



CONTENIDO

• **Los avances en la Tecnología como herramientas útiles para el Desarrollo de la Relación Jurídico Tributaria.**

Lic. Elbio Homar Pérez López

- Bolivia -

• **Fiscalidad Internacional Precios de Transferencia e Intercambio de Información.**

Dr. César García Novoa

- España -

• **Hacia la tercerización de la Administración Tributaria.**

Mtro. Diego Quiñones Cruz.

- Colombia -

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:

Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Consejeros:

Dra. Delfina Amparo de León
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.
Dr. Luis María Benítez Riera
Representante de la Sala Plena de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.

Secretario Ejecutivo:

Mag. Rafael Anzures Uribe.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Secretario Ejecutivo Adjunto:

Sonia Laura Contreras Miranda.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

Correo electrónico:

scontreras@aitfa.org

Elaboración:

Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Respetados lectores:

En este número, queremos presentar una plataforma para la difusión, discusión y debate de algunos artículos que esperamos sean de su interés.

Para ello contamos con la participación de las VI Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario que llevó a cabo la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, país miembro de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa A.I.T., durante los días 5 y 6 de septiembre de 2013, en tal virtud encontrarán a continuación tres artículos correspondientes a algunas de las conferencias que fueron presentadas durante dicho evento.

En primer lugar, contamos con la participación del Licenciado Elbio Homar Pérez López, en representación del país anfitrión, a través del artículo “Los avances en la Tecnología como Herramientas Útiles para el Desarrollo de la Relación Jurídico Tributaria” en el cual se refiere a que la política fiscal debe construir con equilibrio las bases de una sociedad moderna para evitar un exceso fiscal; por lo que en la recaudación como en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es necesario contar con herramientas que conformen controladores fiscales que sean una solución óptima contribuyendo a guardar distancia entre la recaudación y seguridad del contribuyente amparado en la norma legal. Proponiendo para ello, el uso de la memoria fiscal, siendo un dispositivo electrónico (“chip”) inalterable en la que se registra el monto total de las ventas realizadas durante tiempo determinado y a su vez permita al contribuyente como un instrumento inalterable. Hace mención de países como Argentina, República Dominicana y Chile

que han aplicado dicho sistema y por último, las ventajas que implicaría que el mismo sea aplicado en Bolivia

En segundo lugar, contamos con la participación del Doctor César García Novoa, con el artículo titulado: “Fiscalidad Internacional Precios de Transferencia e Intercambio de Información” en el cual tal como el título menciona hace un análisis crítico de los Precios de Transferencia, haciendo mención que se considera como una de las cuestiones de mayor importancia en lo que concierne a la fiscalidad internacional. Asimismo, menciona que los precios de transferencia ha sido objeto de una materia disciplinada por directrices de la OCDE, las cuales meramente consisten en recomendaciones sin que adquieran calidad de normas jurídicas, es decir, son reglas aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sin capacidad normativa, es decir, dichas disposiciones adolecen de legitimidad y por tanto, no tienen coercibilidad propia de las normas jurídicas. Señala además que si bien, los precios de transferencia son un instrumento de planificación fiscal internacional, lo cierto es que la aplicación de dicho régimen entre partes no requiere que se acredite la vocación elusoria ni la finalidad fraudulenta del precio de la operación.

Por último, presentamos la participación del Maestro Diego Quiñones Cruz, en su artículo “Hacia la tercerización de la Administración Tributaria” hace un recuento de las tendencias contemporáneas en materia del intercambio internacional de información tributaria, enfatizando lo que ocurre al FATCA y en la forma en que Colombia ha actuado en esa materia. Asimismo, analiza de manera crítica los dilemas que surgen alrededor del intercambio, especialmente en lo que se refiere a la protección de los contribuyentes y equilibrio entre las cargas de los diferentes actores a nivel internacional.

Por otra parte hace referencia de los instrumentos que posibilitan el intercambio como son los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs), los Acuerdos

de Intercambio de Información Tributaria (AIITs), la Convención de Estrasburgo para la Asistencia Mutua Administrativa, etc. Por último, hace mención de la experiencia que han tenido en Colombia, respecto a esa materia, así como una crítica de los dilemas que plantea el intercambio internacional de información tributaria en conclusiones y recomendaciones basadas en la perspectiva propia de Latinoamérica.

Mag. Rafael Anzures Uribe
Secretario Ejecutivo

LOS AVANCES EN LA TECNOLOGÍA
COMO HERRAMIENTAS ÚTILES
PARA EL DESARROLLO DE LA
RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Lic. Elbio Homar Pérez López¹
- Bolivia -

Introducción

La Política Fiscal de todo país se basa en principios reconocidos por todas las cartas fundamentales, entre los cuales podemos destacar el de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa, no confiscatoriedad y capacidad recaudatoria.

Esto mismo se plasma en nuestra Constitución Política del Estado con excepción del principio de no confiscatoriedad que se asume se halla incorporado en el de proporcionalidad y progresividad que definirán las tasas, porcentajes y alícuotas por las cuales se deba contribuir conforme a la capacidad contributiva y equidad.

Con base en estos principios, debíamos hallarnos frente a una verdadera equidistancia en la relación jurídico tributaria en la cual, tanto el Estado a través del Sujeto Activo pueda recaudar aquellos tributos que le corresponden y, el sujeto pasivo, cumplir con lo que la Ley manda en el ámbito de sus obligaciones tributarias. Lo contrario puede generar un exceso en las facultades recaudatorias o una práctica generalizada del incumplimiento de las obligaciones que le corresponden al contribuyente.

¹ Licenciado en Derecho de la Universidad Católica Boliviana "San Pablo". Escudrático de Derecho Tributario en la Universidad Privada Boliviana (UPB), en Política Fiscal Diplomado en Derecho Tributario Carrera de Auditoría Pública Universidad Católica Boliviana San Pablo – Bolivia, Catedrático en Derecho Tributario aplicado al Sistema Financiero y Derecho Tributario en Minería, Universidad Andina Simón Bolívar (UASB) - Bolivia.

En ese sentido, la política fiscal debe construir con equilibrio las bases de una sociedad moderna para evitar un exceso fiscal y, que el no pago de impuestos someta a su población al cumplimiento ineficiente de sus necesidades, en tal sentido, tanto en la recaudación como en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es necesario e imprescindible contar con herramientas que también de forma amplia, moderna y sistemática, puedan de manera equidistante lograr estos dos objetivos.

Por esta razón consideramos útil hacer referencia, en la presente ponencia, a los controladores fiscales, ya que se considera que éstos podrían ser una solución óptima (entre otras por supuesto) que contribuya a guardar aquella distancia entre la recaudación y seguridad del contribuyente amparado en la norma legal.

Los controladores fiscales “han sido aplicados en países de Europa Oriental y América Latina para enfrentar el problema de la evasión tributaria en el pago del impuesto a las ventas por parte de los contribuyentes que realizan ventas a consumidores finales. Desde su implantación se ha apreciado un aumento de la recaudación en los países mencionados.”², a su vez consideramos que en gran medida puede evitar que la administración tributaria incurra en excesos a la hora de aplicar métodos presuntos para cumplir con sus objetivos recaudatorios, y preservar los derechos del contribuyente. En la actualidad la normativa nacional se halla plasmada en el Art. 44° del CTB y en la RND 10.017.2013³, la cual fundamentalmente [2 http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/interna2](http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/interna2)

³ Se puede determinar la base presunta según diversos medios, así como lo señala el Art. de la RND 10.0017.13, esta indica: Artículo 6.- (Medios para cuantificar la Base Presunta). Conforme lo establecido en el Artículo 45 de la Ley N° 2492, para cuantificar la Base Presunta se aplicarán los siguientes medios:

1. Por deducción: Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos

conlleva la aplicación de la base presunta en los siguientes supuestos, que la misma es aplicable cuando no se conozcan de forma directa e indubitable uno o más de los componentes de la obligación Tributaria, es decir: a) Hecho Generador; b) Periodo Fiscal y, c) Base Imponible (Importe, cantidad, volumen, precios, etc.). Señala también que en la determinación deberá aplicarse todo dato o antecedente del sujeto pasivo de periodos anteriores o diferentes, inclusive bases imponibles de impuestos relacionados, teniendo éstos prioridad sobre la información de contribuyentes similares o cualquier otro.

En el caso específico de nuestro país, estamos frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA⁴), ya que este tiene una característica esencial pues es el eje central sobre el cual los demás impuestos giran y en su defecto, el principal

imponibles en su real magnitud.

2. Por inducción: Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.

3. Por estimación: Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

4 El 'IVA' es un impuesto indirecto sobre el consumo, es decir financiado por el consumidor final. Un impuesto indirecto es el impuesto que no es percibido por el fisco directamente del tributario. El IVA es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho de hacerse reembolsar el IVA que han pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), debiendo entregar la diferencia al fisco.

Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad de la empresa.

beneficiado con este control.

En todos los países de América Latina se vienen utilizando controladores fiscales, sin embargo, de conformidad a lo investigado, los únicos países sudamericanos que aún no cuentan con un sistema similar son Ecuador, Perú y Bolivia.

Las actividades económicas que se encontrarían sujetas a este tipo de fiscalización, serían todos aquellos negocios cuya actividad principal es la venta o prestación de servicios masivos, tales como; tiendas, restaurantes de comida rápida, gasolineras, estacionamientos, supermercados, contribuyentes del sector "retail", entre otras.

Desarrollo Concepto y Operativa

¿Qué se entiende por un Controlador Fiscal?, es un sistema a través del cual operan memorias permanentes e inalterables, llamadas memorias fiscales, que se colocan al interior de las máquinas emisoras de tickets y acumulan todas las ventas efectuadas por éstas.

La memoria fiscal es un dispositivo electrónico ("chip"), inalterable, en la que se registra el monto total de las ventas realizadas durante un tiempo determinado, es posible acumular hasta 10 años de operaciones⁵, asimismo, le permite al contribuyente poder demostrar con solvencia las operaciones que ha efectuado y ellas gozarían de fe probatoria, puesto que es un instrumento inalterable, con lo cual la Administración tributaria no debería cuestionar tales operaciones.

En este contexto, la Administración Tributaria sería la única entidad facultada para revisar, supervisar o extraer la información de la memoria fiscal, conectándose a la máquina emisora de tickets o impresora con una notebook o terminal portátil, para luego compararla con lo declarado por el contribuyente y, determinar en su caso, si existieran discrepancias para de éste modo considerar una posible diferencia.

⁵ <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/interna2>

Por su parte, las facturas emitidas mediante este instrumento informático cumplen también con las medidas de seguridad para quien vaya a tomar el crédito fiscal de dicha operación, puesto que en la práctica llevan un logotipo que consistiría en una acreditación o certificación de que ha sido correctamente emitida.

Funciones de los Controladores Fiscales

Entre las funciones de estos equipos, a efectos tributarios tenemos las siguientes:

Restringir lo que se puede imprimir en la factura y validarlos datos recibidos de acuerdo con qué transacción fiscal se esté realizando.

Asegurar que la información sea precisa para cada transacción fiscal.

Asegurar que se otorgue información coincidente en la factura y en la cinta de auditoría para cada transacción fiscal.

Acumular y registrar el monto total de mercaderías vendidas y el Impuesto al Valor Agregado total pagadero para cada operación.

Controlar aquello que se imprime durante las funciones de total y pago.

Acumular y registrar los totales de las facturas emitidas y las mercaderías vendidas durante el día.

Acumular totales diarios en totales generales de las facturas emitidas y las mercaderías vendidas.

Guardar los totales en la Memoria Fiscal y emitir un comprobante diario de cierre de la jornada fiscal con los totales diarios.

Suministrar reportes fiscales para extraer la información registrada en la Memoria Fiscal.

Controlar la secuencia temporal de los cierres de la Jornada diaria.

Permitir al contribuyente a controlar de

manera preventiva algún error en cualquiera de las funciones indicadas previamente con el fin de asegurar el correcto cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales;

Permite al contribuyente contar con un instrumento que le posibilite descargar con suficiente fe probatoria sus operaciones y, evitar los excesos de la administración tributaria.

Otorga la suficiente certeza a quien haya adquirido un bien o servicio con la emisión de una factura mediante un Controlador Fiscal puesto que acredita que dicha transacción ha sido efectuada.

Clases de memorias o controladores fiscales

“Se pueden distinguir 3 tipos de controladores fiscales:

Caja registradora fiscal

Es la clásica máquina registradora emisora de tickets a la que se le ha añadido la memoria fiscal, la cual acumula todas las ventas efectuadas.

Impresora fiscal

Es una impresora de Facturas, tickets o boletas, conectada a una computadora personal, a la que se le ha añadido un módulo adicional que contiene la memoria fiscal y que restringe las posibilidades de impresión sólo a comprobantes autorizados.

P.O.S. (Punto de venta) Fiscal

Es una computadora personal adaptada como caja registradora que contiene como unidad inseparable una impresora fiscal.”⁶

Seguridad que otorgan los controladores fiscales a efectos de la recaudación.

Como es conocido las Administraciones Tributarias tienen las facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación y ejecución entre otras. Es evidente que adicionalmente, la facturación, presentación de declaraciones

⁶ www.rimont.com/controladores_fiscales.

juradas y otra información de importancia fiscal, pueden efectuarse por cualquier medio tecnológicamente disponible, esto es tan importante que en general estos medios, incluidos los informáticos, electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos⁷.

Entre las medidas de seguridad con que cuentan los controladores fiscales están las protecciones físicas y las protecciones del software.

Las protecciones físicas se dan mediante una cerradura con un seguro numerado llamado precinto fiscal y un gabinete de equipo que no permite el acceso al interior de él. Así, no es posible desarmar el controlador fiscal sin romper el precinto fiscal y no existe una puerta que permita modificar o dañar el controlador.

Las protecciones de software están referidas a que se puede detectar el reemplazo de componentes ya que la factura debe contar con un logotipo gráfico que permite identificar que ha sido emitida por un controlador fiscal autorizado, es decir que en una primera instancia, estos equipos tienen que ser homologados por la Administración Tributaria y repartidos por esta a los diferentes negocios que se encuentren dentro de este régimen de control.

Seguridad que otorgan los controladores fiscales a efectos de los contribuyentes

A decir del tratadista Osvaldo Soler – las facultades de la Administración Tributaria tienen por objeto “descubrir la existencia o inexistencia de posibles hechos impositivos realizados pero ignorados por el fisco”⁸.

El Ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones 7 Art. 79° de la ley 2492 “Código Tributario Boliviano”.

8 Soler, Osvaldo H. Abusos del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria, pág. 173.

tributarias, es decir, la Administración Tributaria, verifica e inspecciona físicamente la documentación del contribuyente, investiga con la finalidad velar por el estricto cumplimiento no sólo de la obligación tributaria sustancial sino también la obligación tributaria formal. En ejercicio de dicha facultad, la Administración Tributaria puede fiscalizar incluso a los sujetos inafectos, exonerados o beneficiados tributariamente en razón de velar por el cumplimiento de dichas permisiones.

Coincidimos en las amplias facultades de control, verificación, valoración y fiscalización de las Administraciones Tributarias, sin embargo también estamos persuadidos de que debe investigar y controlar toda la documentación que integre o condicione el hecho imponible, lo contrario, es incurrir en lo que el tratadista Augusto Fantozzi afirmaba: “...las administraciones fiscales han dejado de lado paulatinamente la teoría de la obligación tributaria en torno a la cual se construyó ab origine el derecho tributario y la han transformado, en forma drástica en una teoría de los controles administrativos sin límites, es decir han desglorificado el hecho imponible...”. En ese sentido, es tarea de la Administración Tributaria utilizar todos los elementos que estén a su alcance para determinar la existencia o inexistencia de hechos impositivos, y no basar sus cargos únicamente en presunciones, para poder encontrar el origen de la obligación.

En cuanto a la fiscalización tributaria, podemos citar un pronunciamiento del Tribunal Constitucional (TC) del Perú⁹ el cual sostiene que: “La potestad tributaria del Estado está regulada en el artículo 74° de la Constitución Política, la cual establece que ésta debe ser ejercida respetando los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. En materia

⁹ Límites Constitucionales de la Fiscalización Tributaria, José Monroe Suárez, Exp. No 4168-2006-PA/TC que la función de fiscalización de la SUNAT se debe ejercer con pleno respeto de los derechos fundamentales

tributaria el Estado ejerce su actividad fiscalizadora a través de la SUNAT, la cual está regulada en el artículo 62 del TUO del Código Tributario, que establece las facultades discrecionales concedidas a la administración tributaria para que pueda cumplir con su labor recaudatoria.

Al respecto, el TC sostiene que “Esta actividad, normada por ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado”. Esto mismo se halla en la doctrina cuando el Profesor Vicente Oscar Díaz¹⁰ señala que la Corte Suprema de Justicia (CSJ–Argentina) precisó que no cabe admitir que el poder pueda valerse de cualquier medio o procedimiento para alcanzar sus objetivos, sin sujeción al orden jurídico o a la moral. Ninguna actividad del Estado puede fundarse sobre el desprecio a la dignidad de la persona humana. Indica que es necesario precisar que todo abuso de la Administración de su posición dominante durante las fases de verificación y reclamación, no pueden ser catalogadas como funciones absolutas del orden público, dado que en todos los casos el contribuyente debe estar protegido institucionalmente contra las eventuales arbitrariedades, en especial hacia las que intentan interdicar el derecho de defensa. Asimismo, con el mismo orden de ideas, señala que la inspección, actividad llamada “anti evasión” adquiere dimensión jurídica si en su proceder respeta los límites garantistas del Administrado, y no se basa tan solo en indicios subjetivos del funcionario de turno. Así, podrá existir un control de obligaciones instrumentales, control de obligaciones sustanciales y además, en tanto y en cuanto se acomoden al principio de legalidad. En definitiva indica que no parece aceptable que en un país civilizado alguien pueda sostener que la tutela de los derechos fundamentales pierden consideración antes el sistema procedimental fiscal, y que por ello se deja a un lado la realización de la idea del Estado de

derecho. (119)

En este sentido, los contribuyentes en el caso de la venta de bienes o servicios masivos, deberían poder contar con estos medios tecnológicos, para respaldar también sus ventas, y que dicha información sea suficiente para acreditarlas, puesto que es la Administración Tributaria, la que certifica su validez.

Podemos advertir, una conjunción entre las bases doctrinales relativa a la fe probatoria y el uso de instrumentos tecnológicos siempre que exista equidistancia en la relación jurídico tributaria.

Normativa legal

Tal como se ha llevado a cabo en países vecinos, la mencionada implementación acarrea consigo la consecuencia lógica de contar con una normativa legal específica. La legislación o reglamentación de soporte no debe ser muy compleja y también, en este campo, la experiencia de los países vecinos podría ser muy útil, tal es el caso de Argentina, país en el que esta modalidad de fiscalización ha tenido el mayor éxito, implementado normativa precisa, a través de resoluciones emitidas tanto por la DGI (Dirección General Impositiva) como también por la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos).

Efectuando un relevamiento de derecho comparado hemos podido identificar algunas normativas que parecen tener suficiente respaldo técnico y jurídico. Entre las cuales destacamos las siguientes:

Argentina

Normativa Legal

Es a través de la Resolución General emitida por la Dirección General Impositiva (DGI) N° 4104/1998,¹¹ de fecha 11 de Noviembre de 1998, se establece como medio de control de las ventas a las memorias fiscales, esta norma tiene el siguiente alcance: “Facturación. Emisión de comprobantes. Controladores

10 Vicente O. Díaz., “La seguridad jurídica en los procesos tributarios” Edit. La Ley. Bs.As Argentina. Pag. 43, 48, 50, 51.

11 http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.d11/Normas/ResolucionesGenerales/reag02004104_1998_11_11.xml

Fiscales. Requisitos. Condiciones. Características. Empresas proveedoras. Contribuyentes obligados. Procedimientos y obligaciones. Formularios.”; mediante esta norma se implantan instrumentos de última tecnología y con vigencia en todo el territorio argentino.

Sin embargo, esta resolución a la fecha ha tenido un sin número de modificaciones, buscando complementarla y adaptarla a las necesidades actuales.

Aplicación y efectividad

De conformidad a lo investigado, en Argentina, la aplicación de este sistema de fiscalización tuvo mucho éxito, habiéndose encontrado muchos artículos relativos al tema en cuestión que revelan el efecto positivo de éste, tal como lo establecen Erick Mosto T. y Daniel Carbajal Z., en su artículo denominado “LA EXPERIENCIA ARGENTINA, El sistema de controladores fiscales” publicado en la revista tributemos en su edición N° 77 que en resumen señala: “El sistema de controladores fiscales para el control de la emisión de comprobantes de pago a través de cajas registradoras e impresoras fiscales ha sido aplicado con mucho éxito por la Dirección General Impositiva (DGI) de Argentina, en todos los países de América Latina se vienen utilizando controladores fiscales, siendo en Argentina donde ha tenido el mayor éxito”¹²

En el mismo artículo acotan que: “En Argentina, hay actualmente 80.000 contribuyentes que están obligados a utilizar controladores fiscales, habiéndose proyectado para un total de 400 000 contribuyentes al finalizar su implementación.”¹³

La mencionada publicación es del año 1999, inmediatamente después de la implementación de dicho sistema ya que ésta data del 23 de noviembre de 1998, razón por la que podemos afirmar que el mismo tuvo una efectiva aplicación y efectos inmediatos.

Los factores a los cuales se atribuye el éxito

12 <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/interna3.htm>

13 <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/interna3.htm>

de ésta implementación serían:

Control de proveedores de los controladores fiscales: Estos deben cumplir ciertos requisitos que son verificados por la Dirección General Impositiva (DGI) y el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI), el propósito es que los proveedores sean empresas de reconocido prestigio, que garanticen un producto de calidad, un servicio técnico adecuado y una permanencia en el mercado a lo largo de los años.

Homologación de equipos: Antes de la venta de un modelo de controlador fiscal, éste debe ser autorizado por la DGI y pasar rigurosas pruebas técnicas a cargo del INTI. Las pruebas son de tres tipos: físicas, de hardware y de software.

Apoyo técnico: La participación del INTI fue de vital importancia, ellos son los que finalmente aprueban o reprueban los aparatos en función a las pruebas mencionadas en el punto anterior. Las pruebas duran en promedio un mes por modelo homologado. Al finalizar las mismas, el INTI remite los resultados al proveedor, indicándole las fallas encontradas. En caso haya aprobado todas las pruebas, la DGI emite una Resolución General aprobando el controlador fiscal.

Implementación gradual: En Argentina se fijaron las actividades comprendidas: ventas a consumidores finales y se estableció un cronograma por tipo de actividad. Se inició con las actividades (peajes y estacionamientos) que involucraban un grupo reducido de máquinas controladoras fiscales para después continuar con las más importantes con un número grande de equipos.

Grupo de trabajo multidisciplinario: Señala que en la DGI existe un grupo de trabajo dedicado exclusivamente al tema de controladores fiscales. Está compuesto por 9 profesionales de distintas especialidades: ingenieros electrónicos, ingenieros de sistemas, abogados y un contador. Difusión y capacitación: El proyecto necesitó de una gran difusión interna y externa. Para ello,

se dictaron charlas en gremios, colegios profesionales y el Tribunal Fiscal. Asimismo, se capacita constantemente al personal de la DGI (orientación al contribuyente, agentes fiscalizadores, reclamos, entre otros). La idea fue involucrar en el proyecto a la Institución en su conjunto.

