciones como continuidad del importante paso que ya se había dado con el Reglamento IVA nº 1798/2003, de 7 de octubre, en casos de fraude o de fundada sospecha de fraude.

Por otra parte, y para asegurar las necesidades y exigencias de los instrumentos jurídicos que disciplinan la cooperación administrativa en general y el intercambio de informaciones en particular, al reconocerse como indispensable que los funcionarios responsables por la tributación tengan elevado conocimiento del Derecho comunitario, se estableció, a través del programa Fiscalis - creado por la Decisión nº 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de marzo de 1998 - acciones esenciales para proporcionar apoyo al intercambio de informaciones en el dominio de asistencia mutua mejorando la deseable cooperación entre los Estados miembros y garantizando una aplicación más perfecta de las reglas existentes, que son, sin margen de duda, instrumentos esenciales en la temática en análisis, y de ahí esta referencia, no obstante que no se trata propiamente de instrumentos jurídicos disciplinadores del intercambio de informaciones tributarias.

Los resultados alcanzados motivaron la Decisión nº 2235/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 3 de diciembre de 2002, que volvió a conducir el Programa por un período de cinco años más.

Entre las actividades del Programa constan las relacionadas con los sistemas de comunicación y de intercambio de informaciones, controles multilaterales en que participen Estados Miembros y otros países candidatos que hayan celebrado acuerdos bilaterales o multilaterales, seminarios, intercambios y acciones de formación.

En el ámbito del Programa se realizaron intercambio de funcionarios de la Dirección General de Impuestos con funcionarios de administraciones tributarias de otros Estados que contribuyeron a mejorar el conocimiento recíproco de los respectivos sistemas tributarios y sus procedimientos, fruto de experiencias de trabajo efectivo.

El programa está abierto a la participación de países asociados de Europa Central y Oriental, en las condiciones previstas en los acuerdos europeos.

3. LA ASISTENCIA MUTUA EN LA COBRANZA

3.1. Funciones e Instrumentos Jurídicos.

En el ámbito de la cooperación administrativa, la vertiente relacionada con la asistencia mutua en materia de cobranza ha tenido avances menos significativos que el intercambio de informaciones. Mientras esta última, y como anteriormente se ha dicho, fue desde el inicio introducida en el Modelo de Convenio de la OCDE en 1963, la primera sólo pasó a ser parte de este instrumento a partir de 2003, no obstante, antes de aquella fecha, algunos países hubiesen introducido en las Convenciones de Doble Tributación que celebraron entre sí normas relativas a esta materia, de un modo más visible a partir de la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, de 1988.

Hay razones que justifican el hecho de que los países aceptaren más fácilmente, en las CDT bilateralmente celebradas, normas sobre el intercambio de información que sobre

la asistencia en cobranza; se considera, desde luego, la singularidad de la naturaleza de unas y otras. En el intercambio de información, lo que se pretende, esencialmente, es la cooperación entre los Estados en el sentido de una correcta aplicación de sus normas tributarias con miras a la determinación de la liquidación del impuesto debido, mientras que la asistencia en la cobranza apela a una colaboración posterior por parte de los Estados contratantes con miras a la aplicación, en la generalidad de situaciones, de medidas ejecutorias encaminadas a la efectiva cobranza de la deuda. Bueno, esta tarea presupone indispensable compatibilidad entre las estructuras de los ordenamientos tributarios de los Estados contratantes en esta materia, como condición sine qua non de la efectiva capacidad operacional de su funcionamiento, lo que no siempre acontece. Se acrecienta que los Estados temen que la introducción de este tipo de cláusula en los tratados internacionales pueda provocar efectos adversos en la atracción de inversiones, prefiriendo, como alternativa, establecer internamente medidas de gestión y cobranza que aseguren la cobranza de los impuestos sin recurrir a mecanismos siempre complejos que este tipo de cooperación indudablemente requiere.

No obstante, el hecho de que la Convención Modelo de la OCDE haya introducido en su versión de 2003 el artículo 27, específico para la asistencia mutua en cobranza, hecho que constituye una de las más relevantes alteraciones que el referido modelo sufrió, a la par de la concienciación que los países vienen teniendo en el sentido de que este será un medio adicional de combate a la evasión tributaria con implicaciones positivas a nivel de recaudación de activos, deja prever para el futuro una tendencia de que la respectiva inclusión sea asumida como materia de capital importancia para los Estados signatarios.

También en la Unión Europea, luego se tomó conciencia sobre la relevancia de la materia para el mejor funcionamiento del mercado europeo, a través de la aprobación de la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, la cual, gracias a varias alteraciones que ha sufrido,⁶ viene ampliando desde entonces su campo de aplicación a la casi totalidad de los créditos tributarios, ya sea resultantes de los sistemas tributarios de los diferentes Estados miembros, o los más estrechamente relacionados con sus recursos propios.

3.2. Tipos y Concretizaciones.

En el ámbito de las Convenciones de Doble Tributación, la aplicación de los procedimientos relativos a la asistencia en la cobranza depende, antes que todo, de la voluntad de los Estados contratantes en cuanto a la inclusión o no en el tratado de una disposición propia para el efecto. En ese caso, la misma establece los parámetros de actuación que se pretende, o sea, se puede optar por una cláusula reducida, o por una cláusula más completa, conforme si se deja para reglamentación posterior la concretización de las respectivas medidas o, por el contrario, si se pretende disciplinar de inmediato, y de un modo tan exhaustivo como sea posible, los mecanismos a ser observados por las partes en el procedimiento de cobranza de la deuda tributaria.

La temática es diferente en términos de la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976 y de las directivas de perfeccionamiento que le siguieron, en virtud de la obligatoriedad de la respectiva transposición para los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados

⁶ Directiva 79/1071/CEE, de 6 de diciembre de 1979, Directiva 2001/44/CE, de 15 de junio de 2001, complementadas con otras Directivas que fijan las modalidades prácticas necesarias para la aplicación de la Directiva 76/308/CEE.

Miembros, fijando para estos la total reciprocidad de derechos y obligaciones, en cuanto Estados requerientes y Estados requeridos.

En cuanto a las modalidades de asistencia mutua en la cobranza es habitual distinguir, entre medidas de información, medidas de notificación, medidas cautelares y medidas de ejecución de la deuda tributaria.

Las medidas de información están relacionadas con la obtención y transmisión de información entre los Estados requerientes y requeridos, calificadas como relevantes para la recaudación de las deudas tributarias. Las medidas de notificación se destinan, esencialmente, a facilitar el pago voluntario en el Estado requeriente por parte de sujetos pasivos que, por cualquier motivo, en la fecha en que el monto del impuesto debido fue determinado, vivan o estén establecidos en el Estado requerido. Este, a solicitud del Estado requirente, tomará las iniciativas necesarias para dar conocimiento de la deuda al obligado tributario.

Las dos últimas modalidades, con naturaleza de medidas cautelares y de ejecución de la deuda tributaria asumen, en este contexto, lo esencial del tema que venimos abordando, afectando, de un modo visible y marcado la situación personal de los obligados tributarios. Con las medidas cautelares lo que se pretende es asegurar que el Estado requeriente pueda garantizar el pago del crédito tributario a costa de bienes o derechos de que el obligado tributario sea titular en el Estado requerido, con miras a la efectiva satisfacción de la deuda.

En lo que respecta a las medidas de ejecución efectiva, el objetivo en cuestión es que el crédito tributario del Estado requeriente sea, en el Estado requerido, equiparado a un crédito tributario de este Estado, a fin de que en él se pueda dar seguimiento a los procedimientos coercitivos previstos en su legislación interna, con el fin de garantizar la satisfacción de la deuda tributaria.

Por la razón de que estos dos últimos tipos de medidas afectan de modo significativo la situación de los obligados tributarios, por un lado y, por el otro, la afectación de recursos en el Estado requerido para satisfacer los créditos del Estado requeriente, es hábito colocar algunas limitaciones al uso de estas medidas por parte de este último. En lo relativo a las medidas cautelares, el Estado requeriente solo puede apelar para su aplicación si su legislación interna y la del Estado requerido lo hace posible. En lo que se refiere a las medidas de ejecución efectiva, se exige también, por norma, la verificación de un conjunto de condiciones previamente acordadas entre los Estados contratantes, en cuanto al respectivo uso, las cuales pasan, a grosso modo, por las condiciones previstas en el n° 8 del citado artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE.

4. LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN PORTUGAL

4.1. Instrumentos Legislativos que la Fundamentan.

En los comentarios hasta ahora hechos hemos dado particular realce a la Convención de la OCDE sobre Renta y Patrimonio y a las Directivas Comunitarias, por ser los elementos de referencia para la legislación portuguesa en esta materia.

En cuanto al intercambio de información, y en el ámbito de la OCDE, los primeros pasos se remontan a 1968⁷ habiéndose celebrado, a partir de entonces, diversas convenciones internacionales (CDT) con varios países⁸.

En todas ellas, a excepción de la CDT celebrada con Suiza,⁹ están previstas medidas de intercambio de información, obviamente con particularidades entre unas y otras de acuerdo con la voluntad de los Estados contratantes.

En la sede comunitaria, y no obstante la adhesión de Portugal haber ocurrido en 1986, hubo un período transitorio, por el que, apenas en 1989, se verificó la obligatoriedad de traspasar para el orden jurídico interno la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, habiéndose hecho el referido traspaso mediante el Decreto Ley nº 127/90, de 17 de abril. En la secuencia de las modificaciones a aquella Directiva también aquel Decreto sufrió alteraciones¹⁰.

Relevante en este contexto, porque traduce de forma inequívoca la voluntad de los Estados de intensificar el intercambio de información y otras formas de colaboración y asistencia mutua, ha sido la celebración de un Acuerdo Bilateral entre Portugal y el Reino de España, tanto más importante pues se trata de Estados limítrofes.

En la otra vertiente de la cooperación administrativa, la que se relaciona con la asistencia en la cobranza, la tradición ha sido, en el ámbito de las CDT hasta ahora celebradas, la no inclusión de ninguna norma relativa a esta materia, con excepción de las CDT entre los Países Bajos y Portugal¹¹ y Portugal con la República de la India¹².

En el marco de la Unión Europea, Portugal introdujo en el ordenamiento jurídico interno la disciplina contenida en la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, en un contexto de adaptación a su futura adhesión a través del Decreto - Ley nº 504-N/85, de 30 de diciembre, posteriormente alterado¹³ en la secuencia de las modificaciones que se hicieron en la citada Directiva 76/308/CEE. Finalmente, y después de consolidado el texto de esta Directiva, el Decreto - Ley nº 296/2003, de 21 de noviembre se presenta, actualmente, como instrumento global de la disciplina de asistencia mutua en cobranza.

⁷ Convención entre el Reino Unido e Irlanda del Norte - Decreto-Ley nº 48497, de 24 de julio de 1968.

⁸ Hasta la fecha se han celebrado 45 CDTs.

⁹ Decreto - Ley nº 716/74, de 12 de diciembre.

¹⁰ Decreto-Ley nº 52/93, de 26 de febrero, Ley nº 39-B/94, de 27 de diciembre, Decreto-Ley nº 235/96, de 7 de diciembre, Ley nº 87/B/98 de 31 de diciembre y Ley nº 55-B/2004, de 30 de diciembre.

¹¹ Resolución nº 4/99, de 28 de enero de la Asamblea de la República.

¹² Resolución nº 20/2000, de 6 de marzo de la Asamblea de la República.

¹³ Decreto -Ley nº 186/89, de 3 de junio y Decreto - Ley nº 69/94, de 3 de marzo.

4.2. Entidades Responsables.

La entidad responsable por la asistencia administrativa, salvo la relativa a la asistencia en la cobranza en el cuadro de la UE, fue hasta muy recientemente la Dirección de Servicios de los Beneficios Fiscales, a través de un sector especialmente seleccionado para este fin.

Sin embargo, claros con relación al papel cada vez más importante que la temática de las relaciones internacionales viene asumiendo, las autoridades tributarias portuguesas crearon, en el marco orgánico de la Dirección General de Impuestos, la Dirección de Servicios de Relaciones Internacionales. Su creación, a través de la Portaria nº 257/2005, de 16 de marzo, establece, en lo que se refiere a la asistencia administrativa, un conjunto de funciones que materializan los aspectos anteriormente referidos, proveniente de las tareas que en ella están atribuidas, sobresaliendo, entre otras, las relativas a:

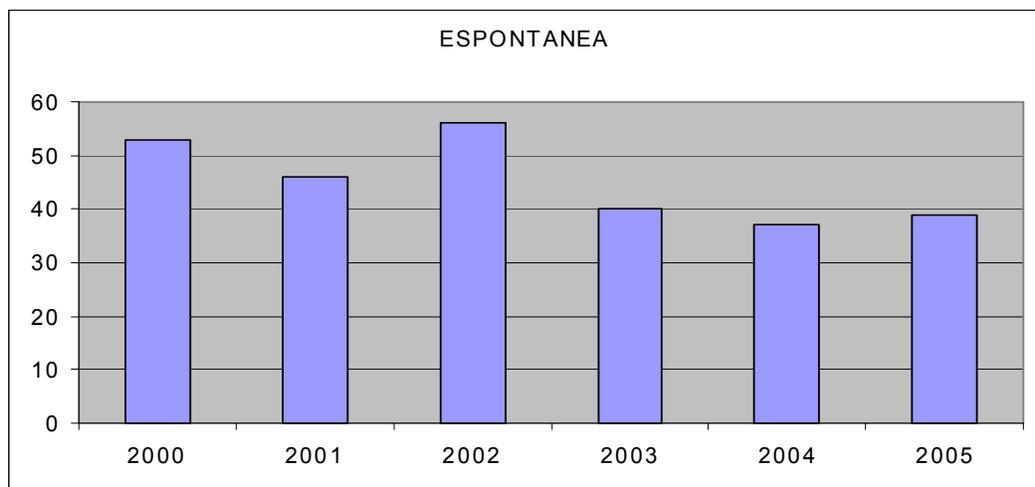
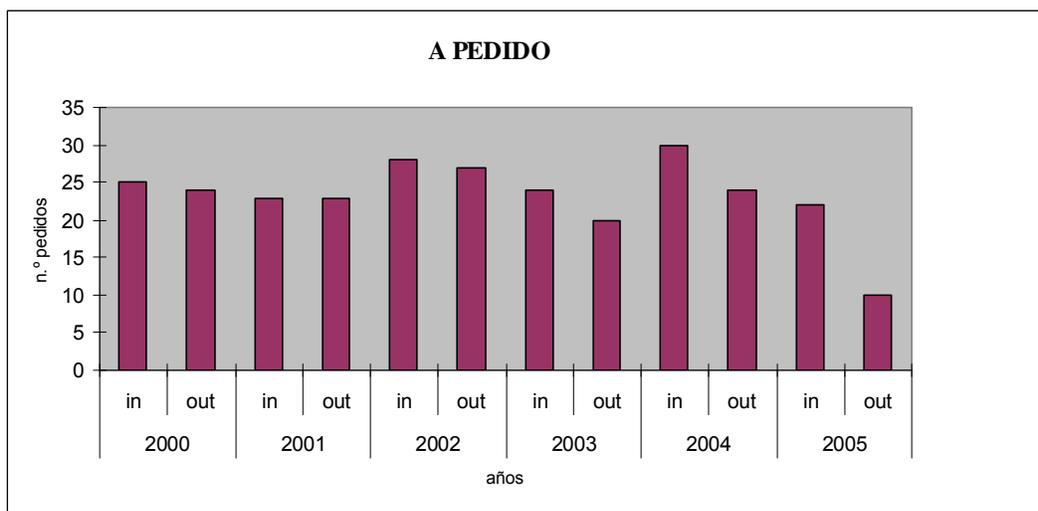
- asegurar, en articulación con el área de inspección tributaria, el intercambio de informaciones en el marco de los instrumentos previstos en las convenciones internacionales en materia tributaria y en el derecho comunitario;
- participar, en articulación con el área de inspección tributaria, en acciones de cooperación internacional en el ámbito de la prevención de la evasión y fraude tributarios;
- participar en acciones en el ámbito de la Unión Europea, u OCDE y otros organismos internacionales, incluyendo la representación nacional en las diferentes comisiones y grupos de trabajo constituidos en el seno de las referidas entidades en el dominio de la cooperación administrativa y de la asistencia mutua.

En cuanto a la asistencia en la cobranza, la entidad responsable, con la naturaleza de una comisión interministerial, fue creada por la Portaria nº 160/2004, de 14 de febrero. De aquella comisión participan representantes de varios ministerios, dada la necesidad de colaboración de cara a los varios componentes que el fenómeno comporta.

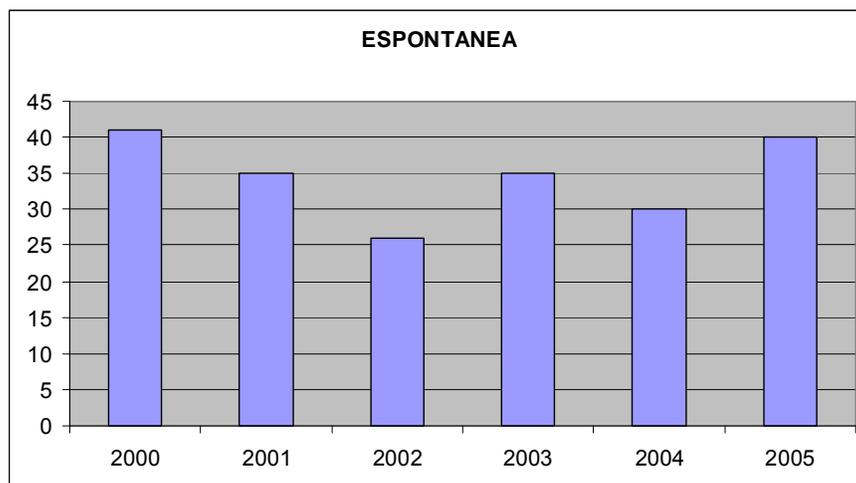
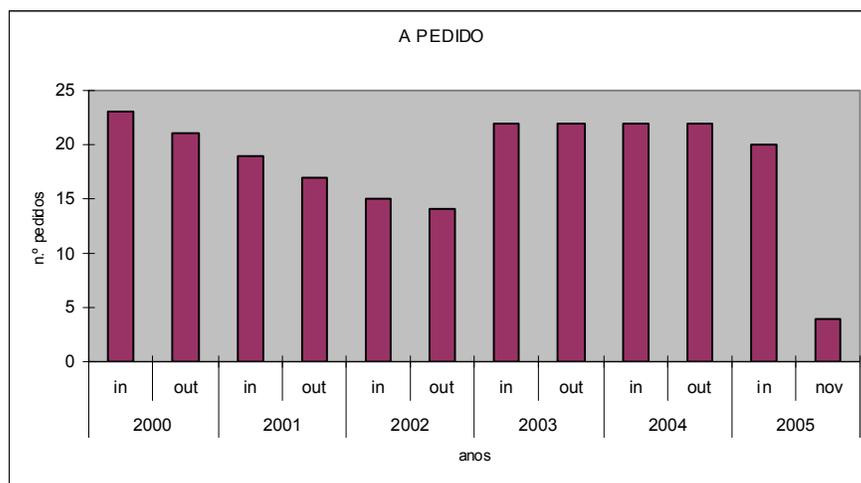
4.3. Algunos Datos Cuantitativos.

