

**EL ROL DE LOS
CONTRIBUYENTES,
RESPONSABLES Y TERCEROS
EN EL INTERCAMBIO DE
INFORMACIÓN ENTRE
ADMINISTRACIONES
TRIBUTARIAS**

**THE ROLE OF TAXPAYERS, RESPONSIBLE
AND THIRD PARTIES IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS**

**O PAPEL DOS CONTRIBUINTES,
RESPONSÁVEIS E TERCEIROS NO INTERCÂMBIO
DE INFORMAÇÃO ENTRE ADMINISTRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS**

JUAN EDUARDO LEONETTI*



Universidad de
La Sabana

* Universidad Católica Argentina (UCA). eleonetti@hotmail.com

RECIBIDO 3 DE AGOSTO DE 2012. ACEPTADO 29 DE OCTUBRE DE 2012

511

RESUMEN

Al analizar los convenios de intercambio de información suscritos entre las diversas administraciones tributarias surge claramente que —salvo en lo que al secreto fiscal o profesional se refiere— los contribuyentes, y aun los terceros que pueden resultar afectados por estos procedimientos, son los verdaderos convidados de piedra del sistema. Resultan ser muy pocas las posibilidades de participar que se les ofrecen, y en casi todos los casos estas son notoriamente insuficientes. Por eso no debe extrañarnos que por lo general esos contribuyentes, responsables o terceros se muestren reticentes —aún más que de costumbre— con los requerimientos provenientes de extraña jurisdicción, no debiéndose perder de vista que los obligados lo están en la misma medida en que el régimen jurídico desde donde declaran sus ingresos les exige hacerlo.

A partir del análisis del paradigma de convenio propuesto como modelo por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), organismo internacional al que muchos Estados adhieren, este trabajo intenta resaltar la importancia de sopesar los derechos de los fiscos para contar con la información por un lado, y el respeto irrestricto que los derechos de los contribuyentes y terceros merecen en todo Estado de derecho por el otro.

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad internacional, intercambio de información.

ABSTRACT

Analyzing information exchange agreements signed between different tax administrations, clearly reveals that – except for tax or professional secrecy- tax payers and even third parties that can be affected with these proceedings have no voice in the system. There are but slim chances to participate and in almost every case, these chances are inefficient. It is not surprising then that these taxpayers, responsible or third parties are reluctant – more than usual- when having to deal with the requirements of the tax administration, without forgetting that parties under obligation with the tax administration are so required by the legal regime from where they declare their income.

This paper stresses the importance of balancing the tax administration's rights to access information and the unrestricted respect of the taxpayers' and third parties' rights in a State of law; it is based on analyzing the agreement paradigm proposed as a model by the Organization for Economic Co-Operation and Development.

KEY WORDS

International tax paying system, information exchange.

RESUMO

Ao analisar os convênios de intercâmbio de informação inscritos entre as diversas administrações tributárias, surge claramente que – salvo no que ao segredo fiscal ou profissional se refira – os contribuintes, e ainda os terceiros que podem terminar afetados por esses procedimentos, são os verdadeiros convidados de pedra do sistema. Resultam ser poucas as possibilidades de participar que são oferecidas e, em quase todos os casos, estas são notoriamente insuficientes. Por isso não dever parecer estranho que, geralmente, esses contribuintes, responsáveis ou terceiros se mostrem reticentes – ainda mais que de costume – com os requerimentos provenientes de jurisdição alheia, não se devendo perder de vista que os obrigados estão na mesma medida em que o regime jurídico de onde declaram que seus ingressos exigem fazer isso.

A partir da análise do paradigma de convênio proposto como modelo pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), organismo internacional ao que muitos Estados aderem, este trabalho pretende, por um lado, ressaltar a importância de considerar os direitos dos fiscos para contar com a informação e, por outro lado, o respeito irrestrito que os direitos dos contribuintes e terceiros merecem em todo Estado de direito.

PALAVRAS-CHAVE

Fiscalidade internacional, intercâmbio de informação.

SUMARIO: 1. LA IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA; 2. UN ARQUETIPO DE CONVENIO; 3. LA LÍNEA DIVISORIA ENTRE CONTRIBUIR Y DELINQUIR; 4. LOS DERECHOS DE PARTICIPACIÓN DE LOS CIUDADANOS; 5. EL CONTRIBUYENTE COMO PARTE FUNDAMENTAL DEL INTERCAMBIO; 6. EL CONTRIBUYENTE EXCLUIDO; 7. CONCLUSIONES; BIBLIOGRAFÍA.

1. LA IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA (UNA ISAGÓGICA VISIÓN HISTÓRICA)

Existe un proverbio popular español que dice que *quien descubre la alcabala, ese la paga*, que se aplica a los que inocentemente descubren o dicen alguna cosa de cuyo recuerdo les puede venir daño¹, pero que también alude, cínicamente, a quienes, por civismo o inadvertencia, satisfacen el impuesto en lugar de escamotearlo; mientras que a la vez reprende a todo aquel que se somete sin regateo a una pretendida voracidad fiscal².