Coordinación estrecha con los proveedores: Por último, es importante indicar que la participación de los proveedores desde la elaboración de la norma que aprobó el uso de los controladores fue fundamental para el éxito del proyecto.

Encontramos un claro ejemplo de ello es el artículo publicado en octubre del 2009 por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) denominado; “Controladores: las nuevas armas para cazar evasores.” el cual establece lo siguiente:

“En menos de dos semanas, se tendrá todo listo para iniciar un nuevo avance sobre los evasores. En esta oportunidad, el Organismo a cargo de Ricardo Echegaray apoyará su nueva estrategia sobre la implementación de los nuevos controladores fiscales”.

Respecto a los flamantes equipos, desde el fisco nacional aseguraron que los controladores “agilizarán la transmisión de datos online a las bases centrales del organismo”.

“El recambio de los controladores fiscales forman parte de una serie soluciones tecnológicas tomadas por la AFIP que buscan agilizar y simplificar las operaciones comerciales, como así también optimizar los tiempos de fiscalización”

Finalmente se puede decir que en la actualidad los controladores fiscales son un instrumento tecnológico que va de la mano del desarrollo del derecho Tributario que contribuye a quella relación jurídica tributaria y que si bien, su implementación data del año 1998, a lo largo de estos años, se ha mantenido en constante actualización.

República Dominicana

Normativa Legal

En fecha 02 de septiembre de 2008, el Poder Ejecutivo promulgó el Decreto N° 451-08¹⁴, que establece los requisitos para el establecimiento de las impresoras fiscales. Este reglamento va dirigido a todos los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas cuya actividad comercial consista en la venta de productos o servicios mayoritariamente destinados a consumidores finales (contribuyentes del sector “retail”) a los cuales se les especifica que quedan obligados a utilizar impresoras fiscales, a partir de la fecha comunicada por la Dirección General de Impuestos Internos.

A través de la puesta en marcha de este decreto, la DGII, procura obtener mayor eficiencia en el cobro de tributos, minimizando los “escapes fiscales” que indudablemente se podrían presentar con mayor facilidad en las ventas a consumidores finales.

Aplicación y efectividad

En este país, la implementación de este proyecto se llevó a cabo mediante un proceso dividido por etapas, en el cual la DGII inició su aplicación a través de una prueba piloto con 16 grandes empresas de “retail” que según sus cálculos, representaban el 60 % de las ventas de retail.¹⁵

En una primera etapa, el costo de las impresoras corrió por cuenta de la DGII y ya en las siguientes se establecieron facilidades fiscales para las empresas adquirentes. También cabe mencionar que se brindó el entrenamiento y capacitación adecuada a todos los afiliados sujetos a esta nueva reglamentación.

En su primera fase de aplicación la DGII recaudó cerca de RD \$6 mil millones, así lo publicó el periódico digital dominicano “Tiempo completo”.

Actualmente, La Dirección General de

14 <http://www.dgii.gov.do/impresorasFiscales/Documents/DecretoImpresorasFiscales.pdf>

15 <http://www.tiempocompleto.com.do/?c=129&a=6570>

Impuestos Interno publicó en su página oficial¹⁶ su informe de recaudación de 2009 destacándose un cumplimiento del 95.16% con ingresos por RD\$151,419.3 millones.

“En el último mes del año 2009, la recaudación de la DGII siguió la tendencia positiva iniciada desde el mes de septiembre, confirmando así la gradual recuperación de la economía dominicana y el efecto de las medidas de eficiencia orientadas al aumento de la percepción de riesgo de los contribuyentes y la reducción la evasión.

La recaudación del mes de diciembre de 2009 fue de RD\$13,003.1 millones, 10.7%1 mayor que el mismo mes del año pasado. En lo que se refiere a la meta de recaudación establecida para el mes, se alcanzó un cumplimiento de 99%. (...)”

Como podemos ver, es evidente, el aumento de esta entidad en cuanto a la recaudación de tributos a partir del finales del 2008, fecha en la que se implementan las impresoras fiscales en República Dominicana.

Chile

Normativa legal

Estos nuevos dispositivos tienen entrada al territorio chileno a partir de la emisión, por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII), de la RESOLUCION EXENTA N° 24 DEL 18 DE OCTUBRE DEL 2002, a través de la cual: “SE ESTABLECE NORMAS A LAS EMPRESAS QUE DECIDAN COMERCIALIZAR Y A LOS CONTRIBUYENTES USUARIOS DE IMPRESORAS FISCALES.¹⁷

Posteriormente, esta misma entidad, emitió una nueva resolución, la misma que viene a ser de carácter derogatorio respecto a la anterior, se trata de la RESOLUCION EXENTA N° 53 DEL 31 DE MAYO DEL 2004: “ACTUALIZA REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS VALES EMITIDOS POR MÁQUINAS REGISTRADORAS, TERMINALES DE PUNTO DE VENTA E IMPRESORAS FISCALES AUTORIZADAS POR
16 <http://www.dgii.gov.do/>
17 <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2002/reso24.htm>

EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS PARA REEMPLAZAR A LAS BOLETAS.”¹⁸

Aplicación y efectividad

Durante los últimos años Chile se ha vuelto uno de los más claros exponentes del retail¹⁹ y es en este sentido, que se hace relevante indicar que la tecnología ha sido la gran protagonista, indispensable y responsable de grandes transformaciones a partir del cambio de los simples talonarios de boletas a las cajas registradoras, pasando por los sistemas de POS (Point Of Sale) para finalmente llegar hoy a la impresora fiscal, considerada como el desarrollo más relevante de la tecnología en cuanto al retail.

Este equipo tiene la finalidad de reemplazar las tradicionales boletas y almacenar internamente la información tributaria tal como lo exige el Servicio de Impuestos Internos, organismo que autorizó y validó su uso a mediados del año 2003 en este país.

Esta implementación se llevó a cabo a raíz e la consideración de que de esta forma, se podría llevar un control más acabado de todas las transacciones fiscales o ventas realizadas, registrar cantidades de mercadería, precios e impuestos pagados de éstas.

En cuanto a la normativa del SII, el contribuyente no debe solicitar autorización para emitir vales en reemplazo de boletas de venta ni tampoco requiere solicitar el sellado la presencia del organismo fiscalizador frente a la rotura de sellos, eso debido a que se lleva a cabo una delegación de funciones, ambas tareas pasan a ser responsabilidad de las empresas proveedoras de los dispositivos,

18 <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2004/reso53.htm>

19 El retail es un sector económico que engloba a las empresas especializadas en la comercialización masiva de productos o servicios uniformes a grandes cantidades de clientes, se pueden incluir todas las tiendas o locales comerciales que habitualmente se encuentran en cualquier centro urbano con venta directa al público, El ejemplo más común del retail lo constituyen los supermercados

instancias que al momento de ser autorizadas por la Dirección Nacional del SII pasan a cumplir un rol de cofiscalizadores.

Cabe destacar que en la actualidad, Chile es considerado como uno de los mayores exponentes del sistema de Controladores Fiscales.

Ventajas que ofrecen los Controladores Fiscales

Entre las ventajas que se obtienen a través de la implementación de estos controladores, se pueden enlistar las siguientes:

Aumento considerable de la recaudación en los sectores involucrados;

Se constituye una importante herramienta de auditoría fiscal. El auditor fiscal puede conectarse con una PC portátil al controlador fiscal mediante un programa especial al cual está autorizado y extraer los datos directamente de la memoria fiscal, ahorrando tiempo para la realización de una fiscalización impositiva;

Cabe mencionar, que con este sistema los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales, estarán en igualdad de condiciones frente a los que utilizaban las máquinas registradoras para evadir impuestos;

El contribuyente experimenta una reducción de costos en el tiempo; y,

El contribuyente puede utilizar el controlador fiscal como una herramienta de supervisión del personal mejorando también así sus controles comerciales.

La normativa boliviana frente al uso de tecnología y los controladores fiscales.

Como lo hemos señalado al principio, el código tributario permite el uso de instrumentos tecnológicos siempre que ellos tengan un objeto fiscal. En la actualidad, en Bolivia no contamos con normas legales relativas a los controladores o memorias fiscales.

Así se señala en el Art. 79° del Código Tributario Boliviano²⁰.

La RND 10.0016.07 en el literal g) Facturación Máquinas Registradoras, señala de manera muy difusa que dichas máquinas para ser habilitadas deben cumplir con requisitos mínimos como Capacidad de almacenamiento de datos (Unidad de Memoria Fiscal), como se puede advertir en nuestra reglamentación no es suficiente y en la actualidad solo se hace referencia a un dispositivo, las máquinas registradoras, cuando en la actualidad todo autoimpresor, puede llevar una memoria fiscal como un chip.

Asimismo, en cuanto el término de Controlador Fiscal, el mismo se ha atribuido a los funcionarios de la Administración Tributaria que ejercitan operativos de control de emisión de facturas, conforme a lo establecido en el Art. 164° del CTB y la RND N°10.0020.05 esta última ha establecido los procedimientos de Control Tributario en las modalidades de observación directa y 20 Art. ARTÍCULO 79° (Medios e Instrumentos Tecnológicos).

I. La facturación, la presentación de declaraciones juradas y de toda otra información de importancia fiscal, la retención, percepción y pago de tributos, el llevado de libros, registros y anotaciones contables así como la documentación de las obligaciones tributarias y conservación de dicha documentación, siempre que sean autorizados por la Administración Tributaria a los sujetos pasivos y terceros responsables, así como las comunicaciones y notificaciones que aquella realice a estos últimos, podrán efectuarse por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país, conforme a la normativa aplicable a la materia.

Estos medios, incluidos los informáticos, electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos de forma tal que cualquier modificación de los mismos ponga en evidencia su alteración, y cumplir los requisitos de pertenecer únicamente a su titular y encontrarse bajo su absoluto y exclusivo control.

compras de control, sin embargo, no están referidas a los controladores fiscales.

Conclusiones

Como lo he señalado, debe existir una equidistancia en la relación jurídica tributaria que preserve tanto el derecho del Fisco a percibir tributos como el respeto a los derechos del contribuyente.

Con la presente ponencia se destaca el avance del derecho tributario el cual va de la mano del avance y desarrollo de la tecnología.

Un buen ejemplo de la importancia de la tecnología en el ámbito tributario, son los controladores fiscales, los cuales utilizados de correcta manera generan también un positivo desenvolvimiento de las actividades comerciales de los contribuyentes.

Finalmente se puede decir que en la actualidad los controladores fiscales son un instrumento tecnológico que va de la mano del desarrollo del derecho Tributario que contribuye a aquella relación jurídica tributaria y que si bien, su implementación data del año 1998, a lo largo de estos años, se ha mantenido en constante actualización.

En Bolivia se hace necesario contar con una normativa que permita al contribuyente contar con un instrumento tecnológico que apoye su actividad comercial y a su vez la Administración Tributaria, tener una herramienta tecnológica avanzada.

FISCALIDAD INTERNACIONAL PRECIOS DE TRANSFERENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

DR. CÉSAR GARCÍA NOVOA²¹

- España -

I. El régimen de precios de transferencia

No cabe ninguna duda de que el régimen de los precios de transferencia es una de las cuestiones de mayor importancia en lo que concierne a la ordenación de la fiscalidad internacional. Fundamentalmente por su importancia práctica, ya que, como recuerdan las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, en su versión actualizada hasta 1999, aprobadas por el Centro de la OCDE en México para América Latina, más del 60 por 100 del comercio mundial tiene lugar dentro de las empresas multinacionales, esto

²¹ Licenciado y Doctor en Derecho. Premio Extraordinario de Licenciatura. Diplomado en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela - España. Abogado y Consultor. Estancias en las Universidades de Heidelberg (Alemania), Bolonia (Italia) y Georgetown (USA). Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, desde el 18 de febrero de 2010 hasta el 30 de junio de 2013. Presidente de la Dirección de la Asociación Iberoamericana de Arbitraje Tributaria, Presidente del Consejo Asesor de IUS FISCALE. Global Tax Alliance y Vicepresidente de la Junta Directiva de la Red Universitaria del Trabajo Autónomo. Beca de Colaboración del Ministerio de Educación y Ciencia, en el área de Derecho Financiero, curso 1985/1986. Es miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero y de IFA (International Fiscal Association), además de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero y del Supernumerario de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Es Vocal de la Directiva de la Asociación Galega de Medioambientalistas (AGAME).

es, entre partes no independientes.

La fiscalidad de los precios de transferencia se fundamenta en el principio *arm's length* o principio de plena concurrencia y consiste, fundamentalmente, en que las operaciones realizadas por partes no independientes (vinculadas) se cuantifiquen fiscalmente a valores de mercado. En palabras de Rossana RODRIGUEZ, "la globalización de las operaciones comerciales conjuntamente con el surgimiento de grupos económicos generó la necesidad de establecer mecanismos que permitiesen verificar a la administración tributaria como a las propias empresas involucradas, que las transacciones comerciales intra-grupo fueron efectivamente realizadas a valor de mercado"²². Es, por tanto, una regla inherente al régimen fiscal internacional de los grupos multinacionales.

Se trata, por lo demás, de un régimen vinculado a diversos condicionantes económicos. Así, en el concierto internacional, los distintos Estados asumen roles diferentes: unos como importadores y otros como exportadores de bienes, servicios o capitales. Sus intereses político-económicos están en función de esos roles y difieren notablemente según asumen la condición de estados importadores o exportadores de capital.

Ello se traduce en el denominado principio import-export, modelo que concibe las relaciones económicas entre países como una realidad instrumentalizada por medio de importaciones y exportaciones de bienes, capitales y servicios²³. Desde el punto de vista fiscal, este modelo tiene diferentes implicaciones según nos refiramos a la

tributación directa o a la indirecta. En lo que aquí nos interesa, vamos a centrarnos en la tributación directa y, en concreto, en la que tiene por objeto el gravamen de los beneficios obtenidos por las empresas y, en especial, por las empresas con forma de sociedad.

A ello vamos a referirnos a continuación, concretando cuáles son las distintas funciones que el principio de plena concurrencia y la regla del *arm's length* juegan en la actualidad.

II. El régimen de precios de transferencia como principio de distribución del poder tributario entre los Estados

En primer lugar, el principio de libre competencia, que inspira la regulación internacional de los precios de transferencia constituye un principio de distribución del poder tributario entre los Estados. Estaríamos ante una regla de imputación de renta (*allocate the income where it belongs*)²⁴ para el reparto del poder tributario de los Estados, auspiciada por el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, a través de genuinos instrumentos de *soft-law*.

En la ordenación fiscal internacional rige el principio de gravamen de las sociedades en el país de residencia de acuerdo con la regla de la empresa separada. Y la residencia de las sociedades se vincula a la constitución de las mismas de acuerdo con la normativa del país. A partir de ahí, dependerá de si la normativa doméstica de cada Estado recoge el principio de renta mundial (*world wide income*) o la tributación territorial. Siendo la opción prioritaria en materia de gravamen de las sociedades residentes la tributación por renta mundial, ésta supone, entre otras cosas, el gravamen en el Estado de constitución de la sociedad (Estado de la residencia del contribuyente) por toda la renta de la sociedad con independencia del

22 RODRIGUEZ, R., "Precios de transferencia. Referencia al régimen aplicable en el Perú", *El tributo y su aplicación en el siglo XX*, Libro Homenaje 50 Aniversario ILADT, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.

23 VALLEJO CHAMORRO-GUTIERREZ LOUSA, M., VALLEJO CHAMORRO-GUTIERREZ LOUSA, M., "Los Convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes", Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 6, 2002, pag. 16.

24 AVI-YONAH, "Analysis of judicial decisions interpreting Sec 482", *Transfer Pricing: judicial strategy and outcomes*, Tax Management, Washington, 1995, pag. 102. Véase al respecto también COMBARROS VILLANUEVA, M.V., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el IS*, Tecnos, Madrid, 1988, pags. 24 y ss.

lugar donde se encuentre la fuente de la que esa renta procede. Ese sería el modelo actual de impuesto sobre sociedades que impera en países como Estados Unidos: principio de renta mundial combinado con el tax deferral que supone que la renta de la filial no se grava en el Estado de residencia de la matriz en tanto no se distribuya como dividendo)²⁵. En suma, criterio de renta mundial matizada por el principio de independencia, que es un elemento esencial en la regla de la empresa separada. Según esta regla, una filial constituida en otro país es un sujeto independiente que tributa en el Estado de constitución. Se tributa por toda la renta mundial en el Estado donde radique la sociedad pero sólo por la renta imputable a la sociedad constituida en el país en cuestión. Si la sociedad es parte de un grupo, y es una filial más de una cabecera central (que bien puede ser un holding o un centro de coordinación), la regla de renta mundial no se lleva a sus últimas consecuencias. Y ello porque el principio world wide income no conlleva una consolidación fiscal mundial. Las propuestas de consolidación fiscal que se han barajado no han tenido una traducción práctica, como ocurre con el modelo de Home State Taxation, que considera como contribuyente al grupo multinacional y propone su tributación aplicando las normas del Estado de residencia de la matriz²⁶. Otros han tenido cierto predicamento en áreas de integración económica como la modalidad del Common Consolidated Corporate

25 En este sentido debe citarse el estudio elaborado por el Departamento del Tesoro Norteamericano proponiendo la eliminación del tax deferral: *The Deferral of Income Earned through US Controlled Corporations. A policy study*, Office of Tax Policy, Department of Treasury, December 2000.

26 Véase, GARCIA-TORRES FERNANDEZ, M.J., "La internacionalización de la empresa española: problemas y tributación del beneficio empresarial en la UE (I)", *Quincena Fiscal*, nº 5, 2011, pags. 8 y ss.; MAGRANER MORENO, F., "Hacia un armonización del impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea : la determinación de la base imponible mediante la normativa del Estado de la sede (Home State Taxation)", *Tribuna Fiscal*, nº 209, 2008, pags. 28 y ss.

Tax Base, contenida en la propuesta de la Comisión Europea, de 16 de marzo de 2011, que presupone una base armonizada y unas normas dictadas por los órganos de la Unión Europea²⁷.

Al no existir un modelo de consolidación fiscal internacional, rige el principio de independencia que supone la tributación de cada filial en el Estado en que la misma se haya constituido o tenga su domicilio, según la regla de residencia. La tributación de las filiales en el Estado en el que estén constituidas supone, por ejemplo, aceptar la posibilidad de que se utilicen las llamadas base companies, que son compañías filiales situadas en territorios de favorable o baja tributación, destinadas a remansar rentas sin que éstas lleguen a tributar en el Estado de residencia de su beneficiario último²⁸.

Pero, por un lado, la aplicación del principio de residencia como único criterio de tributación internacional (como en su momento propuso el Informe Neumark) no es posible hoy en día, ya que los Estados donde se localizan las inversiones no renuncian a gravar la renta que se genera en su territorio²⁹. Y también es evidente que la mayoría de los Estados aplican simultáneamente los principios de

27 COSIN OCHAIRA, R., *Fiscalidad de los Precios de Transferencia*, Ciss, Madrid, 2007, pag. 28; CORDON EZQUERRO, T.-GUTIERREZ LOUSA, M., "La política fiscal en la Unión Europea: ¿convergencia o competencia?", *CLM Economía*, nº 9, segundo semestre de 2006, pags. 65 y 66.

28 Frente a las mismas se habilita la figura de la controlled foreign companies, que es una norma antielusión aplicable cuando se obtienen rentas pasivas a través de base companies situadas en territorios de baja tributación: SANZ GADEA, E., "El régimen especial de transparencia fiscal internacional", *Working Papers*, IEE, Banco Pastor-Fundación Barrié, A Coruña, 2000, pag. 47.

29 Por ello, el Estado de residencia no puede eliminar la tributación, mayor o menor, en el Estado de la fuente porque ello es ajeno a su soberanía. Y por eso, también, la principal amenaza a la neutralidad en la exportación de capitales es la doble imposición jurídica internacional.

residencia y de la fuente.

En suma, la regla de la independencia y de la empresa separada condicionan el principio de renta mundial, lo que es especialmente importante con relación a la tributación internacional de los grupos de sociedades. Así, el principio de la renta mundial facilita la neutralidad en la exportación de capitales, al pretender un gravamen de las rentas con independencia de la localización de su fuente. Sin embargo, esa neutralidad se rompe en la medida en que no se produce esa consolidación global de la base gravable. Por otro lado, en la medida en que las filiales tributan en el Estado donde están radicadas, la renta de la filial va a ser gravada en el Estado de la fuente como beneficio social mediante el Corporation Tax que exige el Estado de la fuente³⁰. Desde la perspectiva de la matriz situada en el Estado de residencia, ello supone que ese beneficio sólo va a ser gravado en el Estado de residencia cuando se repatrie efectivamente en concepto de dividendo pagado por la filial a la matriz. En ese momento es posible que se soporte una doble imposición económica internacional, la cual habrá de ser corregida en el Estado de residencia, pero hasta entonces se producirá un efecto de diferimiento o tax deferral. La única excepción será el supuesto de que en el Estado de residencia exista una regla de controlled foreign companies porque la filial es una base company³¹.

Pero, sobre todo, la ausencia de un régimen de consolidación supone que las operaciones

30 DELGADO PACHECO, A., Nuevas tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, ICE, septiembre-octubre 2005, nº 825, pag. 105.

31 Como señala DELGADO PACHECO, A., la mayoría de los Estados aceptan, de una u otra forma, que entidades no residentes del grupo desarrollen actividades y obtengan rentas que sólo deben tributar en residencia cuando se obtengan en forma de retribución de servicios prestados en este Estado o cuando se produce la distribución de los dividendos procedentes de esas entidades no residentes; "Las medidas antileusión en la fiscalidad internacional", Nuevas tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, op. cit., pags. 105 y 106.

entre matriz y filial y viceversa, tienen, necesariamente, relevancia tributaria. Si se asumiese un régimen de consolidación fiscal a nivel mundial las operaciones entre matrices y filiales no se tendrían en cuenta. Al no ocurrir esto, tales operaciones se valorarán y se harán en condiciones normales de independencia. De esta forma, la regla arms's length se configura, fundamentalmente, como un principio de distribución internacional del poder tributario en el gravamen de los grupos de sociedades³², según un canon de tributación internacional aceptado por las organizaciones internacionales y, singularmente, por la OCDE. Ese canon se incluye en la Guía de la OCDE, como expresión del soft law, de manera que estas reglas se erigen en la referencia internacional para la adaptación de las normativas nacionales en un contexto de globalización económica. Por tanto, el régimen de precios de transferencia tiene además un efecto colateral importante, que afecta al propio sistema de fuentes del Derecho Tributario: los precios de transferencia son la materia que ha sido objeto, por excelencia, de regulación por medio de instrumentos de soft law y ha servido para atribuir relevancia al derecho blando en el sistema de fuentes, que es uno de los signos de distinción del poder tributario en el siglo XXI.

Pero no conviene olvidar, sin embargo, que la consagración de esta regla internacional de distribución del poder tributario se lleva a cabo, precisamente, respecto a ciertos sujetos contribuyentes como las sociedades que integran un grupo multinacional cuyas especiales circunstancias de dependencia o vinculación les faculta a una alteración en la imputación o atribución de rentas, en comparación con lo que ocurre respecto a la situación en que se encuentran contribuyentes no vinculados. Y aunque la aplicación del principio de plena competencia no requiere la concurrencia de una situación abusiva, artificial o fraudulenta, el origen de la regla

32 CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional), Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pags. 41 a 43.

contempla un factor de potencialidad elusiva que debe ser tenido en cuenta³³.