4.3.1. Intercambio de información.

4.3.1.1. Pedidos recibidos e informados e información espontánea enviada.



4.3.1.2 Pedidos efectuados e informados e información espontánea recibida.



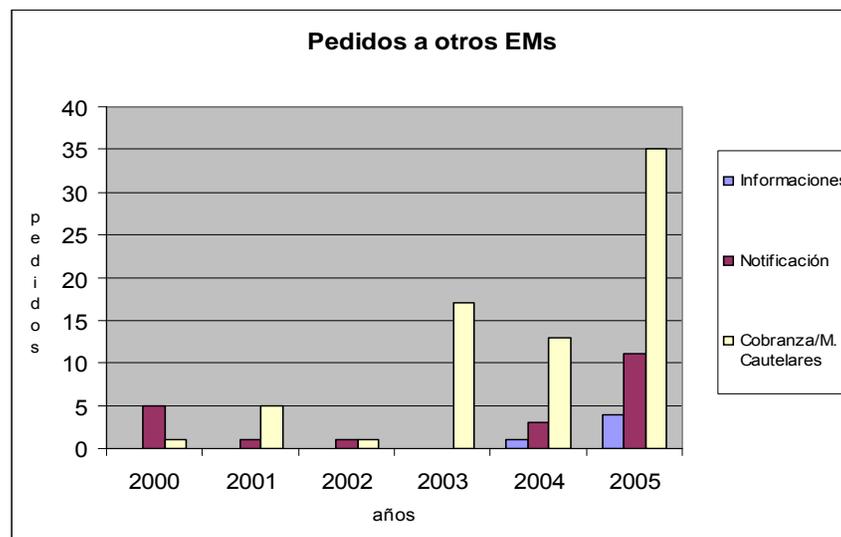
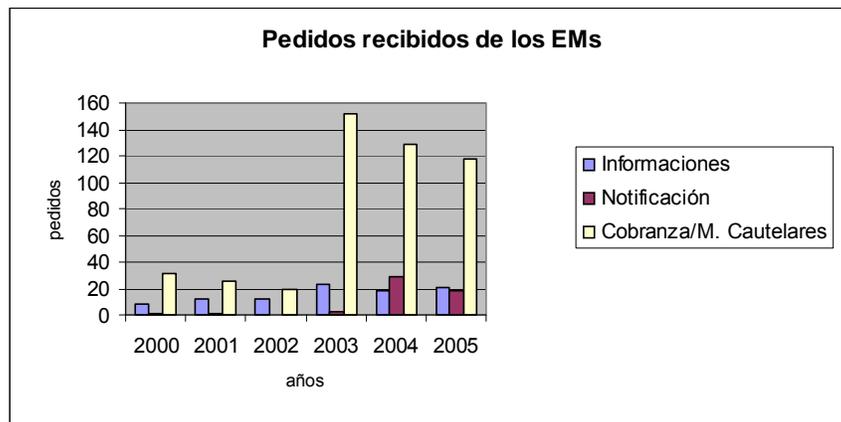
El análisis de los gráficos relativos al intercambio de información a pedido, aunque con ligeras oscilaciones, evidencia una constancia razonable durante el período en observación, sea en número de solicitudes recibidas de otros Estados, sea en número de solicitudes efectuadas por Portugal a otros Estados. Se puede concluir que es satisfactorio el nivel de respuestas dadas y recibidas en la relación con los otros Estados contratantes en el intercambio de información a pedido, como sucede de la comparación entre el número de procesos ingresados y evacuados.

Por norma, el intercambio de información a pedido está relacionado con procesos en que es necesaria la intervención de otras unidades orgánicas, tal como ha sido designado a los Servicios de Inspección Tributaria, por lo que, no siendo grande el número de procesos implicados, obliga a las administraciones tributarias a realizar un esfuerzo para buscar las respectivas respuestas.

De acuerdo a los datos existentes, este tipo de intercambio de información ocurre, en general, con países en los que existen sujetos pasivos con sede en determinados Estados y participaciones sociales en Portugal, y viceversa. No es de sorprenderse, por tanto, que el mayor número de pedidos formulados y recibidos sean de Francia, Alemania, Reino Unido y España.

En lo que se refiere al intercambio de información espontánea, también no hay grandes oscilaciones cuantitativas durante el período analizado, sea en la información suministrada sea en la recibida. Lo que esencialmente distingue este tipo de información del anterior es el hecho de que en la mayor parte de los casos un proceso puede contener millares de registros, y aun de tener espacio con un conjunto más amplio de países, ya que además de los anteriormente indicados aparecen también con un peso significativo Noruega, Estados Unidos y Canadá.

4.3.2. Asistencia en la cobranza.



Los gráficos relativos a la asistencia para cobranza, confirman lo que se ha mencionado en los comentarios efectuados anteriormente, que son las medidas habitualmente relacionadas con la efectiva cobranza de la deuda tributaria que asumen un papel, siendo prácticamente insignificantes las que dicen respecto al intercambio de información y a la notificación.

Otro aspecto importante, y sin duda, de los más relevantes, es el aumento acentuado ocurrido a partir del año 2003, inclusive, tanto en lo que se refiere a pedidos recibidos como pedidos efectuados de cobranza de la deuda tributaria. Aquella evolución se debe, según creemos, al hecho de la asistencia para cobrar en la Unión Europea haber pasado a incluir otros créditos fiscales además de los inicialmente previstos en la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, o sea pasaron también a incluir los créditos fiscales relacionados con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio ¹⁴.

La información recogida en el año 2005, evidencia también que la asistencia en cobranza fue muy concentrada en un reducido número de países. Efectivamente, de los pedidos efectuados a otros Estados miembros, sólo el Reino de Bélgica y el Reino de España representan más del 90% del monto total, mientras que en los pedidos recibidos de otros Estados miembros, 10% se refieren al Reino de Bélgica, 60% a la República de Alemania, 15% al Reino de España, 11% a la República de Francia y, finalmente, 3,5% al Reino Unido. Significa que las medidas de asistencia mutua en cobranza con los restantes Estados miembros no han tenido, hasta la fecha, prácticamente expresión.

¹⁴ Ese hecho motivó que se creara la anteriormente mencionada Comisión Interministerial que pasó a tener a su cargo las tareas antes bajo responsabilidad de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales al Consumo.

LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL COMO HERRAMIENTA PARA ALCANZAR LA RECAUDACIÓN POTENCIAL

Deborah Nolan

Comisionada de la División de Grandes y Medianas Empresas
Servicio de Rentas Internas - IRS
(Estados Unidos de América)

I. Introducción.

II. Foros Internacionales.

- A. El Diálogo Fiscal Internacional.
- B. La COIAT.
- C. Las Naciones Unidas.
- D. CIAT.
- E. IOTA y COTA.
- F. OCDE.
- G. Foro de Administraciones Tributarias.
- H. FATF

III. Intercambios Multilaterales.

- A. Intercambios en el nivel sectorial.
- B. Reuniones de inspectores tributarios de la OCDE.
- C. Foro global sobre tributación.
- D. Foro de los siete países sobre paraísos fiscales.
- E. JITSIC.

IV. Asistencia Técnica Horizontal.

- A. Asistencia de la OCDE.
- B. Otras formas de asistencia.

V. Actividades Prácticas.

VI. Resumen / Cierre.

I. INTRODUCCIÓN

La tesis de esta Asamblea General es que la recaudación del total de las obligaciones tributarias adeudadas al Estado nacional es una variable dinámica (de allí la designación de recaudación "potencial") que, a su vez, depende de otras variables dinámicas. Estas variables son de dos tipos: aquellas que se encuentran en el entorno interno de la nación en la que opera la administración tributaria (y que son jurídicas o administrativas); y aquellas que son consecuencia del entorno internacional (que también pueden ser mecanismos jurídicos o administrativos).

Respecto de este último tipo de variables, ha resultado evidente para las autoridades tributarias que la globalización - la creciente integración de las economías y el comercio entre fronteras nacionales - origina, o al menos debería originar, estrategias administrativas orientadas a optimizar la recaudación de las obligaciones tributarias. La globalización inevitablemente obliga a las administraciones tributarias a prestar especial atención al entorno internacional, y hace conveniente mejorar sus relaciones con otras autoridades tributarias para abordar los desafíos críticos que enfrenta la administración tributaria. Como se señala en el programa de esta sesión, los desafíos críticos tienen dos vertientes: impedir una erosión injustificada de la base imponible, y facilitar actividades comerciales legítimas que promuevan el bienestar económico nacional.

En tres oportunidades durante 2005, el Comisionado del Servicio de Ingresos Internos de los Estados Unidos, Mark Everson, habló ante el Congreso de los Estados Unidos sobre la "brecha fiscal", un término estadounidense que resulta aproximadamente paralelo al tema de esta conferencia, "recaudación potencial". En su reciente testimonio de octubre de 2005, ante la Subcomisión Federal de Gestión Financiera de la Comisión del Senado de los Estados Unidos sobre Seguridad Interior y Asuntos de Gobierno, el Comisionado Everson identificó la necesidad de la cooperación internacional como un componente clave en los esfuerzos de los Estados Unidos por abordar las cuestiones relativas a la brecha fiscal y la recaudación potencial. En nuestra opinión, la cooperación internacional, desarrollada en una serie de foros, es condición sine qua non para una efectiva administración tributaria.

Más recientemente, en una entrevista con publicaciones tributarias reconocidas en diciembre de 2005, el Comisionado Everson mencionó nuestro cometido para 2006 - incrementar el foco en el plan estratégico que abarca todo el Servicio para una lucha más efectiva contra las prácticas tributarias abusivas donde participan elementos internacionales, en conjunción con una mayor utilización de los avances tecnológicos.

Yendo un paso atrás en el tiempo, de modo de plantear el contexto de estas ideas, en julio de 2004, el IRS anunció su plan estratégico para 2005-2009, que incluía tres objetivos clave para el IRS: mejorar la asistencia al contribuyente; optimizar el cumplimiento de la legislación tributaria; y modernizar el IRS a través de procesos de negocios y tecnología. El Comisionado Everson considera que el mayor acento puesto en 2006 sobre el análisis del IRS de las estrategias tributarias donde participan elementos internacionales es una mejora del objetivo estratégico existente en el IRS de optimizar nuestros esfuerzos en el ámbito del cumplimiento de la legislación fiscal. La atención añadida a las operaciones

transfronterizas vinculadas con lo tributario es para asegurar que las operaciones internacionales cumplan con la legislación tributaria vigente. Esto se debe a que nos preocupan cada vez más las operaciones internacionales y la globalización de todas las cuestiones tributarias, tanto aquéllas del ámbito empresarial como (y cada vez en mayor medida) las que surgen con las personas físicas. El IRS identificó una cantidad de ardides de elusión fiscal con divisas, paraísos tributarios offshore, y el uso de bancos no ubicados en los EUA para evitar declarar ingresos. Ya se ha actuado contra algunas prácticas que pueden incluir elementos internacionales a través de la utilización de conocimientos desarrollados dentro de muchos de los marcos relacionales descritos más adelante en este trabajo.

Las próximas dos sesiones de nuestro programa tratarán dos áreas importantes y específicas de la cooperación internacional; a saber, el intercambio de información y la importancia de las prácticas tributarias nocivas. Lo que consideramos en esta presentación son otras tres actividades más generales de la cooperación internacional, aunque igualmente importantes para la consideración, y tal vez incluso para la participación de las administraciones tributarias en su abordaje de los desafíos del entorno internacional. Se las puede categorizar por temas en: Foros Internacionales, Intercambios Multilaterales y Asistencia Técnica Horizontal. La última parte de esta presentación se ocupará de las actividades prácticas en materia de cooperación internacional, según ilustra la experiencia de los Estados Unidos.

II. FOROS INTERNACIONALES

Al ocuparnos del rol de los foros internacionales en la promoción de una administración tributaria efectiva, consideraremos en primer lugar los marcos más abarcativos para la cooperación internacional. Estos serían las organizaciones con mayor cantidad y amplitud de miembros y participantes. A partir de allí, se derivará la atención hacia aquéllos marcos con intereses más limitados o focalizados.

A. El Diálogo Fiscal Internacional

En primer término, debe considerarse el Diálogo Fiscal Internacional (DFI), que es una iniciativa del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Banco Mundial, en cooperación con las Naciones Unidas, para un mejor cumplimiento de los mandatos de sus instituciones mediante la facilitación de una mayor cooperación en asuntos tributarios entre los gobiernos, las organizaciones tributarias internacionales y otras con intereses en cuestiones tributarias. El DFI apunta a facilitar el diálogo, compartir buenas prácticas y alcanzar objetivos comunes al mejorar el funcionamiento de los regímenes tributarios nacionales.

El DFI se desarrolló en el contexto del llamado de la Conferencia sobre Financiación para el Desarrollo de Monterrey a un mayor diálogo internacional sobre cuestiones tributarias. El concepto subyacente del DFI es que un diálogo creciente y el correspondiente fortalecimiento de los regímenes tributarios nacionales, a su vez, asistirán en movilizar los ingresos tributarios para el desarrollo. El DFI reconoce la importancia de desarrollar medios prácticos para encarar el diálogo sobre estas cuestiones en formas que minimicen la necesidad de recursos adicionales al tiempo que se maximizan las ganancias para todos los países. El enfoque del DFI es construir sobre las fortalezas de

las organizaciones existentes. En julio de 2004 se emitió una carta que reseñaba el papel del DFI, sus actividades actuales e invitaba a participar a los 184 países miembros del FMI y el Banco Mundial. Las respuestas a esta invitación fueron muy positivas, en especial por parte de países en desarrollo ansiosos de contar con un mecanismo global para el diálogo. Más de 70 países respondieron la carta directamente y proporcionaron información de contacto para facilitar un diálogo más intenso.

Uno de los objetivos clave del DFI es establecer un foco más claro en la asistencia técnica sobre cuestiones tributarias. Para facilitar el intercambio de información entre los países proveedores de asistencia técnica y los países receptores, y a su vez coordinar mejor dichas actividades, se desarrolló una base de datos basada en Internet con un rango de facilidades de búsqueda. La base de datos fue implementada por primera vez a comienzos de 2004. Los objetivos de la base de datos son: (1) facilitar el acceso de los funcionarios de los países a la información relevante con el fin de mejorar su toma de decisiones y el uso de asistencia técnica disponible; (2) facilitar un nivel optimizado de coordinación entre las organizaciones participantes y así minimizar cualquier duplicación de esfuerzos; y (3) brindar una visión "de países completos" sobre la asistencia técnica propuesta en el corto y mediano plazo de modo de asistir a las organizaciones participantes en la planificación de más largo plazo para la asistencia técnica futura.

La base de datos del DFI actualmente contiene detalles de más de 660 actividades de diálogo sobre asistencia técnica / políticas. Durante una fase piloto inicial, los datos ingresados provenían únicamente del FMI, la OCDE y el Banco Mundial. Actualmente, la facilidad se está expandiendo a otros proveedores de asistencia técnica.

Como resultado de ello, los Ministerios de Finanzas o las administraciones tributarias de una serie de países ya comenzaron a compartir sus conocimientos y experiencias con pares a través del website del DFI. Estos países son: Australia, Canadá, Chile, Francia, Japón, Irlanda, México, los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur, España, el Reino Unido y los Estados Unidos. Para los países de la OCDE, el trabajo continuará a través del Foro sobre Administración Tributaria (que se tratará más adelante en esta presentación) para facilitar que todos los países pongan a disposición al menos un nivel básico de información. Para los países no miembro de la OCDE continúa la acción de marketing en todos los eventos de extensión y a través del enlace del FMI y el Banco Mundial con países clientes. Más aún, se prevé que las asociaciones ampliadas con organizaciones internacionales y regionales tendrán un efecto positivo en sentido de fomentar que los países compartan información con pares.

B. La COIAT

El Comité de Organismos Internacionales de Administraciones Tributarias (COIAT) es una asociación de organizaciones tributarias regionales e internacionales - una asociación que fue creada para proporcionar un foro para la cooperación, la coordinación y el intercambio de experiencias, conocimientos, información, actividades y mejores prácticas sobre cuestiones tributarias entre sus organizaciones miembros.

En junio de 2001, cinco organizaciones tributarias regionales internacionales cooperaron para convocar (en Canadá) una conferencia internacional llamada "Las Administraciones Tributarias en un Mundo Electrónico". Tras esta reunión, los titulares de las cinco organizaciones co-auspiciantes propusieron la creación de un "Grupo/Consejo Directivo

de Organizaciones Tributarias Internacionales", que consistiría en las Secretarías de estas organizaciones. Estas organizaciones eran la Asociación de Administraciones Tributarias de la Commonwealth (CATA), el Centro Inter-Americano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Se estableció un nombre formal para la organización - "Comité de Organismos Internacionales de Administraciones Tributarias" (COIAT) y se aprobaron una declaración de misión y una lista de actividades. La función primaria de la organización es proveer un foro para la cooperación, la coordinación y el intercambio de experiencias, conocimientos, información, actividades y mejores prácticas sobre cuestiones tributarias entre las organizaciones miembros. La Asociación Africana de Administraciones Tributarias (AATA), el Grupo de Estudio e Investigación en Administración Tributaria Asiática (SGATAR) y la Asociación de Administraciones Tributarias del Caribe (COTA) también se sumaron a la Comisión durante el año 2002.

Más específicamente, los objetivos de la COIAT son:

- convocar reuniones de representantes de alto nivel de las organizaciones tributarias regionales para intercambiar ideas y experiencias. Estos encuentros se convocan periódicamente e idealmente tienen lugar en conjunto con conferencias y asambleas internacionales de las organizaciones tributarias;
- facilitar la disponibilidad de información y el intercambio de información relacionado con el mejoramiento global de las capacidades de las administraciones tributarias al fomentar la cooperación entre las organizaciones miembro;
- mantener a los miembros al día respecto de los desarrollos del seno de la COIAT al circular trabajos de referencia de interés común; facilitar los encuentros globales de los estados miembro sobre temas tributarios relevantes;
- desarrollar y mejorar las relaciones entre las organizaciones internacionales y entre las autoridades tributarias nacionales;
- realizar consultas sobre actividades existentes y propuestas de las organizaciones tributarias regionales e internacionales tendientes a evitar la duplicación y la redundancia.