Ante esta evidencia del drama tributario vienen a mi mente las palabras de Francesco CARNELUTTI cuando decía en su *Introducción al Estudio del Derecho Procesal Tributario*:

“Acaso no haya uno solo de mis lectores que no haya participado como actor o como espectador en un debate entre el contribuyente y el agente de impuestos [...] El Estado (o en general la entidad pública) tiene interés en quitar al ciudadano los más bienes posibles, y el ciudadano en darle lo menos que pueda. Si no temiese ser mal interpretado me atrevería a decir que el conflicto pertenece a la misma categoría de aquel en que se contraponen el ladrón y el propietario”³.

A este conflicto de intereses es al que llama con acierto *litis tributaria*, para la cual —por una parte— el orden jurídico le provee al Estado de una serie de poderes y prerrogativas que debe imponer a los ciudadanos y, por la otra —en sentido inverso—, les exige a estos determinadas obligaciones, mientras que le asigna al contribuyente determinados derechos encaminados a asegurar la justicia en la aplicación de las leyes tributarias, o sea la justicia tributaria, que es una subespecie de la administrativa, y se manifiesta ante todo en lo que podríamos llamar el *ensayo preventivo del fundamento de la pretensión tributaria*⁴.

De ello coligió el inclito jurista italiano, hace casi un siglo, una de las reglas fundamentales de la administración tributaria: *a medida que disminuye el número de las pretensiones infundadas va disminuyendo el peligro de la litis*.

1 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Castellana*, 7 edición, Madrid, Imprenta Real, 1832.

2 LUIS JUNCEDA, *Diccionario de refranes, dichos y proverbios*, Madrid, Espasa Léxicos, 2ª ed., 2006, p. 498.

3 FRANCESCO CARNELUTTI, “Introducción al Estudio del Derecho Procesal Tributario”, en Santiago SENTIS MELENDO *Estudios de Derecho Procesal*, Buenos Aires, EJE, trad. de S. Sentis Melendo, 1967.

4 CELIA DIGON, JUAN EDUARDO LEONETTI y ADRIANA LORENZÓN, “Métodos alternativos para el abordaje de conflictos en materia tributaria”, ponencia presentada en la II Cumbre Nacional de Mediación, I Regional y del Mercosur de Resolución de Conflictos celebradas en la Universidad Austral los días 15 y 16 de octubre de 2009, en *Periódico Económico Tributario (PET)*, Buenos Aires (diciembre de 2009).

Y sabido es que contar con información fidedigna, oportuna y fehaciente es la llave para alcanzar dicho objetivo, y aquello que se daba por entonces dentro de los límites del poder de imposición de un Estado hoy tiene por escenario el mundo, o sea la tantas veces mencionada *aldea globalizada*.

Ya en los tiempos históricos de Jesucristo, cuando las distancias étnico-culturales dirimían, a veces con caracteres tan cruentos como los actuales, los usos y las costumbres de los habitantes de una población como Samaría con los de cualquiera de las doce tribus de Israel, el poder impositor romano unificaba con su presencia estos caracteres disímiles.

Bien sabían los publicanos (los arrendatarios de la recaudación de impuestos, y por tanto concesionarios del poder imperial en la ejecución fiscal) que con cuanto más información contaran, más iban a recaudar. De allí la conveniencia que el invasor encontraba en —si se me permite— *tercerizar la exacción tributaria*. Se pensaba, con razón, que era difícil que alguien pudiera tener mejor información que aquel que pertenecía al mismo pueblo percutido.

En un trabajo reciente aludimos con la doctora CELIA DIGON a aquel pasaje del Evangelio según san Mateo —el apóstol que, como bien sabemos, fue recaudador de impuestos— que dice que habiendo nacido Jesús en Belén de Judea, en tiempos de Herodes, unos magos que llegaban de Oriente se presentaron en Jerusalén preguntando por el recién nacido rey espiritual de los judíos, de quien habían visto su estrella y al que querían adorar (Mt, 2: 1-17).

Al oír esto Herodes —recelando el peligro sobre su soberanía delegada— los llamó aparte para pedirles *información*, enviándolos luego a Belén, indicándoles que *indagaran cuidadosamente* sobre ese niño, y que cuando lo encontraran se lo hicieran saber pues él también quería ir a adorarlo, lo cual no fue cumplido por los Magos de Oriente.

Herodes, ante lo fallido del retorno de la información, envió a matar a todos los niños de Belén y de toda su comarca dando lugar a la matanza de los Santos Inocentes.

No se deben pasar por alto los caracteres de este censo cruento, en el que lo que estaba en juego no era el que alguien dejara de figurar en la lista y eludiera el impuesto — también llamado *censo*— a nivel individual, sino que se trataba de evitar que pudiera llegar a conmoverse el vasallaje que unía a los pueblos con el Imperio Romano y que se materializaba —entre otras manifestaciones— en la sujeción al tributo⁵.

5 Censo. (Del lat. *census*). 1. m. Padrón o lista de la población o riqueza de una nación o pueblo... 3. m. Padrón o lista que los censores romanos hacían de las personas y haciendas. 4. m. Cierta carga (|| impuesto, tributo). 5. m. Contribución o tributo que entre los antiguos romanos se pagaba por cabeza, en reconocimiento de vasallaje y sujeción. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22 edición, Madrid, Espasa, 2002.