III. La regulación por medio de Directrices de la OCDE. El fenómeno del Soft-Law

Como se ha dicho, los precios de transferencia son una materia que ha venido siendo disciplinada por directrices de la OCDE³⁴. Tal es así que se ha venido hablando de alineamiento o desalineamiento de los distintos sistemas fiscales nacionales con el régimen internacional de los precios de transferencia en función de la adecuación o no de la ordenación de cada país con las directrices de la OCDE. Lo que ha abocado a lo que CALDERON CARRERO denomina “movimientos normativos dirigidos a adaptar la normativa de precios de transferencia al nuevo contexto de globalización económica” y a los proyectos de competencia fiscal perniciosos de la OCDE³⁵.

Los precios de transferencia han sido y siguen siendo un factor de consolidación de un fenómeno inherente a la formulación del poder tributario en un contexto de globalización económica: la irrupción del llamado soft law en el sistema de fuentes.

No conviene olvidar que, cuando estamos hablando de fuentes formales del Derecho estamos haciendo referencia a aquellas que toman como punto de referencia ordenamientos jurídicos configurados

33 Así, para BALZANI, F., “resulta oportuno subrayar que esta regla presenta un ámbito operativo particularmente amplio, al ser aplicable cualquiera que sea la causa que hubiera determinado la alteración del transfer pricing...”, en “El transfer pricing”, Curso de Derecho Tributario Internacional, t. I, Temis, Temis, Bogotá, 2003, pag. 392. CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional), op. cit., pag. 159.

34 Que aparecen expuestas en su página www.oecd.org.

35 CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional), op. cit., pags. 37 y 38.

en torno a Constituciones, esto es, ordenamientos de Estados que, obviamente, tienen base territorial. En la medida en que, una de las principales consecuencias de la globalización económica sobre los sistemas tributarios es la relativización del factor territorial, es evidente que ello también incide en las fuentes del Derecho. E incide en un doble sentido. Por un lado, en la importancia que adquieren las fuentes de lo que podemos llamar el Derecho Internacional Tributario, entre ellos los ya citados Convenios de Doble Imposición. Y en segundo lugar porque la aparición de nuevas fuentes dota de relevancia a centros de producción normativa distintos del Estado tradicional.

El surgimiento de nuevas fuentes de Derecho, en un contexto de globalización económica, y la creciente importancia de nuevos centros de “producción normativa” distintos del Estado tradicional, suponen una flexibilización de las reglas tradicionales de producción de normas tributarias y, sobre todo, significan una pérdida de importancia de la reserva de ley como garantía del consentimiento que los ciudadanos, a través de sus representantes, otorgan al establecimiento de normas tributarias. Se trata de fuentes que surgen al margen de los ordenamientos constitucionales internos, provocando lo que BAYONA DE PEROGORDO-SOLER ROCH denominan “desigual evolución de tales ordenamientos”³⁶. Siguen principios distintos a los principios impositivos clásicos y son producidas al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales.

La más genuina expresión de este fenómeno se sitúa en lo que se viene llamando soft law

36 En la medida en que perviven en el sistema “leyes preconstitucionales y anteriores, asimismo, a la integración de España en la Unión Europea, ello provoca graves disfunciones que no “pueden solucionarse acudiendo a la doctrina de la “inconstitucionalidad sobrevenida”; BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, M.T., Materiales de Derecho Financiero, Librería Compás, Alicante, 1999, pag. 21.

o weak law o derecho blando o flexible. Con esta denominación se suele hacer referencia a esas formas de producción del Derecho que no se traducen en normas imperativas, al no venir producidas por los cauces ordinarios y no insertarse en los ordenamientos, pero que suelen cumplirse por los Estados e incluso desarrollarse en sus ordenamientos internos, ante el temor de éstos de quedarse al margen de las reglas del juego de la política económica internacional³⁷. Se trata, en suma, de instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidas para influir en la conducta de los Estados.

Entre estas normas que integrarían el soft law ya hemos hecho referencia a los backdoor rules integrado por las directrices, reglas y catálogos de principios de organizaciones internacionales como la OCDE, la ONU, el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, importantes en el proceso hermenéutico de los Tratados Internacionales. Recordemos ahora que se trata de normas producidas sin intervención directa ni autoridad delegada de los Parlamentos nacionales y su finalidad es establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional³⁸. Entre éstas se encontrarían además de los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE y los Comentarios al Modelo emitidos por su Comité de Asuntos Fiscales, las directrices sobre precios de transferencia entre las que destacan la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995.

En el ámbito de la Unión Europea, y en su peculiar sistema de producción de fuentes del Derecho, son también soft law la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum

37 CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., "Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?", Civitas, REDF, nº 114, 2002, pag. 261.

38 PISTONE, P., El tributo y su aplicación en el siglo XX, Libro Homenaje 50 Aniversario ILADT, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.

Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea –EU Joint Transfer Pricing Forum–³⁹. Y ello por el rechazo tradicional en la Unión a la adopción de una norma sobre documentación de precios de transferencia y se ha procedido a la aprobación del Código de Conducta en materia de precios de transferencia, de 10 de noviembre de 2005 (publicado en el Diario Oficial el 28 de julio de 2006), optando por lo que llama "soluciones pragmáticas, no legislativas"⁴⁰.

La referencia a los precios de transferencia aparece también en otras expresiones del soft law como las disposiciones que tienen como objeto la lucha contra los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales, dentro del combate emprendido por la OCDE a partir, sobre todo de 1998, contra la elusión fiscal internacional. Al amparo de la facultad reconocida en el art. 5 de su Convenio Fundacional, para dictar recomendaciones,

39 CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria constitucional), Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pags. 41 a 43; ALARCON GARCIA, G., "El soft law y nuestro sistema de fuentes", Tratado sobre la Ley General Tributaria, Libro Homenaje al prof. Rodríguez Bereijo, Aranzadi, Pamplona, 2010, pag.

40 La Unión Europa ha decidido que sea una facultad de los Estados miembros introducir exigencias en materia de documentación sobre precios de transferencia y ha renunciado a dictar una norma con efectos jurídicos vinculantes, según lo dispuesto en el artículo 249 del Tratado de la Unión europea (reglamentos o directivas). Este tipo de normas comunitarias no carece totalmente de relevancia jurídica ni están privadas de efectos jurídicos, pero sí adolecen de falta de vinculación (así lo recuerda respecto al soft law, la sentencia Grimaldi del TJCE, de 13 de diciembre de 1989 (As. C-322/88). Y en el caso de documentación de precios de transferencia, se limitan a fijar unos criterios para que la documentación pueda utilizarse en todos los países miembros de la Unión Europea, a través de un documento como el Código, que no introduce reglas imperativas que permitan complementar la normativa interna española concerniente a la obligación de documentación.

la OCDE adoptó el Informe sobre Harmful Tax Competition de 1998⁴¹, definiendo los conceptos de paraíso fiscal con jurisdicción no cooperante (uncooperative tax havens) instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de commitments o acuerdos de intercambio de información. Posteriormente emitiría el Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Competition de 2000, el Draft Contents of the 2002 Update To The Model Tax Convention (sobre uso indebido de convenios) de 2 de Octubre de 2001, y Project in Harmful Tax Practices, Progress Report, de 2001, donde la OCDE ha identificado 35 territorios como no cooperantes⁴² o el Modelo de acuerdo de intercambio de información Agreement on Exchange of Information on Tax Matters de 18 de abril de 2002. Estas directrices prevén las denominadas medidas anti-paraíso, entre las que se incluye la aplicación del régimen de precios de transferencia a las operaciones con territorios calificados como paraísos y han llevado a los Estados a modificar sus ordenamientos ante el temor de padecer contramedidas como la posibilidad de ser incluidos en una black list de paraísos fiscales.

41 La primera norma que introdujo en Colombia una regulación interna de precios de transferencia y paraísos fiscales fue la Ley 788 de 2002. Serían paraísos los definidos por la legislación nacional y por la OCDE. Además, estableció que la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE sería un criterio interpretativo, lo que fue declarado inconstitucional por la Corte Constitucional, por vulneración, entre otros, del principio de certeza. En su sentencia C-690 de 2003, la Corte señala que se produce un “déficit de certeza” en la medida en que no hay “claridad en torno a la formalización de los listados a que remite la ley”.

42 Véase Towards Global Tax Co-operation-Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OCDE, Paris, 2000, disponible en www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf. Además, VEGH, P.G., “Tax Haven and Harmful Tax Regime List Publisher”, European Taxation, vol. 40, nº 8, 2000, Internacional Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, pag. 392.

A estas resoluciones de la OCDE nos referiremos más adelante al hablar de los paraísos fiscales y del intercambio de información.

Sin embargo, una cosa es dar cuenta del fenómeno del softlaw y otra muy distinta, aceptarlo acriticamente. Y son muchas las razones para dudar de una admisión incondicionada de las Directrices de la OCDE como fuentes del Derecho.

Así, según ZAGARIS, hay que poner en tela de juicio el papel del Comité Fiscal de la OCDE como principal foro de creación de principios fiscales de validez universal, ya que tales principios solamente tienen en cuenta los intereses de los Estados miembros de esta organización, de manera que a la perspectiva, posición e intereses de los países no miembros se le viene prestando escasa atención⁴³. Y ello, a pesar de que la OCDE está emprendiendo algunas iniciativas orientadas a integrar en su seno (por ejemplo, la iniciativa conjunta de la OCDE, FMI y Banco Mundial para establecer un foro permanente para el desarrollo de una diálogo mundial sobre tributación)⁴⁴.

Pero es que, sobre todo, el soft law carece de entidad normativa suficiente para erigirse en referente normativo del régimen de los precios de transferencia en los ordenamientos internos de los distintos Estados, en especial en aquellos en que rige el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En efecto, el significado constitucional de la reserva de ley se traduce en la competencia exclusiva del legislador en la decisión normativa de crear el tributo y en regulación de sus aspectos esenciales. A pesar de la tendencia a que la reserva de ley en materia tributaria tenga un carácter relativo, esto es, a que tal reserva no descarte la colaboración del reglamento en la regulación de ciertos

43 ZAGARIS, B., “The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate”, Tax Management International Journal, vol. 28, 1999, pags. 476 a 490.

44 OECD, Developing the International Dialogue on Taxation, March, 13, 2002, en www.oecd.org.

aspectos del tributo (así lo viene manifestando el Tribunal Constitucional español desde la sentencia 6/1983, de 4 de febrero), lo cierto es que es difícil aceptar que tal colaboración pueda articularse por medio de disposiciones de la OCDE.

Y ello porque las recomendaciones de la OCDE ni siquiera son normas jurídicas. Son reglas aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sin capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional. La OCDE produce estas disposiciones sin la posibilidad de debate y transparencia que tienen las fuentes normativas clásicas, ya que los Estados tienen escasa intervención y participación en su elaboración así como pocos mecanismos para controlar su legalidad internacional. En suma, las disposiciones de la OCDE adolecen de falta de legitimidad y, por tanto, no tienen la coercibilidad propia de las normas jurídicas. No se puede decir que las recomendaciones de la OCDE (normalmente dictadas al amparo del artículo 5 de su Convenio fundacional) y los informes del Comité de Asuntos Fiscales sean auténticas normas jurídicas. Estas disposiciones de la OCDE no tienen rango de verdaderas normas y no pueden imponerse como criterios interpretativos. Y aunque el Tribunal Constitucional español ha acudido al soft law comunitario como regla de interpretación, sólo lo ha hecho respecto a derechos fundamentales (por ejemplo, en la sentencia 224/1999 de 13 de diciembre), sin haberse pronunciado sobre el recurso al derecho blando respecto a disposiciones tributarias.

El remitir el régimen de los precios de transferencia, y la regla de la cuantificación de los mismos a valor de mercado, a disposiciones de derecho blando como las recomendaciones de la OCDE, supone una deslegalización de un aspecto esencial de la cuantificación del tributo. Y resulta difícilmente compatible con los ordenamientos constitucionales que exigen una norma con rango de ley para

la regulación del tributo y de sus aspectos esenciales. Es el caso de la Constitución española en cuyo artículo 31,3, dispone que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Por su parte, en el sistema tributario mexicano la reserva de ley se consagra en forma positiva en el artículo 31 fracción IV, según el cual “son obligaciones de los mexicanos:...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”. Y ello en relación con el 73, fracción VII, que dispone que el Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto. Como señala ALVARADO ESQUIVEL, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre ha entendido por ley “un acto formal y materialmente legislativo”, excluyendo fórmulas que no garanticen la certeza en la fijación de los ingresos públicos⁴⁵

Y esta incompatibilidad es todavía más clara y patente cuando el régimen de precios de transferencia incluye la previsión de sanciones para el contribuyente que no valore a precios de mercado. En materia de sanciones la reserva de ley tienen una función de salvaguardar la exigencia de lex certa (así lo ha dicho en España el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en sentencia 194/2000, de 19 de julio). Ello supone que las conductas infractoras deben estar definidas por ley, aunque es posible que parte del régimen de una conducta sancionadora se desarrolle en una norma de rango reglamentario. Pero si la conducta infractora no se define y la misma se completa con una disposición, como una regla de la OCDE, que carece de rango normativo, no se respeta la exigencia de tipicidad y la sanción resultará

45 ALVARADO ESQUIVEL, M.J., “Los Decretos de exención de impuestos en México: el Congreso de la Unión y el ejecutivo federal frente a frente”, en Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, Ed. Dikynson, Madrid, 2007, pag. 926.

ser inconstitucional⁴⁶. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo español en el Auto reciente de 8 de febrero de 2011, en el que plantea ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad acerca del régimen español de sanciones en materia de operaciones vinculadas.

A pesar de ello son frecuentes los supuestos en que los ordenamientos internos se remiten, en materia de precios de transferencia, a las reglas de la OCDE. Algunos de forma explícita, como el ejemplo paradigmático de la UK Tax Act 1988, Schedule 28 AA. En otros casos (lo que resulta más grave) a través de criterios y directrices administrativas carentes de cobertura legal. Es el supuesto de la Agencia Tributaria que ha afirmado que, aun estando incompleta la norma interna sobre valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas, la Administración aplicaría las recomendaciones de la OCDE y del Foro sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea, en las que se estipula que todas las operaciones vinculadas entre una matriz y sus filiales deben valorarse a precios de mercado. Añadiendo que “las recomendaciones de la OCDE son, a todos efectos, normas interpretativas de la Ley de Prevención del Fraude, donde se desarrolla la norma general sobre precios de transferencia y, por tanto, dan cobertura legal suficiente para actuar con celo”⁴⁷.

Ante este panorama, resultan alentadores pronunciamientos como la sentencia de la Corte Constitucional colombiana C-690 de 2003, según la cual se produce un “déficit de certeza” cuando la normativa de paraísos fiscales y operaciones vinculadas se remite en bloque a los criterios fijados por la OCDE.

46 Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su sentencia 42/1987, de 7 de abril, (FJ 2º), de manera que en las sanciones administrativo-tributarias es posible asumir una determinada colaboración reglamentaria.

47 CORNEJO PEREZ, A., de la Dirección General de Tributos en el trabajo “El Foro conjunto de precios de transferencia”, Cuadernos de Hacienda Pública, volumen 3, 2007, Instituto de Estudios Fiscales, pag. 72.

IV. La función antielusoria de los precios de transferencia

Sin embargo, parece obvio que la proliferación de disposiciones relativas a los precios de transferencia en la normativa de la OCDE tiene un significado fundamental: se regulan los precios de transferencia porque los mismos son un instrumento para lograr ciertas ventajas fiscales no queridas por el ordenamiento. Esto es, porque los precios de transferencia son una forma de provocar situaciones de elusión tributaria.

Ya hemos puesto de manifiesto que el régimen de precios de transferencia surge en un contexto en el que el cada matriz es gravada en el Estado de residencia, pero sólo en lo relativo a la renta de la filial cuando la misma se repatrie efectivamente en concepto de dividendo pagado por la filial a la matriz, ya que mientras tanto se produce un efecto de diferimiento o tax deferral.

Por otro lado, la manipulación del precio de los servicios prestados o los bienes vendidos por las filiales a la matriz, junto con el efecto destacado por CAAMAÑO-CALDERON de la huida de matrices norteamericanas a países con impuestos sobre sociedades más reducidos (lo que está generando presiones para adoptar un impuesto territorial, cuando menos para someter a imposición la renta empresarial obtenida en el extranjero) permite mediante el incremento del precio de los gastos satisfechos por las filiales situadas en países de tributación alta, trasladar rentas a países con fiscalidad más reducido, provocando así el fenómeno conocido como fiscal degradation⁴⁸.

Esta circunstancia ha sido tomada en cuenta por la OCDE cuando, a partir de 1998, empieza a valorar la situación en la cual esos Estados de menor tributación donde se instalan las matrices protagonizan la

48 EASSON, J., “Fiscal Degradation and the International Allocation of Tax Jurisdiction”, EC Tax Review, Kluwer, 1996, The Netherlands, pag. 116. CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, op. cit., pag. 265.

competencia fiscal perjudicial o lesiva (Harmful Tax Competition).

En efecto, los informes anteriores de la OCDE y las distintas versiones de la Guía de Precios no concebían el régimen de precios de transferencia como una medida antielusoria. Puede verse como muestra el contenido del Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE Precios de Transferencia y empresas multinacionales de 1979.

Será posteriormente con la deriva de la OCDE hacia una clara política contra el fraude, la evasión y la elusión internacional, cuando el Comité de Asuntos Fiscales opte por esta concepción del régimen de precios de transferencia. Expresión de esta deriva es el Informe de 1998 de la OCDE referido a lo que se denomina competencia fiscal perniciosa (Harmful Tax Competition), que señaló dos manifestaciones de la misma: los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales.

Los primeros se caracterizarían por una tributación nula o nominal, por la existencia de normas jurídicas y prácticas administrativas que no permiten acceder a otros países a la información, por una aplicación de las leyes tributarias carente de transparencia y porque los contribuyentes que se benefician del paraíso fiscal carecen mayoritariamente de actividad económica real en el Estado paraíso (ring fencing). En el Informe de Progreso de 2000 (Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Competition) se señalan los Estados que tienen la condición de paraísos fiscales y un total de 47 regímenes preferenciales, que deberían desmantelarse en abril de 2003. A partir del Project in Harmful Tax Practices de la OCDE de 2001 se iba a fijar la nota distintiva de los paraísos fiscales en la ausencia de intercambio de información, de modo que el compromiso para dar información sería suficiente para que un Estado dejase de tener la consideración de paraíso. Esos compromisos podían ser, bien un acuerdo de intercambio de información, siguiendo el Agreement on exchange of information on tax matters de 18 de abril de

2002, bien un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, bien en el ámbito de la Unión Europea, la propia aplicación de la Directiva 77/799/CEE.

Cuando por la ausencia de intercambio de información un Estado reincida en prácticas de competencia lesiva, los Estados miembros de la OCDE están legitimados para aplicar diversas medidas antiparaíso. Entre éstas se incluye la aplicación del régimen de los precios de transferencia⁴⁹. No cabe, por tanto, ignorar la vertiente de cláusula antiabuso que tiene la valoración a precios de mercado de las operaciones entre partes no independientes.

Y aunque los precios de transferencia son un instrumento de planificación fiscal internacional a través de distintas estrategias, como el incremento de gastos con entidades no independientes o la utilización de tales entidades en la intermediación en ganancias de capital, lo cierto es que la aplicación del régimen de precios entre partes no independientes no requiere que se acredite la vocación elusoria ni la finalidad fraudulenta del precio de la operación. Ni tampoco se prevé que se aplique exclusivamente en los supuestos en que el Estado tenga una merma recaudatoria, lo que tendrá lugar fundamentalmente en las operaciones vinculadas internacionales. No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha aceptado un régimen de precios de transferencias diferenciado sólo para operaciones internacionales (sentencia de 21 de enero de 2010, SGI contra Bélgica (Asunto 311-08)).

Aunque sólo sea por este último dato no se puede atribuir al régimen de precios de transferencia una finalidad exclusivamente antielusoria. Aunque su regulación interfiere en algunas cláusulas antiabuso clásicas, como el régimen de thin capitalization o

⁴⁹ PISTONE, P., Abuso del Diritto ed elusione fiscale, Cedam, Padova, 1995, pags. 244 a 249; LOBO TORRES, R., Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributario, Ed. Renovar, Rio de Janeiro-Sao Paulo, 2000, pags. 163 y 164.

subcapitalización.

Entendemos por subcapitalización o infracapitalización de una sociedad aquella situación en la que el capital es menor de lo que debiera. A efectos fiscales nos importa la denominada subcapitalización formal; se trata de aquella situación en que es posible que existan los recursos financieros necesarios para que la sociedad haga frente a sus deudas, pero tales recursos no le han sido proporcionados en forma de aportación (fondos propios) sino en forma de préstamo⁵⁰. En concreto, el supuesto de la subcapitalización consiste en suministrar recursos financieros a una sociedad mediante préstamo cuando por la vinculación existente entre el prestamista y la sociedad, la proporción entre los fondos propios y los capitales prestados y las demás circunstancias de la operación puede considerarse que el préstamo encubre una verdadera aportación de capital.

Resultando medianamente claro que la subcapitalización constituye una conducta elusiva; la cuestión es dilucidar cómo se puede explicar la misma. Cabe entender que lo que realmente hay en la subcapitalización es una discrepancia entre la realidad económica y la forma jurídica; esto es, que prevalece el dato de la utilización abusiva de un contrato de préstamo para encubrir una aportación de capital. Para esta forma de ver la cuestión el préstamo encubre en realidad, una aportación de capital, por lo que el fenómeno debe ser combatido aplicando las correspondientes cláusulas antiabuso y, en último término, recurriendo al principio *substance over forms*. Desde un segundo punto de vista, lo relevante en la subcapitalización es que la concesión del préstamo, normalmente por la matriz a la filial, se ha hecho en condiciones distintas a las de mercado o a las que concurrirían en situación de independencia. Se estaría vulnerando el principio de independencia, 50 PALAO TABOADA, C., "Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: estado de la cuestión", IEE de Galicia, Paper Works, Banco Pastor, Fundación Barrié de la Maza, A Coruña, 2000, pag. 63.

por lo que habría que afrontar las situaciones de subcapitalización aplicando el principio *arm's length*, que no sólo presidiría la tributación de beneficios de las empresas vinculadas en el plano internacional sino también el problema de la subcapitalización. De hecho, con cierta frecuencia, las llamadas operaciones vinculadas socios-sociedad son tratadas como una distribución encubierta de beneficios.

De ahí que aquellos países en cuyos ordenamientos internos se incluyen sistemas de subcapitalización basados en ratios fijas de endeudamiento (el caso de España, en que se prevé la ratio de 3), superado el cual el interés pagado se cataloga por la norma como dividendo ficticio, que no será deducible en la base imponible de la entidad pagadora⁵¹. Este sistema de ratio fija de endeudamiento plantea la cuestión de si el presupuesto para aplicar la cláusula de subcapitalización se circunscribe a una aplicación automática de un coeficiente de endeudamiento parece que se excluye la posibilidad de probar que tal endeudamiento se ha llevado a cabo en condiciones que no difieren de las normales de mercado. Y por tanto, ello resulta incoherente con una concepción de la subcapitalización como una cláusula basada en el principio *arm's length*.