C. Las Naciones Unidas

Durante muchos años, las Naciones Unidas (ONU) convocó periódicamente un Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación. Entre otras cosas, este grupo consideraba temas que surgían bajo la Convención sobre la Doble Imposición Tributaria de las Naciones Unidas de 1980. En noviembre de 2004, tras muchos meses de debate, las Naciones Unidas acordaron la creación de una Comisión de Expertos en Cooperación Internacional sobre Asuntos Fiscales que reemplazaría el Grupo Ad Hoc mencionado.

La creación de la Comisión de Expertos tiene cierta similitud con el FDI en que debe ser visto en el contexto del llamado formulado durante la Conferencia de Monterrey de 2002 sobre Financiación para el Desarrollo a un mayor diálogo internacional entre las autoridades tributarias nacionales y multilaterales y los organismos regionales que se ocupan de asuntos tributarios. La Comisión de Expertos está conformada por 25 expertos, seleccionados por el Consejo entre expertos nominados por los gobiernos, para cumplir mandatos de cuatro años, con vistas a una distribución geográfica equitativa que represente a las cinco regiones del mundo y distintos regímenes tributarios. La nueva Comisión debe reunirse anualmente en Ginebra, y su primera reunión tuvo lugar del 5 al 9 de diciembre de 2005. La Comisión no es un organismo intergubernamental, ya que los expertos, si bien son nombrados por sus gobiernos, están actuando en calidad de expertos y no con carácter oficial.

Se le ha otorgado a la Comisión un mandato amplio. La Comisión deberá:

- (i) revisar y actualizar según sea necesario la Convención Modelo sobre Doble Imposición entre los Países Desarrollados y en Desarrollo de las Naciones Unidas y el Manual para la Negociación de Tratados Tributarios Bilaterales entre los Países Desarrollados y en Desarrollo;
- (ii) brindar un marco para el diálogo con vistas a optimizar y promover la cooperación fiscal internacional entre las autoridades tributarias nacionales;
- (iii) considerar de qué manera los asuntos nuevos y emergentes podrían afectar la cooperación internacional sobre cuestiones tributarias y desarrollar evaluaciones, comentarios y recomendaciones pertinentes;
- (iv) formular recomendaciones sobre la generación de capacidades y la provisión de asistencia técnica a países en desarrollo y países con economías en transición;
- (v) prestar especial atención a los países en desarrollo y los países con economías en transición al lidiar con todos los asuntos mencionados más arriba;
- (vi) presentar un informe anual al Consejo Económico y Social en su sesión sustantiva (generalmente celebrada en julio), a ser considerado bajo el punto llamado "Cooperación Internacional sobre Cuestiones Fiscales".

Otros foros internacionales pueden ser considerados de manera productiva según dos clasificaciones generales - geográfica y económica.

D. CIAT

El CIAT mismo es un ejemplo primordial de un foro organizado mayormente según la clasificación geográfica. La intención original del CIAT continúa siendo: crear un foro para asistir a las administraciones tributarias de las Américas. Esta intención es llevada a cabo por el CIAT al intentar alcanzar tres objetivos estratégicos específicos:

- omentar la cooperación entre los países miembro para combatir la evasión y la elusión y toda otra forma de incumplimiento con las obligaciones tributarias;

- estimular y realizar investigaciones sobre los regímenes tributarios y las administraciones tributarias y, sobre la base de estos, adoptar lineamientos y desarrollar modelos, promoviendo la diseminación oportuna de información relevante, e intercambiar ideas y experiencias a través de eventos internacionales;
- proveer asistencia técnica sobre tributación para responder a las necesidades e intereses indicados por los países miembro, a través de la ejecución de actividades de cooperación técnica del Centro, la coordinación de intercambios temporarios de personal y/o pedidos de funcionarios técnicos de otros países miembro.

La visión del CIAT es que debe velar por constituir la principal asociación de administración tributaria en el nivel internacional, proveyendo los servicios de la más alta calidad a sus países miembro. La expectativa es que esto se logrará a través de:

- permitirles a los países miembro actuar en un entorno de total cooperación mutua para combatir la evasión y la elusión fiscal, y promover la asistencia mutua y la cooperación bilateral entre miembros en un esfuerzo por contrarrestar la evasión fiscal e impedir la doble tributación internacional;
- emitir lineamientos sobre cuestiones tributarias y promover acuerdos tributarios entre los países miembro;
- permitir un foro abierto para que las administraciones tributarias compartan ideas, expresen sus preocupaciones y alcancen soluciones sobre cuestiones tributarias mundiales;
- brindar servicios de cooperación técnica de excelencia, dirigir y participar en la formulación, ejecución y evaluación de los proyectos de asistencia técnica, en las administraciones tributarias que los permitan, para actuar con eficiencia y efectividad;
- realizar trabajos de investigación de naturaleza innovadora, siempre a la vanguardia para identificar tendencias en la economía mundial y en materia de tecnología en lo que impacta a la administración tributaria y los regímenes impositivos;
- utilizar y diseminar prácticas administrativas y tecnología de estado del arte, y asistir a los países miembro en el mejoramiento de sus administraciones y sistemas tributarios, al realizar análisis comparativos del tipo de "benchmarking";
- elaborar y poner a disposición modelos y prototipos de sistemas de información que sirvan como referencia para el mejoramiento de la administración tributaria y la legislación de los países miembro, y que faciliten la identificación de soluciones en las actividades de cooperación técnica llevadas a cabo por el Centro.
- diseminar información relevante a través de Asambleas Generales, Conferencias Técnicas, Seminarios y Publicaciones;
- desarrollar programas de asistencia técnica especializada relevantes para las necesidades e intereses particulares de sus miembros, a través de pasantías y coordinación de solicitudes de expertos técnicos; y
- colaborar con otras organizaciones (por ejemplo, la OCDE) según resulte relevante para los intereses del CIAT.

Al igual que muchas otras instituciones mencionadas en esta presentación, el CIAT no es una "Organización de Tratado" (en contraste con, por ejemplo, las Naciones Unidas, la Organización de los Estados Americanos, o la OCDE). Sin embargo, varios países miembro, entre ellos los Estados Unidos, le han otorgado la jerarquía de "Organización Internacional". Actualmente hay cerca de 12 proyectos de asistencia técnica en países miembro, llevados a cabo por asesores en administración tributaria reclutados para cada proyecto. Se encuentran basados dondequiera que se esté conduciendo el proyecto. Sus sueldos se pagan a través del contrato del proyecto, y el Banco Inter-americano de Desarrollo financia muchos de ellos. Las actividades organizativas están suplementadas por las misiones permanentes de asistencia técnica de España y Francia. Estas misiones asisten al CIAT en los programas de capacitación y los proyectos de asistencia técnica. Otras organizaciones que están organizadas mayormente según líneas geográficas son la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) y la Organización de Administradores Tributarios del Caribe (COTA).

E. IOTA y COTA

La Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) es una organización intergubernamental sin fines de lucro que les brinda a los miembros de los países europeos una oportunidad de mejorar la administración tributaria. La decisión de establecer la Organización se tomó durante la Conferencia de Administraciones Tributarias de Europa Central y del Este y los Países Bálticos (CEEb) celebrada en Varsovia en octubre de 1996. La Unión Europea y nueve de sus estados miembros, el Fondo Monetario Internacional, la OCDE, el CIAT y los Estados Unidos alentaron esta decisión.

En 1997, la IOTA comenzó a operar. La Secretaría de la organización está ubicada en Budapest, República de Hungría. Los principales objetivos de la IOTA son:

- promover y desarrollar acuerdos tendientes a fortalecer la cooperación entre las administraciones tributarias de los países miembros;
- brindar apoyo a las administraciones tributarias de los países miembro en la implementación de sus programas de modernización;
- fomentar la adopción de buenas prácticas de la administración tributaria;
- promover la identidad específica de la IOTA como organización regional de administraciones tributarias en cooperación con otras organizaciones internacionales y regionales;
- ser un órgano de consulta para los miembros.

En la actualidad, la IOTA tiene 36 miembros: 29 miembros plenos y 7 miembros asociados. A la luz de la intención original de establecer a la IOTA como un esfuerzo europeo, la categoría de miembro pleno está abierta únicamente a países europeos.

La Organización de Administradores Tributarios del Caribe (COTA) se creó en 1971 al momento de ratificarse su Constitución. La Constitución fue aprobada más tarde, en octubre de 1972, por los Ministros de Finanzas de las naciones del Caribe, reunidos en Trinidad y Tobago. La COTA más tarde fue absorbida por la Comunidad y Mercado Común

del Caribe (CARICOM) tras su creación en 1973, como institución subsidiaria. El objetivo de la COTA es establecer relaciones de trabajo y compartir mejores prácticas respecto de los problemas que enfrentan las administraciones tributarias del Caribe. Celebra una Asamblea General año por medio, durante once años, para considerar temas relevantes para la administración tributaria directa. Como ejemplo de su trabajo, los temas tratados en la última de tales asambleas incluyeron:

- el impacto de los acuerdos extra-regionales de doble imposición sobre los recursos regionales sociales, ambientales y humanos;
- procesamiento de los retornos de negocios e introducción de nuevas tecnologías;
- gestión de recursos para un desempeño óptimo de la tributación;
- mejorar el desempeño de la administración tributaria mediante la gestión del comportamiento humano;
- gestionar para corregir el comportamiento no profesional y las prácticas corruptas en la administración tributaria.

F. OCDE

Probablemente el foro más notable de la clasificación económica que se ocupa de cuestiones de administración tributaria sea la OCDE, una institución cuya cartera cubre mucho más que cuestiones tributarias. La OCDE, primordialmente a través del trabajo de su grupo de políticas generales, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA), históricamente ha oficiado como líder en el desarrollo de normas y pautas para fomentar la cooperación en asuntos tributarios internacionales. El CFA fue establecido en 1971 para proporcionarles un foro a los formuladores de políticas para debatir cuestiones tributarias internacionales y nacionales.

El programa de trabajo del CFA es llevado adelante por órganos subsidiarios en los que los participantes provienen principalmente de países de la OCDE, que consiste en expertos de gobiernos miembro y, en ciertos casos, economías no miembro. El CFA establece los programas de trabajo de estos órganos y supervisa su implementación. Los órganos subsidiarios consisten en diversos Grupos de Trabajo, Foros, Grupos Directivos, Sub Grupos y Grupos de Asesoría Técnica (TAGs). Estos grupos no tienen una duración específica en sus funciones y pueden ser cesados por el CFA una vez concluidas sus tareas. Sin embargo, los Grupos de Trabajo son más o menos permanentes, y desempeñan las principales responsabilidades para analizar temas de tributación específicos y proveerle al CFA informes de avance periódicos. El CFA y los Grupos de Trabajo generalmente se reúnen dos veces al año.

Como se señaló, la misión del Comité de Asuntos Fiscales es proveer un foro para que los formuladores de políticas tributarias y los administradores debatan acerca de cuestiones actuales de política y administración; asistir a los países de la OCDE y las economías no OCDE en su trabajo de mejorar el diseño y la operación de sus regímenes tributarios; promover la cooperación y la coordinación entre ellos en materia de tributación; y alentar a las economías no OCDE a adoptar prácticas tributarias que promuevan el crecimiento económico a través del desarrollo del comercio y la inversión internacionales. Para alcanzar estos objetivos, el Comité:

- brinda un foro para el debate entre los formuladores de políticas y administradores tributarios de alto nivel sobre cuestiones de política fiscal y temas administrativos tanto internacionales como nacionales;
- desarrolla normas, pautas y mejores prácticas en áreas donde es deseable la coordinación internacional y monitorea la implementación práctica de otras recomendaciones;
- promueve un clima de fomento de la asistencia mutua entre los países de la OCDE y establece procedimientos mediante los cuales puedan debatirse y resolverse las políticas tributarias y las prácticas administrativas potencialmente conflictivas;
- promueve la comunicación entre los países de la OCDE y la adopción de políticas apropiadas para impedir la doble tributación internacional y contrarrestar la elusión y evasión impositivas;
- alienta a eliminar las medidas tributarias que distorsionan el flujo del comercio y las inversiones internacionales;
- les provee a los países de la OCDE estadísticas tributarias comparables internacionalmente y comparaciones de los principales impuestos utilizados a lo largo y ancho de la zona de la OCDE, y provee análisis estratégicos de cuestiones importantes de política y administración tributaria para su uso en publicaciones, fichas informativas, conferencias y demás;
- fomenta la participación de las economías no OCDE en el trabajo del Comité y en alcanzar la aplicación e implementación más amplias de las pautas y mejores prácticas desarrolladas dentro de la OCDE;
- alienta a las economías no OCDE a adoptar las normas, pautas y mejores prácticas desarrolladas por el Comité, asistiendo así a su integración en la economía internacional;
- promueve y desarrolla asociaciones estratégicas con organizaciones tributarias regionales y otras organizaciones internacionales; y
- coopera con otros comités de la organización.

Al pugnar por alcanzar estos objetivos, el CFA contribuye con el objetivo de la OCDE de promover el desarrollo del comercio internacional y el libre movimiento de capital y trabajo, facilitando así el desarrollo de las economías nacionales así como el de la economía global.

A partir de enero de 2004, el CFA reorganizó el staff de su Secretaría y la renombró "Centro de Política y Administración Fiscal" (CTPA). El personal del CTPA lleva adelante buena parte del trabajo práctico de la redacción y documentación de los debates y decisiones de política y administrativos del CFA y sus órganos subsidiarios. Este trabajo establece la visibilidad del trabajo de política y administrativo en la comunidad internacional.

G. Foro de Administraciones Tributarias

Un subconjunto diferenciado del trabajo realizado por la OCDE es el Foro de Administraciones Tributarias. El Foro de Administraciones Tributarias (FTA) fue creado en julio de 2002 por el Comité de Asuntos Fiscales con el fin de promover el diálogo entre las administraciones tributarias e identificar buenas prácticas en administración tributaria. Estos objetivos se basan y reflejan el alto grado de similitud entre las características sistémicas de la tributación en los países miembro de la OCDE. El valor potencial de compartir información sobre las experiencias de los países en sus esfuerzos por mejorar el cumplimiento de los contribuyentes, la asistencia al contribuyente y la eficiencia administrativa en un entorno de cambios rápidos obviamente se ve inmensamente optimizado por estas características comunes.

La creación del FTA tiene la intención de ayudar a las administraciones tributarias nacionales a responder frente a la presión de los gobiernos por mejorar la asistencia que brindan a los contribuyentes, y asegurar la base de ingresos. Ha habido un reconocimiento amplio en el sentido de que el buen cumplimiento, que es el objetivo supremo de toda administración tributaria, exige avanzar simultáneamente en agendas tanto de asistencia al contribuyente como de cumplimiento fiscal. Los ciudadanos tienen derecho a esperar que las autoridades tributarias procuren hacer que el pago de sus impuestos sea lo menos doloroso posible. Pero los contribuyentes honestos también esperan que las administraciones tributarias apliquen la ley y que el no cumplimiento con la ley sea identificado y tratado debidamente.

El trabajo del FTA en gran medida es realizado por dos sub-grupos especializados. El sub-grupo de cumplimiento existe para proveer un foro para que los miembros compartan experiencias y conocimientos sobre enfoques de cumplimiento en los países miembro de la OCDE para implementar buenas prácticas en actividades de cumplimiento y administración, tanto nacionales como internacionales. Su trabajo incluye: (1) un monitoreo e informe periódico sobre las tendencias en abordajes de cumplimiento, estrategias y actividades; (2) consideración y análisis de objetivos de cumplimiento de los miembros, estrategias para alcanzar dichos objetivos y los modelos y supuestos subyacentes de comportamientos de cumplimiento utilizados; (3) consideración y análisis de las estructuras, sistemas y gestión de cumplimiento de los miembros, y habilidades y capacitación del personal; y (4) creación de trabajos de "mejores prácticas" sobre tendencias emergentes y abordajes innovadores.

El Sub-grupo de Asistencia al Contribuyente existe para proporcionar un foro para que los miembros compartan experiencias y conocimientos de abordajes a la provisión de asistencia al contribuyente, en especial a través del uso de tecnología moderna. En este contexto, procura: (1) monitorear e informar de manera periódica sobre las tendencias en la provisión de asistencia al contribuyente, con un foco especial en el desarrollo de servicios electrónicos/online; (2) examinar formas de promover la adopción y el uso de servicios electrónicos por parte de órganos de ingresos; (3) examinar opciones para la simplificación y congruencia administrativas transfronterizas; y (4) asistir, según resulte apropiado, a otros grupos del CFA.

Está previsto que el FTA elabore una serie de productos adicionales en los próximos años. Entre ellos se encuentran las pautas sobre técnicas de administración de riesgos de cumplimiento, guías sobre estrategias para el mejoramiento de la recaudación de las deudas tributarias, información relativa a abusos en el IVA,

orientación sobre normas de datos de auditoría impositiva, y orientación práctica sobre abordajes para determinar el mejor mix de canales para la provisión de asistencia al contribuyente.

En su relativamente corta existencia, el FTA se ha convertido en un mecanismo cada vez más efectivo para el intercambio de opiniones e información acerca de prácticas productivas de administración tributaria entre países miembro - y además, en un sentido más general, a no miembros a través de los esfuerzos de extensión de la OCDE. El trabajo del FTA continuará facilitando el desarrollo de un sistema de materiales sobre buenas prácticas que se pondrá a disposición para asistir a los órganos tributarios (miembros y no miembros de OCDE) en la optimización de sus programas administrativos.

H. FATF

Un grupo que tiene ligera vinculación con la OCDE y cuyas actividades son significativas para la administración tributaria es el Grupo de Trabajo sobre Acción Financiera (FATF). El FATF es un organismo intergubernamental, no una organización formal y oficial, cuyo fin es el desarrollo y la promoción de políticas, tanto en el nivel nacional como internacional, para combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Por ende, está menos relacionado con la administración, y es más bien un esfuerzo de formulación de políticas que funciona para generar la voluntad política necesaria para concretar reformas legislativas y regulatorias nacionales en las áreas relevantes.

En respuesta a la creciente preocupación por el lavado de dinero, surgió la creación del FATF en la Cumbre del G-7 celebrada en París en 1989. Reconociendo la amenaza que plantea al sistema bancario y a las instituciones financieras, los Jefes de Estado del G-7 y el Presidente de la Comisión Europea convocaron al Grupo de Trabajo de entre los estados miembro del G-7, la Comisión Europea, y ocho países más. El grupo de trabajo recibió el mandato de examinar las técnicas y tendencias del lavado de dinero, y revisar la acción que ya se había tomado en un nivel nacional o internacional, y plantear las medidas adicionales a tomar para combatir el lavado de dinero. En abril de 1990, menos de un año después de su creación, el FATF emitió un informe que contenía una serie de cuarenta recomendaciones, que brinda un amplio plan de acción necesario para luchar contra el lavado de dinero.