Es así que, más allá de las consideraciones teológicas a las que puede dar lugar el pasaje aludido, aparece —en el aspecto meramente temporal del relato— la fundamental importancia de la información respecto de los hechos que ocurren afuera del ámbito jurisdiccional que la autoridad puede controlar en forma directa, y de los graves riesgos que podrían correr los inocentes cuando, por no contar aquella con dicha información, pretenda imponer soluciones en las que por percudir a uno se llegue al accionar indiscriminado en contra de todos⁶.

2. UN ARQUETIPO DE CONVENIO (UN DERECHO EN CIERNE O *SOFT LAW*)

En el tema de intercambio de información tributaria los Estados por lo general utilizan el modelo de convenio que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) propone como especial para estos fines (convenios de intercambio de información exclusivamente); o bien acuden —dentro de los tratados tributarios de alcance general— a los contenidos del artículo 26 del texto modelo propuesto para esos casos —el que se agrega como Anexo en la traducción castellana del texto de 2005— con lo que se le propone al mundo tributario un arquetipo estructural para tener en cuenta, al que nos hemos de referir ahora, el que surge como un derecho en ciernes —como un *soft law*— que va conformando conductas a través de directivas que se integran con los Comentarios que el Comité de Asuntos Fiscales formula como recomendaciones que los Estados signatarios deben tener en cuenta⁷.

Es así que dentro de estos comentarios, ni bien se aborda el análisis del apartado 1 del artículo 26, se aclara que el estándar de *pertinencia previsible* al que el texto alude trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, intenta precisar que los Estados no pueden “echar las redes” con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado.

Debe reconocerse que no son muchas las referencias existentes en los tratados de intercambio de información tributarias de los derechos de los contribuyentes, responsables y terceros, respecto de quienes la información se requiere, o les es requerida, siendo el principio predominante el del respeto de las previsiones del Derecho interno de cada Estado signatario.

Así, en los comentarios al apartado 3 —también del artículo 26— se menciona a aquellos países cuyas legislaciones incluyen procedimientos de notificación a la persona que suministró la información, o al contribuyente que está sujeto a la indagación con carácter previo a la transmisión de la información, aunque recomiendan que *los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal*

6 Cfr. Celia DIGON, Juan Eduardo LEONETTI, “El intercambio de información internacional”, en *Revista Derecho Fiscal*, 6, 2009, pp. 187 y ss.

7 Cfr. Ramón FALCÓN Y TELLA, Elvira PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, pp. 20 y ss.

que las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula.

Ante ello debo decir que entre la opción de tornar ilusorio un ajuste fiscal y hacer lo mismo con una garantía constitucional proveniente de la presunción de inocencia, no debe dudarse en preservar a esta última, en tanto y en cuanto el contribuyente siga siendo tal, y no estemos en la persecución de un hecho delictivo probado de autor identificado.

3. LA LÍNEA DIVISORIA ENTRE CONTRIBUIR Y DELINQUIR (ENTRE CIUDADANOS Y APÓSTATAS CÍVICOS)

Quiero ser claro. Diré que en tanto el ciudadano cumpla con las reglas del pacto que lo une con la comunidad merece el respeto irrestricto de esta como presupuesto necesario de la relación que íntimamente los une; ahora bien, cuando se llega al desprecio del bien común por el atajo de la evasión tributaria, ese llamado *ciudadano* se despoja de los atributos que lo hacen incólume y pasa a merecer ser tratado en forma condigna con su apostasía cívica.

Nótese que los convenios a los que nos venimos refiriendo son entre administraciones tributarias, por lo que con CALDERÓN CARRERO⁸ opinamos que cuando la información requerida lo es a los fines penales —o sea cuando desorbite lo estrictamente impositivo— esta información no debe circular por carriles administrativos, sino por intercomunicación entre jueces con competencia criminal.

Si bien del informe OCDE 2000, *Access to bank information to tax purposes*, parece extraerse que dichos intercambios deben encauzarse a través de los convenios generales con cláusulas de asistencia administrativa mutua, a juicio del autor citado el intercambio de información a efectos penales tributarios debería canalizarse a través de convenios específicos de asistencia judicial en materia penal (como el Convenio Europeo de 1959).

No hay que perder de vista que el deber de colaboración de los contribuyentes con la administración tributaria puede llevarlos a revelar datos de carácter confidencial que podrían afectar su intimidad, secreto profesional o secretos empresariales. Si bien es cierto que el deber constitucional de contribuir ha venido prevaleciendo sobre tales derechos fundamentales, no lo es menos que esta flexibilización debe resultar en todo caso limitada, o sea que necesariamente debe venir establecida de manera expresa en una ley, y que esta debe partir —en todos los casos— desde la presunción de inocencia, la cual superada por las circunstancias probadas —o graves, precisas y concordantemente indiciadas— dividirá las aguas del procedimiento por aplicar.

