

**UNIVERSIDAD DE COSTA RICA  
FACULTAD DE DERECHO**

**TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
LICENCIATURA EN DERECHO**

**Los Convenios de Intercambio de Información Tributaria como Instrumento de  
Prevención y Control de la Evasión Fiscal en Costa Rica**

**Karla Gómez Abarca**

**Ciudad Universitaria Rodrigo Facio  
San José, Enero 2008**





UNIVERSIDAD DE COSTA RICA  
FACULTAD DE DERECHO  
ÁREA INVESTIGACION



12 de febrero del 2008.

Dr.  
Rafael González Ballar  
Decano  
Facultad de Derecho

Hago de su conocimiento que el Trabajo Final de Graduación de la estudiante:

KARLA GOMEZ ABARCA

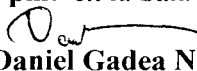
**Titulado: “ LOS CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE PREVENCION Y CONTROL DE LA EVASION FISCAL EN COSTA RICA ”**

Fue aprobado por el Comité Asesor, a efecto de que el mismo sea sometido a discusión final. Por su parte, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Asimismo le hago saber que el Tribunal Examinador queda integrado por los siguientes profesores:

<b>Presidente:</b>	<b>DR. MARVIN CARVAJAL PEREZ</b>
<b>Secretario:</b>	<b>LIC. ADRIAN TORREALBA NAVAS</b>
<b>Informante:</b>	<b>LIC. FRANCISCO VILLALOBOS BRENES</b>
<b>Miembro:</b>	<b>DR. ENRIQUE ROJAS SOLIS</b>
<b>Miembro:</b>	<b>DR. DIEGO SALTO VAN DER LAAT</b>

La fecha y hora para la **PRESENTACION PUBLICA** de este trabajo se fijó para el día **28 de febrero del 2008, a las 18:00 pm.** en la Sala de Profesores.

  
Dr. Daniel Gadea Nieto  
Director



San José, 20 de Octubre de 2007

**Doctor**  
**Daniel Gadea Nieto**  
**Director del Área de Investigación**  
**Facultad de Derecho**  
**Universidad de Costa Rica**  
**S.O.**

Estimado Señor:

Reciba un cordial saludo de mi parte. Por este medio me permito dar mi aprobación definitiva a la investigación de tesis denominada "*LOS CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN COSTA RICA*", realizada por la sustentante Karla Gómez Abarca, carné universitario A0-1760.

El trabajo de investigación realizado por la sustentante, realiza un análisis sobre la utilidad de los convenios de intercambio de información tributaria para prevenir y controlar la evasión fiscal en Costa Rica como país de renta territorial. En el mismo se hace un estudio de la evolución de los instrumentos internacionales de intercambio y la viabilidad del mismo de conformidad con la normativa vigente en el País, así como una enumeración de casos hipotéticos en los cuales intercambio podría resultar de utilidad para la Administración Tributaria costarricense.

Agradeciendo su atención,



Lic. Francisco Villalobos  
Director de Tesis

San José, 25 de enero de 2008

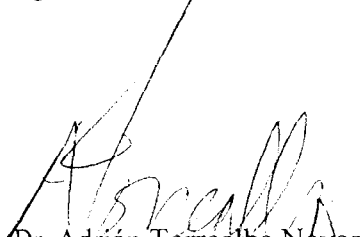
**Doctor**  
**Daniel Gadea Nieto**  
**Director del Área de Investigación**  
**Facultad de Derecho**  
**Universidad de Costa Rica**  
**S.O.**

Estimado Señor:

Reciba un cordial saludo de mi parte. Por este medio me permito dar mi aprobación definitiva a la investigación de tesis denominada "*LOS CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN COSTA RICA*", realizada por la sustentante Karla Gómez Abarca, carné universitario A0-1760.

El trabajo de investigación realizado por la sustentante, realiza un análisis sobre la utilidad de los convenios de intercambio de información tributaria para prevenir y controlar la evasión fiscal en Costa Rica como país de renta territorial. En el mismo se hace un estudio de la evolución de los instrumentos internacionales de intercambio y la viabilidad del mismo de conformidad con la normativa vigente en el País, así como una enumeración de casos hipotéticos en los cuales intercambio podría resultar de utilidad para la Administración Tributaria costarricense.

Agradeciendo su atención,



Dr. Adrián Torrealba Navas  
Lector

San José, 25 de enero de 2008

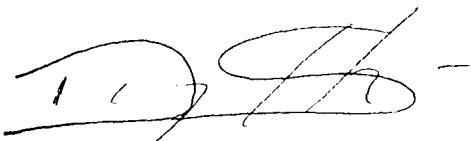
**Doctor**  
**Daniel Gadea Nieto**  
**Director del Área de Investigación**  
**Facultad de Derecho**  
**Universidad de Costa Rica**  
**S.O.**

Estimado Señor:

Reciba un cordial saludo de mi parte. Por este medio me permito dar mi aprobación definitiva a la investigación de tesis denominada "*LOS CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL EN COSTA RICA*", realizada por la sustentante Karla Gómez Abarca, carné universitario A0-1760.

El trabajo de investigación realizado por la sustentante, realiza un análisis sobre la utilidad de los convenios de intercambio de información tributaria para prevenir y controlar la evasión fiscal en Costa Rica como país de renta territorial. En el mismo se hace un estudio de la evolución de los instrumentos internacionales de intercambio y la viabilidad del mismo de conformidad con la normativa vigente en el País, así como una enumeración de casos hipotéticos en los cuales intercambio podría resultar de utilidad para la Administración Tributaria costarricense.

Agradeciendo su atención,



Lic. Diego Salto  
Lector

*A mi papa y a mi mamá que con el ejemplo, con  
paciencia y con amor me enseñaron que el  
conocimiento libera.*

## TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I. PROBLEMÁTICA INTERNACIONAL.....	8
Sección I. El escenario mundial y su problemática para la gestión y fiscalización.....	8
1. La Globalización.....	8
2. El comercio electrónico .....	20
3. La competencia fiscal nociva.....	25
Sección II. Evasión Fiscal Internacional.....	32
1. Sobre la evasión: .....	33
2. La Evasión de Estado.....	42
3. Causas y consecuencias de la evasión.....	51
CAPÍTULO II. LAS PRIMERAS MANIFESTACIONES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN .....	64
Sección I. La cláusula de Intercambio de Información en los CDI .....	64
1. Los criterios de sujeción y la soberanía: elementos determinantes en la creación de las cláusulas de intercambio de información.....	64
2. El desarrollo de la cláusula de intercambio de información en los CDI.....	72
3. El alcance e implementación en los CDI .....	91
Sección II. La Asistencia Administrativa Mutua .....	106
1. Generalidades.....	106
2. El Convenio del OCDE y el Consejo de Europa .....	110
3. Caso de Costa Rica: Modelo de Convenio de Sieca .....	112
CAPÍTULO III. LOS CONVENIOS ESPECÍFICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA .....	118
Sección I. Origen: El reporte de la OCDE de 1998 .....	118
1. La falta de intercambio de información como características de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferentes nocivos.....	125
2. Acciones para contrarrestar las prácticas fiscales nocivas y sus efectos en CR	131
3. Consideraciones negativas sobre el Reporte:.....	147
Sección II. Modelos: .....	156



1. Modelo de la OCDE.....	160
2. Modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT ..	169
3. Modelo de EE.UU.....	173
<b>CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN COSTA RICA.....</b>	
	179
Sección I. Posibilidad de realizar intercambios de información de acuerdo con la normativa vigente.....	180
1. Modalidades de intercambio de información utilizadas .....	180
2. Causas Jurídicas que posibilitan el intercambio de información.....	185
Sección II. Alcance posible del intercambio de información .....	192
1. Ámbito Objetivo .....	193
2. Las autoridades competentes .....	206
3. Ámbito Subjetivo .....	221
4. Ámbito temporal .....	228
5. La obligación de intercambiar información y los límites que presenta .....	232
6. El tratamiento jurídico de la información intercambiada.....	244
7. La posición jurídica de los obligados tributarios en el seno del procedimiento de intercambio de información. ....	250
Sección III. Funcionalidad del Intercambio de información: .....	260
1. El intercambio de información como mecanismo de control y prevención de fraude fiscal.....	260
2. El intercambio de información como instrumento de control de la Evasión de Estado.....	264
3. Teoría en cuanto a la utilización del intercambio de información como forma de garantizar el principio de neutralidad.....	267
4. El intercambio de información al servicio del contribuyente .....	268
5. Funcionalidad del Intercambio de Información en Costa Rica como país de renta territorial .....	270
CONCLUSIONES .....	273
BIBLIOGRAFÍA .....	281



## **FICHA BIBLIOGRAFICA**

Gómez Abarca, Karla. (2008). **Los convenios de intercambio de Información tributaria como instrumento de prevención y control de la evasión fiscal en Costa Rica.** Tesis de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

**Director de Tesis:** Francisco Villalobos

**Palabras Clave:** Intercambio de información tributaria, información de relevancia tributaria, evasión fiscal, evasión de Estado, competencia fiscal nociva, modelos de convenio, fiscalización internacional.

## **RESUMEN**

**Tema de Investigación:** La Tesis comprende un doctrinal, legal y jurisprudencial sobre los convenios de intercambio de información tributaria como instrumento de prevención y control de la evasión fiscal en Costa Rica.

**Objetivo General:** El estudio y análisis de los Convenios de Intercambio de Información Tributaria y su función como instrumento útil para prevenir y controlar la Evasión Fiscal.

**Objetivos específicos:** El estudio de: la problemática internacional que potencia la necesidad del intercambio de información tributaria; la definición del concepto de evasión fiscal, evasión de Estado y otros conceptos afines; los diferentes instrumentos desarrollados a nivel internacional para el intercambio de información; el origen de los convenios específicos de intercambio de información y las características básicas de los modelos más relevantes; y los ámbitos operativo y funcional del intercambio de información en Costa Rica, con base en la normativa vigente y jurisprudencia actual, incluyendo: modalidad del intercambio, causas jurídicas, ámbito objetivo, ámbito subjetivo, ámbito temporal, obligación de realizar intercambio y los límites a esta obligación y la posición jurídica del contribuyente frente al intercambio.

El estudio se realiza a partir de la inquietud académica generada por casos reales de requerimiento de información internacionales realizados por el Estado Costarricense, con el fin de detectar esquemas de evasión fiscal a nivel internacional. La necesidad fáctica de información se opone a la creencia común de que, en virtud de la vigencia del principio de territorialidad como criterio de sujeción de la renta, Costa Rica no dependía de información de otras Administraciones Tributarias la adecuada gestión y fiscalización de sus contribuyentes con operaciones internacionales.

Así, se concluye sobre la utilidad de los Convenios de Intercambio de Información Tributaria como instrumento útil para prevenir y controlar la evasión fiscal del contribuyente y la evasión de Estado.

Se dejan abiertas a discusión para futuros estudios: (i) la conveniencia o inconveniencia de la suscripción de convenios de intercambio de información en consonancia con la política fiscal del Estado Costarricense; (ii) la conveniencia o inconveniencia de su suscripción sin la firma conjunta de convenios de doble imposición y; (iii) la constitucionalidad o inconstitucionalidad del intercambio de información internacional con base en la normativa vigente.

## INTRODUCCIÓN

**Hipótesis de Investigación:** Escribir esta tesis fue el interminable estudio del intercambio de información como mecanismo para la prevención y el control de la evasión fiscal. El mismo fue realizado con el fin de demostrar la siguiente hipótesis:

*“Si Costa Rica suscribe convenios para el intercambio de información tributaria, entonces tendrá instrumentos útiles para evitar y controlar la evasión fiscal”.*

Se quiere aclarar, sin embargo, que en el desarrollo se explica el funcionamiento del instrumento de gestión y fiscalización que es el intercambio de Información y no en la evasión fiscal en sí misma. Este último concepto es explicado y contrastado con figuras afines de acuerdo con la doctrina, en función del tema investigación. Y además, como elemento necesario para ubicar la evasión dentro del contexto mundial como disparador inmediato de la necesidad del intercambio y para llegar a una mejor comprensión de su vinculación inherente al instrumento estudiado.

**Metodología de Investigación:** La tesis recopila un soporte mayoritariamente teórico (no práctico, a pesar de que se presentan casos hipotéticos de intercambio de información basados, en parte, la reconstrucción de requerimientos reales) a la mencionada hipótesis, con fundamento en doctrina internacional, en jurisprudencia nacional y en información general obtenida en diversas fuentes. Consecuentemente, la metodología que se utilizó en la presente investigación fue deductiva (solución de casos concretos a partir de los principios generales existentes).

Es decir, teniendo como base los estudios doctrinales y los modelos generales desarrollados por distintos organismos internacionales se analizó legal y jurisprudencialmente el caso específico del intercambio de información en Costa Rica y sus diferentes elementos.

**Estructura de la Tesis:** La Tesis consta de cuatro capítulos de dos secciones cada uno, a excepción del último que está compuesto por tres secciones. El primero de ellos describe las causas mediatas e inmediatas del desarrollo del intercambio de información como instrumento necesario para prevenir y combatir la evasión fiscal; el segundo capítulo describe el nacimiento y desarrollo histórico del intercambio de información a nivel internacional; el tercer capítulo analiza el caso de los convenios específicos de intercambio de información; y el cuarto se centra sobre el ámbito operativo y funcional del intercambio de información en Costa Rica.

**Objetivo General:** Como objetivo general se persiguió el estudio y análisis de los Convenios de Intercambio de Información Tributaria y su función como instrumento útil para prevenir y controlar la Evasión Fiscal.

**Objetivos específicos:** Los objetivos específicos de la investigación, fueron los siguientes:

- (i) Estudio de la problemática internacional que potencia la necesidad del intercambio de información tributaria: la globalización como disparador mediato, el comercio electrónico y la competencia fiscal nociva.
- (ii) Definición del concepto de evasión fiscal, evasión de Estado y otros conceptos afines, con el fin de evidenciar su relación con la necesidad del intercambio de información.
- (iii) Estudio de los diferentes instrumentos desarrollados a nivel internacional. Descripción, desde una perspectiva histórica, de las primeras manifestaciones del intercambio de información en los convenios para evitar la doble imposición y de cooperación mutua. Se estudia el alcance histórico de las cláusulas y su evolución en virtud de las necesidades de información de los Estados.

(iv) Estudio del origen de los convenios específicos de intercambio de información y las características básicas de los modelos más relevantes. Allí se analiza el reporte de la OCDE de 1998 sobre prácticas fiscales nocivas que impulsa el desarrollo y suscripción de esta clase de convenios.

(v) Análisis de los ámbitos operativo y funcional del intercambio de información en Costa Rica, con base en la normativa vigente y jurisprudencia actual, incluyendo: modalidad del intercambio, causas jurídicas, ámbito objetivo, ámbito subjetivo, ámbito temporal, obligación de realizar intercambio y los límites a esta obligación y la posición jurídica del contribuyente frente al intercambio.

(vi) Recopilación de **casos hipotéticos** en que el intercambio de información resulta funcional para la Administración Tributaria, partiendo de la experiencia práctica de los funcionarios de la Dirección General de Tributación Directa encargados del Intercambio de información.

**Justificación:** La inquietud académica surge a partir del análisis de ciertos casos reales de requerimientos de información por parte de la Administración Tributaria al Gobierno de Estados Unidos de América con base en el único intercambio de información vigente, los cuales son la base para los siguientes casos hipotéticos:

(i) Solicitud de información necesaria para la identificación de establecimientos permanentes: Por ejemplo en el caso de las operaciones consideradas “offshore”, se puede solicitar información para determinar si existe una estructura de negocios sustancial fuera del país como por ejemplo: planillas, dirección física, inscripción, facturación y demás documentos que demuestren la existencia de una estructura real de negocios fuera del país. Otros elementos importantes son las entradas y salidas de los funcionarios para corroborar el tiempo que éstos pasan en Costa Rica.



(ii) Investigación de empresas de turismo receptivo: se solicita información para conocer la existencia de clientes, la naturaleza de los servicios prestados y el grado de generación de rentas en el exterior para un periodo fiscal determinado, con el fin de establecer la veracidad del servicio y comparar las rentas reportadas en el exterior con las reportadas localmente. Se solicita la información de los proveedores de servicios, la lista de clientes de la empresa del exterior, para con ello determinar que número de clientes realmente son captados en Costa Rica.

(iii) Solicitud de información para determinar la veracidad del gasto deducible: Existen casos en que los contribuyentes declaran gastos deducibles por servicios que son enteramente prestados desde el exterior. Este es el caso del pago de cánones para el uso de un software, de la contratación para el diseño de planos de construcción u otros diseños, del pago de publicidad diseñada y creada en el exterior, del pago de servicios de mercadeo y cualquier servicio de esta naturaleza, cuya veracidad necesita ser comprobada mediante la solicitud de: certificaciones de existencia de la compañía prestadora del servicio, certificación del registro como contribuyente de la misma, información sobre las rentas percibidas y naturaleza de sus actividades, etc. Todo lo anterior es tendiente a probar la sustancia del servicio prestado.

(iv) Solicitud de información para comprobar la existencia real de un local comercial en el exterior: muy relacionado con el punto anterior y con las empresas *offshore*, pero para lograr fines diferentes que comprobar la existencia de un establecimiento permanente, se solicita información para comprobar la existencia de un local comercial en el exterior, para descartar que un contribuyente haya creado una empresa de papel, haciéndolas pasar por proveedora de servicios no gravados en Costa Rica por ser extraterritoriales, para deslocalizar sus operaciones y consecuentemente sus rentas fuera de Costa Rica.

(v) Casos de Incrementos injustificados de patrimonio: en casos donde se realizan aportes de capital desde el exterior se solicita las declaraciones de ese patrimonio en EE.UU. para identificar si la operación es real. Muchas veces se sospecha, por ejemplo en

el caso de empresas que se dedican a la venta inmuebles, se sospecha que el dinero es producto de la actividad de venta (ingresos no reportados) en el país, y no de un aporte desde el exterior. Mediante la información remitida determina si el dinero fue reportado en EE.UU. o no. De ser negativa la respuesta se grava el aporte como incremento injustificado de patrimonio.

(vi) Solicitud para el control de operaciones de naturaleza bancaria: Un ejemplo son los casos de empresas en las cuales se sospecha que se ha hecho una extracción oculta de dividendos. Se solicita información para determinar el paradero del dinero o la naturaleza de la transacción. Muchas veces las salidas de dinero son declaradas como pago de préstamos, cuando en realidad son extracciones ocultas de dividendos, por lo que se solicita información suficiente como para determinar el verdadero destino de los fondos. En cualquier caso lo requerimientos más normales en grandes contribuyentes se dan por ocultamiento de ingresos en cuentas bancarias en el exterior, transferencias o depósitos en cuentas corrientes, contabilizadas o no. Cuando alguien detecta gasto por dividendos se toma en cuenta la posibilidad del intercambio de información sobre depósitos: la información relevante por mes, es decir, todos los estados de cuenta de esa cuenta específica y por otro todos los comprobantes de depósitos o de los débitos y salidas de esas cuentas, y el origen del depósito.

(vii) Control de la Subcapitalización: se solicitan datos sobre la el monto de la deuda y la forma de pago de la transacción con el fin de determinar si existen problemas de subcapitalización. Si bien no existen normas expresas, que la regulen, un serio perjuicio económico para el fisco creado por medio de una triangulación podría ser controlado aplicando el principio de realidad económica.