Durante 1991 y 1992, el FATF amplió su cantidad de miembros de los 16 originales a 28 miembros. Desde entonces, el FATF continuó examinando los métodos utilizados para lavar ingresos delictivos y completó dos rondas de evaluaciones mutuas de sus países y jurisdicciones miembro. También actualizó las Cuarenta Recomendaciones de modo de reflejar los cambios que han tenido lugar en materia de lavado de dinero y ha procurado alentar a que otros países alrededor del mundo adopten medidas anti-lavado de dinero. En 2001, el desarrollo de normas en la lucha contra la financiación terrorista se sumó a la misión del FATF.

El FATF monitorea el avance de sus miembros en la implementación de las medidas necesarias, revisa la técnicas y contramedidas de lavado de dinero y financiación terrorista, y promueve la adopción e implementación de medidas apropiadas en todo el mundo. Al desarrollar estas actividades, el FATF colabora con otros órganos internacionales que se ocupan de combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Por ejemplo, en

su reunión de octubre de 2005, el FATF lanzó un proyecto ambicioso, en asociación con el Grupo de Asia/Pacífico sobre Lavado de Dinero, para explorar la relación simbólica entre la corrupción, el lavado de dinero y la financiación del terrorismo y cómo la experiencia previa de los esfuerzos del FATF en AML/CFT (es decir, Anti Lavado de Dinero y Combate de la Financiación del Terrorismo) pueden utilizarse en la lucha contra estas amenazas combinadas. El FATF trabaja estrechamente con siete grupos regionales similares, entre ellos el Grupo de Trabajo sobre la Acción Financiera del Caribe y el Grupo de Trabajo sobre Acción Financiera de Sudamérica contra el Lavado de Dinero (a/k/a GAFISUD), el órgano regional de América del Sur.

El FATF no tiene una constitución definida de manera muy precisa, ni una duración ilimitada, y revisa su misión cada tantos años. El FATF existe desde 1989, y sus gobiernos constituyentes han acordado que su mandato actual debe continuar hasta el término de 2012. Sin embargo, podrá continuar existiendo y desarrollando sus funciones luego de dicha fecha únicamente si los gobiernos miembro acuerdan que esto es necesario.

III. INTERCAMBIOS MULTILATERALES

Los Foros Internacionales a menudo se ocupan de una amplia gama de asuntos tributarios y, por lo tanto, su trabajo puede o no afectar a la administración tributaria de manera directa. La participación de una administración tributaria en tales Foros puede ser relativamente superficial y meramente conceptual, reflejando en gran medida solamente el compromiso nacional con la institución. En contraste con ello, la actividad de una administración tributaria en la categoría de Intercambios Multilaterales puede abarcar el trabajo de administración tributaria en un esfuerzo más focalizado y práctico. Por consiguiente, hay una mayor variedad de ejemplos de dichas actividades que reflejan la cooperación internacional entre administraciones tributarias.

A. Intercambios en el Nivel Sectorial

Un Intercambio en el Nivel Sectorial es una reunión de socios de un tratado tributario o TIEA en un esfuerzo por promover el entendimiento de las operaciones mundiales de industrias principales selectas; por ejemplo, el sector bancario o el de desarrollo/fabricación farmacéutica. El objetivo principal de dicho intercambio es asegurar información abarcadora sobre prácticas y patrones operativos del sector en el nivel mundial. Esta información permite una revisión más efectiva e informada de las declaraciones impositivas de las empresas multinacionales.

El alcance de un intercambio en el nivel sectorial se establece mediante intercambio de notas entre las Autoridades Competentes del tratado tributario o socios TIEA. Generalmente, la Autoridad Competente iniciadora designa un "Representante Designado" para coordinar el intercambio en el nivel sectorial. El Intercambio en el Nivel Sectorial es luego conducido por funcionarios tributarios de cada país, quienes se reúnen periódicamente para:

1. debatir eventos actuales de interés recíproco para el sector;
2. explorar problemas comunes de manera conjunta;
3. reunir recursos para estudios especiales;

4. debatir metodologías comparadas al establecer normas en condiciones de operadores independientes;
5. conducir seminarios sobre temas internacionales de importancia; y
6. cooperar en temas nuevos y emergentes.

Durante un intercambio sectorial, no se habla de los contribuyentes ni se intercambia información sobre los contribuyentes. Cualquier solicitud formulada por un socio de tratado de información específica sobre un contribuyente es manejada en forma bilateral, según el articulado sobre intercambio de información del tratado tributario pertinente o convenio TIEA, bajo el Programa de Intercambio de Información Específica de los países pertinentes.

Cualquier información obtenida en un intercambio sectorial sólo debe revelarse a aquellas personas cuyas responsabilidades oficiales de administración tributaria respecto de los problemas de la industria requieren dicha divulgación.

B. Reuniones de Inspectores Tributarios de la OCDE

Los Grupos de Trabajo de la OCDE ocasionalmente celebran reuniones ad hoc de inspectores tributarios de los países miembro, para compartir estrategias y experiencias relativas a las cuestiones específicas de la administración tributaria. Un ejemplo sería una reunión celebrada para abordar los ardises internacionales de evasión y elusión impositivas. Tales reuniones pueden contar con la participación de 50 o más especialistas en tributación internacional con experiencia en las áreas relevantes de cumplimiento internacional, intercambio de información y auditorías tributarias internacionales de la OCDE y las principales economías no-OCDE que participan de la reunión.

C. Foro Global sobre Tributación

La OCDE auspicia reuniones periódicas del Foro Global sobre Tributación (GFT), que incluye a países y jurisdicciones miembro de la OCDE así como no miembro, para abordar cuestiones surgidas bajo el proyecto sobre Prácticas Tributarias Nocivas. Una sesión posterior durante esta Asamblea del CIAT sin duda se referirá en mayor detalle al trabajo del GFT. El GFT es un seguimiento de parte de la OCDE respecto de los no miembros en el marco de sus esfuerzos permanentes por mejorar la transparencia, establecer un intercambio de información efectivo en cuestiones tributarias y trabajar hacia el logro de reglas de juego uniformes en estas áreas. El objetivo primordial de este trabajo es optimizar la cooperación internacional y mejorar la transparencia y el intercambio de información para fines tributarios de modo que todos los países se encuentren mejor posicionados a la hora de aplicar sus propias legislaciones tributarias.

En los últimos años, el Foro Global llevó adelante varios proyectos en pos de estos objetivos. El trabajo del Foro Global sobre la transparencia y el intercambio de información tuvo su inicio en 2000 con un grupo de trabajo de países miembro y no miembro de la OCDE que produjeron el Convenio Modelo sobre Intercambio de Información en Asuntos Fiscales emitido por la OCDE en 2002. El Modelo refleja el alto nivel de intercambio de información al que aspira el Foro Global y actualmente se está utilizando en la negociación de convenios bilaterales. El trabajo de dicho grupo fue complementado por el del Grupo

Ad Hoc Conjunto sobre Cuentas del Foro Global, que desarrolló guías sobre los requisitos contables y de información para sociedades, asociaciones, fideicomisos, entidades o instituciones.

Tanto en países desarrollados como en desarrollo, el Foro Global ha recibido un apoyo político en franco crecimiento. El G20, un grupo que representa al 90 por ciento del PBI mundial y dos tercios de la población mundial, emitió una declaración a fines de 2004 comprometiendo a sus representados con "las exigentes normas de transparencia e intercambio de información para fines tributarios reflejadas en el Convenio Modelo de Intercambio de Información sobre Cuestiones Fiscales" y apelando a que todos los países adopten dichas normas. El grupo G20 "apoya firmemente los esfuerzos del Foro Global sobre Tributación de la OCDE para promover exigentes normas de transparencia e intercambio de información para fines tributarios y proveer un foro cooperativo en el que los países puedan trabajar en pos del establecimiento de reglas de juego uniformes basadas en dichas normas."

Al trabajar en pos de reglas de juego uniformes, el Foro Global busca fijar normas de una manera justa y equitativa y permite la competencia leal entre todos los países, grandes y pequeños, pertenecientes o no a la OCDE. Como se indicara en un informe reciente "El objetivo subyacente de contar con reglas de juego uniformes es facilitar la creación de un entorno en el que todos los centros financieros de importancia encuentren exigentes normas de transparencia y un efectivo intercambio de información en materia tributaria tanto civil como penal. Esto resulta vital para garantizar que los países obtengan de otros países la información necesaria para aplicar sus propias leyes tributarias, asegurar que los centros financieros que cumplen dichas normas no queden en desventaja indebidamente por hacerlo, y garantizar que los centros financieros que cumplen con dichas normas exigentes estén y permanezcan plenamente integrados en el sistema financiero internacional y la comunidad global."

La creciente utilización de ardides transfronterizos de evasión y elusión tributarias es un desafío de importancia para todas las administraciones tributarias. Dichas prácticas pueden detectarse y disuadirse a través del intercambio efectivo de información entre las autoridades tributarias. Los participantes del Foro Global analizaron los mecanismos jurídicos que facilitan dicha cooperación y comparten experiencias prácticas a través de la discusión de casos de estudio que ilustran cómo la cooperación internacional entre socios de tratados asistió a las administraciones tributarias nacionales en la detección y combate de los ardides de evasión y elusión tributarias.

D. Foro de los siete países sobre paraísos fiscales

El Foro de los Siete Países sobre Paraísos Fiscales es un grupo no oficial de países miembro de la OCDE que se reúne como asociación estratégica con el objeto de mejorar la capacidad de los respectivos países de lidiar con los riesgos planteados por los paraísos fiscales a sus regímenes tributarios. El Foro les brinda la oportunidad de compartir detalles sobre esquemas actuales de planificación tributaria y explicar técnicas de cumplimiento que se están empleando para abordar el riesgo de los paraísos fiscales, además de lidiar con cuestiones de cumplimiento offshore que surgen del uso de los paraísos fiscales.

El Foro permite que los países participantes desplieguen sus técnicas y bases de datos en el monitoreo de promotores, ardides y participantes. Generalmente, estos debates

se centran en los promotores, o en temas que permitan el trabajo interactivo en grupo, por ejemplo, mediante el uso de casos de estudio con el fin de armonizar la categorización de riesgos y los perfiles de los promotores. Este Foro también facilita los encuentros de personal apropiado de algunas de las jurisdicciones sobre temas conexos tales como operaciones con tarjetas de crédito, transferencias bancarias y otros ardis y capacidades financieras de vanguardia. El Foro celebra una asamblea general anual alrededor de febrero/marzo, y una tele conferencia cada dos meses.

E. JITSIC

El Servicio de Ingresos Internos de los Estados Unidos y las agencias tributarias nacionales del Reino Unido, Canadá y Australia crearon el Centro de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC) para identificar, desarrollar y compartir información y experiencias sobre operaciones de elusión impositiva abusiva. Representantes de los cuatro países trabajan juntos en el Centro, ubicado en Washington, DC, intercambiando información y compartiendo experiencias en "tiempo real".

La intención del JITSIC es hacer foco en las operaciones transfronterizas. En los últimos años, la proliferación de los refugios fiscales abusivos evolucionó para incluir la creación, estructuración y comercialización de los refugios fiscales, e inversiones en refugios, entre fronteras internacionales. Estas operaciones son más difíciles de detectar y develar cuando no se comparten información y conocimientos entre las autoridades nacionales de ingresos. El JITSIC inicialmente se centrará en productos financieros estructurados, comercializados y utilizados para generar ardis tributarios abusivos.

Si bien el JITSIC no es un emprendimiento conjunto de aplicación, la información intercambiada asiste a cada autoridad tributaria miembro en la determinación de pasos adicionales para poner fin a las operaciones abusivas. En este sentido, los miembros del JITSIC intercambian información sobre ardis tributarios abusivos y comparten experiencias y prácticas tendientes a combatirlos. El JITSIC también comparte información sobre operaciones que podrían desarrollarse y promoverse dentro de los regímenes tributarios de las naciones participantes.

Para combatir los refugios fiscales abusivos, Estados Unidos tiene implementada una estrategia multifacética que se centra en la divulgación y la transparencia. Las reglamentaciones requieren que los promotores registren refugios y lleven listas de inversionistas. También requieren que los inversionistas divulguen su participación en los refugios. El IRS investiga activamente y toma acción jurídica y de aplicación de la ley para detener a los promotores de los refugios fiscales abusivos. La dependencia también examina las declaraciones de impuestos de los inversionistas en los refugios fiscales. El IRS emite guías sobre las operaciones abusivas para advertirle al público acerca de posiciones tributarias que serán objetadas. Sin embargo, las promociones de refugios y las inversiones que cruzan fronteras internacionales son difíciles de detectar y develar. Las capacidades de detección y análisis combinadas del JITSIC le permitirán al IRS y a las demás dependencias tributarias participantes actuar en contra de aquéllos que salen al exterior para planificar, facilitar o tomar parte en operaciones tributarias abusivas. Se prevé que la participación en el JITSIC optimizará la estrategia de refugios impositivos de cada país miembro.

IV. ASISTENCIA TÉCNICA HORIZONTAL

Para que resulte efectiva, la administración tributaria debe garantizar los ingresos suficientes para que su gobierno pueda brindar los servicios necesarios para el bienestar del estado. Estados Unidos, junto con muchas otras naciones desarrolladas, se comprometió con un programa de asistencia técnica a las administraciones tributarias que soliciten tal apoyo. Las economías estables requieren sistemas efectivos de administración tributaria y el IRS considera que las solicitudes de asistencia constituyen oportunidades para contribuir al fortalecimiento de los regímenes tributarios y las economías que ellos respaldan. La visión de este esfuerzo con respecto a cada país es ayudar a los funcionarios locales a incorporar en cada dependencia tributaria métodos, técnicas, procedimientos, programas, actitudes y organizaciones modernos que continúen como modo de vida para los funcionarios tributarios y la comunidad de contribuyentes.

A. Asistencia de la OCDE

La OCDE lleva adelante un programa amplio de asistencia técnica en materia fiscal e impositiva. La Junta para la Cooperación con las Economías no OCDE, en representación del CAF, supervisa el programa de trabajo de la OCDE con economías no miembro, y brinda un marco para comprometer a las economías no miembro en un diálogo permanente sobre cuestiones clave de política y administración tributarias. El CAF participa en una serie de actividades diseñadas para asistir a estas economías. Estas actividades se desarrollan de dos maneras:

- El Foro Global sobre Tributación Internacional, que consiste en un grupo de redes, diálogos y reuniones informales, diseñadas para exponer a las economías no OCDE a las normas y pautas de la OCDE y proporcionar un foro para el diálogo entre miembros y no miembros de la OCDE.
- El Programa de Extensión, que consiste en asistencia orientada hacia regiones y países específicos. Se desarrollan seminarios y talleres en los cuatro centros fiscales multilaterales de la OCDE (ubicados en Ankara, Budapest, Chonan y Viena), así como también, ocasionalmente, en otras sedes internacionales.

B. Otras Formas de Asistencia

Una forma más genérica y multilateral de Asistencia Horizontal es el desarrollo para uso general de documentación jurídica y administrativa "modelo" para articular principios y pautas comunes para la administración de regímenes tributarios entre fronteras. Ejemplos de este tipo de documentos serían la Convención Modelo de la ONU sobre Doble Imposición, la Convención Fiscal Modelo de la OCDE sobre Renta y Capital, y el Modelo de CIAT para el Intercambio de Información Fiscal. Ejemplos de dichos documentos relacionados con los aspectos administrativos de la cooperación fiscal internacional serían el Código de Conducta Modelo del CIAT, y el Manual de la OCDE sobre la Implementación del Intercambio de Información.

Por último, otra posibilidad de Asistencia Horizontal, aunque a veces resulte más difícil de combinar debido a diversas restricciones jurídicas y logísticas, es la asignación de funcionarios a otras administraciones tributarias, por ejemplo, mediante traslados en

comisión. Esto podría tener fines de desarrollo relativos a la proyección de carrera de esa persona en particular, o para el directo beneficio de la jurisdicción receptora, porque el conjunto de habilidades específicas de esa persona es especialmente necesario o deseable. Un ejemplo de esta posibilidad es la pasantía del CIAT. Este programa tiene tres objetivos primordiales:

- les brinda a los funcionarios la oportunidad de familiarizarse y comprender los procesos, reglamentaciones y procedimientos de gestión tributaria y aduanera utilizados en otros países miembro;
- contribuye a mejorar los procesos, procedimientos y, en general, la gestión técnica de los países miembro al brindarles a los funcionarios capacitación y asistencia técnica; y
- promueve un uso mejor y más intensivo de los recursos existentes en las administraciones tributarias y aduaneras de los países del CIAT mediante la promoción de la cooperación bilateral entre los países miembro del CIAT.

V. ACTIVIDADES PRÁCTICAS

Estados Unidos ha participado activamente en las tres formas de cooperación internacional descritas anteriormente, y durante muchos años. Por ejemplo, con respecto a los Foros Internacionales, representantes del IRS asisten y participan activamente en muchos de los subgrupos de la OCDE, y han desempeñado papeles especialmente importantes en el Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria. Si bien el staff del IRS participa sólo ocasionalmente en algunos de los esfuerzos internacionales más orientados hacia políticas, hemos sido los protagonistas principales en aquellos proyectos de naturaleza primordialmente administrativa, tales como el FTA y los Grupos de Asesoría Técnica que analizaron diversas cuestiones relativas al comercio electrónico. El IRS también brinda un apoyo muy importante a nuestros colegas del ámbito de políticas en las organizaciones en las que resulta crítico contar con un conocimiento detallado de los aspectos prácticos de la administración tributaria, tales como el FATF.

De igual manera, los empleados del IRS son los representantes principales de los Estados Unidos en los intercambios multilaterales cuyo foco son las cuestiones administrativas. El IRS fue anfitrión de muchos Intercambios Sectoriales y participó de muchos otros. El staff del IRS asiste periódicamente a los Encuentros de Inspectores Fiscales organizados por la OCDE, y asiste de modo rutinario en la organización de esfuerzos en el campo de cumplimiento transfronterizo, incluso en los diversos emprendimientos sobre paraísos fiscales que centran su atención en los evasores tributarios. Finalmente, buena parte de la asistencia técnica horizontal proporcionada por los Estados Unidos a economías en desarrollo se brinda a través del trabajo de la oficina del IRS sobre Servicios de Asesoría en Administración Tributaria.