8 José Manuel CALDERÓN CARRERO, "El artículo 26 MC OCDE 2000: la cláusula de intercambio de información", en Fundación Pedro Barrié de la Maza, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (análisis a la luz del modelo de convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, A Coruña, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pp. 1235-1298.

Mientras nos situemos dentro del campo de la administración tributaria debemos ceñirnos a las reglas que la ordenan. En atención a ello es que debemos encontrar en los apartados 2 y 3 del artículo 26 en trato, los frenos que impedirían que el intercambio prospere para el caso de que no se observaran determinadas condiciones allí explicitadas, cuidadosamente balanceadas con los supuestos especiales de los apartados 4 y 5.

Dentro de estos últimos podemos destacar que los Estados contratantes deben usar las medidas de las que dispongan (apartado 4) aunque las empleen solamente para suministrar información al otro contratante (es decir, que no pueden excusarse diciendo que tal línea de acción no es necesaria dentro del derecho doméstico); o bien que no puede negarse una información por el solo hecho de que esta se encuentre en manos de un banco u otra institución financiera (apartado 5).

Respecto de esto, y de lo que venimos hablando, cabe hacer notar que Austria no incluye este apartado en los tratados que suscribe mientras la información que se solicite no esté enmarcada en una investigación criminal por la comisión de fraude tributario.

La mayoría de los países reconoce que no se puede obtener información de una persona en la medida en que esta pueda hacer valer su derecho a no autoinculparse, lo que —agregan los *Comentarios*— no es común que ocurra en los supuestos que estamos viendo, pues aquí por lo general se trata de solicitar información de terceros tales como bancos, intermediarios o contrapartes contractuales de las personas físicas que están siendo investigadas.

Aclaran los *Comentarios* que los Estados requeridos disponen de una cierta discrecionalidad para rehusar —en su papel de protectores de los intereses de los contribuyentes— las informaciones solicitadas, pero si las proporcionan, el contribuyente no puede invocar después una infracción a las normas que regulan el secreto fiscal.

Quiero acotar aquí que proteger los derechos de los contribuyentes implica que el Estado debe ser celoso guardián de las garantías constitucionales y, por tanto, de la juridicidad que él mismo representa o debería representar.

Una declaración jurada con fines fiscales puede llegar a impactar fuertemente en los intereses de los contribuyentes, y aquí habrá llegado la hora de decidir si el procurador de la cosa pública tiene o no la obligación de proteger toda industria lícita, o bien si debe invertir la presunción de inocencia propia del Estado de derecho, a manera de un moderno e insaciable Herodes, y tratar a todos los contribuyentes que constituyen su razón de ser como potenciales delincuentes.

Es cierto que el bien común exige que ciertas garantías se vean limitadas en su ejercicio, pero estas limitaciones no pueden desvirtuar las libertades prístinas del orden jurídico civilizado. Solamente la ley, suficientemente motivada, clara y

transparente, puede establecer limitaciones en esto. Lo contrario implicaría tanto como volver al vasallaje.

Sin embargo, al leer los convenios suscritos entre las administraciones tributarias nos damos cuenta de que —salvo en lo que al secreto fiscal o profesional se refiere— el contribuyente, y aun los terceros que pueden resultar alcanzados por el intercambio de información por ellos mismos producida, son los verdaderos *convidados de piedra* del sistema, ya que son pocas las posibilidades de participar que se les ofrecen, y en casi todos los casos son notoriamente insuficientes.

Por eso no debe extrañarnos que por lo general los contribuyentes responsables o terceros se muestren reticentes —aun más que de costumbre— con los requerimientos provenientes de extraña jurisdicción, no debiéndose perder de vista que los obligados lo están en la misma medida que el régimen jurídico desde donde declaran les exige hacerlo.

Otra limitación que puede observarse es la que deviene de la prescripción que podría haber acaecido —conforme a la legislación del país requerido— en el impuesto de que se trate, supuesto este en el que parece no existen dudas en que no procede informar, lo cual no es tan claro en cuanto a la virtualidad o no del convenio para producir información sobre hechos ya pasados —es decir ocurridos con anterioridad a su suscripción— respecto de periodos fiscales que hayan transcurrido pero que aún no se encuentren prescritos.

4. LOS DERECHOS DE PARTICIPACIÓN DE LOS CIUDADANOS (PRESUPUESTOS MÍNIMOS DEL ESTADO DE DERECHO)

CALDERÓN CARRERO destaca la tendencia actual de instalar los llamados *derechos de participación* de los contribuyentes y de los informantes para proteger los datos intercambiados, señalando como nota discordante cierta tendencia a ver estos derechos de participación como mecanismos que obstaculizan los intercambios de información, y que lejos de articular derechos legítimos amparan a los defraudadores⁹.

Estos llamados *derechos de participación* pueden enunciarse como el derecho a la *notificación* de quien puede ser alcanzado por la información que va a producirse; a la *consulta* o *audiencia* a fin de que el obligado tributario pueda volcar las consideraciones que estime pertinentes, sobre todo el poder alegar si la difusión de los datos que se pretende podría afectar su secreto empresarial y, por último, el derecho de *intervención e impugnación* que supone una participación más fuerte del interesado.