(viii) Temas de precios de transferencia: control de transacciones a precio de mercado. Nuevamente no existe normativa expresa, pero en muchos casos el perjuicio económico para el fisco puede controlarse aplicando el principio de realidad económica, allí donde los precios artificiales pagados entre compañías relacionadas localizan las ganancias realmente

generadas en Costa Rica en países de baja o nula tributación o en otro país de renta territorial que tampoco gravará las rentas por ser extraterritoriales. En estos casos las formas jurídicas adoptadas, no podrían encubrir maniobras elusivas.

(ix) Vinculación: determinar la vinculación entre empresas domiciliadas y no domiciliadas en el país, solicitando información de los socios de las empresas con las cuales el contribuyente costarricense reporta tener operaciones. Esto es importante, por ejemplo para efectos de tratamientos especiales de bancos “offshore” de acuerdo con el artículo 61 bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o para efectos del gasto deducible de pagos a casas matrices de conformidad con el artículo 8 inciso k) de la misma ley.

(x) Control y prevención de triangulaciones: hay casos de triangulación que agrupan varias de las situaciones ya descritas. Por ejemplo, una empresa exporta un producto o mercancía a un “x” a un paraíso fiscal o país de baja tributación y éste le factura. No obstante el producto es exportado a un precio mayor a EE.UU., dejando finalmente las ganancias reales en el paraíso fiscal. También, la misma empresa importa maquinaria desde Estados Unidos de América, pero lo hace con intermediación del paraíso fiscal quien factura, con lo cual los bienes entran a Costa Rica con un precio superior al realmente facturado en EE.UU., resultando en un incremento en los gastos por depreciación y reinversión, que repercuten en una disminución del ingreso declarado por la empresa. Para controlar la situación se solicitan datos tales como: información sobre las empresas que facturaron el producto comercializado por la empresa costarricense; el desglose mensual de las importaciones de ese producto (incluyendo nombre del proveedor, número del “Bill of landing” y su fecha, cantidad de libras y kilogramos del producto, valor en de cada factura y el nombre del país de origen), el precio de exportación de la maquinaria comprada e importada por el residente de Costa Rica, y el registro de exportaciones de las empresas que se presumen vendieron el producto a la costarricense.

(xi) Caso clásico de ocultación de ingresos por servicios gravados: situación en que una empresa de bienes raíces, no declara el pago a proveedores de servicios y no se deduce el

gasto, con el único fin de no evidenciar un monto mayor en los ingresos. Para determinar la omisión se solicita la lista de proveedores de servicios en el exterior o aquellos que reportan ser proveedores, se verifica que sean ciudadanos activos para existencia, su profesión y domicilio, registro de entradas y salidas a Costa Rica, su acreditación como agentes corredores, y la declaración de ingresos propios. Con ello se evidencia la percepción de rentas por parte del contribuyente costarricense.

# CAPÍTULO I. PROBLEMÁTICA INTERNACIONAL

## Sección I. El escenario mundial y su problemática para la gestión y fiscalización

### 1. La Globalización

La globalización como fenómeno mundial ha generado grandes problemas para las Administraciones Tributarias en sus labores de gestión y fiscalización, entre ellos la evasión fiscal. Estos problemas tienden a debilitar los sistemas tributarios vigentes de forma tal que, los Gobiernos han iniciado una búsqueda intensa de mecanismos que sirvan para contrarrestarlos. Uno de los mecanismos que han sido adoptados es el intercambio de información tributaria (llamado en algunos casos en el transcurso de la presente Tesis “IIT”) a nivel internacional.

Al analizar la globalización, se pretende identificar el disparador de las causas mediatas del intercambio de información como mecanismo para evitar la evasión fiscal. Es decir, se quiere explicar cómo la problemática que conlleva la globalización para la hacienda pública genera la necesidad del IIT.

Para comenzar, el término “globalización” se define como:

*“La tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales”<sup>1</sup>.*

Aún siendo correcta, la definición dada por la Real Academia Española es un tanto restringida. En realidad, a nivel teórico la globalización puede ser económica o política y, esta definición sólo abarca el nivel económico.

---

<sup>1</sup> **Diccionario de la Lengua Española.** Vigésimo segunda edición, 2005, <http://www.rae.es>

La globalización, tanto a nivel económico como político es el proceso de desnacionalización de los sistemas políticos, de los sistemas legales y de los mercados<sup>2</sup>. En este sentido se indica:

*“La globalización es un conjunto de propuestas teóricas que subrayan especialmente dos grandes tendencias: (a) los sistemas de comunicación mundial; y (b) las condiciones económicas, especialmente aquellas relacionadas con la movilidad de los recursos financieros y comerciales.*

*“A través del proceso de globalización, uno de los supuestos esenciales es que cada vez más naciones están dependiendo de condiciones integradas de comunicación, el sistema financiero internacional y de comercio. Por lo tanto, se tiende a generar un escenario de mayor intercomunicación entre los centros de poder mundial y sus transacciones comerciales (Sunkel: 1995; Carlsson: 1995; Scholte 1995). (...)*

*Respecto a los procesos de globalización que están teniendo lugar en la actualidad, en la esfera económica, existen dos aspectos medulares relacionados con el área de la política económica internacional: (a) la estructura del sistema económico mundial, y (b) cómo esta estructura ha cambiado. Estos temas pueden ser abordados a partir de la teoría de la globalización tomando en cuenta los conceptos del desarrollo. Los fundamentos de la globalización señalan que la estructura mundial y sus interrelaciones son elementos claves para comprender los cambios que ocurren a nivel social, político, de división de la producción y de particulares condiciones nacionales y regionales”<sup>3</sup>.*

---

<sup>2</sup> **Introduction to Globalization.** <http://www.globalization.com/index.cfm?MyCatID=1&PageID=1321>, consultada el 6 de agosto del 2006

<sup>3</sup>REYES E. (Giovanni). **Teoría de la Globalización: Bases Fundamentales.** <http://www.monografias.com/trabajos7/bafux/bafux.shtml?monosearch>, consultada el 20 de octubre de 2007.

Hay muchas opiniones sobre dónde radica el origen histórico de la globalización:

*“En el origen de la Globalización hay variados criterios, algunos opinan que surge desde el mismo desarrollo del hombre y su expansión, otros consideran que fue producto del desarrollo de los antiguos imperios, hay quienes hablan del encuentro entre dos culturas, otros argumentan que es un proceso complejo que tiene su surgimiento y desarrollo en el siglo XX. (...)”<sup>4</sup>.*

Otros autores ubican el nacimiento de la globalización en hechos históricos concretos:

*“(...) Si lo utilizamos en un sentido más genérico, aun dentro del campo económico (como equivalente a “internacionalización” o “mundialización”), cabría hablar de tres grandes impulsos históricos, el último de las cuales coincidiría con la que se ha dado en llamar “globalización”, desde los años setenta del siglo XX; la primera con la conquista, colonización e integración en el mercado mundial de América; y la segunda con la generalización de la Revolución Industrial y la expansión colonial del siglo XIX. Cabría hablar, sobre todo en lo cultural, de una acentuación con la generalización de los medios de comunicación y cultura de masas después de la 2ª Guerra Mundial, y especialmente en la década de los sesenta del pasado siglo”<sup>5</sup>.*

De importancia para esta tesis es el nacimiento del concepto de “globalización” propiamente, como se dijo, se encuentra en las modificaciones sustanciales que se dan en el funcionamiento del “Estado Moderno” en la segunda mitad del siglo XX.

---

<sup>4</sup>MÉNDEZ DELGADO (Elier) y LLORET FEIJÓO (María del Carmen). **Globalización: Interrogantes y Dimensiones**. <http://www.eumed.net/libros/2006a/mdll/2.htm>, consultada el 20 de octubre de 2007.

<sup>5</sup>IBÁÑEZ (José Emiliano). **Globalización: el concepto, el origen histórico y el capitalismo neoliberal**. <http://www.pangea.org/jei/soc/c/glob-conc-ori.htm>, consultada el 20 de octubre de 2007.

El Estado Moderno tal y como lo conocemos, es una unidad de acción política, económica y militar<sup>6</sup> constituida de tres elementos fundamentales: pueblo, poder y territorio<sup>7</sup>. A dichos elementos se agregan la existencia de una infraestructura administrativa, financiera, militar y diplomática y, la consolidación de una unidad económica<sup>8</sup>.

A finales del Siglo XX se dan avances tecnológicos importantes, especialmente en las áreas de comunicaciones y transportes<sup>9</sup>. Cobra gran relevancia la Internet como medio de circulación de la información, pues las limitaciones físicas y temporales para las comunicaciones se reducen al mínimo y la cantidad de información disponible se magnifica. Los avances resultan en mayor circulación e interacción de personas y mercancías entre los Estados. Esta circulación empieza a generar una interdependencia entre las economías nacionales, la cual exige de los Estados una modificación de su normativa. Normativa que había sido creada para el funcionamiento de los Estados dentro de sus fronteras. Al modificarse esta normativa, el concepto y el funcionamiento del Estado Moderno empieza a desdibujarse en su acepción tradicional.

De lo anterior se desprende que la globalización no tiene un origen normativo. La modificación en las estructuras políticas y legales se da a partir de una realidad económica y social. El comercio se internacionaliza, los sujetos circulan por el mundo entero brindando sus servicios, los Estados pierden poderes ante la irrupción del capital privado,

---

<sup>6</sup> HELLER (Hermann). **Teoría del Estado**. México D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, Segunda Edición, 1998, P. 167.

<sup>7</sup> Pueblo entendido como el conjunto de personas o grupo demográfico; Poder entendido como la capacidad de autoridad o de dominio, freno u control de los seres humanos, con el objeto de limitar su libertad y reglamentar su actividad, dada por alguna clase de legitimación y; Territorio entendido como espacio físico dentro del cual se ejerce el poder estatal o 'imperium'. Véase VILLENA SALGADO (Zulema). **El Origen del Estado**. <http://www.monografias.com/trabajos12/elorigest/elorigest.shtml#ELEM>.

<sup>8</sup> Es decir la existencia de moneda propia, la capacidad interna de regular y dirigir la y, la capacidad externa de implantar un sistema aduanal y normas precisas que controlen la entrada y salida de bienes y servicios.

<sup>9</sup> Entre los avances más importantes encontramos la Internet como medio masivo de comunicación, el mejoramiento de la calidad accesibilidad de las telecomunicaciones en general y la disminución de los costos de los medios de transporte, lo cual permite mayor accesibilidad al ciudadano con un ingreso económico promedio a ellos.



que adquiere mayores y mejores condiciones para trasladarse geográficamente. En conclusión se da lo que en inglés se llama “the rise of the global economy”<sup>10</sup>.

En virtud de dicha realidad, los Estados se ven forzados a suprimir o modificar aquellas partes de su marco normativo que ya no responde a la realidad imperante de la economía mundial y a crear un marco normativo que sí responda como es debido. Se inicia suprimiendo los aranceles, tasas y demás tributos locales (tendientes a proteger la producción nacional) y se continúa con la creación de estructuras supra-nacionales que faciliten la circulación de personas, servicios y capitales (el ejemplo por excelencia es la creación de la Comunidad Económica Europea que en la actualidad se conoce como la Unión Europea). Este conjunto de actos llevan al nacimiento de la globalización económica:

*“Se entiende por globalización económica el proceso económico por el cual el comercio se internacionaliza. Para ello se suprimen muchos de los aranceles, tasas e impuestos nacionales, tendentes a proteger la producción nacional. Los Estados pierden poderes ante la irrupción del capital privado, que adquiere mayores y mejores condiciones para moverse geográficamente. La globalización económica supone la puesta en práctica de las doctrinas neoliberales de pensadores como Friedrich Von Hayek o Milton Friedman, y comienza a gestarse con la ascensión al poder de Ronald Reagan en Estados Unidos y de Margaret Thatcher en Gran Bretaña, a principios de los años 80. En esencia, el neoliberalismo cree que un mercado libre de intervenciones por parte del Estado tiende naturalmente al equilibrio”<sup>11</sup>.*

---

<sup>10</sup>**Some definitions of 'globalisation'**. [http://www.positivelyglobal.org/background\\_research5.html](http://www.positivelyglobal.org/background_research5.html). Consultada el 20 de octubre de 2007. *Original en inglés “At a top political and economic level, globalization is the process of denationalization of markets, politics and legal systems, i.e., the rise of the so-called global economy”.*

<sup>11</sup> Algunos sectores de la doctrina consideran que la globalización económica supone la puesta en práctica de las doctrinas neoliberales de pensadores como Friedrich Von Hayek o Milton Friedman, y comienza a gestarse con la ascensión al poder de **Ronald Reagan** en Estados Unidos y de **Margaret Thatcher** en Gran

También se indica:

*“La Globalización normalmente se refiere a la amplia integración de las economías mundiales que se deriva de un aumento en el comercio internacional y la competitividad. Es el producto de una variedad de descubrimientos en las últimas décadas, que incluyen remover los controles legislativos sobre inversión extranjera, liberalización del control cambiario, innovación en las transacciones del mercado financiero, alta movilidad de capital, y rápido cambio tecnológico. Con respecto al último factor, la Internet puede ser vista como uno de los principales facilitadores de la globalización.*

*(...) Un creciente número de cosas que tradicionalmente han tenido presencia física se están manifestando ahora como información; la tecnología es capaz de transformarlas en bits de información y transferirlas como tales. La Internet también ha removido el impedimento de tiempo y distancia en el flujo de información”<sup>12</sup>.*

La consecuencia más evidente de la reestructuración económica, política y legal de los Estados es que el bienestar del ser humano, del medio ambiente, de la economía y de las naciones en general, ya no es discutido ni decidido en el seno de aquellos. Ahora es sujeto de

---

Breña, a principios de los años 80. Véase TELEPOLIS. **¿Qué es la Globalización Económica?**  
<http://www.telepolis.com/especiales/globalizacion/quees.htm>

<sup>12</sup> McCracken, Sara K. Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the “Exchange of Information Age, 2002, *Canadian Tax Journal*, Volumen 50, Nº6, Pp. 1871-1872. Original en inglés: “Globalization generally refers to the extensive integration of world economies stemming from increased international trade and competitiveness. It is the product of a variety of developments over the last few decades, including the removal of legislative controls on foreign investment, liberalization of exchange control, innovations in financial market transaction, high mobility of capital, and rapid technological change. With respect to the last factor, the Internet can be viewed as one of the key facilitators of globalization.

*(...) An increasing number of things that traditionally have had a physical presence are now manifesting themselves as information; technology is capable of transforming them into bits of data and transferring them as such. The Internet has also removed both time and distance as impediments to the flow of information”.*

discusión en foros y organismos internacionales y su futuro es decidido por éstos. Es evidente que los actos y decisiones de un Estado ya no afectan a éste individualmente, sino que afectan directa o indirectamente al mundo entero. La legislación ya no puede ser estructurada solo en función de la realidad interna de un Estado<sup>13</sup>.

La globalización económica y la reestructuración del marco legal que ésta provoca resultan de especial relevancia para esta investigación. La globalización económica ha creado un escenario mundial en el cual los sujetos físicos o jurídicos deciden internacionalizar sus actividades comerciales o financieras, estableciéndose en el extranjero, ya sea física o virtualmente (a través de la Internet). Los países (en su mayoría los de economía e ideología de naturaleza capitalista, normalmente los desarrollados), han reducido en forma general los controles aplicables a las inversiones internacionales. Con la libre circulación de productos y servicios se busca evitar distorsiones en las leyes del mercado.

*“Los diferentes países de la O.C.D.E. y más específicamente, los Estados miembros de la Unión Europea han sido testigos de un paulatino desmantelamiento de los controles de todo tipo que pudieran obstaculizar la libre circulación de las inversiones y los capitales: la medida de control de cambios, las restricciones a la inversión exterior, las limitaciones a la libertad de establecimiento etc. han ido cediendo su terreno a favor de la aparición de unos mercados de bienes y de capitales progresivamente más integrados”<sup>14</sup>.*

---

<sup>13</sup> **Some definitions of 'globalisation'**. [http://www.positivelyglobal.org/background\\_research5.html](http://www.positivelyglobal.org/background_research5.html). Consultada el 20 de octubre de 2007. *Original en inglés* “The consequences of this political and economic restructuring on local economies, human welfare and environment are the subject of an open debate among international organizations, governmental institutions and the academic world”.

<sup>14</sup> GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). **Presente y futuro de Información y la Asistencia Tributaria Mutua en las relaciones Fiscales Internacionales**. *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, N° 71, 1994, Pp. 60.

En esta época, es evidente que la información<sup>15</sup> juega un papel vital en la economía y en la sociedad. Todas y cada una de las operaciones internacionales dependen de la obtención y distribución de información de un país a otro, lo cual permite la tecnología en forma rápida y eficiente. Por medios informáticos y electrónicos se transmite información entre sujetos localizados en diferentes países del mundo. Ello les permite trabajar integradamente, a pesar de la deslocalización geográfica de parte de sus operaciones. La Administración Tributaria no es una excepción. Sara K. McCracken, afirma en cuanto a la importancia de la globalización:

*“Cuando exploramos el impacto de la globalización en la Administración Tributaria, es importante reconocer el rol central que esa información ha siempre jugado en ese sentido. Los Administradores Tributarios usan la información como eje de sus sistemas de cumplimiento e implementación. Sin un flujo sistemático de información sobre las actividades de los contribuyentes las autoridades tienen gran dificultad en identificar y verificar las transacciones. Este tipo de impedimento más bien perjudica la debida revisión de las obligaciones fiscales y la recolección eficiente de los ingresos por impuestos”<sup>16</sup>.*

También los autores europeos afirman:

*“Resulta ya un lugar común afirmar que la creciente globalización de la actividad económica, la liberalización de los intercambios de bienes y servicios y la internacionalización de los mercados financieros hacen cada*

---

<sup>15</sup> Información entendida como “comunicación o adquisición de conocimientos que permiten ampliar o precisar los que se poseen sobre una materia determinada”. Véase **Diccionario de la Lengua Española**. Vigésimo segunda edición, 2005, <http://www.rae.es>

<sup>16</sup> Op. Cit. **McCracken, Sara K.** Pp. 1870. Original en inglés: “When we explore the impact of globalization on Tax Administration, it is important to recognize the pivotal role that information has always played in that regard. Tax administrators use information as the lynchpin of their compliance and enforcement systems. Without systematic flow of information on taxpayers’ activities, national authorities have great difficulty in identifying and verifying transactions. This kind of impediment in turn hinders the proper assessment of tax liabilities and the efficient collection of tax revenues”.

*vez más necesaria la cooperación entre los distintos países para hacer frente a los fenómenos de evasión y elusión fiscal internacional”<sup>17</sup>.*

La Administración Tributaria necesita de la circulación sistemática de la información para asegurarse de que las personas están cumpliendo con sus obligaciones. La Administración Tributaria depende de su labor de gestión y fiscalización para recaudar. El fin de su función como autoridad recaudadora depende de la obtención y correcto manejo de información de relevancia tributaria. Sin esta información la implementación de la normativa tributaria y la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales se dificultan, y se pone en peligro todo el sistema impositivo.

Como evidencia de lo anterior, en Costa Rica la Función de Gestión se define como aquella que tiene por objeto administrar las bases de información que constituyen el censo de contribuyentes, responsables o declarantes de los tributos, verificando el cumplimiento que éstos hagan de las obligaciones formales y materiales establecidas por la ley<sup>18</sup>. Mientras que la función de Fiscalización tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes y propiciar la regularización correspondiente<sup>19</sup>. Ambas funciones son interdependientes y giran alrededor de la información. Incluso, una de las clases de actuaciones de fiscalización trata pura y simplemente de obtención de información<sup>20</sup>.