Si bien el siguiente segmento del programa más amplio de la Asamblea General sobre Cooperación Internacional se ocupará del tema del Intercambio de Información, esta presentación estaría incompleta si no abordara varias cuestiones relativas a ese tema. En primer lugar, un programa efectivo de cooperación internacional debe estar fundado en una base jurídica suficiente. Dicha base jurídica suficiente sólo se encuentra en una red de tratados tributarios y/o convenios de intercambio de información tributaria que le

otorguen a una administración tributaria la autoridad y la facultad de compartir información respecto de contribuyentes específicos y operaciones puntuales. Una red de este tipo es absolutamente necesaria porque, a fin de cuentas, la administración tributaria sólo está cumpliendo su cometido cuando examina cabalmente la información de los contribuyentes para garantizar que dicha información refleje con exactitud las obligaciones tributarias reales de los contribuyentes. Y, por su puesto, el corolario del examen cabal de la información del contribuyente es el aseguramiento, mediante investigación, de que los contribuyentes de hecho están pagando sus obligaciones. Estados Unidos tiene un programa activo de negociación de tratados y TIEA; en la actualidad tiene vigentes más de 75 tratados tributarios y TIEAs, más otros en camino. Muchas de las jurisdicciones presentes en esta sala tienen convenios de este tipo con los Estados Unidos, que los habilita a compartir información con el Servicio de Ingresos Internos.

Sin embargo, la base jurídica para el intercambio va más allá del convenio internacional que la autoriza. También debe existir una estructura jurídica interna y nacional que permita a la administración tributaria actuar en representación de su socio, de modo de poder obtener y transmitir la información necesaria, especialmente frente a una solicitud de obtener dicha información. Es importante que el esquema estatutario se vea reforzado por el respaldo del poder judicial del país a la administración tributaria mediante un compromiso efectivo de recabar información y su visto bueno respecto de la "autoridad competente" de la administración tributaria del socio según el tratado. Además, resulta de importancia crítica para los Estados Unidos y para muchos otros países contar con leyes de confidencialidad internas a nivel nacional que preserven el debido secreto de la información del contribuyente y estipulen consecuencias apropiadas frente a la divulgación no autorizada de dicha información. Estados Unidos tuvo la bendición de contar con el desarrollo de una estructura jurídica amplia y la aprobación judicial respecto del cumplimiento de la ley tributaria; incluso ha habido esfuerzos de cumplimiento en representación de socios de tratados, además de un esquema de confidencialidad de los contribuyentes cuidadosamente diseñado que prevé penalidades significativas en caso de divulgación no autorizada de información del contribuyente.

Además del marco jurídico, una administración tributaria debe contar con una variedad de recursos para respaldar su trabajo de cooperación internacional. En nuestra experiencia, es importante que existan procedimientos internos claros por escrito respecto de cómo recabar información, tanto a nivel nacional como mediante solicitudes por escrito a otros países y jurisdicciones. Es altamente beneficioso tener la capacidad de acceder a fuentes de información electrónicas identificables a través de bases de datos externas y públicas, así como información llevada en registros tributarios internos. Sistemas de comunicaciones internos y externos actualizados (teléfono, correo, fax, correo electrónico), instalaciones adecuadas en cuanto a espacio de oficinas y equipamiento no son negociables. Un presupuesto suficiente para la administración tributaria, para personal, suministros, viáticos y demás costos inherentes a las actividades de cumplimiento, un staff suficientemente instruido y motivado, y capacitación apropiada del staff son otros de los elementos indispensables de un programa efectivo de cooperación internacional. Obviamente, un subconjunto necesario de la infraestructura administrativa es un Programa de Intercambio de Información organizado. Algunos de los requisitos de este tipo de programa son:

- Una oficina designada como "autoridad competente" (CA) bajo el convenio internacional, ocupada por una persona identificable.

- Cantidad de personal suficiente para la oficina de la CA, con capacitación y delegación de autoridad adecuadas. Este personal debe tener:
 - o conocimientos sobre los procedimientos de Intercambio de Información de los tratados tributarios y TIEAs;
 - o conocimientos sobre la administración tributaria y cómo está estructurada;
 - o conocimientos sobre los procedimientos administrativos relevantes;
 - o conocimientos sobre la legislación tributaria nacional que afecte la recabación de información;
 - o capacidad para analizar y trabajar con los procesos administrativos;
 - o capacidad para comunicarse con personas de diferentes culturas;
 - o habilidades de resolución de problemas.
- Sistemas de archivo y rastreo de casos, historial del programa y políticas.
- Políticas y procedimientos escritos.
- La autoridad para dirigir al personal de campo en la recabación de información en caso de ser necesario.
- La capacidad de modificar procedimientos según sea necesario para recabar información.
- La capacidad de proteger la información recabada e intercambiada.
- Asesoría legal para asesoramiento o defensa, según sea necesario.

Un Programa de Intercambio de Información cubre una variedad de actividades funcionales. Estas actividades a menudo se agrupan en cinco categorías de Intercambio:

- Específicos.
- Espontáneos.
- Automáticos.
- Verificaciones simultáneas.
- Intercambio Sectorial.

El artículo sobre Intercambio de Información de un tratado tributario o TIEA comúnmente cubre (y autoriza) todas y cada una de las cinco categorías. Según se describiera antes en esta presentación, un Intercambio Sectorial se da de manera algo esporádica. De igual manera, las verificaciones simultáneas pueden o no ser frecuentes. Estados Unidos tiene convenios con alrededor de quince socios de tratados para plantear más claramente los procedimientos empleados al llevar a cabo una actividad de este tipo (actividades que son, entre paréntesis, distintas de una auditoría "conjunta"). Los intercambios espontáneos también son esporádicos, cuando una administración tributaria descubre información, por ejemplo, durante una auditoría, que sugiere no cumplimiento en un socio de tratado y luego remite dicha información al socio del tratado. Los intercambios automáticos, en cambio, se dan más o menos en forma anual, y comprenden un intercambio de una masa de información relativa a transferencias de renta pasiva, es decir dividendos, intereses y regalías.

El tipo más común de intercambio de información es el realizado en base a una solicitud expresa de un socio de tratado. La información solicitada es la información de rutina solicitada en cualquier otro tipo de auditoría: registros bancarios, registros de intermediación, registros societarios e inmobiliarios, información de las declaraciones, información a partir de entrevistas con terceros. Esta información puede, en muchos casos, estar en poder de la administración tributaria extranjera, pero a menudo está en manos de los contribuyentes. La solicitud y el suministro de dicha información deben hacerse conforme a los requisitos y obligaciones legales dispuestos por el tratado o TIEA.

Por último, tal vez el componente más crítico de un programa de cooperación internacional verdaderamente efectivo sea el intangible de un compromiso de intercambiar información. Esto es la voluntad de la administración tributaria y todo su staff pertinente, además de la autoridad legal de hacerlo, de obtener y proveer información cuando le sea requerida por sus socios de tratado. En última instancia, este intangible resulta más necesario en el staff de la oficina de la AC - la persona que ocupa el cargo de "Autoridad Competente", junto con todos los demás empleados de su despacho - e incluye un reconocimiento por parte de esas personas respecto de las cuestiones relativas al intercambio de información y su capacidad de interactuar de manera efectiva con personal del socio de tratado en el esfuerzo por obtener la información solicitada que se encuentre disponible.

VI. RESUMEN /CIERRE

Al dialogar en el marco de encuentros tanto formales como informales, pueden germinar y brotar ideas de cambios importantes. Tanto dentro como entre sociedades, las conversaciones e interacciones de las personas les permiten decidir cuál es el curso de acción necesario para afectar sus vidas e instituciones. Es a través de la actividad en las relaciones - es decir, la actividad de cooperación - que echan raíces y florecen los objetivos de un gobierno eficaz. Y es a través de su actividad en las relaciones internacionales, tales como esta Asamblea, al igual que aquéllas descritas anteriormente en esta presentación, que los ejecutivos de gobierno y otros funcionarios lograrán más efectivamente sus objetivos nacionales en la administración tributaria.

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Claudino Pita

Director de Planificación Estratégica y Estudios
Secretaría Ejecutiva - CIAT

Introducción

A. Los Acuerdos Internacionales sobre Intercambio de Informaciones Tributarias

1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información.

- a. El Tratamiento Modelo de la OCDE
- b. El Modelo de la ONU
- c. El Modelo del Pacto Andino

B. Análisis de las Cláusulas sobre Intercambio de Información en los Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por Países Miembros del CIAT, de América Latina y el Caribe

1. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1963
2. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1977
3. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE actual

C. Tratados Específicos de Intercambio de Información

D. Los Trabajos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, en Materia de Intercambio de Información

E. Principales Características del Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT

1. Objeto y finalidad del intercambio
2. Ámbito de aplicación
3. Modalidades de intercambio previstas
4. Las fiscalizaciones simultáneas
5. Fiscalizaciones en el extranjero.

Conclusiones

Anexo I

RESUMEN

La naturaleza y amplitud del intercambio internacional de información, depende de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aun, tratados de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 tienen convenios para evitar la doble tributación con cláusulas de intercambio de información, existiendo 137 convenios vigentes, tres de ellos multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan de América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Por su parte, los países europeos miembros del CIAT, Canadá y Estados Unidos, cuentan con una amplia red de tratados para evitar la doble tributación.

Siendo que en el contexto actual, la disposición de informaciones provenientes de fiscos extranjeros, resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias, las limitaciones existentes para la aplicación de las cláusulas de intercambio de información en la gran mayoría de los tratados para evitar la doble tributación, indican la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

Los objetivos de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos.

Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes.

El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.

La gran mayoría de países desarrollados que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación, han concluido adicionalmente otros acuerdos que tratan específicamente del intercambio de información.

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones.

En el marco del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar un Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, el que fue concluido y aprobado por la 33^a Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

INTRODUCCION

El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, cada vez de mayor importancia, para el desarrollo eficaz de las funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por la administración tributaria y, consecuentemente, para asegurar una aplicación equitativa de los tributos en un escenario internacional como el actual caracterizado por una amplia globalización.

Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Temas como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, sub-capitalización, comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes en las administraciones tributarias de todo el mundo y, sin una asistencia mutua entre esas administraciones que les brinde la posibilidad de contar con informaciones del exterior confiables y oportunas, su cometido de control se torna una tarea de muy difícil concreción.

El intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional; apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países. Esta forma de procesarse el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer, adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones.

En razón de tales circunstancias, hoy en día es pacíficamente reconocida la necesidad de celebrar acuerdos internacionales sobre esta materia, que posibiliten a los Estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles internamente.

Este trabajo está orientado, especialmente, al análisis del intercambio de información establecido en convenios celebrados por y de las acciones en curso para el fortalecimiento de ese intercambio.

Con aquella finalidad, se analizará el tratamiento del intercambio de información en los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación; las cláusulas sobre esa materia contenidas en los acuerdos de doble tributación vigentes de los que hacen parte países miembros de América Latina y el Caribe¹ del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT; las razones que aconsejarían la conclusión de convenios específicos de intercambio de información tributaria y los convenios de este último tipo en que participan los aludidos países miembros del CIAT y, finalmente, los trabajos e iniciativas que se vienen desarrollando en este campo en el ámbito del CIAT.

A. LOS ACUERDOS INTERNACIONALES SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Si la información necesaria para efectuar un control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias es insuficiente en el propio país de la administración tributaria, ésta puede solicitar datos de varias formas a la administración tributaria de otro país. Estas formas de asistencia a través del intercambio internacional de información, dependen de la naturaleza y amplitud de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aun, tratados bilaterales o multilaterales de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información

La forma más difundida en el pasado de convenir el intercambio de informaciones, era a través de cláusulas incorporadas en los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional.

Desde muy temprano, los convenios y los modelos de convenio sobre esta materia incorporaron cláusulas específicas referentes al intercambio de información², inicialmente, con el fin exclusivo de servir a la aplicación del propio convenio y, progresivamente, ampliando esa finalidad para contemplar también el combate a la evasión tributaria.

⁸ Antillas Holandesas; Argentina; Aruba; Barbados; Bermuda; Bolivia; Brasil; Chile; Colombia; Costa Rica; Cuba; Ecuador; El Salvador; Guatemala; Haití; Honduras; Jamaica; México; Nicaragua; Uruguay; Panamá; Paraguay; Perú; República Dominicana; Surinam; Trinidad y Tobago y Venezuela.

² Ver cuadro anexo "Alcances de las cláusulas de intercambio de información en los distintos modelos".

a. El Tratado Modelo de la OCDE

Los tratados bilaterales o multilaterales para evitar la doble tributación internacional, amplios, generalmente son concluidos con base en el Tratado Modelo de la OCDE.

Desde la primera versión de ese Tratado Modelo, que data de 1963, se incluye una cláusula estándar sobre el intercambio de informaciones tributarias en su artículo 26. Este artículo, como también el propio Modelo, ha sufrido sucesivas modificaciones que fueron ampliando el ámbito y objeto del intercambio de informaciones.

En su versión actual, el artículo 26 del Modelo de la OCDE expresa:

- "1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas relativas a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en tanto que la imposición de que se trate no sea contraria a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1 y 2. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado y será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) concernientes con la liquidación o recaudación de, el control y ejecución del cumplimiento o procesamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a los impuestos referidos en la primera oración. Estas personas o autoridades usarán la información sólo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.
2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:
- a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;
 - b) suministrar información que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;
 - c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

Es importante destacar, que del análisis del artículo 26 del Modelo de la OCDE, transcrito, y de los respectivos Comentarios, surge que la aplicación de una cláusula de esta índole representa una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información que se les pueden presentar a los países contratantes, entre otra razones, por ciertas limitaciones que se contemplan en aquel artículo.

Recién a partir de las modificaciones introducidas en el año 2000, las consultas formuladas pueden relacionarse a otros impuestos no comprendidos en los convenios (que tratan sobre el impuesto a la renta y, a veces, al patrimonio). Por ello en la gran mayoría de los convenios vigentes, que fueron celebrados antes de ese año, no contemplan cualquier compromiso de dar información atinente a otros impuestos.

Conforme se prevé en los Comentarios al art. 26, (párrafo 11), también puede verse perjudicado el intercambio en la medida que un Estado podría denegar la información solicitada, si no estuviese seguro de que la otra administración tratará esa información con la confidencialidad que exige su propia legislación.

En cuanto a la extensión de la información que podrá ser materia de intercambio, ella está restringida al mínimo de posibilidades normativas y materiales que presente cualquiera de los Estados Contratantes (reciprocidad "de jure" y de "facto"). Ninguno de los Estados está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, ni a ir más allá de lo que prescribe esa legislación o de lo que constituye esa práctica administrativa normalmente. Al mismo tiempo, se determina que constituyen parámetros para establecer la extensión de las obligaciones del Estado consultado no solamente sus propias limitaciones normativas y materiales, lo que parece lógico, sino también las limitaciones de idéntica índole correspondientes al Estado consultante.

La consagración de esta forma de reciprocidad, determina que la información que por aplicación del artículo 26 del Modelo de la OCDE los Estados están obligados a brindar, tendrá una amplitud coincidente con las menores posibilidades, del punto de vista normativo y material, que corresponda a cualquiera de los Estados involucrados en el intercambio de información. Esta última circunstancia es reconocida en el párrafo 18 del comentario de aquel artículo, en el que se expresa que si la estructura de los medios de información de los dos Estados contratantes son muy diferentes, las disposiciones de los apartados a) y b) del segundo párrafo del artículo 26 del Modelo, sólo permitirán un intercambio de información muy limitado y tal vez nulo.

Por último, se excluye la obligatoriedad de prestar informaciones que revelen secretos comerciales, empresariales, industriales, mercantiles, profesionales o procedimientos comerciales, o informaciones contrarias al orden público, lo que supone hacer prevalecer normas internas especiales, sin que se considere la posibilidad de que se puedan incorporar disposiciones en los Convenios que restrinjan el alcance de esas normas internas.

b. El Modelo de la ONU

El intercambio de información también fue materia de estudio del Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, establecido de conformidad con la resolución 1273 (XLIII) del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas, ONU. En las "Directrices" publicadas por ese Grupo en el año 1975 se recomendó la ampliación del alcance de la disposición sobre intercambio de información del Modelo de la OCDE de 1963, a fin de propender no sólo a evitar el fraude y la evasión fiscal, sino también para facilitar la realización de consultas entre las autoridades competentes que desarrollen condiciones, métodos y técnicas apropiadas referentes a los temas sobre los que cabe realizar el intercambio de información.

En ese sentido, Stanley Surrey, quién participó de los trabajos desarrollados en el ámbito de la ONU y de la OCDE, señala en su trabajo "El Grupo de Expertos de las Naciones Unidas y las Directrices relativas a Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo", presentado en la XIX Conferencia Técnica del CIAT, realizada en el año 1977

en Curaçao, que el artículo de las Directrices de las Naciones Unidas relativo al intercambio de información, es diferente a la enmienda introducida por la OCDE al artículo 26 de su Modelo en dos aspectos:

- El artículo de las Directrices de las Naciones Unidas establece expresamente que el intercambio de información se llevará a cabo "en particular para la prevención del fraude y la evasión" de los impuestos cubiertos por el tratado. Afirma Surrey que se agregó este concepto para subrayar el énfasis asignado a ese tipo de prevención.
- Se adicionó la siguiente frase: "Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos."

Esta frase adicional, concluye Surrey, es la clave del enfoque del Grupo de las Naciones Unidas, cuyos miembros desearon establecer una obligación afirmativa a fin de que las autoridades competentes den plena implementación al artículo sobre intercambio de información. Fueron de la opinión de que los beneficios para las administraciones tributarias solamente podrían ser obtenidos si las autoridades competentes contasen con una delegación de plena autoridad para llevar a cabo los objetivos del artículo 26.

Recogiendo la recomendación emergente de las "Directrices" formuladas por el Grupo de Expertos, el Modelo de la ONU de 1979 incorporó al artículo correspondiente del Modelo de la OCDE una referencia explícita a la finalidad del intercambio de informaciones, en el sentido de que ésta sería prevenir el fraude y la evasión de impuestos, destacando también la importancia de la participación de las autoridades tributarias con tal finalidad, concediéndoles facultades de consulta.

El artículo 26 del Modelo de la ONU, que reproduce básicamente el de la OCDE expresa (los disposiciones incorporadas al Modelo OCDE se consignan en negrita):

- "1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio, en tanto que la imposición de que se trata no sea contraria al Convenio, en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos. El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado. En todo caso, si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente, ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.
2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:
- a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;
 - b) suministrar información que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;
 - c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

Sin perjuicio de las alteraciones que ya fueron comentadas, el artículo 26 del Modelo de la ONU mantiene integralmente las limitaciones apuntadas al tratar del Modelo de la OCDE, por lo cual le resultan aplicables idénticas observaciones a las formuladas para este último Modelo.

En realidad, el Modelo de la ONU no introdujo ninguna diferencia significativa o de fondo, a la forma en que se encontraba regulado el intercambio de información en el Modelo de la OCDE.

Tanto la mención en el primer párrafo de la finalidad de "...en particular para la prevención del fraude o evasión...", como la frase final de ese mismo párrafo sobre consultas entre las autoridades competentes, incorporadas por el Grupo de Expertos de Naciones Unidas al artículo 26, podrían entenderse innecesarias.

- La finalidad del intercambio de información de prevenir el fraude o la evasión, puede considerarse contemplada en la previsión de ese intercambio para la "aplicación de las leyes internas".