MARTÍNEZ GINER concluye con acierto que estos distintos tipos de *derechos de participación* estarían en función del tipo de intercambio de información de que se trate.

9 Cfr. José Manuel CALDERÓN CARRERO, *Intercambio de información y fraude Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2000.

Se muestra partidario de su reconocimiento en los intercambios a pedido de parte o rogados y en los espontáneos, pero no así en los automáticos donde los obligados tienen conocimiento de su existencia, pues están establecidos en la ley¹⁰.

FERNÁNDEZ MARÍN, por su parte, propone que el interesado sea notificado inmediatamente después de que se haya producido la información que le atañe, permitiéndole recién entonces la rectificación y cancelación del dato transmitido, lo que en virtud del *principio de calidad de los datos* que las administraciones produzcan abriría el camino de la indemnización al interesado indebidamente percutido¹¹.

Es cierto que del ejercicio de los derechos ciudadanos puede desprenderse algún atajo tras el que pueden embozarse los evasores (o sea los que rompieron el pacto que los une con la comunidad organizada) y allí está el desafío para los Estados de derecho que se precien de serlo, para desarmar estas trampas utilizando las prerrogativas que les da la legislación en un mundo globalizado e interactuante, donde no se puede concebir un sistema tributario sin intercambio de información, sistemática, confiable y, por sobre todas las cosas, respetuosa de los derechos fundamentales de los contribuyentes que producen los datos, de los que las administraciones tributarias son depositarias, por no decir con SPIERDIJK, BISCHÉL, y otros autores, meras fiduciarias de la información recibida.

5. EL CONTRIBUYENTE COMO PARTE FUNDAMENTAL DEL INTERCAMBIO (LA TESIS DE FRANZ J. SPIERDIJK)

A propósito de SPIERDIJK puede consultarse su trabajo titulado “Aspectos tributarios internacionales”, presentado como ponencia en la Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) del año 1992, en la cual —en lo que hace al intercambio de información entre administraciones tributarias— trae a colación lo tratado en el Congreso de la International Fiscal Association (IFA) celebrado en Estocolmo en 1990, destacando el *carácter controversial* del tema en las discusiones entre los representantes de los gobiernos y de los contribuyentes, a tal punto que el Comité de Resoluciones decidió no emitir una resolución, sino solamente un resumen, respecto del que destaca lo difícil que fue arribar a un texto que fuera aceptado por todos¹².

Se ordena aquel documento —que cuenta ya con más de veinte años— con la idea que aquí estamos sosteniendo cuando afirma en el tercer párrafo de sus observaciones preliminares que: “El deber de la administración tributaria de recaudar el tributo y los derechos constitucionales y procesales del contribuyente deben conciliarse de forma que el tributo sea recaudado en forma legal e imparcial”; para

10 Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, Iustel, 2008, pp. 167 y ss.

11 Fernando FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2007, p. 215.

12 Franz J. SPIERDIJK, “Aspectos tributarios internacionales”, ponencia presentada en la Asamblea General del CIAT del año 1992, en *La tributación frente a las tendencias en la economía mundial* (XXII Asamblea General del CIAT, Montego Bay, 1992), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

concluir en el quinto con estos conceptos: “Dada la creciente internacionalización y globalización de la economía mundial puede esperarse que se perciba un mayor interés oficial en el intercambio de información, lo cual requiere que los derechos y protección de las personas involucradas por tal intercambio de información sean reforzados y estrictamente observados”.

Entre las notas de discusión de este foro del comienzo de la última década del siglo pasado se destaca aquella expresada por varios participantes que dice que:

“las personas afectadas por un pedido de información deberían ser informadas anticipadamente de tal pedido; esta debería ser la regla y las excepciones deberían ser definidas por ley. El derecho de apelación ante un cuerpo judicial o administrativo debe ser ampliamente disponible [nótese que el debera fue reemplazado por el debe]. Se expresó preocupación en cuanto a que la notificación anticipada podría, en caso de fraude o sería evasión, perjudicar el progreso de una investigación desarrollada por las autoridades tributarias [...] pero se consideró que este aspecto no debería hacer imposible encontrar una solución para idear procedimientos satisfactorios”.

Refiere también SPIERDIJK las conclusiones a las que se arribó en el Congreso de la IFA celebrado en Barcelona en 1991, un año después del de Estocolmo, donde el tema del intercambio de información no dividió tanto a los participantes.

“Pareció haber el consenso generalizado —afirma— de que, en el intercambio internacional de información —que se reconoció como necesario— la vida privada y secretos comerciales del contribuyente deberían protegerse. Además, la gran mayoría opinó que, en principio, se debe informar al contribuyente sobre una solicitud de información tributaria por parte de otro Estado, y que el mismo debe tener derecho a objetar ante un organismo judicial independiente”.