Con la globalización gran parte de ésta información queda fuera de la jurisdicción del Estado y su Administración. Por lo cual, la labor de gestión y fiscalización se dificulta o se imposibilita. La Administración Tributaria se ve forzada a “internacionalizarse”, de forma tal que interactúe con las autoridades de otros países, con el fin de recolectar la

---

<sup>17</sup> Op. Cit. GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). Pp. 60.

<sup>18</sup> **Reglamento General De Gestión, Fiscalización Y Recaudación Tributaria**. Decreto Ejecutivo No. 29264-H de 24 de enero del 2001. Artículo 26.

<sup>19</sup> *Ibíd.* Artículo 52.

<sup>20</sup> *Ibíd.* Artículo 59.

información que necesita. Es en este punto donde el intercambio de información cobra gran importancia. Claudino Pita indica en cuanto a este tema:

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

*La globalización y especialmente la apertura de las economías que ella supone, agudizó la interdependencia de los sistemas y administraciones tributarias nacionales. Hoy resulta imprescindible que los procesos de reforma tributaria tomen en cuenta lo que sucede en el escenario internacional y no apenas aspectos domésticos y, por otra parte, también resulta imprescindible impulsar la cooperación administrativa internacional para combatir eficazmente la evasión tributaria”<sup>21</sup>.*

La dificultad para el acceso y control de la información, planteado por el escenario mundial, no es superable si no se modifica el marco legal que rige las actividades de gestión, fiscalización y recaudación. Al menos se deben crear herramientas suficientes para solucionar el problema, como es el intercambio de información. La legislación de muchos países no estaba preparada para los cambios mundiales y no tiene forma de manejarlos adecuadamente. Muchos países apostaron por sistemas tributarios que se ven seriamente amenazados por la globalización (como es el caso de los países que basan sus sistemas tributarios en el principio de residencia).

*“Mientras las Fuentes de información domésticas forman una parte esencial de la administración tributaria, su efectividad está inherentemente*

---

<sup>21</sup> Pita (Claudino). **El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional.** *Taxation and Integration in Latin America (Libro en proceso de edición*, enero 2007, Inter-American Development Bank. P.8

*limitada por su génesis en la legislación nacional. Las autoridades fiscales tienen que sobreponerse a las restricciones territoriales, impuestas en sus propios poderes de verificación y cumplimiento, entrando en convenios de cooperación internacionales”<sup>22</sup>.*

En la actualidad el Estado se encuentra en una posición paradójica. Pese a que la globalización conlleva una revolución en las comunicaciones que maximiza la circulación de la información y un acceso a los datos sin precedentes, éste encuentra cada vez más difícil obtener información suficiente sobre las actividades de los contribuyentes dentro de su jurisdicción. La globalización ha alejado el control de la circulación y el acceso a la información lejos de las manos de la Administración y su ámbito de control nacional<sup>23</sup>. Se dice que:

*“Está claro que el aumento en el acceso a información ha abierto las oportunidades para los contribuyentes, ya que éstos tienen más opciones y un control más directo sobre sus negocios. Mientras tanto las autoridades*

---

<sup>22</sup> Op Cit. **McCracken, Sara K.**, P. 1871. Original en inglés: “While domestic sources of information form an essential part of tax administration, their effectiveness is inherently limited by their genesis in national legislation. Tax authorities have had to overcome the territorial restrictions placed on their verification and enforcement powers by entering into cooperative international arrangements.(...)”.

<sup>23</sup> Op Cit. **McCracken, Sara K.**, P. 1872. Original en inglés: “It is clear that increased access to information has opened up opportunities for taxpayers by giving them more choices and more direct control over their affairs. Meanwhile, revenue authorities are finding it increasingly difficult to maintain control over the flow of information, and in particular to gather and verify essential tax information. It is this paradox between the general availability of information on the one hand and a lack of transnational tax information on the other that lies at the heart of the challenges facing tax administrators today.

(...)

*The paradox created by globalization is that at the same time as the communications revolution is providing the world with unparalleled access to information, tax authorities are finding it harder to obtain sufficient information about taxpayers’ activities.*

(...)

*One of the most significant effects of globalization on the tax administration is that national authorities have a greater need than ever before for information about taxpayers’ activities. Paradoxically, revenue authorities find it increasingly difficult to obtain such information, even though globalization has also provided unparalleled access to and use of information generally. The paradox stems from an inverse correlation between the authorities’ ability to gather and verify information, and the receipt and exploitation of information by taxpayers directly. Loss of control over the flow of information therefore represents the key challenge facing tax administrators in the current global environment”.*

*fiscales están encontrando sumamente difícil mantener control sobre el flujo de información, y particularmente la recolección y verificación de información fiscal esencial. Esta es la paradoja, por un lado se encuentra la posibilidad de contar con información y por el otro lado una carencia de información tributaria sobre las transacciones, lo cual forma el núcleo de los retos que deben enfrentar los administradores fiscales hoy en día.*

(...)

*La paradoja creada por la globalización es que al mismo tiempo que la revolución de las comunicaciones está proveyendo al mundo con acceso a la información, las autoridades fiscales están encontrando más difícil encontrar información suficiente sobre las actividades de los contribuyentes.*

(...)

*Uno de los efectos más significativos de la globalización sobre la administración tributaria es que las autoridades nacionales tienen hoy más que nunca una mayor necesidad por información sobre los contribuyentes. Paradójicamente, las autoridades fiscales encuentran cada vez más difícil obtener tal información aún cuando la globalización ha proveído generalmente un acceso y un uso de la información sin comparación. La paradoja proviene de la correlación inversa entre la habilidad de las autoridades de recolectar y verificar información, y la recepción y explotación de la información directamente por los contribuyentes. La pérdida de control sobre el flujo de información representa el reto clave que enfrentan los administradores fiscales en el ambiente global actual”<sup>24</sup>.*

---

<sup>24</sup> Op Cit. **McCracken (Sara K.)** P. 1871-73.



¿Cómo ha logrado la globalización alejar la información de las manos de la Administración? Desde que las personas viven en el extranjero, y en virtud de los diferentes criterios de sujeción, la Administración Tributaria ha necesitado de información que no necesariamente está dentro de sus fronteras nacionales, lo cual (como se desprende de párrafos anteriores) fue el disparador inicial de la existencia de intercambio de información tributaria. Pero, en específico, dos han sido los fenómenos globales que han conmocionado verdaderamente la labor de gestión y fiscalización, debilitando sustancialmente el acceso a la información: **(i)** la modernización de las transacciones comerciales y financieras (representadas por el comercio electrónico) y, **(ii)** la competencia fiscal nociva (o evasión de Estado)<sup>25</sup>.

Caudino Pita realiza su propia clasificación agregando los precios de transferencia como tema esencial:

*“Dentro de ese panorama, se destacan tres temas alrededor de los cuales giran las mayores preocupaciones para un control eficaz del cumplimiento. Ellos son: los precios de transferencia, el comercio electrónico y los paraísos tributarios”<sup>26</sup>.*

Los precios de transferencia son consecuencia esencial de la deslocalización de las actividades producto de la globalización, como lo hemos comentado y no serán desarrollados en detalle.

## **2. El comercio electrónico**

El comercio electrónico se puede definir, en un sentido amplio, como:

---

<sup>25</sup> Op Cit. McCracken (Sara K.) P. 1873.

<sup>26</sup> Op Cit. Pita (Claudino). P.8

*“(...) cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación como Internet. (...)”<sup>27</sup>.*

Es importante dejar en claro que el comercio electrónico no sólo implica transacciones comerciales realizadas vía Internet. El comercio electrónico representa todas aquellas transacciones comerciales o financieras realizadas por medio de telecomunicaciones. Es decir, también incluye las realizadas vía telefónica, por medio de fax o cualquier otro medio automatizado. Sin embargo, es cierto que Internet es el medio más utilizado en el comercio electrónico:

*“En una de definición muy básica, el comercio electrónico es definido simplemente como realizar negocios con la asistencia de herramientas de telecomunicaciones o basadas en telecomunicaciones. Sin embargo, mientras que el comercio electrónico puede comprender transacciones que se llevan a cabo por teléfono, facsímil, u otros medios aromáticos, el término generalmente se refiere a ventas por la Internet. Siendo que la Internet representa el medio de comunicación masiva de crecimiento más rápido que se haya conocido, su uso comercial ha desatado una variedad de temas fiscales que las autoridades fiscales nacionales actualmente afrontan”<sup>28</sup>.*

El uso comercial de las telecomunicaciones crea situaciones que afectan a la hacienda pública. Varias de sus características presentan retos enormes y hacen a las

---

<sup>27</sup> López García (Ana María). **El comercio electrónico en las regiones de España**. Revista Fuentes Estadísticas. Fuentes Autonómicas, revista Nº 62, 2002. <http://www.fuentesestadisticas.com/Numero62/paginas/21-23.htm>. Consultada el 31 de julio de 2007.

<sup>28</sup> Op. Cit., McCracken (Sara K.) P. 1873. Original en inglés: *“In one very basic definition, electronic commerce is defined simply as conducting business with the assistance of telecommunications and telecommunications-based tools. However, while electronic commerce may encompass transactions that take place by telephone, facsimile, or other automated means, the term more commonly refers to supplies made over the Internet. As the Internet represents the fastest growing mass medium ever seen, its commercial usage has spawned a variety of tax issues with which national revenue authorities are currently grappling”*.

autoridades cuestionarse la validez el sistema tributario tradicional; a saber: carácter anónimo de las operaciones, accesibilidad máxima a los mercados internacionales, intangibilidad de los productos o servicios transados y falta la de intermediación en las transacciones<sup>29</sup>. Son estas características las colocan a la información de relevancia tributaria fuera del control de la Administración Tributaria:

*“La tecnología de Internet tiene un profundo impacto en el comercio mundial de bienes y servicios, y en especial de estos últimos, comprendiendo entre otros la comercialización de “softwares”, productos para entretenimiento (películas, videos, juegos, grabaciones de sonido), servicios de información (bases de datos, periódicos “online”), informaciones técnicas, licencias de productos, servicios financieros, profesionales y de asistencia técnica. Si bien estas transacciones son significativas para las empresas, su control para fines de tributación presenta serias dificultades.*

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

*También, la facilitación del acceso a los paraísos fiscales que propicia Internet constituye un desafío para las autoridades tributarias”<sup>30</sup>.*

---

<sup>29</sup> *Ibíd.*, McCracken (Sara K.) P. 1873

<sup>30</sup> *Op Cit.* Pita (Claudino). P.9-10

Empezando por la primera característica enunciada, las herramientas que proveen las telecomunicaciones tienen un potencial enorme para mantener en el anonimato a las partes que intervienen en una transacción. A través de Internet las personas, al llevar a cabo una operación, ni siquiera tienen que responder con su verdadero nombre o identidad. La naturaleza descentralizada de los medios de telecomunicación dificulta la determinación del origen de una transacción o rastrear el trayecto de la información transmitida hasta su verdadero origen. Más aún, si se quiere aumentar la confidencialidad, los usuarios pueden realizar sus transacciones en paraísos fiscales cuya legislación garantiza su anonimato y, que son accesibles sin trasladarse físicamente al país. Lo anterior, dificulta o imposibilita la labor de la Administración Tributaria pues, para ella es necesario conocer el nombre y la localización de los sujetos, a fin de determinar la carga impositiva que les corresponde<sup>31</sup>.

En segundo lugar, con el comercio electrónico se hace accesible el mercado global para la persona promedio. La tecnología permite a una persona hacer negocios en cualquier lugar del mundo a bajo costo y de manera casi instantánea. Así, la pequeña y mediana empresa logra colocar sus productos en el exterior y competir a escala mundial, sin encarecer excesivamente los costos. De igual modo, los sujetos individualmente tienen mayores posibilidades de inversión y de negocios a ese nivel. El resultado es que las transacciones transfronterizas se incrementan y se diversifican las fuentes de renta extranjeras, dejando a la información de relevancia tributaria fuera de la jurisdicción de la Administración. En este contexto, se lidia con más problemas de cobros internacionales, con más disputas por la competencia tributaria y, con más casos de evasión y elusión<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> **Op. Cit.**, McCracken (Sara K.) P. 1873. Original en inglés: “Likewise, the highly decentralized nature of the Internet may make it impossible to determine the exact location of a person operating a particular Web site, or the specific pathway that information travels. Moreover, taxpayers may establish themselves in tax havens jurisdictions in order to shield both their identity and their electronic activities even further. In essence, the mechanics of electronic commerce jeopardize the authorities’ ability to obtain and verify the information needed to determine the correct tax liabilities of taxpayers. Tracing, let alone taxing, such transactions is further complicated if payment is made using electronic money”.

<sup>32</sup> **Op. Cit.**, McCracken (Sara K.) P. 1874. Original en inglés: “Electronic commerce is also problematic for tax administrators because it makes international markets readily accessible. Accessibility in this sense refers to the fact that the underlying technology provides taxpayers with the means of communicating cheaply and virtually instantaneously with others around the world. (...).

Claudino Pita reconoce esta situación:

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

*No cabe duda que la existencia de un mercado de bienes y servicios cada vez más competitivo e integrado, tiene un fuerte impacto sobre los sistemas y administraciones tributarias al incorporar, para los primeros, la preocupación de no afectar con la tributación la competitividad internacional de la economía nacional y, para las segundas, la ampliación del espacio y de los sujetos a controlar”<sup>33</sup>.*

Por otro lado, la gran parte del comercio electrónico se refiere a la compra y venta de servicios y activos intangibles, con lo cual las operaciones comerciales se realizan sin presencia física alguna en un domicilio fiscal relevante<sup>34</sup>. Lo importante de esta cuestión es que los sistemas tradicionales de gestión de impuestos, basados en el cálculo y cobro del impuesto a partir del valor producto que atraviesa la frontera (y antes de que el producto salga de su jurisdicción), ha perdido vigencia dejando vacíos normativos gigantescos.

---

*(...)The electronic medium has also opened up investment and commercial opportunities for individual taxpayers. In short, electronic commerce has increased the number of cross-border transactions, facilitated offshore transactions, and diversified the sources of foreign income earned by taxpayers. As a consequence, revenue authorities have more international compliance issues and jurisdictional disputes to deal with regarding the imposition of income and transactional taxes. They are also faced with an increased risk of tax avoidance and/or evasion, which in turn may endanger the national tax base”*

<sup>33</sup> **Op. Cit.**, Pita (Claudino). P.8

<sup>34</sup> **Op. Cit.**, McCracken (Sara K.) P. 1874. Original en inglés: “Advances in communications technology coupled with the growing trade in intangibles products mean that an increasing range of business transactions can now be conducted without the need for any physical presence in the relevant jurisdictions”.

Para finalizar, esta clase de comercio permite que los productores y consumidores interactúen directamente y sin intermediarios<sup>35</sup>. Con lo cual, los distribuidores o tiendas al por menor que tradicionalmente han servido como fuente de información para contrastar las declaraciones de renta o como agentes retenedores desaparecen. La falta de terceras personas implicadas en el cobro de impuestos, como punto de referencia para la Tributación, hace que ésta deba cobrar menos dinero de una mayor cantidad de personas (individualmente). Además, en las transacciones internacionales, se necesitará información que se encuentra fuera de las fronteras nacionales. Esto dificulta notablemente la labor de Administración Tributaria<sup>36</sup>.

### 3. La competencia fiscal nociva

La competencia fiscal nociva (también llamada “desleal” o “lesiva”) es consecuencia directa del comercio electrónico y del contexto mundial descrito. La movilidad de los capitales, con ayuda de medios electrónicos, ha facilitado el desplazamiento de éstos hacia zonas de baja o nula tributación. Pagar menos impuesto siempre ha sido atractivo para los inversionistas y empresarios, razón por la cual, muchos países ha visto en la globalización una oportunidad para usar incentivos de carácter tributario para atraer capital extranjero.

Grupos de expertos reunidos en el seno de la OCDE han señalado al respecto:

*“El proceso de competencia fiscal entre los Estados es utilizado por las personas y las entidades para minimizar o evitar el pago de impuestos. El fenómeno, que ha evolucionado de forma vertiginosa en los*

---

<sup>35</sup> Fenómeno al que corresponde el anglicismo “desintermediación”.

<sup>36</sup> **Op. Cit.**, McCracken (Sara K.) P. 1874-1875. Original en inglés: “(...) *the Internet enables producers to deal with consumers directly. The interactivity, paired with the intangible nature of electronic/digital supplies, eliminates the need for intermediaries, such as retailers or local distributors, who have traditionally collected information and withheld taxes on behalf of revenue authorities*”.

*últimos años, genera una peligrosa carrera entre la mayoría de los sistemas tributarios deseosos de encausar la realización de inversiones internacionales a través de su territorio, o de crear refugios para los capitales internacionales a la acción del ejercicio de las competencias tributarias extranjeras. (...)*<sup>37</sup>.

Estas situaciones existen desde hace bastante tiempo:

*“La concesión de privilegios fiscales a no residentes es una práctica aceptada históricamente. Llevada al extremo, esta técnica puede destruir las finanzas públicas del país que las utilice. El imperio bizantino eximió del “kommerkión”, un impuesto sobre la circulación de mercancías, primero que los genoveses y después a los venecianos, mientras que los súbditos de aquellos permanecían sujetos a aquél. El comercio bizantino resultó perjudicado por esta competencia desigual. Cuando los impuesto relativos a los bienes raíces se erosionaron como consecuencia de la invasión turca, las finanzas del imperio no pudieron ser restauradas y por ello se hizo imposible el mantenimiento del ejército”*<sup>38</sup>.

Pero con la globalización y los medios tecnológicos, los empresarios han podido trasladar sus negocios (o por lo menos las rentas que éstos producen) a países de baja o nula fiscalización con más facilidad, a bajo costo, sin tener que trasladarse físicamente y sobre todo sin dejar constancia de ello. Los paraísos fiscales garantizan a los inversionistas la confidencialidad de su información personal y económica con autoridades de cualquier tipo, entorpeciendo la labor de gestión y fiscalización de otros Estados. El traslado de capitales a jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales es creciente y problemático para los países que no los son. Hoy, el comercio electrónico y los paraísos fiscales permiten

---

<sup>37</sup> OECD. **Report of the Ad Hoc group of Experts on International Cooperation in Tax Matters on the work of its eight meeting.** *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue.* Nueva York, 1998, P.4-5.

<sup>38</sup> MALHERBE (Jacques) y PARDO (Camila). **Competencia Fiscal perjudicial y paraísos fiscales.** *Quincena Fiscal*, Nº 5, Madrid, marzo de 2001, Pp. 12.

infinitas técnicas de planificación fiscal internacional que incrementan y permiten nuevas prácticas de elusión y evasión fiscal, así lo reconoció el reporte de la OECE de 1998<sup>39</sup>.