- Las consultas entre las autoridades competentes con ciertas finalidades inherentes al intercambio de información, pueden entenderse implícitas en las disposiciones sobre procedimiento de acuerdo mutuo.

c. El Modelo del Pacto Andino

En cuanto a las disposiciones sobre intercambio de información del Convenio Multilateral del Pacto Andino y del Modelo de Convenio con terceros países, aprobados por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena en el año 1971, ellas están contenidas en los artículos 20 y 19, respectivamente, ambos con igual texto y que establecen:

"Las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí".

Como se desprende del texto transcrito, en él se realizó una escueta síntesis de lo que en los Modelos de OCDE y ONU, comentados anteriormente, se distingue como procedimiento de acuerdo mutuo e intercambio de información.

Por las disposiciones de los artículos sobre intercambio de información del Convenio Multilateral y del Convenio tipo, aprobados por la Decisión 40, cabe interpretar que en cierto sentido se ha ido más allá de las previsiones de los Modelos de OCDE. y de ONU en esta materia y, contrariamente, en otros aspectos se restringe su alcance.

- Serían más amplias las disposiciones del Pacto Andino, en la medida que se eliminan una serie de limitaciones expresas contenidas en las normas de los Modelos de OCDE. y ONU.
- Son más estrechas en cuanto a la confidencialidad otorgada a la información recibida en lo referente a las personas a quienes puede transmitirse esa información, que no podrán ser otras más que las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia del Convenio.

Sin embargo, cabe concluir, que el texto de los artículos 19 y 20 transcritos, al igual que las demás disposiciones que integran tanto el Modelo como el Convenio Multilateral, carecen del necesario desarrollo, lo que hace que sean de difícil aplicación por el grado de generalidad de las normas en ellos contenidas. Posiblemente, esta es la razón que determinara la poca utilización de ese Modelo, aún por los países partícipes en el Pacto Andino, en más de treinta años transcurridos desde su publicación.

B. ANÁLISIS DE LAS CLÁUSULAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADOS POR PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Conforme a la información contenida en la Base de Datos sobre Informaciones Tributarias Básicas, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, estaban vigentes al 31 de diciembre de 2002 y con participación de países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 137 convenios amplios para evitar la doble tributación internacional.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 son signatarios de ese tipo de convenios.

De los 137 convenios vigentes, tres de ellos son multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda. Son países miembros del CIAT que participan en el Convenio Multilateral del Pacto Andino: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela; en el del CARICOM: Barbados, Jamaica y Trinidad y Tobago, y en el del Reino de Holanda: Antillas Holandesas y Aruba.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan de América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Los restantes 9 convenios bilaterales vigentes, han sido celebrados entre países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe: Argentina-Bolivia, Argentina-Brasil, Argentina-Chile, Barbados-Cuba, Barbados-Venezuela, Brasil-Ecuador, Chile-México, Ecuador México y Trinidad y Tobago-Venezuela.

En cuanto al intercambio de información en aquellos 134 convenios bilaterales, 5 no contienen ninguna cláusula al respecto: Argentina-Suiza, Ecuador-Suiza, Jamaica-Suiza, Trinidad y Tobago-Suiza y Venezuela-Suiza, los demás se basaron en diferentes versiones de la cláusula del Modelo de la OCDE, excepto 2 de ellos que adoptan el Modelo del Pacto Andino: Argentina-Bolivia y Argentina-Chile.

Al final de este trabajo, se adjunta un cuadro³ que contiene los convenios sobre doble tributación vigentes celebrados por cada uno de los países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, indicando la fecha de entrada en vigor, el número de artículo a que corresponde la respectiva cláusula sobre intercambio de información, y el Modelo a que correspondería el texto de esa cláusula, así como la indicación de la adecuación en cuanto a la redacción o alcances, para más o para menos, del Modelo adoptado.

Entre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en aquellos convenios, existe una amplia gama de soluciones en cuanto a la extensión otorgada al intercambio en ellas pactado.

³ ANEXO II - Cláusulas sobre intercambio de información

Los dos convenios bilaterales celebrados siguiendo el Modelo de la Decisión 40 (Argentina-Bolivia y Argentina-Chile), recogen textualmente la cláusula tal como esta redactada en ese Modelo.

Con relación a los convenios celebrados siguiendo el Modelo de la OCDE en sus distintas versiones, es en ellos donde se verifica la mayor variedad de soluciones. Examinando cada una de las cláusulas adoptadas por los convenios que se encuadran en aquel Modelo y en un orden de menor a mayor con relación a los alcances del intercambio en ellas acordado, considerando también la versión del Modelo de la OCDE que habrían seguido, se verifican las siguientes situaciones.

1. Cláusulas basadas en el Modelo de OCDE de 1963

Limitan los alcances del intercambio de información

- Se restringe el intercambio de información exclusivamente para la aplicación de determinados artículos del convenio:

México-Suiza

- Se suprime la mención del intercambio de información para aplicación de la ley interna (cláusula de intercambio limitada), en los siguientes convenios:

Argentina-Alemania	Brasil-Japón
Barbados-Suiza	Brasil-Korea
Brasil-Alemania	Brasil-Noruega
Brasil-Filipinas	Brasil-República Checa
Brasil-Holanda	Brasil-República Eslovaca
Brasil-Hungría	Jamaica-Alemania
Brasil-Italia	Trinidad y Tobago-Alemania

Mantienen los alcances del intercambio de información

Argentina-Brasil	Brasil-España
Brasil-Austria	Brasil-Francia
Brasil-Bélgica	Brasil-Luxemburgo
Brasil-Canadá	Brasil-Suecia
Brasil-Dinamarca	República Dominicana-Canadá
Brasil-Ecuador	Trinidad y Tobago-Italia

Amplían los alcances del intercambio de información

- Se menciona expresamente la finalidad de prevenir la evasión y/o el fraude y/o la elusión tributarios, en los siguientes convenios:

Barbados-Reino Unido	Perú-Suecia
Brasil-Japón	Trinidad y Tobago-Dinamarca
Jamaica-Canadá	Trinidad y Tobago-Estados Unidos
Jamaica-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Noruega

- No se exige la reciprocidad de "facto" ni de "jure", en los siguientes convenios:

Barbados-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Dinamarca
Jamaica-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Estados Unidos
Perú-Suecia	

2. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1977:**Limitan los alcances del intercambio de información**

- Se suprime la mención del intercambio de información para la aplicación de la ley interna (cláusula de intercambio limitada), en los siguientes convenios:

Argentina-Austria	México-Alemania
Bolivia-Alemania	Uruguay-Alemania
Bolivia-Francia	Venezuela-Alemania
Ecuador-Alemania	

- Se suprime la mención de la irrelevancia del lugar de residencia de las personas a las que se refiere la información, en los siguientes convenios:

Argentina-Reino Unido	Brasil-India
Barbados-Canadá	Convenio Multilateral Reino de Holanda
Barbados-Cuba	Convenio Multilateral del CARICOM
Barbados-Finlandia	Ecuador-Alemania
Barbados-Suecia	México-Singapur
Bolivia-Alemania	Trinidad y Tobago-Reino Unido
Bolivia-Francia	Uruguay Alemania
Bolivia-Reino Unido	Venezuela-Alemania

Mantienen los alcances del intercambio de información

Antillas Holandesas-Noruega	México-Bélgica
Argentina-Australia	México-España
Argentina-Bélgica	México-Finlandia
Argentina-Dinamarca	México-Francia
Argentina-España	México-Holanda
Argentina-Finlandia	México-Irlanda
Argentina-Francia	México-Israel
Argentina-Holanda	México-Italia
Bolivia-España	México-Korea
Bolivia-Suecia	México-Noruega
Brasil-Finlandia	México-Polonia
Cuba-España	México-Portugal
Ecuador-España	México-Rumania
Ecuador-Francia	México-Suecia
Ecuador-Italia	Surinam-Holanda
Ecuador-México	Trinidad y Tobago-Canadá
Ecuador-Rumania	Uruguay-Hungría
Jamaica-China	Venezuela-Francia
Jamaica-Dinamarca	Venezuela-Holanda
Jamaica-Noruega	

Amplían los alcances del intercambio de información

- Se extiende el alcance en cuanto a los impuestos comprendidos, en los siguientes convenios:

Barbados-Suecia (Imp. al Consumo)	México-Dinamarca
Barbados-Estados Unidos (sólo EU)	México-Estados Unidos (imp. federales)
Chile-México (utilización en el IVA)	México-Japón

- Se menciona la finalidad de prevenir la evasión y/o el fraude y/o la elusión tributarios, en los siguientes convenios:

Argentina-Italia	Trinidad y Tobago-India
Argentina-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Venezuela
Barbados-China	Venezuela-Bélgica
Barbados-Venezuela	Venezuela-Dinamarca
Bolivia-Reino Unido	Venezuela-Indonesia
Brasil-China	Venezuela-Italia
Brasil-Portugal	Venezuela- Noruega
Brasil-India	Venezuela-Reino Unido
Jamaica-Estados Unidos	Venezuela-Rep. Checa
México-Japón	Venezuela-Suecia
México-Reino Unido	

- Se menciona la posibilidad de que las autoridades competentes se consulten sobre materias referentes al intercambio de información, inclusive, respecto a la elusión tributaria, en los siguientes convenios:

Barbados-Estados Unidos	Jamaica-Suecia
Barbados-Finlandia	Trinidad y Tobago-Francia
Barbados-Noruega	Trinidad y Tobago-Suecia
Barbados-Suecia	Trinidad y Tobago-Venezuela
Barbados-Venezuela	Venezuela-Dinamarca
Brasil-Portugal	Venezuela-Indonesia
Brasil-India	Venezuela-Noruega
Jamaica-Francia	Venezuela-Portugal
Jamaica-Israel	Venezuela-Rep. Checa

- No se exige la reciprocidad de "facto" ni de "jure", en los siguiente convenios:

México-Estados Unidos (Se remite al acuerdo sobre intercambio de información)

- Se agrega un párrafo con la mención de que el Estado requerido deberá esforzarse para obtener la información aun cuando no la necesite para sus propios fines y que deberá prestarla en la forma solicitada y con la misma extensión en que pueda obtenerla conforme a sus normas y prácticas administrativas, en los siguientes convenios:

Argentina-Canadá	Ecuador-Canadá
Argentina-Noruega	Jamaica-Estados Unidos
Argentina-Suecia	México-Canadá
Barbados-Estados Unidos	México-Luxemburgo
Chile-Canadá	Venezuela-Estados-Unidos
Chile-México	

- Se prevén expresamente otras formas de asistencia administrativa mutua:

Brasil-Portugal (La cláusula sobre intercambio de información se transforma en el nuevo convenio Brasil-Portugal en un amplio compromiso de asistencia administrativa mutua, que tal vez hubiese sido correcto que dada la variedad de elementos que allí se contemplan, se hubiesen establecido mediante la celebración de un acuerdo específico sobre esa materia)
--

3. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE actual

México-República Checa (En relación a la norma del Modelo se restringen los alcances en cuanto sólo para el Caso de la República Checa se abarcan los impuestos de diferentes niveles de gobierno y, al mismo tiempo se extienden en cuanto se prevé expresamente que el Estado requerido deberá esforzarse para obtener la información aun cuando no la necesite para sus propios fines y que deberá prestarla en la forma solicitada y con la misma extensión en que pueda obtenerla conforme a sus normas y prácticas administrativas).
--

C. LOS TRATADOS ESPECIFICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

En el análisis realizado en el apartado anterior sobre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en los convenios sobre doble tributación, se verifica que, en general, se mantienen o se agravan las limitaciones más importantes apuntadas al tratar de los Modelos de Convenio, en particular, del Modelo de la OCDE.

Con relación a tales limitaciones en las cláusulas examinadas cabe destacar que:

- en la casi totalidad se establece que el intercambio de información y la utilización de las informaciones intercambiadas, solamente alcanza a los impuestos cubiertos por el Convenio;
- en numerosos casos se restringe el objetivo del intercambio al necesario para la aplicación de las disposiciones del Convenio;
- en la gran mayoría se mantiene la exigencia de reciprocidad, tanto de hecho como legal.

Las limitaciones señaladas podrían indicar la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información tributaria. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio que el mero intercambio de información, estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

El intercambio pactado a través de una cláusula de los convenios sobre doble tributación, cuando el objetivo consiste en combatir la evasión y la elusión tributarias, no parece ser el medio más adecuado para satisfacer las necesidades de información de la administraciones tributarias, en especial, si se toma en cuenta el incremento de la magnitud y complejidad de las relaciones económicas internacionales consecuente de la globalización. La necesidad de disponer de informaciones provenientes de fiscos extranjeros, resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias.

Obviamente, lo expuesto en el párrafo anterior, no significa que en los convenios sobre doble tributación no deban incorporarse cláusulas de intercambio de información. Ellas siempre serán necesarias para asegurar la correcta aplicación de esos convenios y, en la ausencia de una mejor solución como sería la celebración de un convenio específico de asistencia administrativa internacional, aquellas cláusulas podrán propiciar algún grado de intercambio de información.

Sin embargo debe tomarse en cuenta que los convenios para evitar la doble tributación corresponden a un objetivo principal e inmediato: evitar la doble tributación, constituyendo el intercambio de información un objetivo accesorio orientado, en gran parte de los convenios vigentes, exclusivamente a la aplicación de las disposiciones de esos convenios y, cuando se hace alusión a la finalidad de que ese intercambio también propicie el combate a la evasión y elusión tributarias, se lo condiciona con una serie de limitaciones que le quitan gran parte de su efectividad para este último fin. Por ello, y dada su importancia en nuestros días, el objetivo del combate a la evasión y elusión tributarias debería instrumentarse por medio de convenios que tomen este propósito como objetivo principal.

En resumen, se considera recomendable la celebración de convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de desarrollar instrumentos para combatir la evasión y elusión tributarias, como una forma más eficaz y operativa que la inserción de

una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación, por las siguientes razones:

- El **proceso de globalización** determina que, cada vez en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Los **impuestos cubiertos** por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquellos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional. Luego, salvo escasas excepciones que se podrán ver ampliadas a partir de la nueva redacción que se diera al artículo 26 del Modelo a partir del año 2000, el intercambio de información en aquellos convenios se restringe a estos impuestos, no obstante verificarse la comisión de grandes fraudes tributarios en el campo de la tributación indirecta, particularmente en el impuesto al valor agregado y en otros impuestos indirectos sometidos a "ajustes fiscales en frontera", mediante operaciones de exportación y/o créditos falsos que resultan en reintegros indebidos de supuestos saldos a favor de exportadores.
- Los **objetivos** de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos. Así por ejemplo, en el caso de Alemania, que es el país de la OCDE que posee el mayor número de convenios con países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, podría interpretarse que solamente le interesa evitar la doble tributación, pues en todos esos convenios la cláusula de intercambio de información incorporada es la denominada "cláusula de intercambio limitada", es decir, exclusivamente para la aplicación de las disposiciones del convenio. En cambio, en el caso de los Estados Unidos, parecería que la prioridad se otorga a la celebración de convenios para el intercambio de información, al menos en relación a los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, ya que cuenta con nueve convenios sobre esta materia con esos países y tan sólo con cinco de doble tributación.

Por otra parte, la utilización de un único instrumento al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios para evitar la doble tributación internacional, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.

- Las **diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información** entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión y elusión tributarias, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes. El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada y, por lo tanto, no aconsejable para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo entre sí, que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.

- Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias del intercambio de información con otros países, son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios.

La negociación y formulación de convenios para evitar la doble tributación internacional, en muchos países está a cargo de funcionarios ajenos a la administración tributaria, y en otros la participación de los funcionarios de esa administración es apenas tangencial o de mera aplicación de esos convenios.

Tratándose del intercambio de información para combatir la evasión y elusión, resultaría pertinente una amplia **participación de los administradores tributarios**, para determinar los alcances de ese convenio, en particular, para identificar y proponer los mecanismos y formalidades que le otorguen eficacia operativa.

La hasta aquí comentada falta de aptitud de las cláusulas de intercambio de información, tipo artículo 26 del Modelo de la OCDE, para atender plenamente las crecientes necesidades de ese intercambio, parecería ser una preocupación compartida por gran parte de los países miembros de esa organización y por la propia OCDE. De otra forma, no se explicaría que esos países, que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación entre ellos, hayan concluido adicionalmente y ratificado otros acuerdos, también entre ellos o con la participación de algunos de ellos, que tratan específicamente del intercambio de información.

En aquel sentido, cabe recordar:

- La Directiva de la CEE de 1977 que, luego de sucesivas ampliaciones, abarca el intercambio de información tanto sobre impuestos directos como indirectos y hace referencias específicas a cuestiones de ese intercambio, algunas de las cuales podrían entenderse implícitas en la redacción del artículo 26.
- El Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE), concluido en 1988 y ya vigente. Este Convenio que contiene 32 artículos, contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para la determinación y recaudación de impuestos, que van desde el intercambio de información hasta la ejecución de acciones de cobro del extranjero, específicamente con miras a combatir la evasión y la elusión tributarias.
- El Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios, derivado del Tratado firmado en 1972, en el cual se inspiró el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. La nueva versión de Convenio Nórdico, que acompaña los términos del citado Convenio Multilateral, se encuentra vigente desde 1991.

La experiencia de la gran mayoría de los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, no es muy amplia en materia de convenios específicos sobre intercambio de información.

Están vigentes apenas 10 convenios de aquel tipo, 9 celebrados con Estados Unidos y uno con Canadá.

Los convenios celebrados por aquellos países y la naturaleza de los impuestos cubiertos en ellos, son los siguientes:

PAIS	FECHA DE FIRMA	IMPUESTOS CUBIERTOS	
		DIRECTOS	INDIRECTOS
BARBADOS Estados Unidos	11/03/84	X	X(EU)
BERMUDA Estados Unidos	12/16/88	X	X
COSTARICA Estados Unidos	03/15/89	X	X
HONDURAS Estados Unidos	09/27/90	X	X
JAMAICA Estados Unidos	12/18/86	X	X
MEXICO Canadá	03/16/90		X
Estados Unidos	11/09/89	X	X
PERU Estados Unidos	02/15/90	X	X
REP. DOMINICANA Estados Unidos	08/07/89	X	X
TRINIDAD Y TOBAGO Estados Unidos	01/11/89	X	X(EU)

D. LOS TRABAJOS DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIA - CIAT, EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones, particularmente, para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo el CIAT una institución que tiene como finalidad primordial propiciar toda forma de cooperación internacional entre las administraciones tributarias, la promoción del intercambio de información es una de las iniciativas contempladas en sus Estatutos y Plan Estratégico.

Desde hace más de dos décadas, el tema del intercambio de información tributaria viene siendo abordado recurrentemente en las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT y con base principalmente en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos, a través de un Grupo de Trabajo reunido en Guatemala en febrero de 1990, se elaboró un primer Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información del CIAT, que pretendía ser un marco general de referencia para sus países miembros, al entrar en negociaciones para la celebración de convenios multilaterales o bilaterales sobre esa materia.