Aquí sí se emitió una resolución que —teniendo presente el resumen del XLIV Congreso celebrado en Estocolmo en 1990— destacó:

1. Que el respeto a la vida privada emerge a través de los siglos como derecho fundamental de la persona.
2. Que el bienestar económico de los Estados, la justa distribución de las cargas fiscales y el principio de igualdad de competencia entre las empresas exigen que el Estado pueda recabar de un tercero, y de manera eficaz, aquellas informaciones que tuvieran relevancia fiscal.
3. Que la creciente importancia de las relaciones empresariales internacionales, el correspondiente riesgo de evasión fiscal internacional, la eliminación de las barreras fiscales en el seno de las comunidades económicas y el principio de mutuo respeto entre los Estados exigen que también se intercambie información de relevancia fiscal entre los Estados que hayan celebrado entre sí un Convenio fiscal.

4. Que la información se intercambia entre Estados conforme a Derecho y atendiendo a los principios de una buena gestión administrativa.
5. Que la protección de los Tratados debe alcanzar claramente la vida privada de los contribuyentes.
6. Que los Tratados reconocen que el secreto comercial debe gozar de protección.
7. Que la mejor manera de asegurar la protección para el contribuyente reside en la comunicación previa de aquellas medidas que pudieran incidir en los derechos del contribuyente, a fin de permitir que pueda recurrir contra las mismas.
8. Que la comunicación previa no deberá aplicarse en aquellos casos en los que exista una sospecha razonable de fraude fiscal.
9. Que las Administraciones fiscales mantienen la información confidencial sobre el contribuyente en cuanto gestores de intereses de terceros”.

En la segunda parte de su ponencia aborda SPIERDIJK el tema del Arbitraje Fiscal Internacional, recordando que ya en 1925 los expertos de la Liga de las Naciones recomendaban la conveniencia de contar con un procedimiento voluntario de solución de conflictos para resolver eventuales diferencias en la aplicación e interpretación de las convenciones de doble tributación que pudieran surgir entre los Estados parte.

6. EL CONTRIBUYENTE EXCLUIDO (UNA REALIDAD QUE PREOCUPA)

Si bien el tratamiento de este tema excedería los límites de este artículo, parece oportuno destacar —como lo hace SPIERDIJK— que las discusiones que se realizaron bajo la tutela de la Liga de las Naciones *no se refieren en absoluto a la situación del contribuyente* en un procedimiento de solución de problemas —posición que se mantuvo por muchos años—, siendo que en 1951 el Congreso de la IFA postuló la creación de un tribunal supranacional que tendría competencia para recibir la queja de cualquier persona interesada.

Estas posiciones de verdadera exclusión de la participación de los contribuyentes comulgan con la creencia de que en una disputa entre Estados la soberanía de cada uno de ellos se vería afectada por la concurrencia de un interés particular, lo cual también se verificaría —suponen— con la creación de un tribunal como el propuesto por la IFA en 1951.

En esa mitad del siglo XX había voces en la doctrina jurídica argentina, como la del doctor Arturo Enrique SAMPAY, que veían en la relación de derecho público —como ciertamente lo es la que vincula al fisco con el contribuyente— un desnivel que el autor citado caracterizaba de esta manera: “en este caso entre los suje-

tos de la relación jurídica hay uno que es *activo y superior*, y otro que es *pasivo, sometido*¹³ (énfasis agregado).

Esta afirmación respondía al credo de la época, y todavía hay quienes la sostienen, sin advertir tal vez la rémora de vasallaje que arrastra, lo cual repugna sin ambages la evolución alcanzada hoy por el principio de igualdad ante la ley propio del mundo civilizado.

Hacia 1972, César ALIBAÑANA GARCÍA-QUINTANA, inspector diplomado de los tributos, y catedrático por entonces de la Universidad Complutense de Madrid, escribía en la *Revista de la Hacienda Pública Española* estas palabras: “La posición de auténticos ‘sujetos pasivos’ que ocupan los particulares en las relaciones tributarias ya les sitúa al margen de tales participaciones o colaboraciones en la actividad administrativa correspondiente”.

“No obstante —reconoce— el legislador de 1957 tomó *la profesión* como pivote de los convenios de agrupaciones de contribuyentes y estructuró las relaciones fisco-sociedad con base en organismos de carácter mixto (contribuyentes y funcionarios), que en principio suponen la aplicación de las corrientes de presencia, colaboración e intervención de los particulares en las actuaciones administrativas” (énfasis agregado).

Lo cual, según el autor, arroja un saldo negativo expresado en la mera dilación de la gestión tributaria¹⁴.

VALDÉS COSTA, centrando el análisis en los resultados a los que arriban los organismos internacionales, decía hacia 1978: “Los funcionarios que los integran, muchas veces pertenecientes a los órganos recaudadores, se preocupan fundamentalmente de favorecer los ingresos fiscales, con la limitación, casi única —por entonces— de evitar la doble imposición”¹⁵.

Un cuarto de siglo después de aquella advertencia del maestro uruguayo Claudino PITA destaca que: “el proceso de globalización determina que, cada vez y en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias”, agregando más adelante que “siendo los convenios de intercambio de información un instrumento de combate a la evasión y elusión, resulta importante la participación de los administradores tributarios en su negociación, en particular, para que en ellos se consagren los mecanismos y las formalidades que les otorgue eficacia operativa”¹⁶.