Claudino Pita indica sobre el fenómeno:

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

*La utilización de paraísos tributarios y otros regímenes con tributación favorecida, son la base principal de los esquemas para la evasión tributaria internacional, al posibilitar la constitución de sociedades interpuestas y cambios de residencia ficticios al amparo de barreras como las leyes de secreto bancario y la retención general de los funcionarios*

---

<sup>39</sup> OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.** Paris, 9 de abril de 1998. Pp. 8-9. Original en Inglés: *The accelerating process of globalisation of trade and investment has fundamentally changed the relationship among domestic tax systems. (...), the removal of non-tax barriers to international commerce and investment and the resulting integration of national economies have greatly increased the potential impact that domestic tax policies can have on other economies. Globalisation has also been one of the driving forces behind tax reforms, which have focused on base broadening and rate reductions, thereby minimising tax induced distortions. Globalisation has also encouraged countries to assess continually their tax systems and public expenditures with a view to making adjustments where appropriate to improve the “fiscal climate” for investment. Globalization and the increased mobility of capital has also promoted the development of capital and financial markets and has encouraged countries to reduce tax barriers to capital flows and to modernize their tax systems to reflect these developments. Many of these reforms have also addressed the need to adapt tax systems to this new global environment. (...)* Globalization has, however, also had the negative effects of opening up new ways by which companies and individuals can minimize and avoid taxes and in which countries can exploit these new opportunities by developing tax policies aimed primarily at diverting financial and other geographically mobile capital”



*para proporcionar información, incluso no bancaria, por básica que ella sea*<sup>40</sup>.

Los procesos de globalización, en especial la integración económica, comportan algunas consecuencias negativas para la administración tributaria (no todo es malo por supuesto), que son reales. El fenómeno ya no es inminente sino actual. El reto ahora es adaptarse, modificando los sistemas tributarios o creando herramientas que permitan salvaguardar los actuales. Algunas opciones son: lograr armonizar las políticas fiscales de los distintos países implicados, intensificar la asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias (basada esta última en un adecuado intercambio de información tributaria<sup>41</sup>), fortalecer los impuestos sobre las remesas (caso de los países con impuestos territoriales como el caso de Austria, Suiza y Luxemburgo que en las directivas de la UE escogen compartir las retenciones con los países de residencia antes de intercambiar información<sup>42</sup> al menos por un periodo prudencial), o realizar reformas tributarias radicales (Dwyer, por ejemplo, propone que los tributos sean de a carácter indirecto y que recaigan en mayor medida sobre el consumo o que se grave sólo la tenencia de la tierra)<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Op Cit. Pita (Claudino). P.10-11

<sup>41</sup> ORTIZ LIÑÁN (José). **El régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública**. Madrid, Instituto de Estudios Financieras, 2003, Pp. 217.

<sup>42</sup> SCADAPlus. **Fiscalidad de los rendimientos del ahorro**. <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31050.htm>. En artículo señala: “Tras el fracaso de la propuesta de directiva de 1998 que proponía, para paliar estos obstáculos, dejar a los Estados miembros la elección entre intercambiar información bancaria o aplicar una retención fiscal, la presente directiva se basa en el consenso logrado en el Consejo Europeo de Feira de 19 y 20 de junio de 2000 y en posteriores sesiones del Consejo ECOFIN de 26 y 27 de noviembre de 2000, 13 de diciembre de 2001 y 21 de enero de 2003. Este consenso se plasma en la instauración de un intercambio automático de información entre todos los Estados miembros, a excepción de Bélgica, Luxemburgo y Austria que disfrutarán de un período de transición durante el cual, en lugar de proporcionar información a los demás Estados miembros, deberán aplicar una retención en la fuente de los rendimientos del ahorro regulados por la presente directiva”.

<sup>43</sup>Dwyer (Terry). **Information Exchange and Global Economic Regulation: For whose benefit?** <http://www.itio.org/documents/TDwyerPaper.pdf>, consultado el 15 de marzo del 2006. P.3. Original en Inglés: “No country has to tax capital income. Land, for example, is an immobile tax base: unlike capital, OECD countries could tax it without fear of it leaving. In economic theory, at the end of the day, there are only three things you can tax - land, labour or capital - and only one of them cannot run away (or stop regenerating).

(...)

*So the first point to make is that, in terms of economic arguments, the OECD has only itself to blame if OECD countries choose to try to tax a mobile tax base like capital income instead of an immobile one like land. By the way, if one is concerned about tax evasion and tax fraud, it is one of the silent beauties of taxes on land and natural resource rights that it is much harder for taxpayers to lie about what they own. Taxes*

El reforzamiento de la asistencia administrativa entre Estados es, hasta el momento, el principal mecanismo que permite asegurar, tanto la defensa de los intereses legítimos de los Estados de recaudar, así como la correcta aplicación de los instrumentos internacionales –convenios de doble imposición- a aquellos sujetos que obtienen rentas de carácter internacional. Así lo demuestra la experiencia existente en determinadas áreas económicas internacionales, en donde la cooperación inter-administrativa se ha revelado como la acción más eficaz para hacer frente a las actuaciones elusivas y evasivas de impuestos realizadas por los particulares:

*“(...) Así lo demuestra la experiencia existente en determinadas áreas económicas internacionales, en donde la cooperación interadministrativa se ha revelado como la acción más eficaz para hacer frente a las actuaciones elusivas de impuestos realizadas por los particulares”<sup>44</sup>.*

Esto es especialmente cierto para aquellos países que aplican el principio de residencia, pues los países con renta territorial pueden optar por realizar retenciones sobre las remesas al exterior. Sin que ello signifique que ambas medidas son excluyentes (un país puede utilizar ambos mecanismos):

*“En un escenario como el actual, caracterizado por una amplia globalización, (...) genera un desequilibrio que sólo podrá corregirse con*

---

*which minimize the temptation to lie are, one might think (and as Adam Smith thought), to be preferred to taxes, such as world wide residence-based income taxes, which maximize that temptation.*

*Incidentally, examination of nearly 100 years of Australian land valuation statistics shows that with a higher reliance on land taxation Australia could abolish corporate taxes altogether and most of personal income tax. The land values of great cities such as Sydney, London or Paris could be as valuable to their tax authorities as their oil bearing lands are to the rulers of Saudi Arabia, Kuwait or Brunei. If OECD countries choose, for their own domestic political reasons, to tax business profits and their workers so heavily instead of landholders, that is their choice and they should expect to live with the natural economic consequences of capital flight and falling birthrates”.*

<sup>44</sup> GARCÍA PRATS (Francisco Alfredo). **Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Convention.** *IBFD Bulletin*, volumen 53 del mes de diciembre, N°12, 1999, P. 542

*un efectivo avance en las formas y la amplitud de cooperación entre aquellas administraciones. En ese sentido, existen quienes opinan que la propia sustentabilidad de una economía mundial abierta depende de la cooperación internacional, inclusive en el campo tributario.*

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

*Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Temas como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, sub-capitalización, comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes y, sin una asistencia mutua entre las administraciones tributarias que les brinde la posibilidad de contar con informaciones del exterior confiables y oportunas, su cometido de control se torna una tarea de muy difícil concreción”<sup>45</sup>.*

Para alcanzar un grado óptimo de asistencia mutua entre Estados sería necesario replantear la posición estatal en el ejercicio de sus competencias fiscales y superar la concepción tradicional del ejercicio de la soberanía en materia tributaria. La adaptación debe ser estructural y legislativa (en cuanto a normativa material y procedimental) y, además, las reformas necesarias deberán hacerse teniendo en cuenta una política tributaria claramente establecida.

*“La creciente internacionalización de la economía repercute de forma favorable en la mejora de las condiciones de vida de las sociedades*

---

<sup>45</sup> Op Cit. Pita (Claudino). P.14-15

*implicadas. Sin embargo, genera nuevas situaciones a las que deben adaptarse las estructuras administrativas de los Estados así como su legislación tributaria, tanto de carácter material como procedimental. En concreto, la nueva situación económica exige un esfuerzo de replanteamiento de la posición estatal en el ejercicio de sus competencias tributarias. Este esfuerzo implica la superación de la concepción tradicional del ejercicio de la soberanía que, referida a la materia tributaria, presume la existencia de plenos poderes para determinar el grado de tributación permisible en su territorio así como los mecanismos de aplicación, verificación y ejecución de dichas normas necesarias para el sostenimiento de la actividad pública”<sup>46</sup>.*

Todos los anteriores son aspectos que el gobierno de un país como Costa Rica, deberá tomar en cuenta a la hora de escoger intercambiar información a nivel internacional o no.

En nuestro país la necesidad de adaptar el sistema tributario nacional a los retos que plantea la globalización y de internacionalizarse ha sido reconocida por los autores Fernando Herrero y Guillermo Monge, colaboradores del Libro Blanco de la Contraloría General de la República de Costa Rica. Dentro del contexto de un estudio que incluye la evasión fiscal y la falta de instrumentos para contrarrestarla en Costa Rica, estos autores señalan que en los estados nacionales hay una clara tendencia del grado de libertad para influir sobre el rumbo y las características de sus sistemas tributarios. Concluyendo que cada vez es más necesario considerar las tendencias globales para diseñar las políticas tributarias, de forma tal que éstas logren amortiguar las restricciones y aprovechar las ventajas que provienen de esas tendencias:

*“Del análisis de los vínculos entre la globalización y los sistemas tributarios nacionales se desprende que en los estados nacionales hay una*

---

<sup>46</sup> Op.Cit. GARCÍA PRATS (Francisco Alfredo). Pp. 543.

*clara tendencia hacia la pérdida de grados de libertad para influir sobre el rumbo y las características de sus sistemas tributarios. La conclusión es que cada vez será más necesario considerar las tendencias globales para diseñar las políticas tributarias, de forma tal que éstas logren –de la mejor manera posible— amortiguar las restricciones y aprovechar las ventajas que provienen de esas tendencias*<sup>47</sup>.

Debe hacerse referencia en esta sección a las corrientes contrarias que consideran que la competencia fiscal lejos de ser nociva es beneficiosa y la competencia fiscal de la siguiente forma:

*“La competencia fiscal se da cuando los individuos pueden escoger entre varias jurisdicciones con diferentes niveles impositivos al decidir donde trabajar, ahorrar e invertir. Esta habilidad para evitar naciones con impuestos altos hace más difícil para los gobiernos implementar cargas fiscales confiscatorias. En efecto, la competencia fiscal presiona a los políticos para que sean fiscalmente responsables para atraer actividad económica (o para evitar que la actividad económica se aleje hacia ambientes de baja tributación)”*<sup>48</sup>.

## **Sección II. Evasión Fiscal Internacional**

---

<sup>47</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA RÉPUBLICA DE COSTA RICA. **El Sistema Tributario Costarricense: Contribuciones al Debate Nacional (Libro Blanco)**. San José, 2001. Capítulo Introductorio, P. xxix

<sup>48</sup>Mitchell (Daniel J.). A tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy. 2001, <http://www.heritage.org/Research/Taxes/BG1460.cfm>, consultada el 19 de marzo del 2006. Original en inglés: “Tax competition occurs when individuals can choose among jurisdictions with different levels of taxation when deciding where to work, save, and invest. This ability to avoid high-tax nations makes it more difficult for governments to enforce confiscatory tax burdens. In effect, tax competition pressures politicians to be fiscally responsible in order to attract economic activity (or to keep economic activity from fleeing to a lower-tax environment)

## 1. Sobre la evasión:

La globalización ha dado origen a los dos fenómenos descritos: la competencia fiscal nociva y el comercio electrónico, éstos han facilitado la evasión fiscal a nivel internacional y la evasión ha generado la necesidad del intercambio de información. Tal y como lo señala GARCÍA PRATS:

*“(…), la desaparición de las barreras fiscales y la movilización del capital internacional provoca numerosas y nuevas situaciones de evitación y evasión de impuestos mediante la utilización de infinitos mecanismos de planificación fiscal internacional. Al incrementarse las posibilidades de evasión fiscal internacional, debe proponerse el reforzamiento de los mecanismos de asistencia administrativa e intercambios de información”<sup>49</sup>.*

Como se desprende de esta investigación, evitar la evasión fiscal es un fin propio e inseparable del intercambio de información tributaria. Resulta hasta cierto punto obvio que es un instrumento útil para cumplir con este fin. La labor de gestión en la actualidad y, por motivo de la globalización puede llegar a ser deficiente si no se cuenta con información de carácter internacional. Para algunos sistemas tributarios, si no se cuenta con información de carácter internacional, es casi imposible verificar a cabalidad el cumplimiento fiscal de sus contribuyentes con operaciones internacionales. Citando a BUSTAMANTE ESQUIVIAS, SÁNCHEZ LÓPEZ indica:

*“Mundialización, por tanto, que, en lo que afecta a la vertiente fiscal de los estados, conlleva la necesidad de articular instrumentos de control de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes que realizan, siendo cierto, en este sentido, que “en la actual economía globalizada, el gravamen de la renta mundial combinado con la aplicación del principio de*

---

<sup>49</sup> Op.Cit. GARCÍA PRATS (Francisco Alfredo). Pp. 544.

*residencia, solo es factible si hay intercambio completo y eficiente entre las autoridades fiscales”<sup>50</sup>.*

En estas jurisdicciones los contribuyentes aprovechan los fenómenos discutidos, en conjunto con la falta de normativa interna, para localizar sus rentas gravables en otras jurisdicciones, muchas veces por medio de planeamientos fiscales complejos, incluido el abuso de los mismos tratados internacionales. Es en estos actos donde se configura la evasión fiscal que potencia la necesidad del intercambio de información. CLAUDINO PITA ejemplifica estos actos de la Siguiete Forma:

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

*También pueden consistir en maniobras para beneficiarse indebidamente con exenciones o reducciones tributarias establecidas en tratados para evitar la doble tributación o para utilizar jurisdicciones con tributación favorecida (paraísos tributarios o regímenes preferenciales), procediendo en estos casos a cambios de residencia con fines exclusivamente tributarios o a la utilización de sociedades pantalla o interpuestas”<sup>51</sup>.*

Las evasión fiscal y su hermana, la elusión, son fuente de muchos problemas para los Estados a nivel internacional. La erosión de bases imponibles es su consecuencia por excelencia. Pero, no sólo provoca problemas para las Administraciones Tributarias a nivel interno. También genera conflictos entre los mismo Estados cuando éstos incurren en competencia fiscal nociva. Estos problemas tienen una gran incidencia sobre el erario

---

<sup>50</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ (María Esther). **El Intercambio de Información Tributaria: Perspectivas de Una Nueva Significación de Este Instrumento.** *Crónica Tributaria*, N° 114, 2005, Pp. 94.

<sup>51</sup> Op Cit. Pita (Claudino). P. 6.

público. La investigación de la Red de Justicia Fiscal (Tax Justice Network) ha revelado que el monto de los fondos guardados por personas en los paraísos fiscales terrestres y costa afuera, y no declarados en el país de residencia, para el año 2006 era de unos USD \$11.5 trillones aproximadamente. Se calcula que los ingresos mundiales al año de tales montos no declarados son de unos \$860 billones, y que la pérdida de recaudación de impuestos a nivel mundial es aproximadamente de \$255 billones. Esta cantidad es igual a la de los fondos anuales necesarios para alcanzar los Objetivos de Desarrollo del Milenio de la ONU:

*“El sistema financiero internacional permite que trillones de dólares se constituyan en fuga de capitales de países desarrollados y de países en desarrollo hacia los centros financieros terrestres y costa afuera (onshore, offshore), con la activa participación de bancos y otras instituciones financieras. Las consecuencias son la evasión masiva de los impuestos, la resultante erosión del presupuesto estatal y una progresiva falta de respeto por la ley.*

(...)

*La investigación de la Red de Justicia Fiscal (Tax Justice Network) ha revelado que el monto de los fondos guardado por personas en los paraísos fiscales terrestres y costa afuera, y no declarados en el país de residencia, es de unos \$11.5 trillones. Esta cantidad es un estimativo de la fuga de capitales de todos los países, no tan solo de los países en desarrollo. Se calcula que los ingresos mundiales al año de tales montos no declarados son de unos \$860 billones, y que la pérdida de recaudación de impuestos a nivel mundial es aproximadamente de \$255 billones. Esta cantidad es igual*



*a la de los fondos anuales necesarios para alcanzar los Objetivos de Desarrollo del Milenio de la ONU”<sup>52</sup>.*

Por este motivo se ha vuelto una prioridad para organismos como la OCDE, la ONU y el CIAT buscar o crear mecanismos adecuados para eliminar la evasión fiscal de raíz. El instrumento que más se ha trabajado para eliminar la evasión es el intercambio de información, así lo han confirmado las labores de los organismos mencionados al centrarse en redactar modelos específicos de intercambio de información.

Pasando a describir la figura jurídica como tal, se entiende que hay evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligado. La definición de evasión fiscal, incluyendo su clasificación más común, es la siguiente:

*“(…)cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley.*

(...)

*[La evasión es comúnmente clasificada como total o parcial]. Es parcial cuando el contribuyente aparece como ciudadano cumplidor, pagando sólo una parte de las contribuciones a que está obligado. Es total cuando se evita en todo el pago de dichas contribuciones, aún cuando no se utilice ningún medio” (...)<sup>53</sup>.*

---

<sup>52</sup> SPENCER (David). El FMI y la fuga de capitales: **Rediseñando la arquitectura financiera internacional**. 2006. <http://www.brettonwoodsproject.org/art.shtml?x=528668>, consultada el 1 de junio del 2006

<sup>53</sup> LAS HERAS (Jorge). **La Evasión Fiscal: Origen y Medidas de Acción para Combatirla**. 2001, <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>, P. 23.

CLAUDINO PITA indica que la evasión propiamente dicha se define como:

*“La evasión tributaria propiamente dicha, comprende aquellas conductas que, como la omisión de la presentación de la declaración de rentas o la falta de pago de los impuestos determinados, por ejemplo, también determinan una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, pero que a diferencia del fraude no comporta una maniobra que intenta inducir a error al ente recaudador”<sup>54</sup>.*

Algunas formas de evadir impuestos son ocultar la base imponible; aumentar indebidamente de las deducciones, exenciones o de los créditos por impuestos pagados; trasladar o desplazar la base imponible y; simplemente estar moroso en el pago de impuestos.

¿Qué tienen en común estas acciones? ¿Qué las hace ser evasión? Cualquier acción, para ser clasificada como evasión, debe tener los siguientes elementos: una persona física o jurídica obligada a tributar, el impago total o parcial del impuesto y la infracción de la ley.

Habiendo definido el concepto de evasión, debe señalarse que, autores como GARCÍA PRATS aclaran que la evasión propiamente dicha forma parte de un concepto más amplio de evasión que incluye, elusión, evasión y fraude:

*“Comúnmente, cuando se habla de evasión tributaria, se otorga a ese concepto un sentido genérico que alcanza a diferentes modalidades de evitar el pago de los impuestos y que, en doctrina, se suele desagregar en tres principales categorías: el fraude tributario, la evasión tributaria propiamente dicha, y la elusión tributaria”<sup>55</sup>.*

---

<sup>54</sup> Op Cit. Pita (Claudino). P. 7

<sup>55</sup> Op Cit. Pita (Claudino). Pp.6-7

A fin de diferenciar el concepto de evasión propiamente dicha, se procede a contrastar este concepto con el de “elusión” y “fraude”.