Ello supone un problema de contradicción del Modelo de la OCDE, que no hace expresa mención a la subcapitalización. Sin embargo, no permite tratarla como un abuso recalificable a través de instrumentos anti-elusorios o anti-simulación, pues dice que sólo se podrá calificar como dividendo el pago de unos intereses cuando el prestamista "comparta efectivamente los riesgos de la sociedad" (párrafo 25 del Comentario al art. 10 del MOCDE) lo que no concurre necesariamente en todos los supuestos de subcapitalización. Por tanto, en el marco del 51 CALDERON CARRERO, J.M., "Estudios de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario", *Crónica Tributaria*, nº 76, 1995, pags. 13 y ss.

MOCDE cual, la subcapitalización debe afrontarse atendiendo a la regulación de las empresas vinculadas, prevista en el art. 9, precepto que no condena expresamente el método de ratio fija de endeudamiento pero que sí lo hace implícitamente en la medida en que dicho método no garantiza el respeto del principio de independencia, que se opone a que la aplicación de una ratio legal⁵². El Informe de la OCDE de 1987 sobre thin capitalization, integrado en los comentarios, entendía que, si bien los Estados podrían disponer la práctica de ajustes para negar la deducibilidad de los intereses sin vulnerar el art. 9 del Modelo de Convenio tomando como presupuesto una ratio fija de endeudamiento, debería permitirse la prueba de una ratio diferente⁵³.

V. La función de los precios de transferencia en la lucha contra la doble imposición

Una última cuestión referida al régimen de los precios de transferencia es la concerniente a la operatividad del mismo. En la práctica, se llevará a cabo un ajuste primario, incrementando el ingreso de la sociedad perceptora o disminuyendo el gasto de la sociedad pagadora, por la Administración Fiscal del Estado de residencia de la sociedad que experimenta un perjuicio recaudatorio. Ello exige, como correlato imprescindible, y para evitar situaciones de doble imposición, que el otro Estado lleve a cabo un correlativo ajuste secundario.

52 PALAO TABOADA, C., "Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: estado de la cuestión", op. cit., pags. 70 y 71.

53 CALDERON CARRERO, J.M., "Estudio de la normativa española sobre supcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario", *Crónica Tributaria*, nº 76, 1995, pags. 34 y 35; PALAO TABOADA, C., "Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: Estado de la cuestión", *Revista de Técnica Tributaria*, nº 46, 1999, pag. 54, GARCIA HERRERA, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pags. 238 y 239.

La previsión de un ajuste secundario, en el marco de la eliminación de la doble imposición, es uno de los objetivos de la OCDE, especialmente en el Modelo de Convenio de Doble Imposición. El párrafo dos del artículo 9 de dicho Moldeo dispone que "cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

A diferencia de las reglas tradicionales contenidas en los Convenios de Doble Imposición, que son reglas de reparto del poder de gravar, el artículo 9,2 es, como señala GARCIA PRATS, una norma de habilitación que condiciona el gravamen de las rentas empresariales⁵⁴. Es una norma de asignación y reconocimiento de determinadas facultades, que permite a las autoridades de los Estados contratantes, realizar los preceptivos ajustes, siempre dentro de las limitaciones que de este artículo se desprende. En este sentido, el art. 9,2 del Modelo OCDE prevé los

54 GARCIA PRATS, A., "Empresas asociadas", en *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal* concluidos por España, op. cit., pag. 543. como recuerda AVERY-JONES, J.F., las disposiciones de un Convenio no otorgan el derecho a gravar, pues este nace de la soberanía fiscal de los Estados, pero sí modulan y limitan ese derecho a gravar; vid. "The Interpretation of Tax Treaties with Particular Referente to Article 2,3 of the Oecd Model", *Diritto e Pratica Tributaria*, 1984, I, pag. 1680.

ajustes correlativos o secundarios como una facultad, y no como obligación, de examinar situaciones de doble imposición que puedan sufrir las empresas asociadas residentes en los respectivos territorios de los Estados firmantes de un convenio. En virtud de este precepto, los Estados asociados se obligan a esforzarse en acordar el ajuste bilateral o correlativo. Pero, teniendo en cuenta que dicho ajuste no es obligatorio al amparo del artículo 9 del Modelo OCDE, ni resulta automático en el segundo Estado por el mero hecho de que los beneficios hayan sido corregidos en el primero. En el Estado en cuestión debe existir base jurídica suficiente para practicar ajustes en su ordenamiento interno⁵⁵. El ajuste bilateral se producirá si las autoridades del segundo Estado no consideran arbitrarias las correcciones efectuadas en el primero, para lo cual es necesario el intercambio de información⁵⁶. En suma; existente un Convenio de Doble Imposición, éste reconoce o habilita para la práctica de ajustes en la medida en que en la legislación interna del Estado contratante se encuentre la base legal o normativa para la realización de dicho ajuste y éste no considere discriminatorio el practicado por el primer Estado.

VI. Métodos de valoración en los precios de transferencia. La crisis del libre comparable

Descrita la funcionalidad del régimen de precios de transferencia, una segunda cuestión de gran trascendencia es la que concierne al valor que se ha de aplicar a los precios de operaciones no independientes por aplicación de este régimen. Esto es, al método de valoración que deba tomarse en consideración en aplicación de la regla de independencia.

55 CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional), op. cit., pag. 161.

56 GARCIA PRATS, A., "Empresas asociadas", en Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España, Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 1ª ed., 2005, pag. 544.

Recordemos al respecto que en su Informe de julio de 1995, que actualizaba la Guía sobre Precios de Transferencia⁵⁷, la OCDE reconocía como ajustados al principio de independencia at arm's length los métodos denominados tradicionales, que determinan el importe del precio de transferencia basándose únicamente en la transacción (transactional methods). Estos métodos incluían, fundamentalmente, el método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes (comparable uncontrolled price method), el método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia. Y el método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes consideran necesarias para obtener la equivalencia, teniendo en cuenta, en este último caso, las particularidades de la operación.

A ello habría que añadir los métodos alternativos de último recurso, basados en la determinación del beneficio de la transacción (transactional profit methods), aplicables cuando no resulte posible la aplicación de los métodos anteriores. Se trata de métodos que resultarían adecuados cuando, debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones, no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores. Se incluiría aquí el método de distribución del resultado de la operación (profit split), consistente en determinar cómo partes

57 CAVESTANY MANZANEDO, M.A., "Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995", Carta Tributaria, nº 245, 1996, pag. 3.

independientes hubiesen dividido el beneficio de una transacción comparable y el método denominado TNMM ((Transactional Net Margin Method) del margen neto. Son métodos basados en el margen neto, que cuentan con indudables ventajas frente a los métodos tradicionales de margen bruto. Son menos sensible a las diferencias entre operaciones y, a diferencia de los de margen neto, no se ven influenciados por multitud de factores externos como las condiciones de comercialización del producto objeto de la operación.

Pero, por encima de todo, se incluía el de precio comparable de mercado. Este métodos consiste en “comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables”. Habrá circunstancias comparables, cuando no existan diferencias que puedan influir en el precio, o bien, si existen, que las mismas puedan eliminarse mediante ajustes. Para determinar la existencia de un precio libre comparable, habrá que llevar a cabo un análisis del bien o servicio, determinando si el mismo tiene o no un mercado propio. Habrá que efectuar un análisis funcional de inversiones y riesgos. Y un análisis de mercados, estrategias y condiciones contractuales, de manera que la clave para practicar esta valoración radica en la realización de un adecuado análisis de comparabilidad.

Análisis que siempre entrañan dificultades, pues requieren acceder a datos de empresas, lo que ha llevado a una exacerbación de la importancia de las diversas bases de datos o Masterfile. Es quizás uno de los rasgos del proceso de erosión jurídica del régimen jurídico-positivo de los precios de transferencia: la practicabilidad de sus normas depende en última instancia de la adecuada aplicación técnica de bases informáticas.

El método del libre comparable es el método preferido por la OCDE, puesto que es el que mejor encarna el principio de libre

conurrencia, aunque la propia organización internacional lleva años reconociendo sus dificultades, especialmente a la hora de llevar a cabo las comparaciones⁵⁸. Lo que representa un gran problema, puesto que la existencia de comparables no siempre es factible, y en determinados conceptos, resulta prácticamente imposible. Pensemos, por ejemplo, en la generación de un intangible (una patente por un principio activo en la industria farmacéutica) gestado por una sociedad del grupo para ser cedido a todas las demás filiales del mismo. Situaciones como esta impiden aplicar el método de libre comparable, dificultad que se ve acrecentada por las evidentes limitaciones de los demás métodos basados en el margen bruto de la transacción. Así, el método de coste incrementado sólo resulta indicado en actividades en las que el margen es fijo (por ejemplo, operaciones por comisionistas) o cuando se trata de productos semiterminados como los que son objeto de cadenas de montaje.

Pero la crisis del método de libre comparable se ha visto acrecentada por su difícil aplicación a los intangibles, bienes de enorme valor en la economía de los grandes grupos multinacionales actuales y que suelen

⁵⁸ De ahí, la necesidad de precisar y mejorar el método de comparación, y, de tener en cuenta las diferencias entre las empresas comparadas que puedan afectar al precio final – como el posicionamiento en el mercado y la eficiencia en general – para, de esta manera, practicar los ajustes correspondientes. Como consecuencia de ello, la posición de la OCDE puede ser calificada como de “compromiso”. Junto al método comparable, que preserva mejor que ningún otro la regla de la libre concurrencia, se abre la posibilidad de acudir a otros métodos, como el coste incrementado (cost plus method) o el precio de venta (resale price method), que deberían aplicarse de modo subsidiario y respetando la regla de la libre concurrencia. Junto a estos métodos que descansan en las transacciones, la OCDE ha introducido los métodos de distribución de beneficio (profit split method). Estos últimos son resultado del recurso a los métodos de distribución del beneficio, impulsado por Estados Unidos

generase en el seno del grupo (normalmente a través de un centro de innovación tecnológica) y cederse a todas las filiales. El instrumento jurídico para ello suelen ser los acuerdos suscritos por las sociedades del grupo interesadas donde existe un reparto de costes mediante aportaciones (cost-sharing arrangements), calculadas de acuerdo con unas reglas previstas en el propio acuerdo, que también suele incluir los costes de adhesión y retirada de partícipes (buy-in/buy-out/payments)⁵⁹. Y aunque en países como España, las reglas relativas a los acuerdos de reparto de costes constituyen reglas específicas que no interfieren en la aplicación de la regla arm's length no es así en el Derecho Comparado. En Estados Unidos las normas internas en materia de costos compartidos prevalecen sobre el principio arm's length desde la emblemática resolución *Xilinx, Inc. v. Commissioner* del Noveno Circuito de la Corte de los Estados Unidos, de 27 de mayo de 2009. De manera que la valoración de intangibles en el marco de los cost-sharing arrangements ha contribuido activamente a la crisis del libre comparable como criterio fundamental en la valoración de operaciones entre partes dependientes.

Junto con estos métodos, se incluye el régimen de obligaciones de documentación. La obligación de documentar el valor asignado por el contribuyente a al importe de la operación es una exigencia derivada de la Guía de Precios de Transferencia de 1995 y de la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el EU Joint Transfer Pricing Forum, cuya finalidad es una aplicación más uniforme de las reglas tributarias sobre precios de transferencia en el seno de la Unión Europea, y donde se ha discutido sobre la coordinación de la normativa reguladora de la documentación. La recepción de esta obligación ha sido, sin embargo, muy diferente en los diversos Estados de la OCDE. En Francia, la

⁵⁹ El Internal Revenue Service (IRS) define los cost-sharing arrangements como: an agreement under which costs to develop intangibles are shared in proportion to reasonably anticipated benefits that each entity will reap.

documentación basada en el análisis de comparabilidad se está exigiendo a aquellas corporaciones empresariales cuya cifra de negocio supere los 400 millones de euros, lo que sin duda reduce el número de contribuyentes afectados, mientras que en España este umbral se ha situado en los 250.000 euros. Al tiempo que se recomendaba profundizar en la regulación de los acuerdos previos de valoración, advanced price agreement (APAs).

Es en la necesidad de superar este marco dónde hay que situar la revisión de la Guía de precios de transferencia de 2010, publicada el 22 de julio de ese año. Como principales novedades de la misma hay que incluir que los métodos de ganancia transaccional (margen neto de la transacción (Transactional Net Margin Method) y el método de división de ganancias (Profit Split Method) ya no son considerados métodos de último recurso. Sólo se mantiene la preferencia por el método de precio comparable entre partes no controladas, pero, en todo caso, se aplicará el método que, en cada caso, sirva mejor al objetivo de determinar el verdadero precio de mercado.

Además, se intentan resolver, con éxito desigual, algunos problemas técnicos importantes que venían planteando la búsqueda de comparables, perfilando los criterios que se deben seguir a la hora de seleccionar o rechazar un comparable. En este sentido, la Guía de 2010, sugiere mayores orientaciones, por ejemplo, facultando a que no se tome en consideración todo el comparable sino sólo una parte a través de técnicas de rango intercuartil o fijando los aspectos del comparable a rechazar, a través de los resultados atípicos o extremos.

A ello hay que unir como gran novedad de la Guía de Precios de Transferencia de 2010 las reglas sobre precios de transferencia en la distribución de riesgos en operaciones de reestructuración, cuestión a la que nos vamos a referir a continuación.

VII. Precios de Transferencia y Distribución de Riesgos en operaciones de

reestructuración

No cabe ninguna duda de que las operaciones de reestructuración constituyen un aspecto esencial de la reorganización económica de las empresas, y en especial de aquellas que tienen una dimensión multinacional. La búsqueda permanente de la eficiencia, singularmente en un contexto de crisis económica, propicia los procesos de integración o adaptación de la organización de los grupos empresariales a las distintas actividades que se pretenden desarrollar, dentro de una cada vez mayor complejidad de las experiencias empresariales en ámbitos globalizados. En estas circunstancias, resultan decisivas las opciones de planificación internacional, de modo que los procesos de creación de filiales o de supresión de las mismas suelen ir acompañados de estrategias de optimización de la fiscalidad de los grupos multinacionales.

Dada la dimensión internacional de estos grupos empresariales, las reorganizaciones tienen, precisamente por ello, un ámbito internacional indudable. Y, si nos centramos en las experiencias de integración económica configuradas en torno a organizaciones supranacionales (en especial, el ejemplo de la Unión Europea) no es necesario insistir mucho en la importancia que en una etapa de crisis internacional adquiere el fortalecimiento de las unidades empresariales que operan a nivel europeo.

Muestra de la importancia de las operaciones de reestructuración a nivel internacional es que la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de Julio de 2010, se viene a plantear la modulación del principio arm's length, base fundamental de la regla de independencia, en aquellos casos en los que las ganancias patrimoniales afloran como consecuencia de una reorganización societaria⁶⁰. Así, el

60 CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional), Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pags. 41 a 43; CAVESTANY MANZANEDO, M.A., "Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde las perspectiva de

concepto de reorganización societaria que incluye la nueva versión de la Guía pasa por entender la reestructuración internacional como "reorganización transnacional de funciones, activos y/o riesgos por parte de una empresa multinacional", destacando el aspecto de la distribución de riesgos que se lleva a cabo a través de las operaciones de reestructuración⁶¹.

Las reestructuraciones empresariales implican la transformación de distribuidores o fabricantes que asumen un alto nivel de riesgo en distribuidores o fabricantes que asumen un bajo nivel de riesgo (comisionistas o maquilas) a los que se les asignan beneficios bajos y estables de forma que los riesgos empresariales se soportan por otra parte, a la que se pueden atribuir los beneficios restantes. Por tanto, todo proceso de reestructuración conlleva una distribución de riesgos, bajo la premisa de que la asunción de un mayor riesgo será compensado con una mayor expectativa de beneficio.

La aplicación del principio arm's length al ámbito de las reestructuraciones pretende evitar la vulneración del principio de independencia mediante las distribuciones de riesgos en los procesos de reestructuración empresarial. Por ello, la Guía de Precios de la OCDE, en su versión de 2010 requiere el análisis de si la distribución de riesgos en una operación vinculada se ajusta al principio de libre competencia, disponiendo que la redistribución contractual del riesgo entre empresas relacionadas será respetada únicamente en la medida en que tenga "sustancia económica" (economic substance).

Si la asignación tiene "sustancia económica" o no, dependerá de si la conducta de las empresas relacionadas cumple con la asignación contractual de riesgos, y si esta asignación es entre partes independientes las directrices de la OCDE de julio de 1995", Carta Tributaria, nº 245, 1996, pag. 3.

61 FERRERAS GUTIERREZ, J.A., "El capítulo IX de la Guía de Precios de Transferencia: reestructuraciones empresariales", Documento IEF, Cuadernos de Formación, nº 31, 10, pag. 140.

y cuáles son las consecuencias de esta asignación de riesgo. Resulta fundamental para determinar la “sustancia económica” de una asignación de riesgos el determinar si alguna parte tiene “control” sobre este riesgo lo que difícilmente podrá admitirse si la parte que contractualmente soporta un riesgo, por ejemplo, contrata a un tercero para administrar y controlar ese riesgo. En la práctica esto significa que una empresa debería tener personal (empleados o directores) con la autoridad de realizar estas funciones de control y efectivamente hacerlo.

En suma, la Guía de Precios de Transferencia de 2010 legitima a que si una asignación de riesgos carece de “sustancia económica”, las autoridades fiscales pueden decidir no considerar la reestructuración.

VIII. Jurisdicciones no cooperativas e intercambio de información

El intercambio de información constituye el elemento clave de la cooperación internacional de los Estados en materia tributaria, junto con otras expresiones de la misma como los procedimientos amistosos y la asistencia en materia de recaudación. Su importancia es tal que se ha llegado a afirmar que constituye la base fundamental del supuesto sistema tributario global, si se le puede llamar así. Es el elemento que determina la existencia o no de una jurisdicción cooperativa por parte de la propia OCDE y, por tanto, su importancia está fuera de toda duda⁶².

Podemos definir el intercambio de información como la comunicación de datos con trascendencia tributaria llevada a cabo por un Estado a favor de otro, como consecuencia de un tratado internacional (acuerdo de intercambio de información o Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio). La información aportada se refiere a no residentes (normalmente

residentes en el país que requiere la información).

En este sentido, el intercambio de información puede clasificarse en intercambio automático (cuando la información es suministrada periódicamente sin necesidad de que el destinatario la solicite) e intercambio previo requerimiento, que se dará previa solicitud del Estado interesado en obtener esta información. En este último caso hay que diferenciar los casos en que el Estado requerido está obligado a suministrar la información en los términos solicitados por el requirente y los supuestos en los que pueden negarse sobre la base de ciertas objeciones, normalmente tasadas normativamente.

El intercambio de información es muy importante por la relación que tiene con la lucha contra la denominada elusión fiscal internacional. Recordemos que una de las más claras expresiones de elusión fiscal internacional radica en la creación de entidades en Estados de Baja Tributación. Así, la deslocalización de rentas mediante la creación artificial de residencia sólo se justifica en la medida en que existe competencia fiscal perniciosa y ésta aparece definida a partir de los trabajos de la OCDE. Su documento Harmful Tax Competition de 1998 calificaba como paraísos a ciertos Estados de fiscalidad reducida y los diferenciaba de los “regímenes preferenciales”. Y a partir del Informe Project in Harmful Tax Practices, Progress Report 2001, se define una clara política de lucha contra estos territorios a partir de su consideración como “jurisdicciones no cooperativas”. La OCDE viene identificando paraíso fiscal con jurisdicción no cooperante (uncooperative tax havens) instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de commitments o acuerdos de intercambio de información, de manera que dejarán de ser paraísos los países o territorios que se comprometan al intercambio de información.

De manera que el intercambio de información constituye el anverso de la política antielusoria a nivel internacional.

62 CALDERON CARRERO, J.M., Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional), op. cit., pags. 22 y ss.

VIII.1. Estándares mínimos de intercambio de información aceptados por la OCDE

El estándar mínimo exigido por la OCDE para que un Estado sea considerado cooperativo, se cubre, por un lado, cuando se firma un Convenio de Doble Imposición que incluya un precepto como el artículo 26 del Modelo OCDE que disciplina la cláusula de intercambio de información. Se trata de un instrumento originariamente basado en el principio de asistencia técnica, de tal forma que en algunos Convenios concertados por España no se establece con finalidad de lucha contra el fraude (por ejemplo, Convenio España-Argentina de 21 de julio de 1992)⁶³.

La cláusula contenida en el artículo 26 del Modelo OCDE sólo permite el intercambio previo requerimiento, no el intercambio automático y, además, constriñe a utilizar la información sólo para la finalidad previamente establecida. En las versiones del Modelo de Convenio OCDE de 2005 y 2006, las posibilidades del intercambio de información se han acrecentado notablemente, ya que, a partir de ese momento, se prevé su aplicación para toda clase de impuestos, no sólo los que gravan la renta y el patrimonio y se establece la obligación de comunicar toda la información que “previsiblemente pueda ser de interés”. Se trata de la regla de pertinencia previsible o foreseeably relevant, por medio de la cual se pretende establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplio como sea posible. A partir de este principio, la información se puede utilizar para todo lo que permita la normativa del Estado requerido y éste debe poner en práctica todos los mecanismos internos para recabar la información⁶⁴. A

63 Calderón Carrero, J.M.: “El artículo 26 MC OCDE 2000: La cláusula de intercambio de información”, en Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña, 2004, pág. 1240.

64 El nuevo texto del artículo 26 del Modelo OCDE dispone que “las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información

tenor de los Comentarios del Modelo OCDE al artículo 26, este principio “...trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no puedan “echar las redes” con total libertad –lo que se conoce como fishing expeditions- o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado”.

Por eso, y dado que la cláusula de intercambio forma parte del Modelo de Convenio más utilizado en el ámbito internacional, debe entenderse que cumple con el estándar mínimo de intercambio de información, sin necesidad de cláusulas adicionales incluidas en el concreto Convenio. Y ello aunque el principio de pertinencia previsible sólo sea realmente eficaz respecto a Convenios que se concierten con posterioridad al 2006.

No obstante, el artículo 26 de la redacción vigente del Modelo OCDE, reconoce también que se puede negar el suministro de información porque la misma no se puede obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante.

Con frecuencia se afirma que este es un supuesto en el que no hay obligación de dar información, sino que sería un supuesto en el cual la obligación se convertiría en una opción discrecional del Estado. El Estado al que se le requiere una información que no puede obtener sobre la base de su propia legislación, si bien no tiene un deber de suministrarla, si tiene la facultad discrecional de darla.

A nuestro juicio, respecto a esta cuestión, previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2(...).”

hay que tener en cuenta dos cosas. Primero, esa discrecionalidad, de existir, tiene que ser una discrecionalidad que sea objeto de control judicial para evitar que se dé una situación de manifiesta arbitrariedad o que se creen situaciones de trato desigual. Habrá que justificar que la información se suministra a partir de una regla de ponderación y motivar porqué se facilita cuando, de acuerdo con la normativa interna del Estado que es requerido, podría no facilitarse.

Y en segundo lugar, y esto es importante destacarlo también, hay una tendencia en la doctrina que propende a interpretar esta negativa a dar información o esta posibilidad de darla discrecionalmente, no cuando haya una prohibición en la normativa interna, sino cuando existan unos perjuicios o unas dificultades desproporcionadas para obtener la información requerida en comparación con lo que es habitual en la información que requiere la Administración cuando aplica sus propios tributos. Postura que es restrictiva en cuanto a la aplicación de este precepto⁶⁵.