Posteriormente, en el marco del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos

es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar las siguientes actividades:

- Revisar el anterior Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT, a fin de aclarar, precisar y complementar sus disposiciones, labor que se concluyó dando lugar al actual Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.
- Elaborar las notas explicativas del Modelo revisado, que también fueron concluidas y aprobadas por la 35ª Asamblea General, celebrada en Chile en 2001.
- Establecer estrategias y manuales para su utilización.
- Determinar las necesidades organizacionales para la realización de actividades de intercambio de información.
- Identificar y programar mecanismos de asistencia técnica y capacitación que faciliten el desarrollo del intercambio de informaciones tributarias.

Actualmente, el Grupo de Trabajo está conformado por funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos, Italia, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

D. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL MODELO DE CONVENIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES DEL CIAT

El Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, fue concluido y aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en ese año.

Este Modelo pretende servir de referencia a los países miembros del CIAT para negociar y celebrar acuerdos o convenios para el intercambio de información, sean estos bilaterales o multilaterales.

1. Objeto y finalidad del intercambio

La finalidad y objeto perseguidos por el Modelo se relaciona a los expresado en el preámbulo y en el artículo 1 del mismo, en el sentido de que el intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributarias y constituye un primer paso dentro de la asistencia mutua de las administraciones tributarias.

2. **Ámbito de aplicación**

En cuanto al ámbito subjetivo, el intercambio se aplica a informaciones referentes a cualquier individuo o empresa, independientemente de si ellos son o no residentes o nacionales de uno de los estados contratantes.

Con relación a los impuestos comprendidos, el ámbito objetivo del acuerdo se deja librado a lo que las partes decidan, pudiendo abarcar a la totalidad de los impuestos, a una determinada categoría de impuestos, o a un tipo de impuesto en particular. Lo recomendable sería otorgarle la mayor amplitud posible.

3. **Modalidades de intercambio previstas**

Se contempla la aplicación del intercambio de información en todas sus modalidades, incluyendo informaciones generales sobre ramos de actividad económica, fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el extranjero. Como formas de intercambiar la información se contemplan expresamente las siguientes:

INFORMACION HABITUAL O AUTOMÁTICA, el intercambiar información automáticamente involucra el suministro periódico de información sobre, por ejemplo, categorías específicas de ingresos (intereses, royalties, etc.) obtenidas en un estado por personas residentes en el otro, y que fue acordado por los estados con antelación. La tendencia es que este tipo de intercambio se produzca cada vez en mayor medida digitalmente.

Además, existen algunos tipos de actividades o transacciones que justifican la transmisión rutinaria de información, tales como apertura de sucursales o establecimientos de carácter permanente, de la constitución o liquidación de una empresa o de un trust o fideicomiso y de cierre o apertura de cuentas bancarias por parte de empresas.

Una de las ventajas más importantes de intercambiar información automáticamente, es que esta modalidad puede brindar información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos hasta ahora desconocidos sin ninguna solicitud especial.

INFORMACION ESPONTÁNEA, los estados contratantes se transmiten mutuamente informaciones de manera espontánea, siempre que en el curso de sus propias actividades lleguen a conocer información que pueda ser relevante para el otro estado. Por ejemplo, un funcionario en el curso de una fiscalización, puede encontrarse con datos que, en su opinión, pueden ser importantes indicios para la aplicación de impuestos en el otro país. Con base en esos datos, puede sospechar que en el otro país se están obteniendo ventajas impositivas improcedentes. En tales casos esta información debe ser enviada a ese otro país, sin necesidad de esperar a que se reciba una solicitud de parte del mismo.

La información puede consistir en detalles referidos a la situación particular de un residente o de operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro país, o de todo tipo de transacciones o actividades que, de manera directa o indirecta, se relacionen con personas o empresas residentes en el otro país.

Son las propias autoridades las que deben determinar si este tipo de intercambio debe responder o no a directrices convencionales que lo regulen o si, por el contrario, es el propio país transmisor el que define cuando y como transmitir la información por él obtenida.

INFORMACION ESPECÍFICA, un estado podrá efectuar una solicitud específica de información al otro estado que supone puede ser obtenida por las autoridades de ese otro estado. Sólo se deberá recurrir a otro estado cuando se han agotado los instrumentos propios para obtener la información, ya que esta modalidad de consulta se considera un recurso suplementario de los que dispone internamente la administración tributaria, los que deberá agotar previamente. En todo caso, la solicitud debe dejar claro sobre quien se está solicitando la información, qué información está siendo solicitada, y para que tipo de propósitos.

A su vez, el estado requerido deberá, entre otros aspectos, proceder al examen de libros, documentación, registros y todo otro tipo de elemento que se consideren importantes para la investigación que se realiza y, si fuera necesario, interrogar a toda persona que tenga conocimiento de las cuestiones bajo investigación o que tenga en su poder elementos o información relevantes sobre ellas.

4. Las fiscalizaciones simultáneas

Una figura de extrema importancia para la asistencia mutua es la de las fiscalizaciones simultáneas, que el propio Modelo define como "...un arreglo entre dos o más Estados contratantes para fiscalizar simultáneamente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de una persona o personas en las cuales posean un interés común o conexo, a fin de intercambiar cualquier información relevante que obtengan de esa manera."

Esta figura tiene particular utilidad en el análisis de los precios de transferencia y en los casos en los que se haya detectado o exista la presunción de que se están llevando a cabo maniobras con países calificados como paraísos fiscales, toda vez que permite coordinar los esfuerzos de evaluación y control de ambas autoridades competentes. En sentido distinto a lo anterior, también puede resultar útil para la o las personas sujetas a fiscalización, en virtud de que este tipo de fiscalización evita o atenúa los costos administrativos o la duplicación de tareas que supone la atención, en momentos distintos, de cada una las autoridades competentes involucradas.

Al mismo tiempo, el modelo contempla algunas disposiciones relacionadas a aspectos operativos de las fiscalizaciones simultáneas como son la selección de casos y procedimientos de fiscalización, selección del sector y periodo a fiscalizar, la adhesión a la fiscalización y la interrupción de una fiscalización simultánea.

5. Fiscalizaciones en el extranjero

Las fiscalizaciones en el extranjero implican la presencia de funcionarios tributarios de un estado contratante en tareas de fiscalización o en partes de una inspección que realizan las autoridades tributarias del otro estado en su territorio.

Cabe considerar que esta figura puede ser muy útil y que implica la presencia de funcionarios del área tributaria de un país extranjero. La fiscalización en el extranjero puede obedecer a una invitación referida al análisis de los alcances de una solicitud de información o, también, para participar en una entrevista con un contribuyente local relacionado con la información requerida, en ese sentido, la presencia del funcionario extranjero puede aportar una mayor precisión, conforme al interés del país solicitante, a

la información a ser transmitida. También, la visita podría responder a los deseos del propio contribuyente en el caso de que prefiera que, los inspectores de otro país, consulten sus libros y registros en el lugar en que los mismos son llevados, en vez de tener que enviarlos al extranjero, lo que en ciertas circunstancias puede ser difícil de hacer.

CONCLUSIONES

Las conclusiones que cabría destacar atendiendo a las consideraciones anteriormente formuladas, y con especial referencia a la situación del intercambio de información en los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, y a las perspectivas de fortalecimiento de ese intercambio en sus administraciones tributarias, son las siguientes:

- El proceso de globalización determina que, cada vez y en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Las cláusulas del tipo del artículo 26 del Modelo de la OCDE, representan una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información, en razón de las diversas limitaciones que allí se establecen para que proceda ese intercambio.
- La utilización de un único instrumento o convenio al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios de doble tributación, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.
- Los convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de combatir la evasión y elusión tributarias, son una forma más eficaz y operativa para el logro de ese objetivo que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación.
- Debería otorgarse la mayor amplitud posible a los convenios sobre intercambio de información en términos de impuestos cubiertos.
- Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas, posibilidades materiales de intercambiar la información, y de necesidades formales para que la información recibida pueda ser útil (por ejemplo, que tenga validez probatoria), son difíciles de resolver a satisfacción de cada país contratante, por lo cual se requiere atender pormenorizadamente todos aquellos aspectos.
- La peculiaridad de los convenios de asistencia administrativa y, dentro de éstos, de los de intercambio de información, haría recomendable que se celebren de forma bilateral, de manera que se contemplen los intereses de ambas partes y, muy especialmente, se definan con precisión los compromisos asumidos.
- Cabría pensar en la celebración de convenios multilaterales, cuando se trate de grupos de países copartícipes en procesos de integración y que ya cuentan con importantes intereses comunes (considerable intercambio económico, por ejemplo).

- El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, resulta contrario al espíritu de solidaridad que debería primar en la asistencia administrativa. Es una solución inadecuada y que debería ser eliminada o, al menos, sumamente atenuada, muy especialmente cuando se trate de convenios entre países con notorias diferencias de desarrollo.
- Por último, siendo los convenios de intercambio de información un instrumento de combate a la evasión y elusión, resulta importante la participación de los administradores tributarios en su negociación, en particular, para que en ellos se consagren los mecanismos y formalidades que les otorguen eficacia operativa.
- Entre las acciones que el CIAT desarrolla para fortalecer a las administraciones tributarias de sus países miembros, las emprendidas en este campo van más allá de la elaboración de un Modelo de Convenio, buscando también identificar posibilidades y soluciones operativas para un efectivo intercambio de información.

ANEXO I - ALCANCES DE LAS CLÁUSULAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS DISTINTOS MODELOS

ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40
FINALIDAD	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>para la aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas, en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos</i>	<i>resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del Convenio y establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión</i>
IMPUESTOS COMPRENDIDOS	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>
ÁMBITO PERSONAL DE LA INFORMACIÓN		<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	
TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA	<i>la información transmitida será tratada como secreta</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será considerada secreta</i>
UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA	<i>no será revelada a ninguna persona o autoridad diferente de aquellas encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos que son materia del Convenio</i>	<i>será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos cubiertos por el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i>	<i>será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos aludidos para el intercambio de información en el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i>	<i>si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente, ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i>	<i>no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.</i>

ANEXO I - ALCANCES DE LAS CLÁUSULAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS DISTINTOS MODELOS

ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40
LIMITACIONES (Eximentes de la obligación de informar)	<p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i></p> <p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i></p> <p>" <i>Revelar secretos y orden público</i></p>	<p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i></p> <p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i></p> <p>" <i>Revelar secretos y orden público</i></p>	<p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i></p> <p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i></p> <p>" <i>Revelar secretos y orden público</i></p>	<p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i></p> <p>" <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i></p> <p>" <i>Revelar secretos y orden público</i></p>	<p><i>resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del Convenio y establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión</i></p>
COMUNICACIÓN ENTRE AUTORIDADES				<p><i>Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.</i></p>	<p><i>las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí</i></p>

ANEXO II - Cláusulas sobre intercambio de información

PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
ANTILLAS HOLANDESAS (2): Reino de Holanda (Multilateral) Noruega	28 de octubre de 1964 17 de diciembre de 1990	37/8 27	OCDE 1977* (-) OCDE 1977
ARGENTINA (18): Alemania Austria Australia Bélgica Bolivia Brasil Canadá Chile Dinamarca España Finlandia Francia Holanda Italia Noruega Reino Unido Suecia Suiza	27 de noviembre de 1979 17 de enero de 1982 31 de diciembre de 1999 22 de julio de 1999 4 junio de 1979 7 de diciembre de 1982 30 de diciembre de 1994 19 de diciembre de 1985 4 de septiembre de 1997 28 de julio de 1994 5 de diciembre de 1996 1 de marzo de 1981 11 de febrero de 1998 15 de diciembre de 1983 30 de diciembre de 2001 1 de agosto de 1997 5 de junio de 1997 23 de abril de 1997	26 26 26 26 20 26 26 22 27 26 26 27 29 27 27 27 25	OCDE 1963 (-) OCDE 1977 (-) OCDE 1977 OCDE 1977 PACTO ANDINO OCDE 1963 OCDE 1977 (+) PACTO ANDINO OCDE 1977 OCDE 1977 OCDE 1977 OCDE 1977 (+) OCDE 1977 (+) OCDE 1977 (-) (+) OCDE 1977 (+) NO SE PREVEÉ
ARUBA (1): Reino de Holanda (Multilateral)	28 de octubre de 1964	37/8	OCDE 1977* (-)
BARBADOS (11): CARICOM Canadá China Cuba Estados Unidos Finlandia Noruega Reino Unido Suecia	30 de noviembre de 1994 23 de diciembre de 1980 27 de octubre de 2000 18 de marzo de 2002 28 de febrero de 1986 20 de agosto de 1992 30 de julio de 1991 26 de julio de 1970 29 de diciembre de 1991	24 28 26 26 26 29 28 24 27	OCDE 1977 (-) OCDE 1977 (-) OCDE 1977 (+) OCDE 1977 (-) OCDE 1977 (+) OCDE 1977 (-) (+) OCDE 1977 (+) OCDE 1963* (+) OCDE 1977 (-) (+)
Suiza Venezuela	1 de enero de 1961 17 de enero de 2001	20 25	OCDE 1963* (-) OCDE 1977 (+)
BOLIVIA (7): Alemania Argentina España Francia Pacto Andino Reino Unido Suecia	12 de julio de 1995 4 de julio de 1979 25 de noviembre de 1998 1 de noviembre de 1996 11 de junio de 1971 23 de octubre de 1995 4 de octubre de 1995	26 20 27 26 20 26 25	OCDE 1977 (-) PACTO ANDINO OCDE 1977 OCDE 1977 (-) PACTO ANDINO OCDE 1977 (-) (+) OCDE 1977
BRASIL (24): Alemania Argentina Austria Bélgica Canadá	30 de diciembre de 1975 7 de Diciembre de 1982 1 de Julio de 1976 13 de julio de 1973 23 de diciembre de 1985	27 26 26 26 25	OCDE 1963 (-) OCDE 1963 OCDE 1963 OCDE 1963 OCDE 1963

PAIS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTICULO	MODELO
China	5 de febrero de 1995	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	5 de diciembre de 1974	26	OCDE 1963
Ecuador	30 de diciembre de 1987	26	OCDE 1963
España	3 de diciembre de 1975	26	OCDE 1963
Finlandia	26 de diciembre de 1997	25	OCDE 1977
Filipinas	7 de octubre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Francia	12 de junio de 1972	26	OCDE 1963
Holanda	20 de noviembre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Hungría	13 de julio de 1990	26	OCDE 1963 (-)
India	11 de marzo de 1992	26	OCDE 1977 (+) (-)
Italia	24 de abril de 1981	26	OCDE 1963 (-)
Japón	31 de diciembre de 1967	24	OCDE 1963 (-) (+)
Korea	21 de noviembre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Luxemburgo	23 de julio de 1980	27	OCDE 1963
Noruega	26 de noviembre de 1981	27	OCDE 1963 (-)
Portugal	5 de octubre de 2001	26	OCDE 1977 (+)
República Checa	14 de noviembre de 1990	26	OCDE 1963 (-)
República Eslovaca	14 de noviembre de 1990	26	OCDE 1963 (-)
Suecia	29 de diciembre de 1975	26	OCDE 1963
CHILE (3):			
Argentina	19 de diciembre de 1985	22	PACTO ANDINO
Canadá	28 de octubre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
México	15 de noviembre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
COLOMBIA (1):			
Pacto Andino	11 de junio de 1971	20	PACTO ANDINO
CUBA (2):			
España	31 de diciembre de 2000	27	OCDE 1977
Barbados	18 de marzo de 2002	26	OCDE 1977 (-)
ECUADOR (10):			
Alemania	25 de junio de 1986	26	OCDE 1977 (-)
Brasil	30 de diciembre de 1987	26	OCDE 1963
Canadá	20 de diciembre de 2001	25	OCDE 1977 (+)
España	19 de abril de 1993	27	OCDE 1977
Francia	25 de marzo de 1992	26	OCDE 1977
Italia	1 de febrero de 2002	27	OCDE 1977
México	30 de Julio de 1992	25	OCDE 1977
Pacto Andino	11 de junio de 1971	20	PACTO ANDINO
Rumania	22 de enero 1996	28	OCDE 1977
Suiza	22 de diciembre de 1995		NO SE PREVÉ
JAMAICA (12):			
Alemania	15 de septiembre de 1976	26	OCDE 1963 (-)
Canadá	2 de abril de 1981	26	OCDE 1963 (+)
Caricom	30 de noviembre de 1994	24	OCDE 1977 (-)
China	16 de marzo de 1997	26	OCDE 1977
Dinamarca	10 de octubre de 1991	27	OCDE 1977
Estados Unidos	29 de diciembre de 1981	27	OCDE 1977* (+)
Francia	21 de mayo de 1998	25	OCDE 1977 (+)
Israel	3 de septiembre de 1985	27	OCDE 1977 (+)
Noruega	2 de noviembre de 1992	27	OCDE 1977
Reino Unido	31 de diciembre de 1973	25	OCDE 1963* (+)
Suecia	7 de abril de 1986	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	27 de diciembre de 1995		NO SE PREVÉ

PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
MÉXICO (26):			
Alemania	30 de diciembre de 1993	26	OCDE 1977 (-)
Bélgica	1 de febrero de 1997	25	OCDE 1977
Canadá	11 de mayo de 1992	25	OCDE 1977 (+)
Chile	15 de noviembre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	22 de diciembre de 1997	27	OCDE 1977 (+)
Ecuador	13 de diciembre de 2000	25	OCDE 1977
España	6 de octubre de 1994	26	OCDE 1977
Estados Unidos	28 de diciembre de 1993	27	OCDE 1977* (+)
Finlandia	14 de julio de 1998	25	OCDE 1977
Francia	31 de diciembre de 1992	24	OCDE 1977
Holanda	13 de octubre de 1994	25	OCDE 1977
Irlanda	31 de diciembre de 1998	25	OCDE 1977
Israel	9 de mayo de 2000	27	OCDE 1977
Italia	12 de marzo de 1995	25	OCDE 1977
Japón	6 de noviembre de 1996	25	OCDE 1977 (+)
Korea	11 de febrero de 1995	26	OCDE 1977
Luxemburgo	27 de diciembre de 2001	26	OCDE 1977 (+)
Noruega	23 de enero de 1996	27	OCDE 1977
Polonia	28 de agosto de 2002	26	OCDE 1977
Portugal	9 de febrero de 2001	26	OCDE 1977
Reino Unido	15 de diciembre de 1994	27	OCDE 1977 (+)
República Checa	27 de diciembre de 2002	26	OCDE 2000 (+)
Rumania	15 de agosto de 2001	28	OCDE 1977
Singapur	14 de septiembre de 1995	26	OCDE 1977 (-)
Suecia	18 de diciembre de 1992	25	OCDE 1977
Suiza	8 de septiembre de 1994	24	OCDE 1963* (-)
PERÚ (2):			
Pacto Andino	11 de junio de 1971	20	PACTO ANDINO
Suecia	18 de junio de 1968	19	OCDE 1963* (+)
REPUBLICA DOMINICANA (1):			
Canadá	13 de abril de 1977	26	OCDE 1963
SURINAM (1):			
Holanda	25 de noviembre de 1975	27 Y 29	OCDE 1977*
TRINIDAD Y TOBAGO (13):			
Alemania	28 de enero de 1977	25	OCDE 1963 (-)
Canadá	28 de febrero de 1996	25	OCDE 1977
Caricom	30 de noviembre de 1994	24	OCDE 1977 (-)
Dinamarca	17 de mayo de 1971	23	OCDE 1963* (+)
Estados Unidos	30 de diciembre de 1970	24	OCDE 1963* (+)
Francia	1 de abril de 1989	27	OCDE 1977 (+)
India	13 de octubre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
Italia	19 de abril de 1974	25	OCDE 1963
Noruega	7 de agosto de 1970	23	OCDE 1963 (+)
Reino Unido	22 de diciembre de 1983	26	OCDE 1977 (-)
Suecia	12 de diciembre de 1984	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	20 de marzo de 1974		NO SE PREVÉ
Venezuela	31 de diciembre de 1997	26	OCDE 1977 (+)

PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
URUGUAY (2):			
Alemania	28 de junio de 1990	26	OCDE 1977 (-)
Hungría	13 de agosto de 1993	27	OCDE 1977
VENEZUELA (17):			
Alemania	19 de agosto de 1997	26	OCDE 1977 (-)
Barbados	17 de enero de 2001	25	OCDE 1977 (+)
Bélgica	13 de noviembre de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	21 de junio de 2001	27	OCDE 1977 (+)
Estados Unidos	30 de diciembre de 1999	27	OCDE 1977 (+)
Francia	15 de octubre de 1993	26	OCDE 1977
Holanda	11 de diciembre de 1997	27	OCDE 1977
Indonesia	18 de diciembre de 2000	26	OCDE 1977 (+)
Italia	14 de diciembre de 1993	26	OCDE 1977 (+)
Noruega	8 de octubre de 1998	27	OCDE 1977 (+)
Pacto Andino	11 de junio de 1971	20	PACTO ANDINO
Portugal	8 de enero de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	31 de diciembre de 1996	26	OCDE 1977 (+)
Rep. Checa	12 de noviembre de 1997	26	OCDE 1977 (+)
Suecia	3 de diciembre de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	23 de diciembre de 1997		NO SE PREVÉ
Trinidad y Tobago	31 de diciembre de 1997	26	OCDE 1977 (+)

Referencias:

- (*) Cláusula con similares alcances pero con distinta estructura y/o redacción.
- (-) Limitación de los alcances de la cláusula modelo adoptada.
- (+) Extensión de los alcances de la cláusula modelo adoptada.

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Gabriel Oliver

Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
(México)

Antecedentes

Particularidades en la Operación del Programa de Intercambio de Información

Nuevos Enfoques y Nuevas Necesidades de Intercambio de Información.

ANTECEDENTES

La necesidad de contar con información fiscal que permitiera efectuar la correcta determinación de los efectos tributarios de las transacciones con efectos internacionales por parte de la autoridad fiscal Mexicana, obligó en su momento a nuestro país a considerar la urgente necesidad de contar con instrumentos jurídicos adicionales que le permitieran tener acceso a dicha información, cuando la misma resultaba prácticamente inaccesible.

Por lo anterior, durante los años de 1989 y 1990, nuestro país formalizó dos acuerdos de Intercambio de Información Fiscal, con los Gobiernos de los Estados Unidos de América y de Canadá respectivamente, que permitieran alcanzar el objetivo de contar con instrumentos efectivos para realizar una correcta determinación de la situación fiscal de nuestros contribuyentes, cuando éstos últimos efectuaran operaciones con residentes de los dos países antes mencionados

Cabe destacar que los dos acuerdos de intercambio de información antes mencionados, fueron formalizados atendiendo en todo momento a los principios que, sobre la materia de intercambio de información ha dictado la OCDE.

Derivado de las acciones antes citadas, México inició en el año de 1990 su práctica en materia de intercambio de información fiscal mediante la creación de una incipiente área de Auditoría Internacional, encargada única y exclusivamente de dichas actividades de intercambio, con cargas de trabajo relativamente bajas, ya que a partir del año en cita, dicha área comenzó a desarrollar y ejecutar un programa interno de capacitación enfocado a las áreas revisoras a nivel nacional, para el efecto de que éstas últimas conocieran el programa de intercambio y los beneficios que generaría en el desarrollo de sus actividades fiscalizadoras.

En adición a lo anterior, y derivado de los efectos de la globalización mundial y de la apertura de nuestras fronteras durante la década de los 90's, se comenzó a crear una red amplia de tratados para evitar la doble imposición, formalizados tomando en cuenta el modelo convenio de la OCDE, a efectos de precisamente evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Al respecto, se tiene que nuestro país formalizó durante la década de los 90's y hasta la fecha, los siguientes Tratados para evitar la doble imposición:

Socio fiscal	Año de entrada en vigor
Alemania	1994
Bélgica	1998
Canadá	1993
Corea	1996
Chile	2000
Dinamarca	1998
Ecuador	2001
España	1995
Estados Unidos de América	1994
Finlandia	1999
Francia	1993
Italia	1996
Israel	2000
Irlanda	1999
Japón	1997
Luxemburgo	2002
Noruega	1997
Países Bajos	1995
Polonia	2003
Portugal	2002
Reino Unido	1994
República Checa	2003
Rumania	2002
Singapur	1996
Suecia	1993
Suiza	1995

De lo anterior, se desprende que actualmente México ya cuenta con una red en vigor de 26 tratados, los cuales fueron formalizados con nuestros principales socios comerciales. No obstante lo anterior, los esfuerzos para ampliar dicha red continúan, por lo que actualmente se mantienen negociaciones en curso con aproximadamente once países.

Cabe destacar que la mayoría de los tratados antes citados, y que ya han sido formalizados, contienen cláusulas de intercambio de información amplio, lo cual, sin lugar a dudas, incrementa las posibilidades de nuestro país para obtener información necesaria que le permita realizar determinaciones para efectos tributarios plenamente documentadas y precisas respecto a la situación fiscal de nuestros contribuyentes.

Derivado de lo anterior, desde el inicio del programa de intercambio de información y hasta la fecha, se han procesado 1,227 solicitudes de nuestro país al extranjero, así como también se ha dado atención a 334 solicitudes del extranjero a nuestro país.

Tomando en consideración que históricamente ha existido una alta interrelación de operaciones comerciales con los Estados Unidos de América, la mayoría de las solicitudes atendidas referidas con anterioridad se han tramitado con dicho país, las cuales en porcentaje respecto al total de solicitudes de intercambio de información tramitadas, han representado el 94%.

Sin embargo, y no obstante que existe un alto grado de concentración en los trámites de intercambio de información con los Estados Unidos, durante la parte final de los 90's y hasta la fecha se ha incrementado la actividad de intercambio de información con otros países de América, Asia y Europa.

PARTICULARIDADES EN LA OPERACIÓN DEL PROGRAMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El programa de intercambio de información en México se encuentra centralizado, y existe sólo una autoridad competente facultada para llevarlo a cabo. Las razones por las cuales se ha operado este programa de forma centralizada, responden exclusivamente a la necesidad de contar con un control único que sea capaz de vigilar la adecuada operación, seguimiento y administración del mismo.

Por lo anterior, actualmente y derivado de la experiencia acumulada en la operación por más de diez años, actualmente se cuenta con agentes especializados, a los cuales se les asignan los casos de intercambio para su atención, desde el inicio del procedimiento y hasta su conclusión.

En este sentido, la autoridad competente mexicana en materia de intercambio de información recibe de áreas locales de auditoría las solicitudes de intercambio, y actúa como un intermediario y punto de control entre dichas áreas locales y el extranjero.

La participación de los agentes especializados en los trámites relacionados con solicitudes de intercambio de información efectuadas por nuestras áreas locales revisoras ha resultado determinante para lograr los objetivos esperados cuando dicho proceso de intercambio de información inicia, ya que dichos agentes se encargan de analizar las características, necesidades de información específica y las tareas realizadas por el área local revisora, de tal forma que se evite trasladar cargas de trabajo excesivas o innecesarias a las autoridades competentes de nuestros socios fiscales.

Inclusive, el aporte de la experiencia acumulada por dichos agentes previo al trámite de intercambio de información al extranjero permite direccionar perfectamente los objetivos y necesidades de información de las áreas fiscalizadoras.

Asimismo, cuando se reciben solicitudes de intercambio de información de nuestros socios fiscales, los agentes especializados en comento también atienden dichas solicitudes encargándose por completo de efectuar las investigaciones que resulten necesarias para proporcionar de forma eficiente, la información requerida.

Por lo anterior, la autoridad competente mexicana al desarrollar las labores de intercambio de información de forma integral (es decir, al dar trámite a solicitudes nacionales y del extranjero), le permite realizar un seguimiento puntual de los resultados obtenidos en el intercambio de información en general, sobre todo en términos de su oportunidad, de calidad de la información recibida o proporcionada, y de reciprocidad.

De igual forma, y a fin de incrementar los vínculos de comunicación necesaria en toda relación entre gobiernos, la autoridad competente mexicana procura mantener una cercanía con otras autoridades competentes a través de la relación personal, y a través de las reuniones frecuentes con los representantes fiscales de dichos gobiernos extranjeros encargados de las funciones de intercambio de información.

Por otra parte, por lo que hace al tipo, naturaleza y extensión de la información solicitada por parte de las áreas revisoras locales, en la práctica se ha observado que la mayoría de los requerimientos de intercambio se han concentrado en la verificación de la documentación soporte de las transacciones internacionales, la obtención de documentación bancaria, bursátil y fiduciaria, la corroboración de la existencia de operaciones, la identificación de beneficiarios efectivos, etc., con resultados positivos.

Cabe destacar que en transacciones internacionales, se ha registrado un número creciente de operaciones en las que, a fin de distorsionar los resultados reportados para efectos de impuesto sobre la renta, los contribuyentes optan por utilizar comprobantes apócrifos o con información alterada, sobre todo para efectos de acreditar la procedencia de deducciones.

De igual forma, por lo que hace a regalías, asistencia técnica, intereses exentos de retención, etc., los contribuyentes tienden a manipular la naturaleza real de los pagos que efectúan a residentes en el extranjero, o en su defecto a distorsionar las bases sobre las cuales resulta procedente aplicar una tasa de retención.

Asimismo, y a efectos de aprovechar los beneficios previstos en los tratados para evitar la doble imposición, los contribuyentes mexicanos que han efectuado pagos al extranjero han encontrado incentivos para aprovechar las tasas de retención reducidas aplicables a residentes de los estados contratantes, manipulando indebidamente la residencia para efectos fiscales de los beneficiarios efectivos, o en su caso han aplicado dichas tasas reducidas en los pagos al extranjero que efectúan ocultando a toda costa la residencia de los beneficiarios de los mismos.

Los ejemplos anteriores, que han sido observados en la práctica no constituyen las únicas áreas en las que el intercambio de informaciones tributarias, como herramienta útil de apoyo a la fiscalización, ha jugado un papel importante, sino que se trata de una serie de ejemplos de las situaciones más comunes en las que el intercambio de información ha producido resultados favorables.

No obstante lo anterior, y dada la creciente complejidad en las transacciones internacionales, se espera que el intercambio de informaciones tributarias se incremente, y cambie adecuándose a las crecientes y más diversificadas transacciones que sean materia de una auditoría en la que tengan injerencia dichas transacciones internacionales.

Adicionalmente, y por los efectos crecientes en la complejidad en las transacciones y por la necesidad creciente de realizar intercambios de información oportunos que complementen adecuadamente los esfuerzos de fiscalización en nuestro país, los intercambios de información automáticos cobrarán mayor relevancia. La obtención de información automática por parte de nuestro país cobró una importancia considerable, ya que ha servido de base para efectuar revisiones por sectores o materias de fiscalización específicas.

En este sentido, a partir de 1997 se incorporaron a nuestras actividades de intercambio de informaciones tributarias, las adecuaciones sugeridas por la OCDE para el Intercambio de Información Automático, destacando el control sobre el Número de Identificación Fiscal de residentes en el extranjero y la adopción del formato único de intercambio de información de la OCDE.

A efectos de estar en posibilidad de controlar la información relativa a los números de identificación fiscal de residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza mexicana, fue necesario adecuar nuestra Legislación fiscal, introduciendo obligaciones a los contribuyentes para que éstos recopilaran y proporcionaran dicha información en declaraciones informativas de manera recurrente. De igual forma, México estableció formatos de declaraciones informativas en las que los contribuyentes proporcionarían dicha información.

Asimismo, también resultó necesario identificar expresamente en nuestra legislación de impuesto sobre la renta, los efectos derivados del incumplimiento a proporcionar la información de pagos a residentes en el extranjero, que en la especie resulta ser el rechazo a las deducciones derivadas de los pagos al extranjero realizados, y por los cuales no se proporcione la información en comento en el tiempo y forma establecidos.

La información que los contribuyentes que realicen pagos a residentes en el extranjero están obligados a proporcionar a la autoridad fiscal mexicana en las declaraciones informativas antes citadas, coincide con los requisitos mínimos establecidos por la OCDE en materia de intercambio automático de información y contiene los datos del número de identificación fiscal del beneficiario efectivo de dichos pagos con el objetivo de facilitar a la autoridad fiscal extranjera que es receptora de tal información, el cotejo, identificación y cruce de dicha información con la contenida en sus bases de datos. En este sentido, la información obtenida por México es la siguiente:

- Nombre del Contribuyente
- Nombre del Beneficiario Efectivo
- Número de Identificación Fiscal
- País de residencia
- Monto de las transacciones
- Naturaleza de las transacciones
- Impuesto sobre la Renta retenido y enterado
- Tasa de retención utilizada

La información de pagos a residentes en el extranjero declarada por los contribuyentes en los formatos establecidos al efecto, se recibe por nuestras oficinas locales de recaudación a nivel nacional y se captura, depura y se ordena en el formato OCDE a nivel central por parte del personal de la autoridad competente mexicana en materia de intercambio de información.

La información capturada de los formatos en comento, rutinariamente es intercambiada con las autoridades fiscales competentes de nuestros socios fiscales sobre bases de reciprocidad.

NUEVOS ENFOQUES Y NUEVAS NECESIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

No obstante los esfuerzos anteriores, la globalización impone retos cambiantes y diferentes.

En este sentido, se ha observado una participación creciente de países identificados como paraísos fiscales en las transacciones internacionales con el fin de ocultar o diferir el reconocimiento de los ingresos correspondientes a residentes en nuestro país.

México como país miembro de la OCDE cumple sus recomendaciones y se ha comprometido con los trabajos que dicho organismo ha realizado en materia del combate a la competencia fiscal nociva, adoptando fielmente las recomendaciones de dicho organismo.

En este sentido, desde 1997 nuestro país introdujo en su legislación medidas unilaterales tendientes a combatir la celebración de operaciones con paraísos fiscales. Al respecto, se tiene que desde el año de 1997 en cita, México introdujo a su legislación un régimen jurisdiccional de transparencia fiscal internacional ("Controlled Foreign Corporations") el cual busca evitar el diferimiento en el reconocimiento de los ingresos que los contribuyentes obtengan de operaciones celebradas con residentes de determinados países.

Para la definición del régimen por jurisdicción antes citado, México realizó un estudio exhaustivo tendiente a identificar aquellos países cuya carga fiscal a nivel corporativo fuera mínima o nula, o aquellos países para los que acceder a su información fuera prácticamente imposible. Derivado de lo anterior, y como resultado de dicho estudio México actualmente cuenta con una de las listas de países identificados como paraísos fiscales más amplias a nivel mundial, la cual la conforman 92 territorios con regímenes fiscales preferentes.

Adicionalmente, y por lo que hace a los pagos que se efectúen a residentes de dichos territorios con regímenes fiscales preferentes que califiquen como deducciones, México también consideró conveniente inhibir o reducir las transacciones con residentes de dichos regímenes considerando en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta como no deducibles dichos pagos efectuados, y a la vez, por lo que se refiere a pagos por conceptos sujetos a retención en la fuente, se incrementó al máximo las tasas de retención aplicables, es decir, se aplican tasas del 40% sin deducción o reducción alguna.

No obstante lo anterior, la legislación mexicana prevé que los países identificados como paraísos fiscales pueden ser retirados de nuestra lista siempre y cuando celebren acuerdos de intercambio de información con nuestro país.

Los avances en la experiencia obtenida por nuestro país en materia de intercambio de informaciones tributarias, el marco regulatorio existente, el incremento en nuestra red de tratados vigentes, y la adopción de las recomendaciones de la OCDE, constituyen avances considerables, sin embargo, ante las circunstancias y nuevos retos en materia de fiscalización internacional, consideramos que dichos avances aún no son suficientes.

En este sentido, México se ha comprometido de manera significativa con los trabajos de la OCDE para crear un Convenio Modelo de intercambio de información fiscal con jurisdicciones cooperantes. Los trabajos relacionados con el diseño y desarrollo del

Convenio modelo antes citado derivan de los trabajos del foro de prácticas fiscales nocivas, que dicha organización ha desarrollado en los últimos años. En este sentido, actualmente ya existe un acuerdo respecto a las versiones del Convenio Modelo antes citado en sus versiones bilateral y multilateral, lo cual sin duda alguna servirá de base para comenzar las negociaciones de cada país con los países que sean identificados por la OCDE como jurisdicciones fiscales cooperantes.

Los esfuerzos por mejorar el acceso a información fiscal vía el intercambio de informaciones tributarias entre países, se ha replicado en los trabajos que ha desarrollado el CIAT, con la creación de su versión de Convenio Modelo de intercambio de información tributaria, el cual contiene los principios y directrices esenciales para establecer y mejorar las tareas de intercambio de información a nivel internacional.

Tomando en cuenta los avances y logros significativos alcanzados en los trabajos de la OCDE y del CIAT, en los que nuestro país ha participado activamente, México ha desarrollado un convenio modelo propio para comenzar a formalizar acuerdos de intercambio de información fiscal con otros países (Convenio Mexicano).

El Convenio Mexicano de Intercambio de Información será la base de negociación que utilice nuestro país en negociaciones futuras con los países identificados en nuestra legislación como territorios con regímenes fiscales preferentes.

Actualmente ya se cuenta con una agenda de países identificados como paraísos fiscales con los cuales tenemos interés de negociar. Sin embargo, la disposición, compromiso e interés de dichos países para formalizar los acuerdos antes citados serán vigilados estrechamente por nuestro país informando respecto de los avances logrados a la OCDE.