*“El fraude tributario requiere que el autor actúe con un determinado tipo de dolo, en el sentido que mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, busque inducir a error a la administración tributaria, es decir, mediante maniobras que podrán tener distintas características pero que todas responden a una intención manifiesta de engañar al damnificado”<sup>56</sup>.*

Eludir, por su parte, es rodear un hecho imponible normativamente establecido mediante artificios legales pero, consiguiendo un resultado idéntico o similar al que se hubiera conseguido de haber realizado el hecho generador. En cambio la evasión impositiva es el no pago de determinados tributos violentando la ley. La diferencia vital radica en la infracción de la ley. La elusión no violenta una ley en específico, más bien va en contra del ordenamiento tributario como un todo:

*“En términos generales, la elusión fiscal es rodear el hecho generador de una norma mediante uno o varios hechos, actos o negocios jurídicos que a la luz del ordenamiento jurídico son válidos, legales y eficaces. En estos casos no se transgrede un mandato específico sino que se viola el ordenamiento jurídico como un todo. En la elusión, el contribuyente choca contra la finalidad del ordenamiento jurídico, pero no de manera frontal, sino que por medio de artimañas jurídicas o fácticas<sup>57</sup>.*

CLAUDINO PITA define la elusión de la siguiente forma:

---

<sup>56</sup> *Ibíd.* P. 7

<sup>57</sup> SALTO VAN DER LAAT, (Diego). **El Fraude de Ley en el Derecho Tributario y Otras Figuras Afines.** *Fraude y Evasión Fiscal.* San José, Investigaciones Jurídicas S.A., Pp. 169-231.

*La elusión tributaria (...), se refiere a una actuación por parte del contribuyente anterior a la ocurrencia del hecho imponible, mediante la que trata de estructurar sus negocios minimizando la incidencia de los impuestos. Esto último significa la identificación y adopción de esquemas que son el producto de lo que generalmente se conoce como “planeamiento tributario”.*

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

*Esto ocurriría, por ejemplo, cuando el contribuyente aun ateniéndose literalmente a las disposiciones legales, las utilice abusivamente para darle una forma a sus negocios que, aun no siendo la adecuada a la naturaleza de los mismos, le signifique disminuir o evitar la carga tributaria”<sup>58</sup>.*

En Costa Rica la evasión propiamente dicha se tipifica en el Artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en cuanto a la falta de ingreso por omisión o inexactitud. Esta norma indica:

*“Serán sancionables los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan.*

---

<sup>58</sup> Op Cit. Pita (Claudino). Pp.7

*Para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.*

*Estas diferencias se presentan cuando, al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.*

*Igualmente, constituirá inexactitud toda solicitud de compensación o devolución sobre sumas inexistentes.*

*Esta sanción también se aplicará cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente requerido, persista en el incumplimiento de presentar su declaración.*

*Esta sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se*

*haya presentado declaración. Si la solicitud de compensación o devolución resulta improcedente, la sanción será del veinticinco por ciento (25%) del crédito solicitado.*

*Asimismo, constituye inexactitud en la declaración de retención en la fuente, el hecho de no incluir, en la declaración, la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado o las efectuadas y no declararlas, o las declaradas por un valor inferior al que correspondía. En estos casos, la sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor de la retención no efectuada o no declarada. (...)*<sup>59</sup>.

El mismo artículo tipifica el fraude fiscal al sancionar el acto de inducir a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para el engaño<sup>60</sup>. Debe resaltarse el hecho de que en el Código citado no se llega a denominar estos actos como “evasión” o “fraude”.

El fraude constituye una infracción administrativa sujeta a sanción del 75% del monto dejado de pagar (sin incluir intereses y mora) cuando el monto defraudado sea inferior doscientos salarios base. Mientras que la modalidad de delito penal de la evasión se tipifica en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la siguiente forma:

*“Cuando la cuantía del monto defraudado exceda de doscientos salarios base, será sancionado con prisión de cinco a diez años quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error, con el propósito de*

---

<sup>59</sup> Artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

<sup>60</sup> Artículos 81 y 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

*obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública. (...)*”.

Por otro lado, en cuanto a la elusión, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contiene disposiciones para contrarrestar la elusión. Estas normas son lo que se conoce internacionalmente como normas anti-abuso, que permiten a la Administración Tributaria interpretar una situación o hecho jurídico determinado de acuerdo con su realidad económica y desconociendo la forma jurídica adoptada por el contribuyente, cuando ésta oculte una realidad diferente con el fin de obtener un beneficio económico en perjuicio del fisco. Estas normas son los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributario.

## **2. La Evasión de Estado**

Tal y como lo hemos venido indicando, la globalización facilita la evasión y la elusión mediante el traslado y el ocultamientos de ingresos en el exterior, entre otras formas de erosión de las bases imponibles. Esta situación es fomentada por la colaboración de ciertos Estados, fenómeno que al ser estudiado derivó en el concepto de competencia fiscal lesiva.

Este principio, tal y como lo define ROSEMBUJ en la cita que se transcribe más adelante, presupone una lesión del interés fiscal de un Estado, como resultado de la colaboración activa de sus contribuyentes con otro, para que éstos evadan o eludan el pago de impuestos<sup>61</sup>.

Como veremos, frente a la creciente tendencia de ciertos países de utilizar sus regímenes fiscales como medio de atracción de capitales o (eventualmente) inversión

---

<sup>61</sup> ROSEMBUJ (Tulio). **Derecho Fiscal Internacional**. El Fisco: Barcelona, 2001, P. 262.

extranjera<sup>62</sup>, un grupo de países representados en la OCDE deciden definir las acciones que le resultan perjudiciales y, tomar medidas para prevenirlas y contrarrestarlas. Llegando al punto de decidir tomar medidas represivas de tipo económico.

La pregunta lógica es: ¿qué facultad a estos Estados para tomar medidas de retorsión o para, pretender incidir sobre los regímenes fiscales de otros países? Por más nocivos que resulten para sus economías, los regímenes fiscales son parte del poder soberano de un Estado.

Según el Autor Tulio Rosembuj, la potestad de los Estados para reaccionar frente a aquellos que incurren en competencia fiscal nociva radica en la consolidación de este término como principio general del derecho internacional:

*“– Los principios internacionales del derecho internacional sirven para la transposición de institutos de orden interno con carácter común entre culturas jurídicas por la afinidad, dando respuesta a las frecuentes situaciones no convencionales que se crean, por obra de la globalización de las relaciones internacionales y con valor jurídico de derecho positivo, aunque provisional*

*– La elusión de estado es un principio general de derecho internacional tributario. Su presupuesto consiste en la creación de regímenes preferentes, motivada exclusivamente por finalidades fiscales (tax driven), en perjuicio del interés fiscal de otro u otros Estados.*

*– La evasión de Estado supone la cooperación activa con la ocultación de renta o riqueza del no residente. Un doble comportamiento infractor, sea en el residente y en la otra jurisdicción por su encubrimiento.*

---

<sup>62</sup> Quiere aclararse que la competencia fiscal nociva se relaciona primordialmente con la atracción de capitales móviles y no con la atracción de inversión extranjera.



*No solo se refiere a paraísos fiscales; su presupuesto también puede verificarse en Estados que no lo son, pero, amparan la impunidad del no residente. El principio General del Derecho contra la evasión fiscal es usualmente admitido en vía convencional y puede ser objeto de trasposición internacional”<sup>63</sup>.*

Dicho Autor llega las anteriores conclusiones siguiendo el razonamiento de que: un concepto o norma se convierte en principio general del derecho internacional cuando se traslada la aplicación de disposiciones internas al ámbito internacional. Para que ello suceda, las normas deben ser comunes a varios países con ordenamiento similares:

*“Cada sistema jurídico alienta elementos que pueden ser comunes a los demás que los hace idóneos para su trasposición internacional. Los principios generales del derecho son el resultado de la transformación de reglas internas, presentes en todos los sistemas jurídicos, susceptibles de trasposición internacional, precisamente por que la generalidad las distingue”<sup>64</sup>.*

Los principios internacionales, aplicados subsidiariamente frente a los tratados internacionales y la costumbre internacional, solucionan casos no previstos por normas de superior jerarquía, teniendo para ello valor de derecho positivo y autoridad independiente de la fuente escrita:

*“Los principios generales del derecho, si bien subsidio de los tratados y de la costumbre, que prevalecen, proponen la orientación de las soluciones de casos no previstos en las normas de superior jerarquía. Pero,*

---

<sup>63</sup> *Ibíd.* P. 262.

<sup>64</sup> *Ibíd.* P. 210

*no puede dudarse que tienen un valor de derechos positivo y su autoridad es independiente de la fuente escrita”<sup>65</sup>.*

La elusión y la evasión son figuras jurídicas que, en sus diferentes variaciones, tiene presencia universal en los ordenamientos jurídicos. Por lo tanto, la elusión y la evasión pueden ser trasladadas al orden internacional y ser aplicadas a los Estados en calidad de principios generales. Así, la evasión y la elusión se convierten en los principios internacionales anti-elusión y anti-evasión, tal y como concluye ROSEMBUJ.

Los Estados son los sujetos de estos principios. Es decir, cuando un Estado facilita o se presta de cualquier forma para que un no residente de otro Estado incurra en evasión o elusión, afectando así los intereses de ese otro, incurre en elusión o evasión de Estado. Debe estar claro que la transposición de los principios no puede darse a nivel interno y recaer sobre los administrados que no son sujetos directos del derecho internacional y el Estado no podrá aplicar el principio si no tipifica la elusión y la evasión en su propia legislación interna:

*“De otro modo, si no se prevé dicha conducta como ilícita en la legislación interna, lo que se alienta en el desplazamiento aleatorio de sanciones (impropias) sobre otros Estados, con el fin de recuperar base imponible, lo cual no es, exactamente, lo que se pretende. El Estado ofendido en su interés fiscal por el otro Estado debe calificar el comportamiento ilícito de su contribuyente con carácter previo. Sólo de esta manera puede legítimamente reclamar por los perjuicios que le provoca la cooperación del otro Estado en la ocultación ilícita de la renta o riqueza evadida.*

---

<sup>65</sup> *Ibíd.* P. 209

*En otros términos, a partir del ilícito local podrá definirse la responsabilidad internacional del Estado que brinda protección (ilícita) de renta o riqueza en su territorio”<sup>66</sup>.*

En esencia la elusión y la evasión de Estado suponen una infracción de los derechos de otros Estados, reconocida como tal en los principios internacionales del derecho. Con lo cual, el comportamiento es considerado inamistoso y los Estados pueden responder válidamente en razón de la capacidad de autotutela<sup>67</sup>. Una respuesta agresiva o represiva por parte de los Estados afectados estaría legitimada en el caso de una lesión inmediata o inminente por parte de otro:

*“La ley internacional conciente la adopción de medidas de retorsión que, aún sin fundarse en tratado, puede legitimarse en base al derecho de autotutela que es intrínseca a la posición de Estado, perjudicado en su interés fiscal”<sup>68</sup>.*

La elusión y evasión de Estado son la base de la competencia fiscal lesiva:

*“La elusión y evasión de Estado son el contenido de la competencia fiscal lesiva. Un comportamiento inamistoso de Estado contra otro u otros merecedores de retorsión por autotutela de su propio interés fiscal. Las recomendaciones de la OCDE pueden interpretarse como fuente de principios generales del derecho internacional tributario no solo para sus miembros sino, también, para terceros Estados. (...)”<sup>69</sup>.*

---

<sup>66</sup> *Ibíd.* P. 225

<sup>67</sup> El derecho internacional permite una reacción violenta e inmediata contra agresiones antijurídicas actuales o inminentes, mientras que en otros supuestos ilícitos, lo que en un principio se persigue es una reparación, y solo en caso de negativa puede procederse a una represalia.

<sup>68</sup> *Op Cit.* ROSEMBUJ (Tulio). Pp. 212

<sup>69</sup> *Ibíd.* P. 263

Por lo tanto, es importante distinguir ambos conceptos. La elusión de Estado se entiende como la cooperación de un Estado determinado con los residentes de otro, para llevar a cabo actos legales pero con fines antijurídicos:

*“(...) el único comportamiento común traducible es que la elusión no supone un comportamiento ilícito por parte del que lo realiza. Pero, hoy por hoy, esto no parece suficiente para elevarlo a principio general, ni tampoco objetivamente cierto.*

*En cambio, bien puede postularse la existencia del principio general antielusión respecto a los Estados, puesto que, en cualquier caso, exista o no tratado, aquella legislación que produzca divergencia con referencia a los acuerdos, si es que se verifican, o, infrinja intereses de otros Estados en general, cuando no los hay, suscitan un comportamiento inamistoso que puede originar la respuesta de otros Estados en razón de su autotutela. En otros términos, la ley del Estado no puede ser portadora de procedimientos de elusión destinados a facilitar la actividad de residentes de otro Estado o estimular dichos procedimientos de sus residentes en otro Estado”<sup>70</sup>.*

Al final, la elusión de Estado se traduce en la creación de regímenes preferentes motivada exclusivamente por finalidades fiscales:

*“La elusión de Estado se manifiesta en el establecimiento de regímenes fiscales preferentes, especiales o excepcionales, para favorecer el desplazamiento de inversiones motivado por consideraciones exclusivamente fiscales, lo cual no solo facilita la asignación de recursos económicos, sino, y más destacado, compromete el interés fiscal de los Estados que la padecen”<sup>71</sup>.*

---

<sup>70</sup> *Ibíd.* P. 212

<sup>71</sup> *Ibíd.* Pp. 212-213

La evasión fiscal, por su parte, implica:

*“(...) la cooperación activa de un Estado con la ocultación de renta o riqueza no residente, al tiempo que se perjudica el interés fiscal de terceros Estados. Un comportamiento ilícito de otro sujeto público cooperador<sup>72</sup>.”*

La diferencia entre ambas figuras radica, al igual que en el ámbito nacional, en:

*“(...) la naturaleza ilícita de ésta y su inmediato referente sancionatorio”<sup>73</sup>.*

Es importante recalcar que la evasión de Estado sólo se puede dar bajo dos presupuestos: que el Estado afectado tipifique en su propia legislación la evasión fiscal, y la existencia de un régimen de fiscalidad elevada frente a un régimen de baja o nula tributación.

Como ya fue explicado, ningún Estado podría reclamarle a otro una lesión que no es penalizada en su legislación interna pero, adicionalmente, no podrá reaccionar cuando la existencia del paraíso realmente no afecta su interés en virtud de las características de su propio régimen, como es el caso de un país que a su vez tiene baja o nula tributación, es por ello que:

*“El encubrimiento institucional de renta ajena se produce a través de dos elementos. Por un lado, la inexistencia o casi de sistema tributario regular (no tributo) y, por otro, la disimulación de la renta no residente*

---

<sup>72</sup> *Ibíd.* P. 224

<sup>73</sup> *Ibíd.* P. 225

*mediante el secreto bancario y mercantil, con fines de opacidad fiscal (no información).*

*El binomio no tributo/información supone un óptimo grado de ocultación institucional superadora de la protección lícita de los intereses de los particulares. La complejidad de la situación estriba en la conexión entre el paraíso fiscal y los residentes de Estado de elevada presión fiscal. Ello implica que una parte de la solución readica en la configuración jurídica del sistema tributario del Estado del residente: una zona de baja presión fiscal –afirma Levine- no deviene paraíso fiscal sino cuando entra en comunicación con zonas de alta presión fiscal y sus ventajas son accesibles para los residentes de estas últimas o, inclusive, cuando el Estado normal aparece patrocinando dicha circunstancia (Holanda-Antillas Holandesas; Gran Bretaña - Mann; Jersey, Guernsey, y Gibraltar, Bahamas, Bermudas)”<sup>74</sup>.*

Derivado de lo anterior puede afirmarse que las características esenciales de la evasión de Estado despiertan la necesidad del intercambio de información. Como lo señala ROSEMBUJ, el encubrimiento institucional de las rentas se produce no sólo por la falta de tributo (inexistencia parcial o total de un sistema tributario regular), sino además, por la falta de información (el encubrimiento de la renta del no residente mediante el secreto tributario, bancario o mercantil con fines de opacidad fiscal).

Por último, la utilización de los principios generales de derecho internacional, requiere que los Estados reconozcan la existencia de una lesión y la rechacen. Ello para evitar que por el transcurso del tiempo y la tolerancia se deriven en el reconocimiento jurídico de las prácticas de competencia fiscal lesiva como válidas. Esta es la razón de las listas de paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperantes, que denuncia la práctica ilegítima y hace evidente:

---

<sup>74</sup> *Ibíd.* Pp. 250-251

*“La evasión de Estado en colaboración con no residentes inspira la retorsión, comenzando por la lista, los efectos propios internos y, al límite, la sanción típica, por utilización del paraíso fiscal por el residente del Estado perjudicado.*

*La confección de listas de paraísos fiscales levanta algunas dudas. Primero, por los efectos que ocasiona a los que aparecen en ella. Segundo, con referencia a los que aún siéndolos objetivamente, resultan excluidos. Además del coste político que implica.*

*Sin embargo, la lista tiene la virtud de quebrar hipótesis de costumbre internacional y, al mismo tiempo, hace pública la retorsión por la complicidad del sujeto con el contribuyente, en la realización de una actividad ilícita, en perjuicio del interés fiscal del Estado de Residencia.*

*El salto de calidad de la lista se verifica a partir de su consagración por la OCDE. En efecto, hay una sugerencia para identificar mediante lista a los tax haven existentes (Recomendación 16). Pero, aún más importante, se exhorta a los Estados que tienen vinculación política o económica con los paraísos fiscales a “asegurar que estos lazos no contribuyen a la competencia fiscal lesiva” y, en particular, a aquellos países cuyas dependencias territoriales son paraísos fiscales a que garanticen que sus relaciones no sirven para incrementar o promover la competencia fiscal dañosa. (Recomendación 17). En idéntico sentido se manifestaba el Código Monti: asegurar que los criterio de competencia leal se aplicarán en los territorios dependientes o asociados de los Estados de la U.E. (cláusula M)”<sup>75</sup>.*

---

<sup>75</sup> *Ibíd.* Pp. 251-252

Existen posiciones contrarias a la teoría expuesta, desarrollada por ROSEMBUJ, como por ejemplo CALVO VÉRGEZ, quien indica:

*“Si bien cabría considerar la posibilidad de encuadrar el intercambio de información dentro de este ámbito de cooperación internacional como un reflejo de asistencial, lo cierto es que , en la actualidad, tal y como señala MALHERBE, no resulta posible considerar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, como un imperativo para la sociedad internacional, más aún cuando diversos Estados, contribuyen todavía de modo directo o indirecto a las citadas conductas, en tanto que se nutren de las mismas. Así, en tanto que no cabe afirmar, contratada la realidad actual, la existencia de una asistencia mutua entendida como cooperación internacional (sin perjuicio de que pueda alcanzarse en un futuro), tampoco es posible encuadrar el intercambio de información fiscal en el citado ámbito de cooperación caracterizado por la existencia de un imperativo común”<sup>76</sup>.*

*(...) Son los Estados los que mediante un acto libre de voluntad, deciden prestarse mutuamente la ayuda necesaria, motivo por el cual no nos encontramos ante un deber susceptible de ser violado por los Estados, ya que no es posible apremiar a un país para que colabore con otro facilitándole la información que la aplicación de sus sistema tributario requiera, ni cabe tampoco sancionar respuestas negativas a dichas solicitudes”<sup>77</sup>.*

### **3. Causas y consecuencias de la evasión**

¿Cuáles son las causas de la evasión fiscal? La doctrina identifica varias:

---

<sup>76</sup> Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). Pp. 85

<sup>77</sup> **Op cit**, CALVO VERGEZ (J.). P.85.



- “1) Carencia de una conciencia tributaria*
- 2) Sistema tributario poco transparente*
- 3) Administración tributaria poco flexible*
- 4) Bajo riesgo de ser detectado”<sup>78</sup>*

De estas causas sólo se explican a continuación las que se consideran más evidentes en la realidad costarricense.

Cuando se habla de carencia de conciencia tributaria o de falta de cultura tributaria se habla de la falta de hábito de pagar impuestos y de la ausencia del sentimiento de responsabilidad de cooperar con el Estado y con la sociedad:

*“Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.*

*No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.*

*Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por sí solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia”<sup>79</sup>.*

---

<sup>78</sup> **Op. Cit.** LAS HERAS (Jorge). P. 4.