Y en Europa, también se entiende que cumplía este estándar mínimo la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre primas de seguros. Esta Directiva fue derogada, con efectos de 1 de enero de 2013, por la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Se trata de la principal norma comunitaria que regula las obligaciones de intercambio de información y asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, siendo su ámbito de aplicación el intercambio

65 Schaumburg, H. / Schlossmacher, S.: "Article 26 of the OECD Model in light of the right to international self-determination", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 54, nº 10/2000, pág. 522. Sánchez López, M.E.: "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento", en Crónica Tributaria, nº 114, 2005, pág. 101.

de cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, así como sobre las primas de seguros. La misma ha sido interpretada de forma amplia por la sentencia Halliburton Services del TJCE que la ha extendido y su ámbito objetivo es realmente similar al contenido del artículo 26 del Modelo OCDE. A lo que hay que unir que la Directiva 2011/16/UE incluye la regla de la pertinencia previsible que ya había incorporado la versión de 2006 del artículo 26 del Modelo OCDE.

Todo ello coincide con la sustitución del concepto de intercambio de información por el de intercambio efectivo de información tributaria: el nuevo modelo OCDE 2002 incluye una nueva medida de intercambio de información tributaria con levantamiento del secreto bancario y mercantil, coincidiendo con el escándalo de las cuentas offshore Liechtenstein LGT Trust bank y el famoso robo del DVD 2008 que afectaba a Alemania, España, Francia, Australia, R.U, Italia...

VIII.2. Balance provisional del período 1998/2001

En suma, la OCDE siempre ha optado por establecer un mecanismo de mínimos, cargado de retórica y escasa eficacia al rechazar el modelo de intercambio de información automática que es el verdaderamente efectivo, y optar por fórmulas de intercambio de información previo requerimiento, donde el Estado requerido puede alegar múltiples excepciones para negarse a aportar información.

En virtud de ello, la OCDE ha identificado 35 territorios y ha calificado como no cooperantes a Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall⁶⁶. Además, 66 Véase Towards Global Tax Co-operation-Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OCDE, Paris, 2000, disponible en www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf. Además, VEGH, P.G., "Tax Haven and Harmful Tax Regime List Publisher", European Taxation, vol. 40, nº 8, 2000, Internacional Bureau of Fiscal Documentation, Ámsterdam, pag. 392.

aunque con menos interés e intensidad, los “regímenes preferenciales”, como aquellas medidas que, incardinándose en el ordenamiento jurídico de Estados caracterizados por mantener un elevado nivel de imposición general, posibilitan que algunas clases de renta no tributen o queden sometidas a un gravamen ínfimo⁶⁷

Los Estados, en virtud de la definición de paraíso y Área de Baja Tributación formulada en el plano internacional y supranacional, podrán adoptar medidas internas antiparaíso contra los Estados que se nieguen a firmar acuerdos de intercambio de información. De hecho, las medidas internas antiparaíso son cláusulas antiabuso que la OCDE legitima en tanto se prevén para hacer frente a los Estados y territorios no cooperantes. Así, la OCDE en su Informe de 1998 recomienda, entre otras, la tributación de las rentas de las sociedades filiales extranjeras controladas en el país de residencia de sus accionistas, la sujeción a gravamen de los rendimientos procedentes de fondos de inversión extranjeros en el Estado de residencia de los partícipes y la no aplicación respecto a rentas obtenidas en paraísos de los métodos de exención para eliminar la doble imposición⁶⁸.

IX. Situación actual

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información La OCDE ha dado un giro en la política de lucha contra los Estados no cooperativos. Este nuevo punto de partida ha tenido lugar con el desarrollo de la idea de Transparencia Fiscal Global (the Administration Goes Global) y de los principios de transparencia e intercambio de

información, en el ámbito de la transparencia mercantil (titularidad última de todo tipo de entidades), contable (registro de operaciones y activos) y bancaria (titularidad última de activos financieros).

Así, en la etapa 2009-2010, destaca, en primer lugar, que el G-20, en su reunión de 2 de abril de 2009 se sumó a la lucha contra los paraísos en el contexto de las causas de la crisis financiera global 2009-2010. En la reunión del G-20 de Londres se puso de relieve la preocupación por la evasión fiscal a través de paraísos fiscales, señalándose el inicio de una “campaña” para lograr su desaparición. En la propia declaración final de la Cumbre de Londres, se hace referencia a la publicación de la lista de “paraísos fiscales” de la OCDE, que se asume por los líderes mundiales, basada en la misma idea que había plasmado la normativa interna española: la firma de un mínimo de doce convenios o acuerdos de intercambio de información permiten que un territorio deje de ser considerado como paraíso fiscal.

Este acuerdo del G-20 constituye un auténtico punto de inflexión, previo al Acuerdo global G-20, OCDE, ONU, Bancos Centrales. Según el mismo, todos los países deben adoptar e implementar efectivamente los principios de transparencia e intercambio de información, tal y como son definidos por la OCDE. Por su parte, el Acuerdo legitima que los países no cooperativos sean objeto de “contramedidas coordinadas” multilaterales y unilaterales.

Fruto de ello ha sido la creación de un nuevo marco multilateral: el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para efectos fiscales (Global Forum on Transparency and Exchange of Information). Este foro pretende universalizar la lucha contra la elusión fiscal internacional, buscando que la transparencia fiscal y el intercambio de información se lleven a cabo en más de 100 jurisdicciones que participan en el trabajo del Foro Global en pie de igualdad. La finalidad del Foro Mundial es aplicar los estándares de transparencia e intercambio de información con fines fiscales. Por ejemplo,

67 OCDE, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, op. cit., pag. 24, parágrafo 55.

68 Además de la disponibilidad para terceros Estados de la información relativa a actividades y operaciones internacionales, la publicidad de las consultas y decisiones administrativas determinantes de la situación jurídico-tributaria de los contribuyentes, la aplicación de los principios elaborados en el seno de la OCDE y el acceso, por parte de las administraciones tributarias de países terceros, a la información bancaria de trascendencia fiscal.

se pretende la eliminación de opacidad vía fiducias, agentes, trusts, fundaciones, acciones al portador... La información tiene que estar disponible y ser accesible por las autoridades del Estado en el marco de una solicitud de información en aplicación de un acuerdo de intercambio de información tributaria (CDI/TIEAs).

Consecuencia de ello, es que se abandona el concepto de paraíso fiscal, a favor de la idea de jurisdicciones no cooperativas. Ello se complementa con la publicación de una lista actualizada de jurisdicciones fiscales conforme a la antes citada triple categorización:

-Lista negra. En esta relación figuraban las denominadas jurisdicciones no cooperativas. En la misma ya no figura ningún Estado, tras haber adoptado actuaciones dirigidas a dotar su sistema fiscal de mayor transparencia. En el Informe de Progreso de la OCDE de junio de 2011 ya no figuraba ningún Estado en esta lista.

-Lista gris. Esta lista incorpora treinta territorios que tendrían la consideración de paraísos fiscales conforme a la definición de la OCDE de 1998, que se han comprometido a adoptar estándares de transparencia e intercambio de información, pero que no habían avanzado lo suficiente en tal objetivo. Se trataría de jurisdicciones comprometidas pero que todavía no han implementado efectivamente. Inicialmente se incluían 40 países en su mayoría no OCDE, excepciones (Suiza, Bélgica, Luxemburgo, Austria, Chile...). En junio de 2011, quedaban en esta lista dos grupos de territorios, de los cuales serían en sentido estricto paraísos fiscales Montserrat y Panamá – que ya han firmado al menos 10 acuerdos de intercambio de información junto con Nauru y Niue. Ya han salido también de la lista. Un segundo grupo incluiría a “otros centros financieros”, como Costa Rica, Guatemala y Uruguay que también han alcanzado un número suficiente de acuerdos de intercambio de información para abandonar la lista gris.

-Lista blanca. Relación formada por

aquellos territorios que sí han alcanzado los objetivos de transparencia e intercambio de información. Son 40 países, en su mayoría OCDE.

A partir de ahí, la G-20/OCDE, establece un proceso para implementar los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información tributaria y evitar así las contramedidas coordinadas y el “impacto reputacional” para el centro financiero derivado de la estigmatización internacional.

La novedad es que las listas se configuran como dinámicas: se hacen constantes llamamientos a los países de la lista negra y de la lista gris para adoptar el efectivo intercambio de información y abandonar esta condición.

Además, la OCDE-ONU-G-20-UE llegó a un consenso internacional para articular mecanismos que aseguren un mundo más transparente financiera, mercantil y fiscalmente.

A partir de ahí surgen diferentes iniciativas OCDE que confluyen a la hora de exigir mayores niveles de transparencia, intercambio de información y control sobre las operaciones a través de centros financieros offshore.

X. ¿Un futuro sin paraísos fiscales? Alternativas a las propuestas de la OCDE y actuaciones unilaterales de los Estados

En los últimos años, la evolución ha llegado a acuerdos más recientes de G-20/OCDE, mediante el establecimiento de un proceso para implementar los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información tributaria y evitar así las contramedidas coordinadas y el impacto reputacional para el centro financiero derivado, de la estigmatización internacional.

Es en este contexto en el que se fija una de las medidas más polémicas, tendentes a objetivar la cooperación mediante la firma de acuerdos de intercambio de información.

La OCDE establece el denominado umbral de los doce acuerdos de intercambio de información tributaria para que un país se considere cooperativo. Con la firma de estos doce acuerdos, que han de ser necesariamente con países cooperativos, es posible salir de la lista negra y gris y entrar en la lista blanca. Por tanto, con la firma de estos doce acuerdos se abandonaba, formalmente, el calificativo de jurisdicción no cooperativa. Paraísos fiscales clásicos como las Islas Caimán cumplieron este requisito el 14 de agosto de 2009, instante en el que pasaron a la lista blanca de la OCDE y dejaron de ser países no cooperantes.

Vivimos en el contexto internacional actual una auténtica fiebre de firma de este tipo de acuerdos. Se han firmado más de 600 convenios internacionales que articulan los estándares internacionales de transparencia y efectivo intercambio de información tributaria. Sólo en 2009 se habían concertado 250.

Tal es así, que la lista negra de jurisdicciones no cooperantes se ha vaciado, lo que supone que, formalmente, a día de hoy no hay paraísos fiscales. La lista gris incluye 9 países, ninguno de la OCDE, mientras en la lista blanca se encuentran 84 Estados soberanos.

Parece que se ha llegado al final del camino y que nos encontramos en un punto muerto, lo que parece adivinar un futuro sin paraísos fiscales.

X.1. Futuro inmediato. Peer Reviews y medidas unilaterales

Sin embargo, el futuro aparece fuertemente ligado a los trabajos de la OCDE que está impulsando nuevos avances hacia el efectivo intercambio de información tributaria a través de las Peer Reviews dentro del Foro Global. Se trata de una matización importante respecto a la situación anterior, pues pasa a significar que la mera firma de doce acuerdos de intercambio de información no es suficiente para ser considerado país que implementa los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información.

Los Peer Reviews van a constituir, en el futuro próximo, el nuevo test de cooperación tributaria, y, por tanto, van a ser el estándar internacional para excluir la competencia fiscal dañina.

Los Peer prevén varias fases. En la primera se prevé un análisis del marco regulatorio nacional y del grado de cumplimiento de los estándares OCDE de transparencia e intercambio de información: disponibilidad de la información contable, societaria, bancaria, accesibilidad para las autoridades nacionales y posibilidad de intercambio efectivo sin obstruccionismo a principales socios comerciales.

En una segunda fase, se prevé un análisis aplicación práctica de los mecanismos de intercambio de información denominado on site examination. Se trata de analizar la actitud de las autoridades nacionales frente a requerimientos de información, la existencia de dificultades administrativas como la falta de medios humanos o la falta de diligencia y la calidad de los datos intercambiados, confirmando el criterio de que los doce acuerdos de intercambio de información tienen que concertarse con países con “relevancia económica”. Además si un país de la OCDE requiere la firma de un acuerdo de intercambio de información, el rechazo no justificado del mismo se considera un indicio de posición no cooperativa por parte del Estado o territorio que ha formulado el rechazo.

En esta línea, a partir del año 2010 se han concertado 8 Peer Reviews: Bermuda, Botswana, Islas Caymán, India, Jamaica, Mónaco, Panamá y Qatar y se han emitido 64 recomendaciones. También se han detectado problemas serios de accesibilidad de la información contable y sobre beneficiario último de entidades en Panamá y Botswana, a quienes se impidió el up grade a la fase II hasta que resuelvan estas cuestiones.

En este contexto se espera realizar 40 Peer Reviews por año. La OCDE ya ha fijado el calendario de Peer Reviews 2010- 2014. Entre los últimos acuerdos, no pasan a

fase II: Barbados, Seychelles, San Marino, Trinidad y Tobago, mientras que hay algunos Estados que deben realizar cambios menores como USA, Suiza, Guernsey... y países que han sido declarados oficialmente como cumplidores del estándar internacional como Noruega, Dinamarca, Australia o Irlanda.

Asu vez, la cuestión se completa con un nuevo Modelo OCDE de Intercambio Rogado que establece un mecanismo que supera barreras tradicionales y abre una vía relevante de control fiscal internacional. Así, por ejemplo, permite intercambio de información para todos los impuestos del sistema tributario; establece que la información requerida debe tener “relevancia fiscal” (interpretaciones asimétricas OCDE y otros países como Suiza: exige identificar la entidad financiera y al contribuyente). La relevancia fiscal no solo se refiere a la aplicación de los tributos, pues abarca incluso los procesos penales-tributarios.

Pero la gran novedad es que se excluyen determinadas excepciones que el Estado requerido podía hasta ahora alegar para negarse a aportar información. Se excluyen los Fishing Expeditions, pero el Estado requirente debe probar que la información solicitada es potencialmente relevante, además de identificar a la persona objeto de la investigación fiscal y aclarar la finalidad fiscal que motiva el requerimiento. Debe también justificar porqué piensa que la información solicitada es poseída por el otro Estado o por una persona localizada en tal territorio. Con estos requisitos se puede intentar la obtención de números de cuentas bancarias, rastro de transferencias, tarjetas de crédito, activos u otro indicio que permita conectar al sujeto con el otro Estado.

Este nuevo contexto ha planteado diversas reacciones. Los Países de la OCDE, especialmente Estados Unidos han reaccionado con normas o medidas unilaterales frente a países no cooperativos, tales como normas antiabuso específicas, exclusión de beneficios fiscales o plazos de prescripción tributaria ampliados.

En el caso de Estados Unidos, es de destacar la adopción el 18 de marzo de 2010 de la FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), incluida en las secciones 1471 a 1475 del U.S. Treasury Code. La misma entrará en vigor el 1 de enero de 2013, e incluye un sistema intercambio automático información vía intermediarios financieros además de una retención del 30 100 sobre pagos (sin importar si existe o no ganancia) de fuente de los Estados Unidos a ciertas entidades extranjeras si no certifican la identidad de sus dueños beneficiarios últimos (beneficial owners). El sistema ha sido muy criticado por las entidades financieras internacionales, aunque facilitará la fiscalización y gravamen de contribuyentes en USA, previendo la evasión tributaria.

También se detecta que los distintos Estados están aprobando amnistías fiscales para sujetos con rentas no declaradas en países tradicionalmente considerados (Come Clean Initiatives). Se establecen mecanismos para la regularización voluntaria de activos offshore durante la transición o cambio de escenario hacia la transparencia y control fiscal internacional. En el contexto internacional ello ha alcanzado cifras muy importantes.

El volumen de rentas regularizadas alcanzó en Francia el billón de euros, en Italia los cinco billones, en Grecia los 30 billones, mientras que otros países (Argentina, Brasil, India, China, Rusia, Sudáfrica...) sin tener resultados cuantificables, han optado por reducir sanciones y excluir procesos penales. También es significativo el caso español, donde el proceso de regularización cuentas suizas en el HSBC ha permitido la declaración extemporánea sin sanción de rentas por importe de 282 millones de euros.

De ahí que, a día de hoy, se hable de un abandono de las fórmulas del offshore puro basado en opacidad fiscal, hacia un onshore: los distintos Estados están ideando mecanismos de competencia fiscal ética (que no deja de ser dañosa en términos recaudatorios pero no incluye instrumentos opacos) para atraer la inversión extranjera.

Así, es frecuente la creación de plataformas (tax friendly) de servicios financieros o corporativos, de IP, holding, de trading o e-commerce/Remote Business.

También se incluye la previsión de un Impuesto sobre Sociedades con tipos reducidos a través del cual se canaliza una competencia fiscal aceptada. Se ofrece sólo tipos bajos, siempre que la sociedad que se beneficia de los mismos realice una verdadera actividad económica, pero hay compromiso de intercambio de información con la firma de Convenios. Es el caso de Estados como Barbados, Singapur, Malta, Chipre, Liechtenstein, antiguas Antillas NL, Hong Kong, Qatar, Andorra, Gibraltar, Panamá...

Por último, algunos Estados se comprometen a profundizar en el intercambio de información pero ofrecen otras alternativas como pueden ser mecanismos de retención o withholding tax en fuente. Se trata de una retención fiscal definitiva y anónima que es transferida al Estado de residencia del contribuyente, aunque éste puede solicitar que no se transfieran otras informaciones tributarias distintas a la residencia. Es un mecanismo que no resulta novedoso pues la alternativa retención/información ya se incluía en la Directiva europea de fiscalidad del ahorro, 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003.

Es lo que ocurre en Suiza con el Project-Flat Rate Tax on assets held with banks on a cross-border basis, conocido como Plan Rubik. Recordemos que Suiza está reconsiderando su tradicional concepción del secreto bancario como un argumento para no facilitar información a las autoridades fiscales de otros Estados sobre los fondos depositados en sus bancos por residentes de dichos Estados. En la actualidad está renegociando sus Convenios, incluyendo versiones del artículo 26 del Modelo OCDE. En estos nuevos Convenios ya no se incluyen las excepciones a facilitar información.

Por ejemplo, en la reforma del Convenio de Doble Imposición con España, Suiza se

compromete a atender los requerimientos de información formulados por otros Estados con los que tenga suscrito Convenio, incluso cuando el Estado requirente no identifique a la persona o entidad que puede poseer o tener el control de la información requerida. Y aunque el Estado requirente no aluda al contribuyente afectado por su nombre y dirección postal, sino con otros indicios de que disponga e, incluso en casos excepcionales, con un número de cuenta bancaria. Pero además, Suiza ofrece a los Estados que los deseen como alternativa la práctica de retenciones sobre las rentas que se produzcan en Suiza a favor de residentes de dichos Estados. Esta retención la realizarían las entidades financieras helvéticas y se ingresaría en la Hacienda Pública del Estado que suscribiese un acuerdo en estos términos, pero se practicaría sin proporcionar información sobre los titulares de tales rentas. Se trata de un modelo que, a pesar de su indudable atractivo, es escasamente compatible con los principios de la OCDE y, sobre todo, muy complejo en su gestión.

En este contexto se debate la situación actual caracterizada por una alarma generalizada ante episodios de elusión internacional protagonizada por ciertas multinacionales, como el recurso a la Double Irish (Apple, Amazon), Dutch Sandwich (Google) o episodios de centralización de tesorería por medio de cash pooling (Nestlé). Frente a ello, la reacción que se está produciendo en la actualidad pasa, en el ámbito de la Unión Europea, por la reciente emisión de la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM(2012) 722/2), y en el ámbito internacional, por la decidida apuesta del G-20 contra la elusión fiscal internacional. En este sentido, cabe destacar el documento de enfoque global sobre la erosión de bases imponibles y la deslocalización del beneficio (Base Erosion and Profit Shifting -BEPS-) que se puso de manifiesto en la Declaración de Lough Erne, emitida el 18 de junio de 2013, al término de la reunión del G8. La declaración afirma: "Los países deben cambiar las reglas

que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos”.

A partir de este documento, la OCDE, a petición del G8, ha recibido el encargo de diseñar una solución que cambie las deficiencias del marco fiscal global, lo que puede suponer una de las mayores revoluciones en el panorama fiscal global de los últimos años.

La OCDE ha elaborado, en virtud del mencionado encargo, el Plan de Acción, publicado el 19 de julio de 2013, que fija el programa de trabajo para los próximos dos a tres años, en colaboración con las Administraciones fiscales de los países miembros. En dicho documento se dice que “las normas tributarias nacionales e internacionales deberían ser modificadas para alinear con mayor detalle el destino de las ganancias con la actividad económica que genera esa renta”, instando a los Estados a que acuerden cambios específicos en las reglas tributarias internacionales en uno a dos años.

XI. Derechos y garantías del contribuyente en el intercambio de información

La formulación, bajo los parámetros actuales, del intercambio de información, incluye ciertos límites a la posibilidad de recabar información, a los cuales ya nos hemos referido. Sobre todo la exclusión de la posibilidad de emprender búsquedas indefinidas de pruebas (fishing expeditions), o para solicitar información de dudosa pertinencia respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente. La OCDE recuerda que debe garantizarse al contribuyente afectado por el intercambio de información un procedimiento justo, pero sin que ello sirva de excusa para impedir o retrasar indebidamente el proceso de intercambio de información.

Pues bien; en las disposiciones internacionales relativas al intercambio de información, los derechos y garantías del contribuyente, siempre han sido los grandes olvidados. Sin embargo, en los procedimientos de

intercambio están implicados derechos de gran importancia⁶⁹.

Así, cuando hay intercambio de información, hay una doble quiebra del derecho de la intimidad del contribuyente afectado. Primero, se vulnera la intimidad cuando se obtiene la información, una vulneración aceptada por el ordenamiento en función de una ponderación de intereses. Y hay una segunda, cuando se cede la información a otro país que va a hacer un uso de la misma, y sería bueno poder controlar la dimensión de ese uso.

Se trata de una materia en la que se deben poner en juego los derechos y garantías del contribuyente. El reconocimiento de un amplio margen de actuación por parte del Estado requirente en cuanto al uso de la información obtenido y la reducción de los obstáculos que permiten denegar al Estado requerido el suministro de la información plantea el análisis de la posición en la que queda el contribuyente afectado por el intercambio de información entre Estados, en especial cuando la información obtenida pueda ser utilizada en un procedimiento penal, aunque la información no haya sido obtenida con las garantías que los Convenios Internacionales sobre asistencia en materia penal pudieran establecer. Como ha puesto de manifiesto SACCHETTO, “con toda probabilidad, la protección al contribuyente constituye el aspecto más débil del intercambio de información”⁷⁰.

69 Calderón Carrero, J.M.: “La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información”, en Revista de contabilidad y tributación CEF, nº 211, 2000, pág. 113.

70 Sacchetto, C.: “La colaboración internacional en materia tributaria”, en Boletín de Fiscalidad internacional, nº 15, 1998, pág. 7.: “... frente a un creciente interés por parte de los Estados en desarrollar la colaboración administrativa a fin de lograr una correcta aplicación de los sistemas impositivos y para evitar la evasión y el fraude fiscal, los instrumentos que se dirigen a tutelar los intereses de los contribuyentes han quedado sustancialmente inmutados y en dependencia de la legislación de los propios Estados”.