Frente a estas posiciones doctrinarias resulta interesante reflexionar con BUSTAMANTE ESQUIVAS cuando afirma:

13 Arturo Enrique SAMPAY, *El Derecho Fiscal Internacional*, La Plata, Ediciones Biblioteca Laboremus, 1951, p. 45.

14 César ALIBAÑANA GARCÍA-QUINTANA, “Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria”, en *Revista de la Hacienda Pública Española*, 16 (1972), p. 135.

15 Ramón VALDÉS COSTA, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, Librería Jurídica A. M. Fernández, 1978, p. 5.

16 Claudino PITA, “Intercambio de información y Administración Tributaria”, en *Boletín Impositivo (AFIP)*, 68 (2003), p. 371.

“En este punto resulta absolutamente necesario conocer y valorar la configuración ‘de poderes’ que en cada Estado soberano existe y que no es sino el producto de una larga tradición administrativa de formas de ser/actuar, que ha condicionado y al mismo tiempo se ve condicionado por las ‘formas culturales’ y actitudes del contribuyente y de la propia Administración, y que han sido de algún modo propiciadas y mantenidas por una legislación aprobada al efecto”.

Refiere la autora que “hay países donde existe la obligación taxativa de notificar al contribuyente, al cual se refieren los datos solicitados por el otro Estado, que tal requerimiento ha tenido lugar”, mientras que existen otros donde si bien no hay normas que obliguen a la administración a notificar, esta lo tiene incorporado como *práctica normal o habitual*, como recaudo tácito —me permito agregar— inescindible del Estado de Derecho, con la sola excepción de los “casos especiales” de fraude donde no prevalece generalmente esta obligación de notificar, o bien la notificación se produce una vez que el intercambio haya tenido lugar”¹⁷.

Resulta ocioso mencionar que la creación de tribunales supranacionales se concretó con creces en el seno de la Unión Europea, pero no así la participación directa que cabe darles a los contribuyentes, responsables y terceros que van a ser afectados por lo que ese tribunal decida. La cuestión parece ser de exclusiva incumbencia de las administraciones tributarias¹⁸.

El profesor PIETRO ADONNINO, de la Universidad de La Sapienza de Roma, destaca la importancia de la tutela de los contribuyentes en los intercambios de información, señalando que las distintas reglamentaciones del intercambio presentes en los tratados celebrados al efecto carecen por lo general de normas relativas a este punto, lo que —manifiesta— *causa perplejidad*¹⁹.

CONCLUSIONES

A nadie puede escapársele la importancia que el intercambio de información internacional tiene en los tiempos que corren, donde no solamente podremos encontrarnos con contribuyentes a los que es difícil atribuirles un domicilio por desarrollar su actividad en dos o más Estados, sino que hasta un mismo hecho imponible puede ofrecer dificultades para considerarlo configurado en tal o cual jurisdicción.

Ya en las conclusiones de estas reflexiones acerca del papel que cabe asignarles a los contribuyentes, responsables y terceros, que respeten buenamente el pacto que los une a la comunidad, quisiera advertir acerca no solamente de lo justo que es preservar sus derechos, sino hasta de la conveniencia económica que deriva de ello para la función recaudadora de impuestos de los Estados que deben garantizarlos.

17 María Dolores BUSTAMANTE ESQUIVAS, “Fiscalidad Internacional e Intercambio de Información”, en Teodoro CORDÓN EZQUERRO (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 494 y ss.

18 Cfr. María Cecilia VENTURA, “La Administración tributaria y los precios de transferencia. herramientas para el control”, en Cecilia Goldenberg (dir.), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007, p. 744.

19 Pietro ANDONINNO, “El intercambio de información entre administraciones fiscales”, en Ramón VALDES COSTA *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, Bogotá, Temis, 2003, pp. 569-600.

Obvio es que al verse respetados los derechos de los ciudadanos que cumplen con sus obligaciones es dable esperar que se generen menos actitudes que encuentren en la elusión su razón de ser por parte de los contribuyentes, a la vez que les permitirá a los Estados parte en los convenios de intercambio de información focalizar la acción fiscalizadora sobre aquellos sectores proclives a romper el pacto de convivencia fiscal para terminar acudiendo a la evasión como práctica delictiva. Aquí la prevención del delito tendrá, como en todos los campos del Derecho penal, una importancia fundamental, con su consiguiente acción disuasiva.

Ahora bien, de insistirse en considerar a los contribuyentes como los *convidados de piedra* en los tratados internacionales de intercambio de información que tratan justamente de los datos que les pertenecen, por una suerte de inversión de la presunción de inocencia que debe asistirle a todo ciudadano que hasta allí haya cumplido con todos sus deberes, seguiremos asistiendo a lo que CARNELUTTI señalaba —y que citamos no sin riesgo de ser mal interpretados en el comienzo de este trabajo— como un conflicto que “pertenece a la misma categoría de aquel en que se contraponen el ladrón y el propietario”.