<sup>79</sup> **Ibíd.** Pp.4-5

Para la sociedad no es suficiente que estos servicios sean prestados, la sociedad exige que sean prestados con eficiencia.

La doctrina señala que la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares:

*“El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.*

*El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrade al resto de la sociedad.*

*En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar”<sup>80</sup>.*

Esos dos pilares no son suficientes. Las creencias ciegas no bastan para pagar impuestos. Las personas trabajan duro todos los días y con el producto de su trabajo satisfacen sus necesidades y sus gustos. Cada vez que una persona hace un desembolso espera recibir a cambio una retribución justa, si no la recibe se siente estafada o robada. Podría considerarse que los verdaderos pilares de la cultura tributaria son el sentimiento de

---

<sup>80</sup> Ibíd. P. 5

pertenencia a una sociedad (en la medida de que todos deben colaborar para avanzar y mejorar conjuntamente, es decir solidaridad) y, la satisfacción completa y eficiente de las necesidades sociales por parte del Estado a cambio del pago de impuestos. Es lógico que si las personas no ven que el Estado satisface sus necesidades y no saben que se hace con su dinero por el que tanto han trabajado o, ven en las noticias que los políticos se lo roban, no quieren pagar.

Por otro lado una fiscalización y recaudación eficientes son completamente indispensables:

*“(...) el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal”<sup>81</sup>.*

La conducta fiscal del contribuyente cumplidor se ve deteriorada si la gente conoce que la evasión fiscal es elevada y que en la mayoría de los casos es impune. El pensamiento popular es: “Al fin y al cabo por qué voy a pagar yo si otros no pagan y el Estado no hace nada al respecto, además, quien se va a dar cuenta de que no pagué”.

Se puede concluir que el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente sólo se consigue respetando principios tributarios básicos: simplicidad, transparencia y, sobre todo, eficiencia.

En Costa Rica, la conciencia tributaria es poca. Muchas personas coinciden en que no existe cultura de pagar impuestos. Lo cual se acentúa con la falta de vocación “tributaria” de la Hacienda Pública, así lo señala el autor Adrián Torrealba:

---

<sup>81</sup> Ibíd. P. 5

*“Una característica histórica de la Hacienda Pública costarricense ha sido la de su escasa vocación “tributaria”, lo que la ha llevado a apoyarse excesivamente en el recurso de deuda e, incluso, en alguna etapa –en especial, la del sandinismo en el poder de Nicaragua- en donaciones”<sup>82</sup>.*

En materia de cultura tributaria en Costa Rica, el estudio más importante con se cuenta es el ya mencionado Libro Blanco de la Contraloría, en él se identifican los aspectos que mueven al costarricense en el pago o impago de impuestos, en específico la representación que tiene el ciudadano con respecto del impuesto. Se indica que:

*“La visión ciudadana sobre los impuestos es polivalente. Oscila entre la obligación solidaria y la acción inevitable bajo pena de sanción. La población costarricense está convencida de la relación entre la acción contributiva y el tipo de sociedad a la que aspira, pero esta percepción está tamizada por sus valoraciones de desempeño institucional, solidaridad colectiva, justicia y corrupción”<sup>83</sup>.*

El costarricense reconoce la importancia de la función estatal, por lo cual, a la hora de pagar impuestos se formula una expectativa de beneficio:

*“Un rasgo reconocido de la cultura política costarricense es la existencia de una especie de acuerdo ciudadano sobre la importancia y la utilidad de un aparato estatal comprometido con las tareas del desarrollo, especialmente en su dimensión social. En el estudio sobre las representaciones sociales alrededor de los impuestos, esta relación es tanto más directa, cuanto manifiesta la convicción de que, en la transacción*

---

<sup>82</sup> TORREALBA (Adrián). **Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El Caso de Costa Rica**. 2005. Pp.1-2.

<sup>83</sup> CONTRALORÍA GENERAL DE LA RÉPUBLICA DE COSTA RICA. **El Sistema Tributario Costarricense: Contribuciones al Debate Nacional (Libro Blanco)**. San José, 2001. P. 459

*impuestos-acciones gubernamentales, el contribuyente se formula una expectativa de beneficio”<sup>84</sup>.*

El ciudadano está de acuerdo con y dispuesto a contribuir, pero su voluntad se ve matizada por su creencia de que el Estado es un mal administrador:

*“Casi tres cuartas partes de los entrevistados reconocen en el Estado un mal administrador y consideran que debe mejorar sus actuaciones, especialmente las relacionadas con la entrega de servicios sociales. No obstante, esta percepción es matizada con la confianza de los ciudadanos en un rol activo del Estado en aspectos clave de su vida cotidiana, incluso si para ello debe pagar impuestos. Una abrumadora mayoría de los entrevistados (92%) no está de acuerdo con que el Estado deje de prestar servicios sociales a cambio de no cobrar más impuestos. La mitad de los entrevistados señala que las mejoras en los servicios y prestaciones sociales y de infraestructura deben seguir siendo públicas y financiarse con impuestos. Estas opiniones revelan confianza en el Estado, en su capacidad distributiva y voluntad solidaria, porque se entiende que todo ello debe financiarse con impuestos”<sup>85</sup>.*

Otros factores que se enuncian como desincentivo a la contribución es la falta de transparencia institucional y la creencia de que existe injusticia en la contribución en el cobro: los ricos pagan poco y los pobres pagan mucho:

*“La otra cara de la medalla de una política de bienestar se relaciona con el compromiso contributivo de los ciudadanos. En el estudio se advierte una clara voluntad contributiva. Sin embargo, la calidad de esa voluntad se divide cuando se relaciona con el uso potencial de los recursos.*

---

<sup>84</sup> *Ibíd.* P.459

<sup>85</sup> *Ibíd.* P. 504

*Una solidaridad normativa, que no vincula su contribución con el destino de los recursos, convive con una solidaridad racional, que percibe la necesidad de que el impuesto se destine a usos sociales más que a usos productivos.*

*8) En general, la cultura tributaria de los costarricenses parte del reconocimiento de que hay injusticia en la contribución y en el cobro; se cree que los ricos pagan poco y los pobres mucho<sup>86</sup>.*

El sistema tributario en sí puede contribuir a la falta de cumplimiento en el pago de impuestos siendo poco transparente. Cuando en el sistema hay una falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación con las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro, hay falta de transparencia:

*“La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal.*

*Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.*

*En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc.,*

---

<sup>86</sup> *Ibíd.* Pp. 457 - 507

*donde la función de una surge como el problema de otro.*

*Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.*

*Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante”<sup>87</sup>.*

Esta claro que si existen los anteriores problemas lo más probable es que el sistema sea tan complejo y desordenado que resulte muy difícil de cumplir para el contribuyente. Donde existen administraciones tributarias poco transparentes claramente hay problemas de elusión y evasión fiscal.

En Costa Rica el sistema tributario no es de lo más adecuado. El autor ADRIÁN TORREALBA señala que la ausencia de vocación tributaria de la Hacienda Pública se refleja en la ausencia de una reforma tributaria sistemática, entendiendo por tal aquella que se basa en el diseño de un plan general del sistema tributario deseado para, a partir de ahí, configurar las figuras tributarias concretas y los mecanismos formales y sancionadores necesarios para su aplicación. Indica que el ordenamiento tributario costarricense ha sido construido sin planos, por lo que ha padecido históricamente de profundas deficiencias estructurales que enumera como:

1. *Exceso de impuestos dispersos.*
2. *Abuso de los destinos específicos de los ingresos de los impuestos*
3. *Dependencia recaudatoria de los aranceles aduaneros.*

---

<sup>87</sup> **Op. Cit.** LAS HERAS (Jorge). P. 7.

4. *Imposición sobre el consumo basada, por una parte, en un impuesto general sobre las ventas que es apenas una aproximación al moderno modelo de valor agregado, construido con claras deficiencias técnicas y restricciones en su materia imponible y, por otra parte, un impuesto selectivo al consumo que ha gravado una larga lista de bienes con tipos disímiles dentro de una ancha banda de más de 50 puntos porcentuales, con facultades excesivas del Poder Ejecutivo para fijar el tipo y la lista misma de bienes a incluir, todo lo cual ha redundado en una figura generadora de distorsiones económicas claras, dada su falta de neutralidad.*

5. *Imposición sobre la renta de corte cedular y basada en un criterio de territorialidad, técnicamente deficiente en su construcción, que deja zonas importantes de capacidad económica sin gravar por basarse en un concepto de “renta producto” y que impone tratamientos tributarios distintos a las rentas de distinta fuente sin criterios suficientemente razonables.*

6. *Un amplio conjunto de regímenes de incentivo tributario al sector industrial, al sector exportador no tradicional, al turismo, a la reforestación y a la inversión extranjera directa (zonas francas) que convirtió a la recaudación tributaria en inelástica en relación con el crecimiento del PIB: siendo estas actividades las de mayor dinamismo y aporte a dicho crecimiento, su no contribución ha creado un divorcio entre el crecimiento del PIB y el aumento de la recaudación.*

7. *Una Administración Tributaria con potestades jurídicas limitadas, recursos materiales y humanos insuficientes, no organizada, en fin, en torno a conceptos modernos de administración tributaria.*



8. *Una regulación absurda de los incentivos financieros hacia el cumplimiento voluntario exacto de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos*

9. *Un régimen sancionador deficiente*<sup>88</sup>.

Por último, el bajo riesgo de ser detectado es una de las principales causas que llevan al contribuyente costarricense a evadir impuestos. Como indica Adrián Torrealba, la Administración Tributaria tiene escasos recursos, tanto normativos como materiales para perseguir la evasión fiscal. El contribuyente costarricense es conocedor de esta situación, es más, considera que muchos la aprovechan y que, por lo tanto, ellos también la deberían aprovechar. Estas circunstancias desmoralizan a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria. En el Libro Blanco se indica que cerca de un 50% de la muestra analizada manifestó creer posible evadir impuestos y que la evasión se asocia con un efecto de demostración negativo producto de la combinación de mala gestión y con falta de solidaridad de los grupos de mayor ingreso relativo (en general se cree que los ricos no pagan):

*“1) La cultura tributaria se mueve en medio de una tensión entre el acto penalizado de evasión y la invocación de circunstancias atenuantes de diferentes tipos. Una primera línea argumentativa se relaciona con la percepción de los ciudadanos sobre la rendición de cuentas, que se considera una necesidad y una demanda social. La propensión a la evasión es ambivalente, porque mientras por un lado se demandan penas para quienes incumplen con sus obligaciones, proporciones cercanas al 50% consideran posible realizar prácticas evasoras. La solidaridad en abstracto entra en conflicto con la evasión en concreto, aspectos que quedan adecuadamente reflejados en la información aportada por el estudio.*

---

<sup>88</sup> Ver TORREALBA (Adrián), **op cit.**, P.3.

*2) Las representaciones sociales sobre los impuestos son sensibles a la percepción del grado de equidad en el cobro y la contribución. El tema de la evasión está asociado al efecto de demostración negativo producto de la combinación de mala gestión con falta de solidaridad de los grupos de mayor ingreso relativo. Es posible que las acciones aleccionadoras de la administración fiscal contribuyan a disminuir la tolerancia social con los delitos tributarios y a mejorar la confianza en la administración. La disminución de la discrecionalidad contributiva también puede ayudar en este sentido”<sup>89</sup>.*

En los últimos años la Administración Tributaria Costarricense ha hecho esfuerzos importantes para reformar y mejorar el sistema tributario. Entre ellos, el más reciente, la presentación ante la Asamblea Legislativa del Proyecto de Ley Reforma Fiscal Estructural<sup>90</sup>. El proyecto (el actual), busca reformar el sistema tributario integralmente a partir de tres pilares un régimen de renta global, de renta mundial y renta ingreso.

Debería ser importante en este proceso de reforma que el Estado desarrolle e implemente una política clara en cuanto a la evasión, su tratamiento tanto a nivel nacional como internacional y la forma de evitarla y corregirla.

Las consecuencias de la evasión, por su parte son mediatas e inmediatas. Inmediatamente la evasión erosiona la base imponible debilitando los ingresos del gobierno y su estructura económica. De forma mediata la evasión afecta a la sociedad. El poder de recolectar tributos fue dado al Estado por medio de la Constitución Política con el fin de que pudiera mantener la estructura estatal y proveer de servicios básicos a la sociedad (si no es que más). Con la disminución del ingreso el Estado ve disminuida su capacidad de brindar esos servicios. JORGE LAS HERAS hace referencia a una frase importantísima:

---

<sup>89</sup> **Op Cit.** CONTRALORÍA GENERAL DE LA RÉPUBLICA DE COSTA RICA. Pp. 506

<sup>90</sup> Última versión publicada: Expediente N.º 15516. Ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructurada. Informe sobre la redacción final del texto aprobado en primer debate en la Asamblea Legislativa el 20 de febrero de 2006. San José, Costa Rica.

*“(...) la evasión invalida las propiedades de neutralidad económica de las mejores estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos”<sup>91</sup>.*

Los tributos deberían ser neutrales de forma tal que no afecten el comportamiento normal del mercado, esta máxima es consecuencia del teorema de Diamond-Mirrlees sobre la eficiencia productiva (en cuanto a este tema ver Capítulo III, Sección 1, aparte 3). Los impuestos son creados pensando que los contribuyentes van a cumplir con sus obligaciones y no al revés. Razón por la cual, al evadir impuestos y disminuirse la base imponible, se termina por desvirtuar la forma en fueron pensados. Unas personas terminan pagando más que otras y recibiendo menos a cambio. Otras por el contrario terminan teniendo más ingresos en una posición de ventaja injusta e ilegal frente a los otros. Esta es la teoría tradicional.

A manera de nota, existe una discusión de orden puramente político en cuanto a si la competencia fiscal nociva como mecanismo de atracción de capitales extranjeros, lleva a cuestionar el principio de neutralidad económica y la estructura actual de los sistemas tributarios. Una opinión es que desde siempre, y aún más en una época como la que vivimos, los Estados a nivel internacional son actores económicos y como tales compiten en el mercado, a pesar de lo que diga la teoría desarrollada por los países desarrollados y, en especial por la OCDE. Entonces, se dice que si un Estado desarrollado puede utilizar su infraestructura para atraer inversión, ¿por qué no puede un Estado subdesarrollado bajar

---

<sup>91</sup>Op. Cit. LAS HERAS (Jorge) P. 1. La definición de neutralidad económica es importante para comprender esta afirmación: “The case for economic neutrality is based on the belief that markets do fairly well in determining, inter alia, what to consume, what to produce, how to organize and finance production and distribution, where to locate economic activity, and whether to save and invest or consume.<sup>3</sup> A tax is neutral if it does not interfere with these decisions. For example, a sales tax that applies equally to all consumption occurring in a given jurisdiction is relatively neutral (distorting only the choice of where to live, a decision not likely to be much affected by the level of sales taxation), whereas a tax on all production occurring in the same jurisdiction is less likely to be neutral, as it distorts the choice of where to locate production. A tax that applies selectively to only some consumption or some production distorts choices of what to consume or what to produce. Finally, a tax on capital goods discourages investment. MCLURE (Charles E Jr). **Rethinking sales and local reliance on the retail sales tax: Should we fix the sales tax or discard it?** Brigham Young University Law Review, 2000, <http://www.findarticles.com/>, consultada el 5 de junio del 2006.

sus impuestos para atraer inversión a falta de infraestructura? Ésta no es una idea nueva, lo cierto es que se trata de uno de los argumentos de defensa de los países de baja o nula tributación (en cuanto a este tema ver Capítulo III, Sección 1, aparte 3). Esto podría generar cuestionamientos en cuanto a si son los sistemas tributarios los que deben ser modificados integralmente, siendo que éstos son los que están mal y no la competencia fiscal nociva, lo cual es una decisión de orden político no sujeta a estudio en la presente investigación.

## **CAPÍTULO II. LAS PRIMERAS MANIFESTACIONES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

Ha quedado explicado cómo la problemática actual hace necesario el intercambio de información como herramienta de gestión. Producto de esta necesidad, los Estados han creado diferentes modelos de normas internacionales que permiten el Intercambio de Información Tributaria a nivel internacional.

Los instrumentos que permite el intercambio han tenido varias etapas de desarrollo, conforme el mismo ha ido adquiriendo importancia. El intercambio de información ha pasado de estar incluido en una cláusula accesoria e instrumental dentro de los convenios para evitar la doble imposición, hasta llegar a ser el tema central de convenios internacionales (tanto bilaterales como multilaterales).

En este capítulo se discutirán las primeras manifestaciones del Intercambio de Información Tributaria en la normativa internacional. Centrando la atención en las cláusulas de intercambio de información dentro de los convenios para evitar la doble imposición y siguiendo con los convenios de asistencia administrativa mutua como antecedente necesario de los convenios específicos de Intercambio de Información Tributaria.

### **Sección I. La cláusula de Intercambio de Información en los CDI**

#### **1. Los criterios de sujeción y la soberanía: elementos determinantes en la creación de las cláusulas de intercambio de información**

El poder para establecer impuestos es parte de la soberanía de un Estado; es parte de su poder jurisdiccional, el cual (en derecho internacional) es la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas legales:

*“El poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía. El poder jurisdiccional, desde el punto de vista*

*del derecho internacional, es definido habitualmente como la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas legales”<sup>92</sup>.*

No hay un principio en derecho internacional que limite expresamente este poder, en este sentido HUBERT HAMEKERS señala:

*“Cada estado (sic) organiza el campo de aplicación de su sistema tributario de forma autónoma. La legislación fiscal nacional prescribe cuáles sujetos legales son gravables sin tener que tomar en consideración jurisdicciones fiscales extranjeras. Como regla los estados gravaban tanto la renta mundial como los ingresos de sus residentes, así como la propiedad y as utilidades provenientes de la propiedad de los no residentes, que están situados en ese estado (...)”<sup>93</sup>.*

Sin embargo, siempre han existido restricciones a su ejercicio fuera del territorio de un país. El ejercicio de la soberanía es territorial por excelencia. El poder de un Estado y su gobierno se limita a las personas que tengan su nacionalidad, sus habitantes y, sobre todo a un ámbito territorial determinado, lo cual también es cierto en derecho tributarios:

---

<sup>92</sup> SERRANO ANTÓN, (Fernando). **Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y aplicación.** *Fiscalidad Internacional.* Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001, P.87.

<sup>93</sup> HAMAEEKERS, (Hubert). **The Source Principle versus the Residence Principle.** *Revista Dos Tribunais.* Sao Paulo, Cuadernos de Dereitto Tributário e Finanças Públicas, Ano 1- Nº3, abril-junio de 1993, P.166. Original en Inglés: “Every state organizes the field of application of its tax system autonomously. The national tax legislation prescribes which legal subjects are taxable without having to pay regard to foreign tax jurisdictions. As a rule states assess both the worldwide assets and income of their residents as well as property and income originating from property of non-residents, which is situated in that state”.