En tal sentido, no conviene olvidar que es posible que los estándares de protección en los distintos países, no sean iguales. Así, seguramente serán distintos los requisitos que establece en su legislación el país que ha obtenido la información en origen y el que la ha solicitado. Serán, seguramente también diferentes las exigencias para aplicar la información o para obtenerla. También los límites pueden ser diferentes y pueden ser claramente contrarios al contribuyente. Es perfectamente posible que en uno de los Estados obtenga del otro país una información que de acuerdo con la legislación del Estado requirente no podría obtener, porque estaría vulnerando derechos y libertades fundamentales (por ejemplo, el supuesto en que contribuyentes alemanes se encontraron con información procedente de Liechtenstein obtenida a través de medios que no serían aceptables en el ordenamiento interno alemán)⁷¹.

En tal sentido, conviene señalar que, primero, lo fundamental es que el intercambio de información tenga amparo normativo bilateral. Lo deseable es que el intercambio sea bilateral y que sea en el marco normativo de un convenio de doble imposición o de un acuerdo específico de intercambio de información (agreement on exchange of information).

En segundo lugar, está la cuestión del nivel de protección en los dos Estados, cuestión que nos lleva a plantearnos las siguientes preguntas: ¿Qué nivel de garantías debe prevalecer si ambos Estados tienen requisitos y garantías diferentes para obtener y aplicar la información a efectos tributarios?. Así, se suele decir que a la hora de obtener la información debería primar la norma del Estado requirente, que pide la información. Al fin y al cabo, la necesidad de la información surge de unas actuaciones comprobadoras o de la necesidad de investigar del Estado que la pide. Por lo tanto

71 López Rodríguez, J.: "A modo de introducción: reflexiones generales en torno a la actividad internacional de las Administraciones tributarias nacionales", en Revista iberoamericana de Derecho Tributario, nº 6, 1997, pág. 569.

debería ser la del Estado que ha pedido la información, la normativa que prevaleciese⁷².

Pero en lo que concierne al uso de la información obtenida, se dice que la normativa que prevalece debe ser la del Estado que da la información. Si a un Estado se le pide una información para un determinado fin, éste puede decidir facilitarla porque se ajusta a su legislación. Pero puede facilitarla condicionando su uso a que el que la pide no la pueda utilizar para un fin distinto vulnerando la legislación interna del Estado que da la información. Se trata de conjeturar que ese Estado probablemente no daría esa información si entendiese que el fin para el que va a ser utilizada es contrario a su propia norma interna. Sin embargo, en el artículo 22.2 de la Convención de Estrasburgo desaparece la necesidad de autorización del Estado suministrador de la información para el uso de la misma en procedimientos judiciales.

Sin embargo, esto plantea multitud de problemas que, en líneas generales, se reconducen al grado de intervención del contribuyente en este proceso y a cómo puede fiscalizar las actuaciones de ambos Estados y qué vías de recurso tiene. Y sobre todo, está la cuestión de si se debe dar al contribuyente del Estado requerido una protección a la hora de dispensar la información, semejante a la que dispensa el Estado requirente. Y la exigencia de que el Estado que requiera la información, utilice esa información sólo en los términos en que haya sido suministrada por el Estado requerido.

Queda, por último, la importante cuestión del valor probatorio que se debe reconocer a la información facilitada en el Estado que la ha requerido. Valor probatorio que significará que esa información debe ser valorada de acuerdo con las reglas a través de las cuales se valoran las pruebas en la legislación del Estado que la obtiene, según reglas de libre apreciación y entendiendo que hay que atender a todas las pruebas

72 García Prats, F.A.: "La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI", en Información Fiscal, nº 71, 2005, pág. 82

concurrentes en su conjunto. Y además, que el contribuyente debe tener, como mínimo, las mismas garantías frente a una liquidación tributaria a la cual se han incorporado datos que han sido obtenidos mediante un sistema de intercambio de información, que las que tiene frente a una liquidación tributaria donde sólo se haya utilizado datos que ha obtenido su propia Administración del Estado del que es residente⁷³.

La consecuencia de esto debe ser, necesariamente, la posibilidad de que el contribuyente del Estado que ha obtenido la información pueda alegar que la misma se ha obtenido ilícitamente. Y que la información obtenida de forma ilícita no pueda ser utilizada en el Estado que la ha obtenido. Y, además, que el procedimiento en que se utilice resulte viciado, en aplicación de una regla semejante a la del fruto del árbol envenenado (*fruit of the poisonous tree*), que, en el caso español, recoge el artículo 11, de la Ley 6/1985, de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial⁷⁴.

Esto es especialmente importante, ya que en los últimos tiempos ha sido frecuente el tráfico de listas de contribuyentes relativas

73 El Tribunal Supremo español, en sentencia de 13 de octubre de 1996, ha hablado de una necesidad de garantías reforzadas, refiriéndose al acceso del contribuyente al expediente. Si el contribuyente puede acceder al expediente, debe poder saber cómo ha efectuado su Administración el requerimiento. Evidentemente al contribuyente no se le va a notificar, en el momento en que se efectúa el requerimiento, pero sí tiene derecho a saber cómo ha sido el requerimiento y debe saber en qué términos se ha otorgado la información, y, por tanto, debe tener pleno acceso al expediente para conocer esas circunstancias, que podrían ser objeto de un eventual recurso contra la liquidación que le notifica su Estado. En suma, de no poder acceder a esos datos, podría darse una situación de indefensión contraria a los derechos y garantías del contribuyente.

74 Keen, M. / Ligthart, J.: "Information sharing and International taxation: a primer", en *International Tax and Public Finance*, nº 13, 2006, pág. 106.

a cuentas bancarias no declaradas y obtenidas ilícitamente mediante sustracción de archivos informáticos por parte de trabajadores o directivos de entidades financieras. En este sentido podemos señalar, por paradigmáticos, el caso Liechtenstein en el año 2008 y el caso HSBC o también denominado la lista Falciani, en referencia al informático francés que sustrajo ilegalmente del HSBC de Ginebra una lista con más de 30.000 cuentas de extranjeros sospechosos de evasión fiscal que fue entregada a Francia en el año 2010.

Como ejemplo de las consecuencias jurídicas de una actuación de este tipo, cabe señalar que la Corte de Apelación de París ha estimado en su sentencia de 8 de febrero de 2011 el recurso interpuesto por un contribuyente contra las actuaciones de la Inspección de Hacienda francesa en el marco de la investigación por las cuentas opacas del HSBC. En la sentencia se anulan las actuaciones administrativas desarrolladas, por considerar indudable que el origen de las informaciones es ilícito. Ello tiene relevancia porque la Administración fiscal francesa, a su vez, envió esa información a las Haciendas de otros países, entre ellos España. Y la ilicitud de la prueba en origen debería suponer la imposibilidad de utilizar tal información en destino, aunque la misma se hubiese suministrado a través de un cauce de intercambio espontáneo.

En suma, las garantías del contribuyente frente al intercambio de información deben fijarse de forma coordinada e incluirse en las disposiciones internacionales. Pero, como hemos dicho, se trata de una materia en la cual se advierte un déficit importante en la normativa de la OCDE. La Organización, en sus informes, se ha limitado a mencionar tres derechos del contribuyente: derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia derechos de intervención o impugnación.

Quedan, por último, importantes cuestiones que afectan al engarce entre el intercambio de información y el procedimiento interno en que se van a hacer valer esos datos. Destaca, también, la cuestión de si la

solicitud de información a las autoridades extranjeras paraliza el procedimiento de modo justificado, como ha dicho el Tribunal Supremo español en la sentencia de 24 enero de 2011 en relación con una petición de datos a Países Bajos. El Tribunal español reconoce que debe darse esa suspensión, sólo cuando “por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento”.

HACIA LA TERCERIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

MTRO. DIEGO QUIÑONEZ CRUZ⁷⁵

- Colombia -

I. INTRODUCCIÓN.

En años recientes el enfoque del Derecho Tributario Internacional se ha centrado cada vez más en la cuestión del intercambio internacional de información tributaria. Lo anterior tiene múltiples explicaciones: por un lado, olas sucesivas de crisis

⁷⁵ Politólogo y abogado en la Universidad de los Andes (Bogotá – Colombia). Es Máster en Derecho Tributario Internacional en la New York University School of Law (NYU). Cuenta con la especialidad en Derecho Tributario en la Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario y como profesional avanzado en Derecho y Negocios en New York University School of Law/ New York University Stern School of Business. Es socio de la firma Quiñones Cruz Ltda. Abogados. Entre las publicaciones más destacadas se encuentran los títulos: “Colombia Approves OECD/CE Multilateral Convention and TIEA with the US”, “Actualidad del Intercambio Internacional de Información Tributaria en Colombia” (Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario), “Impuesto al Patrimonio, Renta Presuntiva y Comparación de Patrimonios: Jurisprudencia Constitucional y del Consejo de Estado”, “Whirlpools and Sea Monsters: Navigating Tax Havens”, “EU Conditionality in the Eastern Enlargement Process”, entre otras.

macroeconómicas, empezando por la crisis asiática de finales de los noventa, continuando con la crisis financiera de Estados Unidos en 2001 y la debacle inmobiliaria que después permeó a todo el sistema productivo de dicho país a partir de 2008, y por supuesto con la crisis de la deuda soberana que impactó con particular sesgo a Europa Occidental y de la cual todavía no se vislumbra una salida en el corto o mediano plazo (particularmente para naciones como España, Grecia, Portugal y Chipre), han debilitado a los fiscos centrales privándolos de recursos en precisamente cuando más los necesitan para llevar a cabo acciones anti cíclicas que intenten rescatar al sector productivo; adicionalmente, y dentro del contexto de privación económica anteriormente mencionado, se ha desarrollado un fenómeno político y social por medio del cual amplios sectores de la población en distintos países (normalmente armados de los insumos que proveen las investigaciones de centros de pensamiento no gubernamentales como Tax Justice Network y en algunos casos los propios organismos gubernamentales (particularmente la OCDE y el G8-G20 o la UE) le exigen mayor transparencia y responsabilidad social a los actores del mercado que son vistos como más pudientes y que son criticados por no revelar sus operaciones tributarias (normalmente transnacionales y complejas) o por desarrollar esquemas orientados a explotar arbitrajes jurídicos que le permiten a dichos sujetos trasladar su base gravable hacia jurisdicciones con tributación baja, nula o simplemente nominal.

Aunado a lo anterior, la forma en la que se ha desarrollado el sistema económico, que implica una mayor interdependencia entre países distintos y una deslocalización de los individuos y los entes jurídicos privados, ha hecho que la movilidad del capital, los bienes y las personas aumente exponencialmente, dificultando considerablemente las labores de determinación, liquidación y recaudo tributario de las agencias tributarias en todo el mundo.

Por si fuera poco, las dinámicas propias del “sistema” del Derecho Tributario

Internacional, en el que se ha llegado a una cierta convergencia o armonización en lo que se refiere al predominio de los sistemas de responsabilidad tributaria plena (materializada en el concepto de la renta mundial), conducen a la necesidad por parte de los entes de fiscalización tributaria, sin importar su país de origen y con cierta independencia respecto al tamaño o la sofisticación económica de su base de contribuyentes (lo único que se altera en atención a estos factores es la composición de la información y el volumen de la misma), de acceder a información proveniente de todas las partes del mundo que tiene como objeto contribuir al cumplimiento de la función tributaria censal (clasificar a los contribuyentes con base a su capacidad contributiva expresada en términos de la composición de sus rentas e incluso del contenido de su patrimonio –aunque esto último sea técnicamente cuestionable⁷⁶–) y a partir de ello de la función de recaudo tributario.

Finalmente, es innegable el impulso que se le ha dado al intercambio de información tributaria a partir de 2001, como consecuencia de la internacionalización del crimen organizado, en la medida en que los Estados interesados en combatir fenómenos globalizados de delincuencia entendieron que un aspecto fundamental del combate al crimen radica en eliminar sus estructuras financieras, todo lo cual implica adquirir la información necesaria para desentrañar la estructura de ingresos y egresos de las organizaciones criminales (que al igual que lo que ocurre con los individuos y entes jurídicos ordinarios se valen de la movilidad del capital y los bienes y personas, con la diferencia de que no lo hacen solamente por motivos económicos y sociales legítimos, sino para evadir los controles de una sola

76 Para una visión crítica de los impuestos de corte patrimonial respecto a su idoneidad técnica ver: Quiñones, Diego. “El Mito del Eterno Retorno: El Impuesto sobre el Patrimonio en Colombia.” *Revista de Derecho Privado Universidad de los Andes*. 47, (2009). :<http://derechoprivado.uniandes.edu.co/contenido/articulos.php?numero=42&idarticulos=266&tipos=Ensayos>

jurisdicción). Puesto que normalmente el lavado de activos y la financiación de la delincuencia dependen de la falta de transparencia financiera y tributaria para prosperar, es obvio que una “cruzada” internacional (impulsada principalmente de manera multilateral a partir del esfuerzo de la OCDE y el G20 y el G8 y de manera unilateral por EEUU) en pro de la transparencia tributaria tendría como efecto colateral (lo que en términos económicos correspondería a una externalidad positiva) un fortalecimiento del combate al crimen y así lo han hecho saber –con bombos y platillos- todos los actores (en este caso principalmente estatales) interesados en implementar el intercambio de información tributaria internacional, conociendo que se trata de un argumento que, a diferencia de algunos de los otros puntos mencionados anteriormente, es difícilmente rebatible en la arena política o incluso académica.

Es así que estamos frente a un escenario en el cual existe un interés global por consolidar y expandir las prácticas de intercambio de información tributaria. Puede argumentarse que, a diferencia de lo que ocurrió en el período comprendido entre los años sesenta del siglo XX y la década de los noventa del mismo, donde el interés principal de la disciplina del Derecho Tributario Internacional fue el de consolidar y desarrollar el sistema propio de las reglas de asignación de las potestades tributarias con el objetivo de prevenir la doble tributación internacional⁷⁷, y a diferencia de lo acontecido durante la década de los noventa del siglo pasado, donde el enfoque estuvo en la implementación de las prácticas de Precios de Transferencia (el hito estando en la publicación de las Guías de la OCDE en 1995), a partir de 1998, y especialmente a partir del 2000, el centro de atención del Derecho Tributario Internacional ha girado hacia la transparencia fiscal internacional

77 Para un recuento de la historia propia de esta etapa ver Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3ra ed. Londres: Kluwer Law International, 1999., también Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2da ed. Viena, Ámsterdam: Linde, IBFD, 2013. Print.

como un instrumento para combatir lo que se ha descrito como Competencia Tributaria Internacional Nociva⁷⁸. Por supuesto, lo anterior no significa que se hayan dejado las dos otras áreas mencionadas anteriores, ni que no se hayan dado avances significativos como la conclusión del Modelo Multilateral ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición, o la transformación de las reglas del EP en el Modelo OCDE hacia el análisis funcional del EP como un ente independiente, sino que el enfoque de la política tributaria (evidenciado en la creación de organismos como el Global Forum on Fiscal Transparency y el contenido de las declaraciones del G8 y el G20) y de una porción significativa del análisis académico se ha volcado hacia el intercambio internacional de información, un tema que anteriormente era visto simplemente como accesorio frente al problema principal de evitar la doble tributación internacional.

El objetivo de este texto, entonces, radica en hacer un recuento de las tendencias contemporáneas en materia del intercambio internacional de información tributaria, con un énfasis particular en lo que ocurre con relación al FATCA y la manera en la que Colombia ha actuado en esta materia, para después llevar a cabo a manera de conclusión un análisis crítico acerca de los dilemas que surgen alrededor del intercambio, especialmente en lo que se refiere a la protección de los contribuyentes y el equilibrio entre las cargas de los diferentes actores a nivel internacional (en términos del rol que juega cada actor y la ecuación de costos vs. Recaudo). A lo largo del texto, y teniendo en cuenta el marco en el que se desarrolla este trabajo, abordé el tema desde la perspectiva de la Región Latinoamericana que, por supuesto aporta al debate a través de sus propias experiencias, sus características estructurales y coyunturales, y sus metas.

La estructura del texto es la siguiente: a continuación de esta introducción se trata el tema de los objetivos del intercambio

internacional de información tributaria con el propósito de explicar cuáles son las justificaciones que se le han dado al mismo y qué impacto tienen en la forma en que se han materializado los instrumentos de Derecho Doméstico e Internacional que buscan desarrollarlo; seguidamente me referiré a los instrumentos que posibilitan el intercambio: los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs), los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (AIITs), la Convención de Estrasburgo para la Asistencia Mutua Administrativa, el Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) y los Acuerdos Inter-Gubernamentales (AIG's) que lo operativizan; la Directiva 2011/16 de cooperación administrativa en materia fiscal, la Directiva 2010/24 para la asistencia mutua en materia de recaudo de deudas tributarias y la Directiva 2003/48 (todas normas de Derecho Comunitario de la UE referidas al intercambio de información); y, algunos instrumentos bilaterales atípicos tales como los Acuerdos entre Liechtenstein y Suiza y diversos países europeos que facilitan información tributaria con preservación parcial del anonimato (los llamados Acuerdos Rubik). Después de lo anterior traeré a colación la experiencia colombiana en esta materia, y finalmente desarrollaré el análisis crítico de los dilemas que plantea el intercambio internacional de información tributaria en una serie de conclusiones y recomendaciones basadas en la perspectiva propia de Latinoamérica.

II. Los Objetivos del Intercambio Internacional de Información Tributaria

En términos lógicos todo sistema cuenta con unos principios y objetivos que le dan sentido a su existencia y posibilitan su funcionamiento; si se piensa al intercambio internacional de información tributaria como un sistema jurídico (o como un subsistema del Derecho Tributario), un primer punto de interés consiste en establecer cuáles son los objetivos que le dan vida al intercambio, lo fundamentan y moldean la forma en la que éste se ejecuta.

Así como el objetivo principal de las reglas de asignación de la potestad tributaria en

⁷⁸ En Inglés "Harmful Tax Competition". Se trata de un término acuñado por la OCDE y el Global Forum for Fiscal Transparency.

materia de Derecho Tributario Internacional consiste en prevenir la doble tributación, el intercambio internacional de información tributaria responde a dos objetivos particulares: 1. Por un lado, existe un objetivo claro de recaudo fiscal que entiende al intercambio como una herramienta necesaria para facilitar la labor de determinación, fiscalización y cobro de los tributos dentro de un contexto de renta mundial en el cual, como se advertía en la introducción, los contribuyentes son altamente móviles y cuentan con la capacidad de distribuir sus activos y rentas a través de múltiples jurisdicciones distintas a las de su residencia tributaria. 2. Por otra parte, existe un interés marcado por obtener información financiera y tributaria independientemente del potencial recaudo que ésta pueda generar, en la medida en que del conocimiento de dicha información se pueden conseguir los elementos necesarios para asistir en el cumplimiento de diversos objetivos de política pública referidos, entre otros, a la prevención y combate del lavado de activos y el financiamiento de la actividad delincinencial, la vigilancia y regulación del sistema financiero y el comercio exterior (prevención del dumping vía precios de transferencia, por ejemplo), el cumplimiento de metas de política exterior (como por ejemplo la regulación de poblaciones con doble nacionalidad), la asistencia a otros Estados en el cumplimiento de sus propios objetivos (sean o no de recaudo), y, de manera mucho más implícita (y seguramente controversial) el lograr un cierto grado uniformidad o armonización de los sistemas tributarios.

Recaudo tributario: Respecto al objetivo de recaudo, debe decirse que en un mundo en el cual la noción clásica de soberanía westfaliana se ha transformado (en el sentido en que el Estado-Nación como unidad funcional ya no posee el grado de control sobre sus ciudadanos, sus entes jurídicos y las personas jurídicas que tienen alguna conexión con su territorio que antes poseía y en el que además ya no es autárquico, pues depende necesariamente de las acciones de otros Estados), las administraciones tributarias se ven enfrentadas a enormes

dificultades a la hora de cumplir con los objetivos de recaudo que requieren sus fiscos (que, como ya se ha dicho, están particularmente necesitados de ingresos), pues no cuentan con la capacidad fáctica, económica o jurídica de obtener información financiera y tributaria acerca del universo de contribuyentes potenciales que se encuentra por fuera de sus fronteras.

En el caso latinoamericano la necesidad de recaudo tiene un componente particular y es que el tránsito de nuestros países desde la precariedad en la prestación de servicios y bienes políticos hacia el objetivo de ser Estados con clases medias amplias exige una transformación del aparato impositivo de manera que se pongan en práctica no sólo mecanismos más sofisticados de determinación de la obligación tributaria y con mayores herramientas de prevención y control del abuso tributario (como las cláusulas anti-abuso, los mecanismos de precios de transferencia, regímenes de disposiciones contra el uso de paraísos fiscales y la implementación de medidas contra la erosión de la base gravable como las reglas de subcapitalización), sino tarifas y bases gravables que provean los elementos necesarios para financiar la expansión y el mantenimiento de la provisión de los bienes y servicios políticos propios de los Estados Sociales (que no necesariamente significa Estados de Bienestar).

Para el cumplimiento satisfactorio del objetivo de financiamiento de las cargas públicas se requiere obtener la información que permita determinar la existencia de sujetos pasivos y la base gravable con la que cuentan para que la tarifa correspondiente sea aplicada y se obtenga el tributo debido, así como para garantizar que la obligación tributaria se cumpla una vez sea exigible (por medio de los mecanismos ejecutivos y persuasivos de cobro). Asimismo, la información en cuestión se requiere para que por medio del cruce de cuentas se determine la posible existencia de conductas sancionables administrativa o penalmente. Cuando la información está en el extranjero, puede que ésta no pueda ser obtenida

por el Estado que la requiere (por falta de competencia jurídica o imposibilidad fáctica), o que el costo de obtenerla supere con creces al beneficio que le significaría al mismo; por lo anterior es que se busca acudir al intercambio de información para proveer un marco jurídico que permite la obtención e idealmente un ahorro de costos que haga factible la celebración de la operación en cuestión.

Cumplimiento de objetivos de política pública: En cuanto al segundo de los objetivos planteados, está claro que el intercambio de información tributaria resulta útil para el cumplimiento de diversos fines de política pública que no se refieren al recaudo. Así, el Estado Requirente puede necesitar información tributaria acerca de una persona para verificar sus sospechas de que la misma está involucrada en procesos de lavado de activos o financiamiento de actividades ilícitas que son enjuiciables en dicho Estado (algo que resulta bastante relevante para muchos de los países latinoamericanos que desafortunadamente enfrentan problemas de delincuencia organizada y narcotráfico). Igualmente, la información tributaria que se encuentra en el extranjero puede ser de utilidad para objetivos de comercio exterior como controlar las prácticas desleales (dumping, subsidios por fuera del GATT) o verificar el funcionamiento de regímenes de zonas francas (presentes en varias naciones latinoamericanas). Asimismo, puede darse el caso de que la información financiera y tributaria que permanece en el exterior sea el único mecanismo probatorio para determinar la existencia de conductas punibles o sancionables disciplinariamente, principalmente en lo que se refiere a delitos financieros y casos de delitos contra el patrimonio público, pero también frente a otros eventos ilícitos⁷⁹. Del mismo modo, la

⁷⁹ Al respecto, en el caso colombiano la información tributaria y financiera ubicada en el extranjero ha sido fundamental para contribuir a las investigaciones penales y regulatorias relacionadas con el colapso de una de las principales entidades comisionistas de bolsa (Interbolsa) del País; igualmente, la información ha sido de gran utilidad para ubicar el destino de los recursos

información puede contribuir a exigir el cumplimiento de normas regulatorias financieras, comerciales o de derecho corporativo o de contratación estatal que buscan prevenir, entre otros, el conflicto de intereses (por ejemplo se puede descubrir que el beneficiario efectivo de un contrato público es una persona que estaba inhabilitada para contratar con el Estado o que detrás de una estructura jurídica existe identidad entre varios de los licitantes en un proceso de contratación que implicaba una manipulación del mismo) o la confusión de patrimonios (en el caso de entes financieros y las cuentas de sus clientes y las cuentas designadas como reservas técnicas).