Como consecuencia del accionar de cada Estado que garantice a *rajatabla* los derechos de los habitantes, no solamente en materia fiscal, sino en lo que hace al total de los derechos fundamentales que posee el hombre por el solo hecho de ser tal, se iría conformando un ambiente de respeto mutuo donde los que rompan el pacto quedarán en evidencia y resultarán marginados —poco a poco— de la comunidad, mientras que a su vez, por imperio de una sinergia que resultará potenciada por la observancia estricta de la ley, las acciones del Estado y de los Estados entre sí se irían necesariamente encaminando de manera paulatina hacia el bien común, que debe ser el norte de la Comunidad de Derecho.

ANEXO

El artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE según la versión de 2005 en traducción al español dice:

“Artículo 26. Intercambio de información

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar o 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.
2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y solo se revelará a las personas o

autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con ellos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:
 - a. adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
 - b. suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
 - c. suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.
5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, o porque esa información haga referencia a la participación de la titularidad de una persona”.

BIBLIOGRAFÍA

ADONNINO, Pietro, “El intercambio de información entre administraciones fiscales”, en Ramón VALDÉS COSTA *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t II, Bogotá, Temis, 2003.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, “Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria”, en *Revista de la Hacienda Pública Española*, 16 (1972).

- BUSTAMANTE ESQUIVAS, María Dolores, “Fiscalidad Internacional e Intercambio de Información”, en Teodoro CORDÓN EZQUERRO (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “El Artículo 26 MC OCDE 2000: la cláusula de intercambio de información”, en José Ramón RUIZ GARCÍA y José Manuel CALDERÓN CARRERO (coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. La Coruña, Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza, Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Madrid, Ediciones Centro de Estudios Financieros, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE*, Lima, Grijley, 2009.
- CARNELUTTI, Francesco, *Introducción al Estudio del Derecho Procesal Tributario*, en Santiago SENTÍS MELENDO *Estudios de Derecho Procesal*, Buenos Aires, EJEA, trad. de Santiago Sentís Melendo, 1967.
- COMUNIDAD ANDINA, *Decisión N 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena*, en www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec040s.asp. Fecha de consulta: 13 de diciembre de 2009.
- DIGON, Celia y LEONETTI, Juan Eduardo, “El intercambio de información internacional”, en *Revista Derecho Fiscal*, 6 (2009), pp. 187 a 200.
- DIGON, Celia, LEONETTI, Juan Eduardo y LORENZÓN, Adriana, “Métodos alternativos para el abordaje de conflictos en materia tributaria”, ponencia presentada en la II Cumbre Nacional de Mediación, I Regional y del Mercosur de Resolución de Conflictos celebradas en la Universidad Austral, Buenos Aires, los días 15 y 16 de octubre de 2009, y publicada en el *Periódico Económico Tributario (PET)*, diciembre de 2009.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2007.
- GONZÁLEZ CANO, Hugo, “Los modelos de los convenios para evitar la doble tributación del Pacto Andino y de las Naciones Unidas”, *Boletín DGI* 505 (1996).
- GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M., *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2005.
- JUNCEDA, Luis, *Diccionario de refranes, dichos y proverbios*, 2 edición, Madrid, Espasa Léxicos, 2006.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *Incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

- MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, Iustel, 2008.
- MAZUELOS BELLIDO, Ángeles, "Soft law: ¿mucho ruido y pocas nueces?", en http://www.reei.org/reei8/MazuelosBellido_reei8_.pdf. Fecha de consulta: 11 de diciembre de 2009.
- OCDE, *Agreement on Exchange of information on tax matters*, en <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>. Fecha de consulta: 01 de diciembre de 2009.
- OCDE, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, Bruselas, OECD, 1963.
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión Abreviada*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- PITA, Claudino, "Intercambio de información y administración tributaria", *Boletín AFIP*, 68 (2003).
- RADBRUCH, Gustavo, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, México, Breviarios del Fondo de Cultura Económica, trad. de Wenceslao ROCES, 1965.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua castellana*, 7 edición, Madrid, Imprenta Real, 1832.
- SAMPAY, Arturo Enrique, *El Derecho Fiscal Internacional*, La Plata, Ediciones Biblioteca Laboremus, 1951.
- SPIERDIJK, Franz J., "Aspectos Tributarios Internacionales", trabajo presentado como ponencia en la Asamblea General del CIAT del año 1992, en *La tributación frente a las tendencias en la Economía mundial (XXII Asamblea General del CIAT. Montego Bay, 1992)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
- TELIAS, Sara D., "Legislación soft en tributación internacional", *Periódico Económico Tributario*, 323 (2005).
- TOVILLAS MORÁN, José María, *Estudio del Modelo de Convenio sobre la renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- UCKMAR, Víctor, "Los tratados internacionales en materia tributaria", en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003, pp. 85 a 122.
- VALDÉS COSTA, Ramón, "Prólogo", en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Montevideo, 1978.
- VENTURA, María Cecilia, "La Administración Tributaria y los Precios de Transferencia. Herramientas para el Control", en Cecilia GOLDEMBERG (dir.), *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.
- VERSTRAETEN, Axel A., "Status de los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE", en *Periódico Económico Tributario*, 418 (2009).