*“En general, el poder tributario de un Estado está restringido a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos que presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él”<sup>94</sup>.*

CALVO VÉRGEZ adicionalmente indica:

*“Tal y como lo señala DIEZ VELASCO, la soberanía territorial de un Estado puede manifestarse en un doble sentido: hacia el exterior del Estado, esto es, “por una auténtica libertad de decisión en el ejercicio de sus relaciones internacionales”, y hacia el interior “en tanto que el Estado soberano posee la plenitud de la jurisdicción para regular todo lo que hace referencia a su territorio, a su población y a los diversos aspectos de su vida social, sin que proceda la injerencia, intervención o control en los poderes internos por el Gobierno de otro Estado”. Las consideraciones realizadas por el citado autor son, a nuestro juicio, plenamente aplicables en el ámbito del Derecho Internacional Tributario, si bien su peculiar evolución jurídica ha generado una cierta tendencia a la limitación del carácter absoluto de la voluntad de cada Estado a través de la multiplicación de las relaciones en el conjunto de tratados colectivos, organizaciones internacionales, etc.”<sup>95</sup>.*

Para que la comunidad internacional reconozca a un país como un Estado soberano, el país debe a su vez respetar la soberanía de los otros países y contener el ejercicio de sus poderes dentro de sus fronteras:

---

<sup>94</sup> Op. Cit. SERRANO ANTÓN (FERNANDO). P. 88

<sup>95</sup> Op. Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). P.99. Para más referencias sobre la soberanía territorial de un Estado ver DAMROSCH (Lori F.), HENKIN (Louis), CRAWFORD PUGH (Richard), SCHACHTER (Oscar) y SMIT (Hans). International Law: Cases and Materials. Saint Paul, Minnessota, Editorial West Group, Cuarta Edición, 2001, P.316.

*“(…), si bien para el contribuyente el derecho exclusivo de cada Estado al ejercicio del poder tributario en su territorio constituye un dato positivo, para los demás Estados, la actuación más allá de sus fronteras representa un atentado contra su soberanía. Sólo el Estado puede aceptar limitaciones concretas a la propia soberanía sobre el territorio a través de acuerdos internacionales, decidiendo someterse a controles por parte de otros Estados o de organizaciones internacionales, o consintiendo en su territorio el desarrollo de actividades específicas, con lo que el territorio supone la limitación del poder exclusivo del Estado mismo, no siendo lícitos sin su consentimiento los actos de un poder tributario extraño que sujeten a personas o cosas dentro del territorio de dicho Estado”<sup>96</sup>.*

Para un país también es posible establecer normas, en uso de su poder soberano, que obliguen a los nacionales o residentes a tributar aunque se encuentren en el extranjero.

Existen tres principios básicos aceptados internacionalmente para establecer criterios que vinculen a una persona o a un hecho a las normas tributarias de un Estado:

1. El de la fuente o territorialidad:

*“El principio de la fuente –territorialidad-, como manifestación del vínculo real. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determina país o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo o tuviera, en definitiva, relaciones económicas en [el territorio]”<sup>97</sup>.*

---

<sup>96</sup> Op. Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). P.100.

<sup>97</sup> Ibíd. P. 90



*“El principio de territorialidad [es] el principio de cobrar impuestos sólo dentro de la jurisdicción territorial de un estado soberano”<sup>98</sup>.*

2. El de la nacionalidad:

*“El principio de la nacionalidad, como muestra del criterio personal. Según esta regla, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas”<sup>99</sup>.*

*“El principio de nacionalidad, [con respecto a la residencia y la fuente como base de la tributación], juega un papel (limitado) en ciertos países como base adicional de la imposición”<sup>100</sup>.*

3. El de residencia:

*“[En la práctica la generalidad] de los sistemas tributarios incorporan como principio así mismo el de residencia efectiva, según el cual, un Estado, grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio”<sup>101</sup>.*

---

<sup>98</sup> Op. Cit. HAMAEEKERS (Hubert). P.164. Original en Inglés: “Territoriality principle [is] the principle of levying tax only within the territorial jurisdiction of a sovereign state”.

<sup>99</sup> Op. Cit. SERRANO ANTÓN (Fernando). P. 90

<sup>100</sup> Op. Cit. HAMAEEKERS (Hubert). P.165. Original en Inglés: “Nationality principle [is] in addition to residence and source as a basis for taxation nationality plays a (limited) role in certain countries as an additional basis for taxation”.

<sup>101</sup> Op. Cit. SERRANO ANTÓN. P.90.

*Principio Renta Mundial - [es la] deuda fiscal del individuo o persona jurídica residente de un Estado en particular incluyendo ambos los ingresos de fuente local y extranjera (Renta Mundial)”<sup>102</sup>.*

Los criterios resultantes de estos principios (o sus posibles combinaciones) son de carácter personal o real, dependiendo de si la vinculación es con los sujetos o con la renta respectivamente. De cualquier forma, la vinculación de los sujetos o de la renta será con respecto a las leyes de un país, aplicables dentro de su territorio. La posibilidad de establecer estos criterios no significa que las restricciones al uso del poder soberano dejen de existir. No importa que criterio de vinculación sea utilizado, los Estados encuentran limitaciones fuera de su territorio para aplicar su normativa interna:

*“La mayoría de los Estados ha aceptado restricciones en la aplicación del principio de territorialidad. Así, cuando presentan proyectos de ley o de otras normas legales sobre la tributación de “no nacionales”, los Estados precisan de una conexión relevante con el territorio, un nexo definido, un lazo mínimo entre el Estado y la persona, la propiedad o el hecho que se pretende hacer tributar. Esta ligazón económica con el territorio fue definida y concretada por el Informe de la Liga de las Naciones realizado por cuatro expertos tributarios (Bruins, Einaudi, Seligman, y Stamp). En dicho Informe se discierne sobre tres posibles nexos económicos entre un extranjero (no nacional) y el Estado quiere someterlo a tributación:*

*1. La persona extranjera mantiene su residencia dentro del territorio del Estado. (...)*

---

<sup>102</sup> Op. Cit. HAMAEEKERS (Hubert). P.165. Original en Inglés: “Worldwide income – principle [is the] income tax liability of a resident individual or resident legal entity of a particular country covering income both from domestic and foreign sources (worldwide income)”.

2. *La persona extranjera lleva acabo una actividad económica dentro del territorio del Estado (...)*

3. *La persona extranjera posee una propiedad inmobiliaria que radica en el Estado. Este criterio es suficiente para someter a gravamen las rentas que produzca la propiedad. (...)*<sup>103</sup>.

Es en esta restricción del poder soberano donde radica la necesidad de un instrumento legal reconocido internacionalmente para poder controlar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes fuera de las fronteras nacionales.

Indiferentemente del criterio de sujeción que utilicen, está claro que todos los países respetan el principio de territorialidad como parte de las limitaciones jurisdiccionales para ejercer su soberanía tributaria, recordemos que el ejercicio de la soberanía es territorial por excelencia.

Ahora, establecidos legalmente criterios de vinculación y encontrados nexos adecuados al territorio, incluso así, a la Administración se le complican sus labores cuando pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en territorio extranjero. El problema, en esos casos, es que para la Administración no siempre es posible aplicar las normas y garantizar su cumplimiento, pues las personas y los hechos se encuentran fuera de su ámbito de poder, como se explicó en la primera sección de esta tesis. Para fiscalizar y cobrar impuestos se requiere de una infraestructura mínima de la cual la administración carece (y no puede contar con) fuera de su territorio.

Otro problema que surge de imponer tributos fuera de las fronteras nacionales es la “Doble imposición”. Cuando se utilizan criterios de vinculación personales como los de residencia y nacionalidad surgen conflictos jurisdiccionales entre los Estados por del cobro

---

<sup>103</sup> Op. Cit. SERRANO ANTÓN. P. 90

de impuestos. Una misma persona o una misma renta pueden estar vinculadas a las leyes tributarias de dos países distintos en virtud de los criterios de vinculación que cada uno utilice. En estas situaciones las potestades tributarias se solapan y surge un fenómeno conocido como doble imposición internacional (jurídica o económica):

*“La aplicación actual de los sistemas tributarios basados en algunos o en varios de los criterios más arriba expuestos, residencia, fuente y nacionalidad, da lugar a que inevitablemente las potestades tributarias se solapen, dando lugar a lo que generalmente es conocido como doble imposición internacional”<sup>104</sup>.*

Las limitaciones que el territorio impone al ejercicio del poder soberano y la problemática de la doble imposición disparan los esfuerzos iniciales de la comunidad internacional para brindarse colaboración administrativa entre sí. El acercamiento se da con el fin inmediato de resolver conflictos jurisdiccionales provocados por la existencia de distintos métodos de vinculación y el mediató de evitar los efectos lesivos de la doble imposición. Se crean modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante y para efectos de la presente investigación llamados “CDI”) y en ellos se incluyen cláusulas de intercambio de información tributaria como instrumento para poder hacerlos efectivos. Éstos se configuran como los primeros instrumentos o causas jurídicos internacionales que permiten el intercambio de información.

La necesidad de intercambiar información tributaria parecía evidente antes de que existieran los CDI, especialmente para los países sistemas basados en la residencia y nacionalidad, los cuales necesitan de información en manos de otras Administraciones - Tributarias para fiscalizar las rentas extraterritoriales. No así para los países con renta territorial, quienes por mucho tiempo han menospreciado el poder que tiene el intercambio de información para determinar si sus contribuyentes están ocultando ingresos fuera de sus

---

<sup>104</sup> Ibíd. P. 96

fronteras nacionales, y ha confiado el control de la evasión en el impuesto sobre las remesas.

Éste último puede ser el motivo por el cual las cláusulas de intercambio de información no surgen hasta que los países con renta mundial propulsan los CDI. En ellos se crean cláusulas meramente instrumentales, con la función de garantizar el cumplimiento de los CDI y la normativa interna relacionada con los impuestos incluidos en los de ellos.

## **2. El desarrollo de la cláusula de intercambio de información en los CDI.**

A manera de introducción histórica al desarrollo de las cláusulas de intercambio de información en los CDI, resulta curioso saber que los tratados de índole tributaria son un invento alemán. KOSTERS narra que el primer convenio internacional data de 1899. Es en esta fecha cuando se concluye el primer tratado entre Prusia y el Imperio Austro-Húngaro. Antes de eso ya se realizaban convenios, pero dentro de la Federación Germana<sup>105</sup>.

Analizando los documentos recopilados, modernamente la OCDE y la ONU han sido las principales propulsoras del desarrollo de los instrumentos legales de colaboración internacional. El CIAT, los Estados Unidos de América y la Comunidad Andina también ha realizado esfuerzos importantes. Por otro lado, los aportes de la Unión Europea han sido trascendentales. Los países europeos, al eliminar fronteras para efectos económicos y comerciales, han tenido que realizar reformas novedosas e innovadoras a nivel tributario, incluyendo los mecanismos para el intercambio de información. Los países europeos han

---

<sup>105</sup> KOSTERS (Bart). **The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments**. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Enero/Febrero, 2004, P.4. Original en Inglés: “It can be maintained that tax treaties are a German invention. The first tax treaty was concluded in 1899 between Prussia and the Austro-Hungarian double monarchy. Prior to this bilateral treaty there had already been similar arrangements within the German Federation.

*After the signing of this first treaty, it still took many decades before-in the 1920s- the first set of model tax treaties was published. These are now known as the 1928 Geneva Models. These first models were created under the auspices of the League of Nations, the predecessors of the United Nations UN. In the following Decades new model Tax Conventions were drafted by the League of Nations with the last one being published shortly after World War II, better known as the London Model”*

puesto en práctica modelos teóricos de intercambio de información dejando en evidencia sus deficiencias y virtudes, y generando soluciones para que tengan un mejor desempeño.

## 2.1. La Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo

Esta organización, conocida por sus siglas en inglés “OECD” (Organization for Economic Cooperation and Development)<sup>106</sup> o en español “OCDE” (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), fue la primera en iniciar estudios en cuanto a “ayuda administrativa mutua en materia fiscal”<sup>107</sup>. Inició formalmente sus estudios entre los años 1956 y 1961, al presentar cuatro informes provisionales con una serie de artículos que

---

<sup>106</sup> La OECD encuentra sus orígenes en la Organización para Cooperación Económica Europea (OEEC), creada en 1947 con el apoyo de EUA y Canadá para coordinar el Plan Marshall para la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial.

En resumidas cuentas, La OECD es un foro en el que 30 países discuten temas económicos, sociales y medio ambientales producto de la interdependencia y la globalización. En general, la organización señala que busca incentivar el desarrollo sostenible en el mundo. Las discusiones que se dan en el foro pueden desembocar en tratados y convenios internacionales como los que tratamos en la presente investigación.

Es también una fuente de información comparativa, de análisis y de previsiones con vistas al fortalecimiento de la cooperación multilateral. Los datos que dan fuerza a las discusiones que producen en el foro provienen de las oficinas centrales de la OECD. El secretariado recolecta información económica y monitorea tendencias económicas. También investiga cambios sociales y la evolución del comercio, el ambiente, la agricultura, la tecnología, la tributación, etc. La OECD ha sido la fuente de información y de estadística social y económica, más grande del mundo. (Ver la página oficial de la OECD [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

El objetivo de la OECD es promover políticas destinadas a: alcanzar un crecimiento sostenible de la economía y del empleo, así como una progresión del nivel de vida en los países miembros, manteniendo paralelamente la estabilidad financiera con el fin de contribuir al desarrollo de la economía mundial; asistir en el trabajo de expansión de una economía sana, tanto en los países miembros como en los países en proceso de desarrollo económico y; contribuir al crecimiento del comercio mundial sobre una base multilateral y no-discriminatoria. (Artículo 1 del Convenio de la OECD).

En su página Web, la OECD afirma que es grupo de países con un “pensamiento” similar, siendo que la pertenencia a esta organización está limitada a países, democráticos y con economía de mercado. Los países que la conforman son en su mayoría los más ricos del mundo, y en conjunto producen aproximadamente un 60% de la riqueza mundial. Estos países son: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos de América.

Es claro que los modelos, al ser desarrollados por un grupo de países en específico, buscan proteger los intereses de estos países. Algunos de sus miembros, al ser parte de los países económicamente más poderosos del mundo, tratan de imponer los convenios a países no miembros para los cuales los convenios pueden resultar perjudiciales. He aquí el origen de la problemática que presentan los modelos de convenios de la OECD y de sus políticas en materia tributaria.

<sup>107</sup> La “Colaboración u Asistencia Administrativa Mutua” es el género, siendo que el Intercambio de información es una especie dentro de dicho género.

habrían de formar un modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional. Citando a SERRANO ANTON, CALVO VÉRGEZ indica:

*“Previamente (...) el comité de asuntos fiscales de la OECE (antigua OCDE) presentó cuatro informes provisionales entre 1956 y 1961 con una serie de modelos de artículos que habrían de formar parte de un hipotético modelo de convenio. Pero, es en 1963 cuando tiene lugar la presentación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional de carácter general, al cual se le anexionan una serie de comentarios sobre su articulado que pretenden interpretar el modelo de convenio, de modo que cuando un Estado no esté de acuerdo con dicha interpretación, éste introduce una reserva al comentario”<sup>108</sup>.*

Esta práctica se conserva hasta el día de hoy. A partir de este modelo de carácter general se elabora el Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición sobre patrimonios y herencias de 1966. CALVO VÉRGEZ narra la evolución de la siguiente forma:

*“Como es sabido, el Comité sobre asuntos fiscales de la OCDE inicia su estudio de la ayuda administrativa mutua en materia fiscal en el año de 1963, con la elaboración del Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición respecto de los impuestos sobre la renta y el capital, esto es, el llamado Modelo de la OCDE de 1963, que posteriormente da lugar al Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición sobre patrimonios y herencias de 1966. Las tareas de elaboración de estos convenios fueron encomendadas a representantes de los gobiernos expertos en la materia, con el objetivo de que sus aportaciones estuviesen basadas en las necesidades reales de sus países, sin constituir meras consideraciones de carácter doctrinal. Ciertamente, la homogeneidad de los países miembros*

---

<sup>108</sup> Op Cit. Calvo Vérguez (J). P. 62

*de la organización constituyó una importante ventaja a la hora de llevar a cabo la adopción de un modelo concreto, ya que la mayor parte de los estados miembros pertenecían al grupo de los países “desarrollados”. Sin embargo, este mismo aspecto perjudicó considerablemente su aplicación práctica al resultar lesivo para los países considerados “subdesarrollados”*<sup>109</sup>.

El Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE incluía, en su artículo 26, las pautas para llevar a cabo el intercambio de información necesario para la correcta puesta en práctica del convenio:

*“Desde la primera versión de ese Tratado Modelo, que data de 1963, se incluye una cláusula estándar sobre el intercambio de informaciones tributarias en su artículo 26. Este artículo, como también el propio Modelo, ha sufrido sucesivas modificaciones que fueron ampliando el ámbito y objeto del intercambio de informaciones”*<sup>110</sup>.

En el año 1967 se revisa el modelo de 1963 y se identifican varias limitaciones del mismo en cuanto a: la información que podía intercambiarse, los sujetos cuya información podía ser intercambiada y el principio de secreto tributario internacional. Diez años más tarde, en 1977, la OCDE publica un nuevo Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el capital (Modelo de la OCDE de 1977) y, nuevamente como consecuencia, en 1982 tiene lugar una revisión de la regulación en materia de doble imposición sobre sucesiones y donaciones:

*“(…).En todos estos modelos de convenio, (...), hay disposiciones relativas a la cooperación entre las administraciones fiscales de los Estados contratantes, analizándose los intercambios de información necesarios*

---

<sup>109</sup> *Ibíd.*, Pp. 62-63

<sup>110</sup> *Op. Cit.* PITA (Claudino). P.3.



*tanto para la correcta aplicación de los convenios como para la propia efectividad de las Legislaciones internas”<sup>111</sup>.*

En los años siguientes el Comité de Asuntos Fiscales publicó sucesivamente comentarios sobre su posición en cuanto a dichos modelos. Opiniones que fueron tomadas en cuenta por los negociadores en la de firma de los Convenios. En el año de 1992, un 23 de julio, estos comentarios fueron incluidos en un nuevo modelo y se anunció la intención del Comité de seguir publicando frecuentemente, tanto las actualizaciones del modelo, como los comentarios que surgieran:

*(...) Durante los años posteriores, el comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha venido publicando una serie de informes relativos a la posición de ese organismo en relación con todos aquellos asuntos que iban apareciendo en el ámbito del Derecho Internacional Tributario, incorporándose así sucesivas reformas y modificaciones en el modelos de convenio de la OCDE (MCOE), muchas de las cuales, como bien señala SERRANO ANTÓN, fueron tomadas en consideración por los negociadores de los convenios de doble imposición (CDIs) a pesar de no encontrarse incorporadas en el modelo. Estas sugerencias resultaron finalmente incorporadas en 1992 a un nuevo MCOE de 1992, (...), anunciando al mismo tiempo la intención de publicar con cierta frecuencia tanto las actualizaciones del MCOE como sus correspondientes comentarios”<sup>112</sup>.*

Efectivamente, a los largo de los años se han ido publicando dichas modificaciones y aumentando los comentarios a través de informes, los cuales han tenido como efecto que los países aumenten sus reservas al modelo. En algunos casos los países han incluido observaciones que no contradicen su texto, pero que son de gran utilidad al mostrar la forma en que ellos lo interpretarían:

---

<sup>111</sup>Ibíd., Pp. 63

<sup>112</sup>Ibíd., Pp. 63-64

*“(…) a lo largo de los años 1994, 1995 y 1997 han tenido lugar la publicación de sucesivas modificaciones, las cuales han afectado no ya sólo al propio MCOCDE, sino además a sus comentarios, los cuales son ahora más amplios que al principio, incrementándose igualmente el número de reservas. Además algunos Estados miembros de la OCDE han añadido observaciones al respecto, las cuales no incorporan ningún tipo de desacuerdo con el texto del modelo, ofreciendo por el contrario una información de gran utilidad acerca de cómo dichos países aplicarían un artículo específico del modelo”<sup>113</sup>.*

Hasta finales de la década de los noventa (1998), los estudios de la OCDE en cuanto ayuda administrativa se dan principalmente dentro del contexto de los tratados para evitar la doble imposición de carácter bilateral. Sin embargo, ya se vislumbraban las deficiencias y limitaciones que presentaba la cláusula y que no serían superables dentro de los CDI.