Por otra parte, aun en aquellos casos en los cuales no está en juego el mayor recaudo tributario del Estado Requirente, bien puede necesitarse la información en cuestión para asistir a otro Estado (el co-signatario de los instrumentos que posibilitan el intercambio) en obtener recaudo o para que éste pueda satisfacer cualquiera de los objetivos de política pública anteriormente mencionados; es en este contexto que se acude al término “asistencia mutua administrativa”.

Existe un último objetivo del intercambio de información tributaria que, a mi juicio, resulta bastante controversial y se encuentra implícito principalmente en el trabajo de la OCDE y otros organismos internacionales: se utiliza la “obligación” internacional de intercambiar información de carácter tributario no con el objetivo desinteresado de que exista transparencia, sino también con conocimiento del hecho de que, en la medida en que las jurisdicciones con sistemas tributarios más heterodoxos (sea por no tener regímenes de renta mundial, por tener bajas tarifas o por otras razones) se vean obligadas a compartir información que les hace perder uno (si no el principal, en muchos casos) de los atractivos que tienen a la hora de atraer inversión: el anonimato, obtenidos en detrimento del patrimonio público en distintas instancias de corrupción y para identificar activos en el exterior necesarios para contribuir a la reparación de las víctimas de delitos perpetrados en el transcurso del conflicto civil interno.

En últimas lo que ocurre es que a través del intercambio de información se busca desactivar a los “paraísos fiscales” (hoy jurisdicciones no cooperantes), a través de la armonización o unificación de las prácticas tributarias que parten de la transparencia como regla. Lo anterior se hace más evidente cuando se tiene en cuenta que hoy en día, a diferencia de lo que ocurría hasta mediados de la primera década de este siglo, para cumplir con los estándares internacionales de transparencia fiscal propios de la OCDE (a través del Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) ya no es suficiente suscribir instrumentos de intercambio internacional, sino que además se exige el cumplimiento material del intercambio y este se verifica constantemente a partir de los Peer Reviews que contemplan en su fase dos un examen detallado de la efectividad del intercambio ofrecido por cada Estado⁸⁰.

Para finalizar este acápite es importante traer a colación el hecho de que el cumplimiento de todos los objetivos distintos al recaudo no sería posible si la práctica internacional en materia de los estándares de intercambio (referida normalmente a los modelos OCDE de CDI y de AIIT), no hubiera evolucionado de restringir el intercambio condicionándolo a la utilización de la información únicamente para propósitos tributarios, a su versión post-2012 (del Modelo de Convenio de CDI de la OCDE, Art. 26), según la cual el intercambio puede utilizarse para obtener información que va a ser usada para “otros propósitos”, siempre que dicho propósito esté contemplado en las leyes de ambos Estados (el requirente y el requerido) y se cuente con la autorización del Estado Requerido.⁸¹

80 Para mayor información al respecto ver la página web del Foro Global: “Exchange of Information Portal.” OECD Global Forum on Transparency. OECD Global Forum on Transparency. Página web. 31 jul 2013. <<http://www.eoi-tax.org/>>.

81 El cambio en cuestión se verificó en el Modelo de CDI de la OCDE (para. 2 del Art. 26 del mismo) a mediados de 2012. Al respecto ver el documento OCDE: OECD. UPDATE TO ARTICLE 26 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION AND ITS

III. Los instrumentos que posibilitan el intercambio internacional de información tributaria

Tratándose de una operación en la cual siempre está involucrado un agente estatal (sea porque el intercambio se verifica entre las autoridades tributarias competentes de cada Estado, como es la norma, o porque ocurre entre una persona privada del Estado Requerido y la Autoridad Competente del Estado Requirente, como ocurre en desarrollo del FATCA en ausencia de AIG que estipule lo contrario), los Estados (y en mayor medida los particulares) se verían imposibilitados para actuar en el marco de Estados de Derecho, a menos de que existiera un instrumento jurídico habilitante. En este acápite se hará una ilustración de la mayor parte de los instrumentos disponibles que se pueden resumir de la siguiente manera: A. CDIs, B. AIITs, C. La Convención OCDE/CE de Estrasburgo referida a la asistencia mutua administrativa en materia tributaria, D. La ley estadounidense FATCA y sus AIGs, E. Los instrumentos del Derecho Comunitario de la UE (Directivas de intercambio de información en materia tributaria), y F. otro tipo de acuerdos bilaterales.

El intercambio de información tributaria en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs)

El primero de los instrumentos que posibilitan el intercambio internacional de información tributaria es el CDI; en la mayor parte de estos Convenios (particularmente en aquellos suscritos en las últimas dos décadas) se incluye una cláusula de

COMMENTARY. OECD, 2012. Página Web. <[http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article_26-ENG_no_cover_\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article_26-ENG_no_cover_(2).pdf)>; igualmente, para una discusión breve acerca del tema en el caso colombiano: Quiñones, Diego. “Actualidad del Intercambio Internacional de Información Tributaria en Colombia.” Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 50.68 (2013): 203-211, y Mosquera Irma, Quiñones Natalia y Quiñones Diego. “Colombia Approves OECD/CE Multilateral Convention and TIEA with the US”. Tax Notes International. 71.3 (2013): 234

intercambio de información que atiende a uno de los objetivos usualmente dispuesto en el preámbulo del Convenio: la prevención de la evasión fiscal. Puesto que en materia de CDIs la práctica internacional indica que en la mayoría de los casos estos convenios se han construido a partir de uno o más de los Modelos de Convenio disponibles (principalmente el Modelo OCDE, el Modelo ONU y más recientemente el Modelo ILADT), se procederá a describir la disposición relevante en cada uno de los Modelos en cuestión.

El artículo 26 del Modelo de CDI de la OCDE: En el Modelo OCDE, que es el más antiguo y más utilizado de los Modelos de CDI disponibles (y que por ello tiene un estatus considerable como material de referencia e interpretación) se incluye el Art. 26 que obliga a los Estados Contratantes a efectuar intercambios de información de manera recíproca. El Artículo, que está dividido en cuatro párrafos, opera de la siguiente manera:

En cuanto al objeto y la naturaleza de la obligación de intercambio, se establece que los Estados en cuestión intercambiarán, a través de sus autoridades competentes, aquella información que sea “previsiblemente relevante” para el cumplimiento de las disposiciones del CDI o para la administración o ejecución de las leyes domésticas relativas los tributos de cualquier especie impuestos por el Estado Contratante o sus subdivisiones o entidades locales. Lo interesante en este punto es el estándar de juicio acerca de cuál información se debe intercambiar, puesto que no se hace referencia a información que efectivamente sea relevante, ni a aquella que sea necesaria, sino al término más laxo de lo que pueda entenderse como relevante en un juicio previo al intercambio. En algunos CDIs se usan estándares más restringidos (información necesaria e incluso sólo aquella que sea necesaria para la investigación de delitos tributarios⁸²), pero en la práctica en los CDIs contemporáneos optan por la fórmula

OCDE. Lo que no se permite de ninguna manera es el intercambio de cualquier información, sin calificativo alguno, pues en ese caso se estaría ante lo que se denomina una “expedición de pesca”, lo cual no sólo es un desperdicio de recursos, sino que resulta violatorio de las garantías procesales mínimas de los contribuyentes. Otro aspecto interesante en este punto es que no se exige que la información sea pertinente para el CDI, sino que se amplía su utilidad (en lo que ha sido descrito como un desarrollo bona fide del objeto del CDI) al cumplimiento del ordenamiento interno de cada Estado. Se trata de un intercambio en la modalidad de solicitud (requerimiento caso por caso).

El Segundo aspecto importante es que la información debe transmitirse y ser tratada de manera confidencial, puesto que se trata de información íntima, que en caso de divulgación indebida puede poner en peligro derechos fundamentales del contribuyente, incluyendo la intimidad, el buen nombre, o incluso la propiedad. En la medida en que la mayor parte de ordenamientos internos de los Estados el trato que se le da a la información tributaria es el de máxima confidencialidad, el CDI sólo pretende extender dicha práctica. La información sólo puede ser revelada a las autoridades administrativas o judiciales involucradas en la determinación o discusión de los tributos, la persecución de las deudas con relación a los mismos y los delitos o sanciones tributarias y las autoridades encargadas de la supervisión y control. Como se dijo anteriormente, a partir de 2012 se permite el uso extendido (no tributario) de la información bajo las condiciones expuestas en el acápite anterior.

El Modelo OCDE de CDI plantea un intercambio de información con restricciones taxativas, de manera que el Estado Requerido sólo pueda negarse al intercambio en una minoría de los casos que implicaran violaciones al secreto comercial o profesional, violaciones de las prácticas o leyes administrativas de alguno de los E. Contratantes, o que se refiriera a información que no sería posible de obtener en circunstancias normales de acuerdo a

⁸² Ver por ejemplo el CDI Suiza-Colombia y su Protocolo.

las leyes y la práctica administrativa de ambos estados. Existe una excepción más genérica referida a la posible contradicción del intercambio con el orden público del E. Requerido; pero su utilización se ha visto restringida por lo contemplado en los Comentarios al Modelo OCDE que la interpretan de manera cerrada.

Por su parte, el Modelo de CDI de la ONU (versión 2011)⁸³, basado en el Modelo OCDE, también incluye en su Art. 26 una regla de intercambio de información. El texto del artículo es prácticamente idéntico al texto OCDE, con algunas variaciones: El texto ONU se refiere explícitamente a la prevención de la evasión y la elusión como objetivos del intercambio; a diferencia de lo que ocurre en el Modelo OCDE, el uso de la información está limitado a propósitos tributarios y se incorpora la cláusula de no secreto financiero (que proviene del Modelo de AIIT de la OCDE), que tiene como propósito prevenir que el E. Requerido se escude en la existencia de leyes de amparo del secreto financiero para rehusar el intercambio (este era el caso con Suiza, que entiende la revelación de información financiera como una posible conducta delictiva de acuerdo a su ley doméstica).

Finalmente, el Modelo Multilateral de CDI del ILADT⁸⁴, que ha sido objeto de reciente publicación y está diseñado específicamente teniendo en cuenta las características de los países latinos (no sólo latinoamericanos, sino algunas naciones latinas de Europa), cuenta en su artículo 17 de cooperación entre autoridades tributarias con una regla de intercambio de información tributaria basada en el patrón OCDE, pero diferenciada en la

que medida en que el estándar de intercambio es el de la información “relevante”, que resulta más estricto que el de la OCDE y la ONU en la medida en que exige que la información efectivamente sea pertinente y no solamente que el E. Requirente pudiera pensar que así lo era de manera anticipada (el elemento de previsibilidad de los otros dos Modelos). Asimismo, el Modelo ILADT no contiene la cláusula de no secreto financiero.

Las características del intercambio de información bajo el Modelo ILADT se pueden dilucidar de manera detallada gracias a la estructura propia del Modelo, que incorpora como parte integral del mismo los Comentarios a los artículos, a diferencia de lo que ocurre en los Modelos OCDE y ONU, que ha dado lugar a intensos debates acerca del valor hermenéutico de los mismos. Así, de los Comentarios se extrae que el intercambio es a solicitud, que no se permiten las expediciones de pesca, que el E. Requirente debe haber agotado todos los medios a su disposición para obtener la información antes de solicitarla, y que el propósito del intercambio incluye la lucha contra la evasión, la elusión y el fraude fiscal.

En la práctica, la mayor parte de los CDIs suscritos en los últimos años se adapta sin mayor alteración al contenido del Modelo OCDE en lo que se refiere al Art. 26. Sin embargo, en aquellos CDIs suscritos con Estados que tenían una tradición de “paraíso fiscal” (tenían, porque hoy en día es difícil hablar de paraísos fiscales en estricto sentido) como Suiza, se pueden encontrar divergencias que se refieren principalmente a la imposición de estándares más rígidos que el de la información “previsiblemente relevante”. En el caso de los CDIs más antiguos (p.e el CDI Bolivia-Argentina de 1976), el intercambio planteado (art.20) normalmente es más limitado porque no aplica el estándar OCDE y rara vez permite uso no tributario de la información.

Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria: Este tipo de Acuerdos se celebran en situaciones en las cuales sí se quiere cooperar en la transmisión de información

83 Ver ONU. Departamento de Asuntos Sociales y Económicos. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Nueva York: ONU, 2011. Página Web. <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>.

84 ILADT. Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina. Bogotá D.C: ILADT/ICDT, 2012. Print. <http://www.iuet.org.uy/docs/Modelo_Multilateral_ILADT_FINAL.pdf>.

para propósitos tributarios, pero no se desea negociar acerca de la asignación de las potestades tributarias y el método para eliminar la doble imposición o no es posible concluir un CDI por la incompatibilidad entre los sistemas tributarios de ambos Estados (usualmente en aquella situación en la cual uno de los Estados tiene una tradición de paraíso fiscal o de régimen de renta territorial). En estos casos, si bien existen AIITs particulares que se negociaron previamente al año 2000, se acude en la mayor parte de las negociaciones al uso del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria publicado por la OCDE en 2002.

El Modelo de AIIT de la OCDE⁸⁵ se basa en un intercambio similar al contemplado en el Modelo de CDI de la misma Organización; se acude al estándar de lo “previsiblemente relevante” y se establece que la información intercambiada tiene carácter confidencial. A diferencia del intercambio planteado por otro tipo de instrumentos, el AIIT funciona bajo la modalidad de intercambio a solicitud, el cual exige que el E. Requirente le haga llegar al E. Requerido un formato de solicitud con el mínimo de información necesario para identificar lo que se solicita y para determinar si se cumple con el estándar de lo previsiblemente relevante.

A diferencia del Modelo de CDI OCDE, el Modelo de AIIT especifica que no puede rehusarse la transmisión de información alegando que en el E. Requerido la conducta que da origen a la solicitud no constituye delito tributario. Se trata de una disposición que pretende combatir la práctica de algunos Estados que se negaban a transmitir información que no tuviera relevancia en un proceso penal tributario en ambos Estados (lo cual era difícil de cumplir). Como se puede ver, esta regla es útil para la Región Latinoamericana, pues en muchos de los Estados de la misma no existe el delito

⁸⁵ Para una versión completa del Modelo y sus Comentarios ver OCDE. AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS. Página Web. <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-taxinformation/2082215.pdf>>.

tributario o este se encuentra limitado a conductas muy particulares, usualmente relacionadas con los agentes retenedores.

La información a ser transferida incluye documentos autenticados y deposiciones de testigos. Asimismo, se plantea la posibilidad de llevar a cabo inspecciones tributarias por parte de agentes del E. Requirente en el territorio del E. Requerido.

Al igual que lo dispuesto en el Modelo ILADT, el Modelo de AIIT OCDE incluye una regla que obliga al E. Requirente a certificarle al E. Requerido que antes de solicitar la información agotó todos los procedimientos internos disponibles para obtener lo solicitado y que la búsqueda fue infructuosa. Desde la perspectiva latinoamericana esta es una disposición importante, pues evita la tercerización (outsourcing) de la administración tributaria de países desarrollados en donde los costos y gastos son altos, hacia países con menores costos y gastos pero con mayores necesidades presupuestales y usualmente con aparatos administrativos más modestos.

En cuanto a las razones para negar una solicitud de información, el Modelo de AIIT comparte todas las eximentes del Modelo de CDI, con la adición de las referidas al principio de no discriminación. En adición a la cláusula de no secreto financiero, el Modelo de AIIT incluye una cláusula en virtud de la cual el E. Requerido no puede negarse a transmitir información bajo el pretexto de que el tributo objeto de la solicitud está siendo discutido en el E. Requirente.

La Convención OCDE/CE de Estrasburgo sobre asistencia mutua administrativa en materia fiscal: La Convención de Estrasburgo se trata de un instrumento que, si bien no es nuevo (fue suscrita originalmente en 1988), a partir del año 2010 ha adquirido un rol prominente dentro del abanico de instrumentos para el intercambio de información tributario, pues a partir de la suscripción del Protocolo Adicional de dicho año (vigente desde 2011) se permitió la adhesión de Estados que no fueran miembros

de la OCDE o del Consejo de Europa a la Convención, lo cual la ha convertido en el único instrumento multilateral de esta materia verdaderamente global en su alcance (si bien FATCA ha probado tener consecuencias globales en su naturaleza sigue siendo una ley doméstica de EEUU acompañada de instrumentos bilaterales con algunos Estados cooperantes). Si bien la Convención cubre todo tipo de asistencia administrativa en materia tributaria (más allá del intercambio de información) aquí me referiré exclusivamente a lo pertinente al intercambio.

Si bien el estándar de intercambio de la Convención es el mismo estándar OCDE del Modelo de CDI y del Modelo de AIIT (información previsiblemente relevante sujeta a confidencialidad equivalente a la planteada en las leyes domésticas), y el objeto del intercambio permite la utilización de la información para propósitos no tributarios (con las mismas condiciones de legalidad y autorización del E. Requerido expuestas respecto a los Modelos OCDE), a diferencia de lo que ocurre con el intercambio en los CDIs o AIITs (según los Modelos anteriormente descritos), el intercambio bajo Estrasburgo no opera únicamente bajo la modalidad del intercambio a solicitud, sino que también se prevé el intercambio automático (que es la dirección a la que apunta FATCA y más recientemente la propia OCDE y el G8) y el intercambio espontáneo. En el intercambio automático las categorías sobre las que se intercambia permanente se acuerdan entre las partes interesadas por medio del procedimiento de mutuo acuerdo. Respecto al intercambio espontáneo, se confía en que la parte que tenga conocimiento de ciertas circunstancias, le transmita información a la parte interesada sin que medie requerimiento alguno. Por considerarlas de interés se citan las circunstancias mencionadas en la Convención, Art. 7: “a. la Parte mencionada en primer lugar tiene razones para suponer que existe una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra Parte; b. una persona que esté sujeta a impuesto obtiene una reducción o exención de impuesto en la Parte mencionada en primer lugar, lo que generaría

un incremento en el impuesto o la obligación de pagar impuesto en la otra Parte; c. los tratos comerciales entre una persona sujeta a impuesto en una Parte y una persona sujeta a impuesto en otra de las Partes se conducen en uno o más países de tal forma que puede resultar en un ahorro de impuesto en cualquiera de las Partes o en ambas; d. una Parte tiene razones para suponer que un ahorro de impuesto puede resultar de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas; e. si la información enviada a la Parte mencionada en primer lugar por la otra Parte ha permitido que se obtenga información, la cual puede ser relevante para determinar obligaciones de pago de impuestos en esta última Parte.”⁸⁶ Un aspecto particular de la Convención, que demuestra su flexibilidad (pero que puede ser preocupante en términos de la seguridad jurídica de los contribuyentes) es que, a diferencia de lo que ocurre con los instrumentos estudiados anteriormente, se permite el traspaso a terceros países de la información obtenida, siempre que el Estado Requerido así lo autorice.

Hasta el momento la Convención ha sido suscrita por 55 Estados, siendo vigente o estando cerca de serlo para 27 de ellos (que ya han depositado el instrumento de ratificación). De los países latinoamericanos, los firmantes son Argentina, Belice, Brasil, Colombia, Costa Rica, Guatemala y México⁸⁷; la Convención se encuentra vigente en el caso de Argentina, Costa Rica y México. Como se puede ver, la Convención representa una buena oportunidad para los países latinoamericanos que necesiten acceso a información tributaria proveniente del extranjero y por diferentes circunstancias

⁸⁶ Ver. OCDE/Consejo de Europa. CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL. Print. <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf>>.

⁸⁷ Ver OCDE. STATUS OF THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS AND AMENDING PROTOCOL – 08 JULY 2013. Web. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>.

no cuenten con una red de CDIs o AITs lo suficientemente amplia (no es el caso de México o Chile, pero sí el de algunas otras naciones), ya que mediante un solo proceso de negociación y ratificación se adquiere el derecho a solicitar información a un número importante de Estados. Por supuesto, la adhesión a la Convención también acarrea el potencial de tener que responder a múltiples solicitudes de información con recursos que en algunos casos son relativamente limitados, por lo que debe realizarse una ponderación de los costos y oportunidades en cada país.

La ley FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act): Lo primero que hay que decir es que FATCA se trata de un instrumento unilateral en la medida en que es una ley ordinaria estadounidense que no genera obligaciones de Derecho Internacional por sí misma. La ley, que fue introducida como un componente del paquete legislativo de medidas económicas anti-cíclicas HIRE (Hiring Incentives to Restore Employment Act) de marzo de 2010⁸⁸, busca, según lo dice su propio texto, combatir la evasión tributaria de los contribuyentes estadounidenses (en el vocablo de la ley “US Persons”) que poseen activos financieros en el exterior (en cualquier parte del mundo, puesto que el régimen tributario de EEUU es de renta mundial) mediante la obtención de información acerca de los mismos que debe ser brindada tanto por los contribuyentes, como por las diversas entidades financieras y no financieras que los administran, so pena de verse incurso (unos y otras) en sanciones penales, administrativas y en retenciones en la fuente de carácter punitivo.

El mecanismo de intercambio de información contemplado por FATCA plantea una diferencia ab initio con relación a los otros instrumentos descritos hasta el momento por tres razones: 1. Es unilateral (se basa en la imposición extraterritorial de una ley de carácter doméstico), 2. Está basado en 88 Ver el texto de la ley en: Estados Unidos. GPO. PUBLIC LAW 111-147. 2010. Página Web. <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/pdf/PLAW-111publ147.pdf>>.

el elemento coercitivo (los CDIs, AITs y Estrasburgo no contemplan sanciones por el no intercambio), 3. Parte de una relación Estado-Particulares (tanto el contribuyente como los intermediarios financieros), a diferencia de los otros instrumentos que actúan bajo el esquema tradicional del Derecho Público Internacional de obligaciones entre Estados, 4. Es supra-territorial (en ausencia de AIGs) ya que es aplicable a personas de todo el mundo sin importar su residencia tributaria o ubicación física, y 5. Aunque puede ser instrumentalizada mediante Acuerdos bilaterales (AIGs), tiene el potencial de denegar el contenido de los CDIs puesto que es aplicable independientemente de la existencia de CDI que prohíba las retenciones en la fuente en EEUU o las permita a una tarifa menor a la propuesta en la ley.

La forma en la que funciona el intercambio –en términos resumidos– es la siguiente: El contribuyente US Person debe llenar un anexo a su declaración en el que reporta sus activos financieros poseídos por fuera de EEUU que se encuentren por encima de un umbral (50K USD en el caso de individuos y 250K USD en el caso de personas jurídicas). Por su parte, las entidades extranjeras financieras (FFIs, término que incluye bancos, fiduciarias, fondos e inclusive aseguradoras) deben suscribir un Acuerdo con el IRS que las obliga a investigar a sus cuentahabientes (buscando US persons con base en ciertos indicios taxativamente señalados por las regulaciones – Treasury Regulations §1.1471–§1.1474-) para determinar cuáles cuentas son cuentas estadounidenses y respecto a éstas reportar de manera periódica una serie de información relativa al NIT, titulares, movimientos y saldos. Respecto a los cuentahabientes, las FFIs se obligan a obtener permisos de éstos para enviar su información al IRS (waivers), o, en el caso de que no lo permitan, a cerrar sus cuentas. Asimismo, las FFIs completan su rol de “agentes externos” del IRS convirtiéndose en agentes retenedores respecto a los pagos a cuentahabientes no cooperantes (recalcitrant account holders), FFIs y NFFEs no cooperantes (non participating). En caso de

que las FFIs se nieguen a cooperar con el IRS o incumplan sus deberes, les será aplicada una retención del 30% sobre sus ingresos de fuente estadounidense que sean de carácter fijo, periódico, anual y determinable⁸⁹

Por su parte, cualquier entidad no financiera extranjera⁹⁰ (NFFE) que tenga como “propietario sustancial” (10% o más de participación) a US Persons, debe reportar información similar a la que reportan las FFIs; si no lo hace, se le aplica la misma retención punitiva descrita en el párrafo anterior.

Respecto a los Acuerdos Inter-Gubernamentales (AIGs), el Gobierno estadounidense ha negociado con algunos Estados este tipo de Acuerdo con el objetivo de que todas las FFIs y NFFEs localizadas en dichos Estados se entiendan como cooperantes, siempre y cuando cumplan con los requisitos de información descritos en el Acuerdo, ya sea a través de la intermediación del Estado en cuestión, o por su propia cuenta. Dependiendo de si el Acuerdo establecerá obligaciones Estado-Estado o Estado-Estado intermediario-Particulares, existe un Modelo de AIG tipo 1⁹¹ (E-E) y uno tipo 2⁹² (E-EI-P); asimismo, respecto a cada Modelo existen cuatro variaciones: Intercambio recíproco,

89 Lo que bajo la legislación tributaria federal estadounidense se denomina “FDAP income”.

90 Existen ciertas FFIs y NFFEs que se entienden como eximidas de FATCA bajo los estatus de exempt o deemed compliant, que aplican a ciertas entidades que han sido calificadas como con “bajo riesgo de evasión”.

91 Para ver el texto del Modelo: Estados Unidos. Secretaría del Tesoro. Model 1A IGA Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC. 2012. Web. <<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCAReciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-7-12-13.pdf>>.

92 Para ver el texto del Modelo: Estados Unidos. Secretaría del Tesoro. Model 2 IGA, Preexisting TIEA or DTC. 2012. Web. <<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Model2-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-7-12-13.pdf>>.

Intercambio no recíproco, CDI o AIIT preexistente, o inexistencia de CDI o AIIT. Hasta el momento existen AIGs suscritos por Alemania, Reino Unido, Noruega, Irlanda, Suiza, Dinamarca, España y México. Varias naciones latinoamericanas se encuentran negociando AIGs⁹³, ya que sin estos las instituciones financieras en sus respectivos países se encuentran en una situación que se podría calificar como “entre la espada y la pared”, puesto que tendrían que escoger entre incumplir FATCA y básicamente salir del mercado de EEUU, o violar varias leyes domésticas referidas, entre otros, al secreto bancario, los contratos financieros, regulación financiera e incluso temas penales referidos al abuso de confianza. Una vez se concluye un AIG el intercambio de información opera de manera automática y con la confidencialidad propia de la ley doméstica estadounidense.

Los instrumentos del Derecho Comunitario de la Unión Europea (Directivas 48 de 2003, 24 de 2010 y 16 de 2011): Otro ámbito donde se ha desarrollado de manera particular el intercambio internacional de información en materia tributaria es en la Unión Europea; por intermedio de las Directivas anteriormente mencionadas, referidas al intercambio de información respecto a los pagos de intereses, para el cobro de deudas tributarias y la tributación en general, respectivamente, se ha incluido en el acervo comunitario una serie de disposiciones que implican que en la práctica los Estados Miembros de la UE cuentan con un intercambio de información permanente entre ellos, en muchos casos automático, sin necesidad de negociar de manera bilateral.

En el caso de la Directiva 48 de 2003⁹⁴ se prevé en los arts. 8° y 9° el intercambio de información de manera automática (por lo

93 Por ejemplo Argentina, Brasil, Chile y Colombia.

94 Ver el texto de la Directiva en: Unión Europea. Consejo de la Unión Europea. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments. 2003. Página Web. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0048:EN:HTML>>.

menos una vez al año) entre los miembros de la Unión (y algunos territorios dependientes de la UE y Andorra, Suiza, Mónaco y San Marino) respecto a aquellos datos relacionados al pago de intereses desde el Estado del Agente Pagador hacia el Estado (también miembro de la UE) de establecimiento o residencia del Beneficiario Efectivo del pago (sólo aplica para individuos). Un aspecto sumamente interesante de la Directiva en cuestión es que estableció desde su entrada en vigencia un régimen de transición por medio del cual ciertos países con una tradición fuerte de respeto a la reserva de la información bancaria (Austria, Luxemburgo y Bélgica por la UE y Andorra, Liechtenstein, San Marino, Suiza y Mónaco) se reservaron el derecho de mantener el anonimato de los pagadores, a cambio de aplicar un impuesto vía retención la fuente (hoy del 35%) con relación al cual están autorizados a destinar el 25% del recaudo a su propio fisco. Respecto a los países de la UE que originalmente adoptaron el Impuesto, sólo Austria lo mantiene plenamente, puesto en Luxemburgo es facultativo y en Bélgica se pasó al intercambio completo en 2010. Respecto a los aspectos procedimentales, la Directiva 48 se remite a la Directiva 77/799/EEC (hoy en día la Directiva 24 mencionada a continuación).

Por su parte, el Art. 5 de la Directiva 24 de 2010²⁰ establece un intercambio de información por solicitud en el caso de datos que sean “previsiblemente relevantes” (mismo estándar OCDE) para el cobro de deudas tributarias (bajo una definición amplia que cubre tasas, impuestos, contribuciones y algunos subsidios, así como intereses, costas y sanciones. Se excluye lo relativo a contribuciones a la seguridad social, pagos contractuales y sanciones penales). El intercambio está sujeto a las mismas exenciones dispuestas en el Modelo de CDI OCDE referidas al secreto empresarial y profesional, el orden público y las prácticas administrativas y legislativas internas. Se incluye la cláusula de no secreto financiero tipo OCDE. Asimismo, el Art. 6 de dicha Directiva dispone el intercambio

espontáneo (la obligación no está en términos imperativos, sino facultativos) de información en el evento de reembolsos tributarios. La Directiva contempla la práctica de inspecciones y toma de pruebas en el extranjero (Art. 7). La transmisión de información es confidencial en los términos de la ley doméstica, exige que se hayan agotado los medios disponibles en el Estado Requirente y establece la notificación al contribuyente.

Finalmente, en la Directiva 16 de 2011⁹⁵ referida a la cooperación administrativa en materia tributaria, los Estados Miembros están obligados a efectuar intercambio de información a solicitud sobre lo que previsiblemente se refiera (aún más laxo que el estándar OCDE) a todos los tributos impuestos por los Estados o sus subdivisiones o entes locales con la excepción de las contribuciones de seguridad social, el IVA, los aranceles y las tasas. Asimismo, se establece el intercambio de información automático con relación a las siguientes categorías de renta y patrimonio de personas del Estados Miembros domiciliadas en otros Estados Miembros a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; y e), propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. De manera interesante se plantea la necesidad de evaluar el intercambio a partir de 2016 y 2017 para estudiar la continuidad o expansión del mecanismo. Igualmente, la Directiva 16 prevé el intercambio de información espontáneo en cinco supuestos análogos a los de la Convención de Estrasburgo. La información está sujeta a confidencialidad y las limitaciones al intercambio son las mismas dispuestas en los Modelos OCDE; se autoriza el uso no tributario y la transmisión a terceros Estados siempre que el Estado de

⁹⁵ Ver el texto de la Directiva en: Unión Europea. Consejo de la Unión Europea. DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO. 2011. Web. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:06:4:0001:0012:ES:PDF>>.

origen de la información otorgue su permiso mediante autoridad competente. El ámbito del intercambio espontáneo y automático puede ser ampliado a través del uso el procedimiento de mutuo acuerdo entre dos o más Estados. De manera particular se incluye una cláusula de nación más favorecida respecto al trato que se le otorgue por un Estado Miembro a Terceros Países.

Respecto al intercambio de información en el Derecho Comunitario considero que se trata de una experiencia de la cual podrían beneficiarse los países latinoamericanos, siempre que se pudiera avanzar en la integración regional como prerequisite. Por múltiples razones siempre es mejor en términos de costo, armonización y efectividad operar como bloque, y la experiencia de lo UE, por lo menos en materia tributaria, así lo ilustra. Desafortunadamente, los antecedentes en materia regional que se encuentran en la D.578 de la Comunidad Andina de Naciones (Art. 19 que plantea únicamente un intercambio limitado a la información necesaria para ser usada en procesos de mutuo acuerdo) demuestran que todavía existe un largo camino que habría que recorrer si se quisiera profundizar el intercambio en materia tributaria. En la medida en que ya existe el Modelo Multilateral ILADT y que también existe la opción de adherirse a la Convención de Estrasburgo, sí existen instrumentos jurídicos que podrían permitir un intercambio más amplio que el contemplado en el status quo.

Otros instrumentos de intercambio de información tributaria: Llegados a este punto simplemente quisiera hacer una breve referencia a la existencia de algunos instrumentos alternativos de intercambio de información que funcionan de una manera casi que opuesta a lo que ocurre con FATCA y con varios de los Modelos mencionados, con la notable excepción del régimen de transición propio de la Directiva de Intereses de la UE: Los acuerdos llamados “rubik” concluidos entre Suiza y Liechtenstein y varias de sus contrapartes de Europa Occidental.

En este tipo de acuerdos, de forma similar a lo que ocurre en el régimen de transición anteriormente mencionado, el país de la fuente se obliga a retener en la fuente impuestos destinados al país de la residencia del contribuyente que los generó, a cambio de preservar el anonimato del sujeto pasivo en cuestión y de obtener una porción del recaudo tributario. En ocasiones, como el caso de la Joint Disclosure Facility existente entre el Reino Unido y Liechtenstein, también se contempla la concesión de amnistías administrativas parciales y completas en materia penal para aquellos que sí decidan abandonar su anonimato, pero la amnistía tiene como componente de beneficio el que se extiende la amnistía a los intermediarios financieros.

Lo que a mi juicio resulta importante de este tipo de acuerdos es que, si bien se reconoce la necesidad de preservar el recaudo tributario y evitar la evasión, también se reconoce que el Estado de origen de la información (y usualmente de los activos o ingresos de la persona extranjera) tiene derecho a obtener algo a cambio de su cooperación administrativa y que, en justicia, el proceso de intercambio debe responder a una visión compartida de las partes, en las que ambas reconocen como legítimos los mismos objetivos del intercambio y están dispuestas a cooperar como iguales en términos materiales, pero reconociendo el hecho innegable de que por asuntos de recursos y variables económicas, políticas y jurídicas, ningún Estado es idéntico a otro y que dicha diferencia se debe traducir en una personalización de los acuerdos y no en una imposición del más fuerte.

IV. La experiencia colombiana en términos de adaptación al intercambio internacional de información tributaria

En el caso de Colombia, un país latinoamericano que tuvo un “lento amanecer” con relación a su participación en el mundo de los instrumentos internacionales de Derecho Tributario (hasta la década pasada sólo existían acuerdos dentro del marco de la CAN y Acuerdos parciales sobre aduanas o transporte internacional), los

últimos años han significado un frenesí en materia de Derecho Tributario Internacional, no sólo por la negociación acelerada de CDIs (siempre siguiendo el Modelo OCDE pero con algunas particularidades, principalmente en lo que se refiere a las reglas de asignación de la tributación de las regalías), sino por un interés creciente en el intercambio internacional de información tributaria, que ha tenido su apogeo este año con la aprobación parlamentaria tanto de un AIIT con Estados Unidos (que había sido negociado en 1993 pero había fracasado en su trámite por el Congreso colombiano en esa fecha y en 2001), como de la Convención de Estrasburgo y la culminación de la primera etapa del proceso de adhesión a la OCDE en calidad de Estado Miembro (la primera etapa culmina con la invitación oficial por parte de la OCDE para acceder).

Al igual que otros países latinoamericanos, Colombia ha experimentado una década de desarrollo económico que, junto con los factores estructurales que se mencionaron en la introducción de este texto, hizo patente la necesidad de adaptar el sistema tributario colombiano (que estaba orientado hacia una economía más cerrada y orientada primordialmente en la importación de capital) de manera que se incluyeran más disposiciones propias de un régimen de renta mundial aplicable a contribuyentes que ya no se encuentran exclusivamente en el territorio colombiano, sino que se han internacionalizado, relocalizando sus activos y fuentes del ingreso. Es así que el cambio de la situación del País, de la importación de capital a ser una nación con vocación tanto importadora como exportadora de capital (a lo que en otros contextos me he referido como un país “híbrido”⁹⁶), con sus propias

multinacionales y contribuyentes altamente deslocalizados, condujo a una situación en la cual Colombia requiere de la asistencia de otros Estados para obtener información relevante tributariamente que no se encuentra en su territorio, pero al mismo tiempo se tiene que enfrentar a la obligación cada vez más exigente de producir información propia para satisfacer los requerimientos de otros países, en particular de EEUU con el advenimiento de la ley FATCA.

Ante el escenario planteado, Colombia ha optado por seguir concluyendo CDIs que incluyen el Art. 26 del Modelo OCDE (España, Canadá, Chile, México, Corea del Sur, República Checa, Portugal, Países Bajos e India –Suiza es la excepción porque el intercambio no se ajusta a parámetros OCDE-), al tiempo que se han negociado los dos primeros AIIT’s del País (con Curazao y con EEUU) para resolver situaciones puntuales (la entrada en vigor de FATCA y la imposibilidad de concluir un AIG sin AIIT previo –requisito comunicado por EEUU- y la búsqueda de información financiera y tributaria localizada en Curazao relativa a un Fondo y una Comisionista de Bolsa involucrados en un gran escándalo financiero) en las que, si bien un CDI no era posible en el corto plazo, sí se necesitaba el marco jurídico que permitiera el intercambio. Como complemento de lo anterior, y atendiendo tanto a las recomendaciones de la OCDE, como a las necesidades propias del ordenamiento tributario interno (particularmente fortalecido por la entrada en vigor de una GAAR y de nuevas cláusulas anti-abuso especiales referidas a precios de

96 El tema ha surgido en los paneles de discusión de dos investigaciones académicas llevadas a cabo a partir del Proyecto de Investigación Sustainable Tax Governance in Developing Countries Through Global Tax Transparency del Gobierno de Noruega, la Universidad de Oslo y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Al respecto: Quiñones, Diego, Mauricio Marín, y Oswaldo González. “Foreign Account Tax Compliance Act FATCA.” Sustainable

Tax Governance in Developing Countries Through Global Tax Transparency. Norwegian Research Council/ICDT/ Universidad de Oslo. XXXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario ICDT, Cartagena de Indias. 14. 02 2013. Panel; y, Quiñones, Diego, Mauricio Marín, y Catalina Hoyos. “Costos y Recaudo en el intercambio de información en Convenios tributarios.” Sustainable Tax Governance in Developing Countries Through Global Tax Transparency. Norwegian Research Council/ICDT/ Universidad de Oslo. ICDT, Bogotá D.C. 25 06 2013. Mesa Redonda.

transferencia, extensión de la residencia, transacciones con paraísos fiscales y reorganizaciones y fusiones internacionales), se fortaleció la planta de personal de la DIAN (Administración Tributaria) dedicada al Derecho Tributario Internacional y a los Precios de Transferencia y se firmó y surtió el trámite parlamentario referente a la puesta en vigor de la Convención de Estrasburgo.

En algunos casos los pasos que ha tomado Colombia corresponden a orientaciones estratégicas (como la adhesión a la OCDE o la preparación para la aplicación de la Reforma Tributaria de 2012 –ley 1607 de 2012-), lo cual es perfectamente válido; sin embargo, frente a muchos otros eventos es posible detectar un comportamiento más reactivo que propositivo, y ello es preocupante en la medida en que se extraña una ponderación ex ante de los costos y beneficios derivados del intercambio, que, si bien es falible en la medida en que confía en modelos y predicciones que pueden no resultar ciertos, es una medida de política tributaria sensata que se complementa idealmente con evaluaciones longitudinales como las propuestas por la UE en la Directiva de Asistencia Administrativa en Materia Fiscal.

V. Conclusiones

Del análisis de lo que ha venido ocurriendo en la última década en materia de intercambio internacional de información tributaria, particularmente durante los últimos años, se detectan varias tendencias:

Por una parte, como se reseñó en la introducción, existen una serie de factores globales como el impacto en los fiscos centrales causado por las distintas crisis económicas y la existencia de flujos de bienes, personas y capital dotados de una movilidad creciente que han impulsado de manera importante (y creciente) el interés de los Estados por el intercambio internacional tributario y que han tenido como resultado situaciones inconcebibles hasta hace muy poco tiempo, como por ejemplo el hecho de que Suiza fuera uno de los primeros firmantes de AIGs destinados a ampliar el ámbito operativo del sistema FATCA

y dotarlo de legitimidad en términos del Derecho Internacional Público.

En sí mismo, ello no parece representar ningún problema en la medida en que la mayor parte de los objetivos detrás del intercambio responden a fines difícilmente criticables, que fueron analizados al inicio de este texto, y filosóficamente -por lo menos desde una perspectiva de liberalismo político como la que suscribo- es difícil sostener una posición que rechaza de tajo la transmisión de información cuando de ello depende el bienestar de los ciudadanos de las naciones que necesitan de los servicios y bienes políticos que sus Estados les proveen y que requieren de la financiación propia de un volumen medianamente razonable de ingresos tributarios.

En este sentido, cada vez tienen menos acogida en la arena internacional las posiciones más propias del realismo político que, dentro de un pensamiento anclado en el concepto de soberanía y tomando la autarquía como regla funcional, se niegan a concebir a los Estados no sólo como entes autónomos, sino como partes integrantes de un sistema global, y en consecuencia se rehúsan a admitir el intercambio, pues lo ven como una intromisión en asuntos domésticos.

No obstante, la admisión de las bondades del intercambio no puede entenderse como un “pagaré en blanco” que le permita a los Estados interesados en obtener información hacerlo a cualquier costo, sea en detrimento de las garantías propias de los contribuyentes en Estados Constitucionales de Derecho, o tomando ventajas indebidas de las diferencias relativas en términos de los recursos de los Estados pertenecientes a la comunidad global. Es así que merece rechazo la tendencia, cuyo principal expositor sería los Estados Unidos por medio del sistema FATCA, pero que en ocasiones cuenta con la complicidad de la OCDE y del G8/G20, de dirigir el intercambio desde la solicitud hacia el automatismo, con lo cual se eliminan las garantías de las personas cuya información íntima está siendo transferida como si se tratase de una compra y venta de títulos en la

bolsa de valores.

Cuando el intercambio es automático se transfieren volúmenes de información sin haber discriminado la misma a partir de las personas a las cuales se refiere; con ello no sólo no se pueden aplicar garantías básicas como la notificación, sino que se pierde la oportunidad del contribuyente de oponerse legítimamente al traspaso cuando la información no le concierne al Estado Requirente o cuando la misma corresponde por su naturaleza a alguna de las excepciones que justifican la no transmisión. Está claro que en los eventos de transmisión de información pedida a solicitud e incluso en aquellos de transmisiones espontáneas individualizadas el Estado Requerido puede rehusarse a transmitir la información porque considera que ésta no tiene relevancia tributaria (o con relación a otro propósito autorizado por el instrumento), que el Estado Requirente no cumplió con su deber de intentar conseguirla, o que aplica algunas de las excepciones como el secreto comercial o la prohibición de transmitir información ilícitamente obtenida (como en el famoso caso de los CDs de Hervé Falcioni o de Liechtenstein); sin embargo, ello no es posible cuando se está frente a la transmisión automática de información.

Asimismo, resulta igualmente criticable el hecho de que en los instrumentos de intercambio se esté dejando cada vez más relegado el tema de la ecuación de costos y recaudo, pues los modelos existentes privilegian el traslado del costo al E.Requerido (aún bajo la fórmula ordinario-requerido, extraordinario-requirente) e ignoran el hecho de que en la realidad la relación entre dos Estados nunca es perfectamente simétrica, sino que priman las asimetrías, tanto económicas como de otra índole y que además la necesidad de información en términos de volumen y el tipo de información requerida varía de Estado en Estado. Desafortunadamente, de los instrumentos analizados, los únicos que demuestran una preocupación por el tema más allá de lo formal son el Modelo ILADT, los Comentarios al Modelo ONU

(que no el articulado), ciertas disposiciones de la directiva de intereses de la UE y los Acuerdos Rubik.

Se requiere trabajar en fórmulas alternativas que coadyuven a la transparencia, que no ignoren el sacrificio en términos de costos directos y de pérdida de la oportunidad para el E. Requerido, y que al mismo tiempo provean un incentivo para que el E. Requerido realice las investigaciones requeridas con diligencia y celeridad mientras que se impide la utilización instrumental de las administraciones tributarias en países de menores costos como medios de outsourcing tributario. Lo anterior es particularmente importante para América latina en la medida en que la mayor parte de las Administraciones tributarias de la Región tienen recursos relativamente limitados y en muchos casos el costo presupuestal por funcionario es significativamente inferior al de países desarrollados, lo cual abona el escenario para las prácticas indebidas de externalización de costos.

Otra tendencia de tercerización que se está viendo en la actualidad en el intercambio de información y que, en mi opinión, merece ser rechazada se refiere a la utilización de los particulares, particularmente las entidades financieras, como agentes externos de las administraciones tributarias (en este punto la referencia a FATCA es directa). No puede permitirse que bajo el disfraz de la cooperación extendida (que es voluntaria y compasiva con los recursos y la posición jurídica del actor cooperante) se oculte un intento de trasladar el trabajo propio de la Administración (que por tener este poder también responde a sus órganos supervisores) a particulares que no tienen por qué incurrir en sobrecostos ni ver sus objetos sociales respectivos forzosamente manipulados para incluir la fiscalización tributaria como función propia. Al respecto, jamás debe perderse de vista que entre más complicadas sean las redes de actores asociados al cumplimiento de la obligación tributaria, más se reduce la simplicidad del sistema tributario y más se erosiona la eficiencia en la vertiente del cumplimiento.

Finalmente, respecto a la puesta en marcha de mecanismos de intercambio de información en Colombia la lección que surge, y que es directamente aplicable a los demás países latinoamericanos, es que el éxito que han tenido algunos países con el intercambio (por ejemplo EEUU, el Reino Unido o Alemania) se basa en gran medida en el poder relativo, tanto político, como económico, todo lo cual indica que es conveniente avanzar hacia instrumentos latinoamericanos propios que le permitan a los Estados individuales beneficiarse de las ventajas propias de funcionar en bloque: El mayor poder de negociación derivado del apalancamiento político, la existencia de un mercado unificado con deber de reporte y retención como mecanismo de presión, la posibilidad de avanzar en la cooperación y retroalimentación interadministrativa, legal y judicial; la distribución de costos administrativos y reducción de costos por virtud de las sinergias; y el acceso a una red común de DTC's y TIEAS (siempre y cuando los textos de los tratados permitan que el estado contratante comparta información con terceros, algo que en todo caso ya ocurre a través de Estrasburgo).