Por ejemplo, hasta el año dos mil el ámbito de aplicación se limitaba a los impuestos contenidos en el convenio, como bien lo explica CLAUDINO PITA:

*“Recién a partir de las modificaciones introducidas en el año 2000, las consultas formuladas pueden relacionarse a otros impuestos no comprendidos en los convenios (que tratan sobre el impuesto a la renta y, a veces, al patrimonio). Por ello en la gran mayoría de los convenios vigentes, que fueron celebrados antes de ese año, no contemplan cualquier compromiso de dar información atinente a otros impuestos”<sup>114</sup>.*

---

<sup>114</sup>Ibíd. P.3.

Otras limitaciones al ámbito de aplicación – operativo del Convenio serán tratadas más adelante en la presente tesis.

A continuación se presenta la versión actual. Los cambios con respecto al modelo anterior se encuentran en negrita:

*“1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información **previsiblemente pertinente** para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la **administración 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 políticas o entidades locales, en la medida que la imposición prevista en el mismo no sea contraria a este Convenio. El intercambio de información vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.*

*2. La información recibida por un Estado contratante **en virtud del el apartado 1** será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se develará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas 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 los mismos o de **la supervisión de las funciones anteriores**. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.*

*3.2. 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 de 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 Estados Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aún cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en 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 ésta obre en poder de bancos, instituciones financieras, de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona”<sup>115</sup>.***

---

<sup>115</sup>Instituto de Estudios Fiscales y OCDE. **Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio**. 2006. Artículo 26. Traducción del original en idioma Inglés: “1. *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary **forseeably relevant** for carrying out the provisions of this Convention or to the **administration or enforcement** of the domestic laws concerning*

## 2.2. La Organización de las Naciones Unidas (ONU):

Cuando la ONU se concibió, la prioridad para los Estados era alcanzar la paz y mantenerla. Las atrocidades vistas en la Primera y la Segunda Guerra Mundial llevaron a los jefes mundiales a plantearse la necesidad de llegar a un acuerdo sobre cuáles eran los derechos fundamentales y a plasmarlos normativamente a nivel internacional. Por lo tanto, inherentemente a alcanzar y mantener la paz, en sus inicios la ONU tuvo como fin proteger los derechos humanos, dándole prioridad a los derechos civiles y políticos. A pesar de que alcanzar la paz implicaba tomar medidas económicas para reestablecer la economía

---

*taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.*

*2. Any information received **under paragraph 1** by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in **paragraph 1**, in the first sentence **or the oversight of the above**. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.*

*3.2 In no case shall the provisions of paragraphs 1 **and 2** be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:*

- a) To carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;*
- b) To supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;*
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).*

*4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.*

*5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person”.*

mundial, los tratados bilaterales en materia fiscal no fueron una de las prioridades de la ONU.

Tras un limitado trabajo inicial de la Liga de las Naciones, los temas económicos quedaron en manos de la Organización para la Cooperación Económica Europea, la cual más tarde llegó a ser la OCDE. Así, al publicarse los Modelos de la OCDE, eran los únicos instrumentos existentes en materia de fiscalidad internacional y rápidamente se convirtieron en Standard entre los diferentes países. Sin embargo, como se verá, existe la creencia de que los modelos de la OCDE fueron redactados por y para países desarrollados, en función de sus intereses y conforme a sus sistemas tributarios. Como resultando, se afirma que no son muy adecuados para los países importadores de capital o en vías de desarrollo.

Con el crecimiento del comercio internacional y la caída del colonialismo, la ONU empezó a sufrir presiones para que interviniera en asuntos de índole tributaria directamente relacionadas con desarrollo económico de los países subdesarrollados (como por ejemplo la doble imposición), creando modelos que si llenaran las necesidades de aquellos países<sup>116</sup>.

Se decidió incursionar en la materia mediante resolución 1273 (XLIII) del 4 de agosto de 1967 del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas<sup>117</sup> (ECOSOC). En

---

<sup>116</sup>KOSTERS (Bart). The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, enero/febrero, 2004, P. 4. Original en Inglés: “In the first decades of its existence the UN did not occupy its self with the development of the Model Tax Conventions. So, when the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) published its 1963 Model Convention and later the 1977 Model Convention, it quickly became the worldwide standard for tax treaty negotiations.

*However, in view of increasing international trade and the end of colonialism, the need for tax treaties between developed and developing countries was increasingly felt. It must be emphasized that there was consensus that the OECD Model was more appropriate for negotiations between developed countries a less suitable for capital importing or developing countries. Therefore pressure was put on the UN to set up an independent working group of tax treaty experts nominated by governments but acting in their personal capacity. This led to the creation, by the UN Secretary-General, of the Ad Hoc Group of Experts on tax treaties between developed and developing Countries in 1968. (...)*”

<sup>117</sup>Una breve descripción de la organización de la ONU es muy útil para ubicar al Comité de Expertos Tributarios y a sus funciones. La ONU está conformada de diferentes órganos, entre los cuales se encuentran: el “trusteeship council”, el consejo de Seguridad, la Asamblea General, la Corte Internacional de Justicia, la Secretaría y el Consejo Económico y Social. De éste último órgano dependen directamente: las Comisiones Funcionales (Derechos Humanos, Narcóticos y Drogas, Prevención y Justicia Criminal, Ciencia y Tecnología para el Desarrollo, Desarrollo Sostenible, Status de la Mujer, Población y Desarrollo, Desarrollo Social y

esta resolución se le solicitó al Secretario General reunir un grupo de trabajo ad hoc de expertos en administración tributaria. El mandato del grupo, en términos generales, era y sigue siendo llegar a concluir tratados entre países desarrollados y subdesarrollados que fueran aceptables para ambas partes y, que resguardaran completamente sus respectivos intereses tributarios<sup>118</sup>.

El grupo debía estar conformado por: expertos nominados por gobiernos de distintos países, pero actuando independientemente de ellos en su capacidad personal, provenientes tanto de países desarrollados como de países subdesarrollados y, representativos de diferentes regiones y sistemas tributarios. Finalmente, los participantes fueron latinoamericanos, norteamericanos, asiáticos, africanos o europeos. El grupo también tenía observadores del Fondo monetario internacional, la OCDE, el IBFD y otras organizaciones internacionales. Así lo indica la introducción de la misma Convención<sup>119</sup>.

---

Estadística); las Comisiones Regionales (África, Europa, América Latina y el Caribe, Asia y el Pacífico y Asia Occidental) y; otros cuerpos como el Foro Permanente de Asuntos Indígenas, el Foro de Bosques, “Sessional and Standing Cominitties” y los Grupos de Expertos Ad Hoc. Dentro de éstos últimos se encuentran los grupos compuestos de miembros que actúan en su capacidad personal, como lo es el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios.

<sup>118</sup> ECOSOC. **Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters**. <http://www.un.org/esa/ffd/indexTax.htm>. Consultada el 31 de octubre de 2007. Original en Inglés: “*The members are appointed by the Secretary-General, after notification of the Council, for the term of four years, drawing from the fields of tax policy and tax administration and reflecting an adequate equitable geographical distribution, representing different tax systems. As from 2005, the Committee meets on a yearly basis for the period of five days in Geneva.*”

*The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters is mandated to: (i) keep under review and update as necessary the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries; (ii) provide a framework for dialogue with a view to enhancing and promoting international tax cooperation among national tax authorities; (iii) consider how new and emerging issues could affect international cooperation in tax matters and develop assessments, commentaries and appropriate recommendations; (iv) make recommendations on capacity-building and the provision of technical assistance to developing countries and countries with economies in transition; and (v) give special attention to developing countries and countries with economies in transition in dealing with all the above issues. The Committee submits its report on the work of its annual session to the Council at its substantive session”.*

<sup>119</sup> ECOSOC. **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. Resolución ST/ESA/PAD/SER.E/21. Nueva York, 2001. P. viii-ix. Original en Inglés: “*The desirability of encouraging the conclusion of bilateral tax treaties between developed and developing countries was recognized by the Economic and Social Council of the United Nations, which in its resolution 1273 (XLIII) adopted on 4 August 1967 requested the Secretary-General “to set up an ad hoc working group consisting of experts and tax administrators nominated by Governments, but acting in their personal capacity, both from developed and developing countries and adequately representing different regions and tax systems, with the task of exploring, in consultation with interested international agencies, ways and means*”

Es hasta 1980, luego de haber transcurrido bastante tiempo desde que se inician los estudios, cuando finalmente se presenta el primer modelo de la ONU, basado en gran medida en el modelo de 1977 de la OCDE<sup>120</sup>.

En general el modelo da más derechos de recaudar para el país de la fuente o importador de capital que el modelo de la OCDE. En términos de intercambio de información, las variaciones al modelo de la OCDE no resultaron ser cambios sustanciales en cuanto al fondo o el funcionamiento del artículo 26.

En un principio el artículo 26 del modelo de la ONU se diferenciaba del artículo 26 del modelo de la OCDE en detalles como los siguientes:

*“1. La primera se encuentra en el reconocimiento expreso de que el intercambio de información en el MCONU se dirige a combatir y prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos. Para ello se añade al final de la*

---

*for facilitating the conclusion of tax treaties between developed and developing countries, including the formulation, as appropriate, of possible guidelines and techniques for use in such tax treaties which would be acceptable to both groups of countries and would fully safeguard their respective revenue interests”. Pursuant to that resolution, the Secretary-General set up in 1968 the Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries, composed of tax officials and experts from developed and developing countries, appointed in their personal capacity.*

*The Group of Experts completed the formulation of guidelines for the negotiation of bilateral treaties between developed and developing countries in the course of seven meetings, from 1968 to 1977, which were attended by members from Argentina, Brazil, Chile, France, Federal Republic of Germany, Ghana, India, Israel, Japan, the Netherlands, Norway, Pakistan, the Philippines, Sri Lanka, the Sudan, Switzerland, Tunisia, Turkey, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the United States of America. These meetings were also attended by the observers from Austria, Belgium, Finland, the Republic of Korea, Mexico, Nigeria, Spain, Swaziland and Venezuela and from the following international organizations: the International Monetary Fund, the International Fiscal Association, the Organisation for Economic Co-operation and Development, the Organization of American States and the International Chamber of Commerce. The guidelines are contained in the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. According to Economic and Social Council resolution 1541 (XLIX), the guidelines should represent “an important form of technical assistance for the conclusion of future treaties”.*

<sup>120</sup> Op Cit. KOSTERS (Bart) P. 4. Original en Inglés: “It can be said that the Ad Hoc Expert Group took their time because it was only in 1980 that the first UN Model Double Taxation Convention between developed and developing countries was published with its bright yellow color. The Ad Hoc Expert Group based its 1980 model to a large extent on the 1977 OECD Model, the differences between both Models are limited in size but significant”.



*primera frase del artículo 26.1 del MCONU la referencia a que la finalidad del intercambio de información se dirige “en particular para prevenir el fraude o la evasión de esos impuestos”. (...)*

*En consecuencia, el artículo aparece desligado de la finalidad principal del Convenio –evitar la doble imposición- y de sus presupuestos y ámbito de aplicación, previendo un mecanismo que evite, precisamente, la no tributación en alguno de los Estados firmantes conforme a lo dispuesto en las normas aplicables.*

*2.- En segundo lugar, restringe la necesidad de mantener en secreto la información intercambiada. Conforme al MCOCDE, el secreto y confidencialidad de la información obtenida debe respetar las exigencias derivadas del principio de reciprocidad, (...). Sin embargo este acceso restringido a la información obtenida del otro Estado sólo se considerará aplicable bajo el Convenio de la ONU si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique. El modelo de la ONU, aun manteniendo la obligación de mantener y utilizar los datos de forma confidencial, es menos restrictivo en cuanto al acceso y utilización de los mismos.*

*3.- En tercer lugar, se añade una frase al final del primer apartado del artículo 26 que, en palabras del Comentario “es la clave del enfoque adoptado por el Grupo” al subrayar la importancia de las autoridades competentes para aplicar plenamente las disposiciones sobre el intercambio de información y otorgar a esas autoridades las facultades necesarias. Según esta adición “Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de*

*información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos”<sup>121</sup>.*

En la actualidad el Grupo que se encarga de estudiar y actualizar el modelo de convenio se denomina “Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios”<sup>122</sup>, tiene 25 miembros (10 de países desarrollados y 15 de países subdesarrollados) y se reúne cada año durante cinco días en Ginebra.

La última reunión de este grupo en la que se trató el intercambio de información se sostuvo del 5 al 9 de diciembre del año 2005. En las sesiones se propuso la primera modificación del artículo 26 de su modelo desde que éste se creó. Ello, con base en las recomendaciones hechas en el informe redactado por el señor David Spencer<sup>123</sup>.

Tomando como base las modificaciones hechas en el año 2005 al modelo de la OCDE en cuanto a intercambio de información, el Comité decidió que el modelo de la ONU se había quedado rezagado y concluyó que, en adelante, se debería prestar especial atención a las siguientes esferas:

*“a) Intercambio efectivo de información útil y necesaria;*

*b) Importancia de la capacidad nacional para utilizar la información recibida y de la capacidad para satisfacer los intereses de todos los afectados;*

*c) Reunión de la información y efectos sobre la opinión pública —  
hay que evitar un enfoque inquisitorial;*

---

<sup>121</sup> Op. Cit. PRATS (Francisco Alfredo). P. 542-543

<sup>122</sup> El nombre fue modificado mediante Resolución 2004/69 del 11 de noviembre del ECOSOC

<sup>123</sup> ECOSOC. **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación: Informe sobre el primer periodo de sesiones (5 a 9 de diciembre de 2005)**. Documentos Oficiales 2005, Suplemento número 25. Pág. 17

*d) Reconocimiento de los progresos logrados por la OCDE y de su experiencia, que el Comité quizá desee emular en los aspectos operacionales;*

*e) Un enfoque equilibrado y simétrico del intercambio de información y reconocimiento de problemas prácticos, como la uniformización”<sup>124</sup>.*

Específicamente, se hizo hincapié en la importancia de ampliar los impuestos que incluye la cláusula de intercambio de información, empezando por incluir el IVA que es una fuente de ingresos cada vez más importante para los países en desarrollo.

La siguiente cláusula es la recomendada por el grupo de expertos, si se presta atención se verá que salvo modificaciones muy pequeñas, es una copia del modelo de la OCDE:

*“1. Las autoridades competentes de los Estado Contratantes intercambiarán las informaciones previsiblemente relevantes que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o para la administración o implementación de las leyes internas relativas a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en tanto que la imposición de que se trate no sea contraria a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.*

*2. Cualquier información que sea recibida de conformidad con el párrafo 1 por un Estado Contratante se tratará como secreto de la misma forma que la información que se obtiene de conformidad con las leyes*

---

<sup>124</sup> *Ibíd.* Pág. 20

*locales de ese Estado y se divulgará únicamente a las personas o autoridades (incluyendo los tribunales y los cuerpos administrativos) relacionados con la evaluación o recolección, el encausamiento o la determinación de apelaciones relacionadas con impuestos mencionados en el párrafo 1, en la primera oración o en la supervisión de los anteriores. Dichas personas o autoridades utilizarán la información únicamente con estos propósitos. Podrán revelar la información en un procedimiento público en un tribunal o en decisiones judiciales.*

*3.2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 y 2 será interpretadas de modo que impongan a uno de los Estado contratantes como obligación:*

*a) Aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;*

*b) Suministrar información que no se pueda obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;*

*c) Suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)”*

*4. Si esta información la solicita un Estado Contratante de conformidad con este Artículo, los otros Estados Contratantes utilizarán su información para obtener la información solicitada, aunque ese otro Estado no necesitare dicha información para sus propios propósitos tributarios. La obligación contenida en la oración anterior está sujeta a las limitaciones*

*del párrafo 3 pero en ningún caso dichas limitaciones se comprenderán como un permiso del Estado Contratante para no suministrar información únicamente porque no tenga un interés local en dicha información.*

*5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se comprenderán como un permiso para el Estado Contratante para evitar suministrar información únicamente debido a que la información permanezca en un banco, otra institución financiera, nominado o persona que actúa con una representación o una capacidad fiduciaria o debido a que se relaciona con los intereses propietarios en una persona”*

*6. Cualquier Estado Contratante intercambiará información con otros Estados Contratantes de conformidad con el Artículo 26 independientemente de si la conducta que se investiga constituya un delito de acuerdo con las leyes del Estado Contratante si dicha conducta ocurriera en ese Estado Contratante”<sup>125</sup>.*

---

<sup>125</sup> ECOSOC. **Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Proposed revision of article 26, Exchange of information, of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Annex.** Geneva, 5-9 December 2005. Traducción oficial de Roxana Gutierrez del original en inglés: “(1) *The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provision of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.*

*(2) Any information received by a Contracting State under paragraph (1) shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State. However, if the information is originally regarded as secret in the transmitting State, it shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes but may disclose the information in public court proceedings or in judicial decision. The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate conditions, methods and techniques concerning the matters in respect of which such exchanges of information shall be made, including, where appropriate, exchange of information regarding tax avoidance.*

*(3) In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:*

*(a) To carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;*

*(b) To supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;*

### 2.3. El Modelo del Pacto Andino:

Las disposiciones de intercambio de información del Convenio Multilateral del Pacto Andino y del Modelo de Convenio con terceros países (aprobados por decisión 40 del acuerdo de Cartagena en el año 1971) se encuentran contenidas en los artículos 20 y 19 respectivamente. Su texto establece lo siguiente:

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

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

---

*(c) To supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).*

*(4) If Information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject the limitation of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.*

*(5) In no case shall the provision of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.*

*(6) A Contracting State shall exchange information with the other Contracting State pursuant to this Article 26 without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of that Contracting State if such conduct occurred in that Contracting State”.*

*Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí”<sup>126</sup>.*

Esta disposición es un poco más amplia en algunos aspectos que aquellas de la OCDE y de la ONU pero, restringe más su uso en cuanto a la confidencialidad con que la información debe ser tratada, ya que ésta solo puede ser manipulada por las autoridades administrativas encargadas de los impuestos materia del convenio:

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

*– Serían más amplias las disposiciones del Pacto Andino, en la medida que se elimina una serie de limitaciones expresas contenidas en las normas de los Modelos de OCDE. y ONU.*

*– Son más estrechas en cuanto a la confidencialidad otorgada a la información recibida en lo referente a las personas a quienes puede transmitirse esa información, que no podrán ser otras más que las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia del Convenio”<sup>127</sup>.*

Esta cláusula ha sido poco desarrollada, carece de comentarios interpretativos suficiente como para ser implementada adecuadamente, razón por la cual la mayoría de los

---

<sup>126</sup> CIAT. **Aspectos Claves en las acciones de control de las administraciones tributarias: El intercambio de Informaciones Tributarias.** Secretaría Ejecutiva del CIAT. Lisboa, 29 de setiembre al 2 de octubre de 2003.

<sup>127</sup> Op. Cit. PITA (Claudio). P. 19

autores coinciden en que por ello no ha sido utilizada a menudo, y se prefiere utilizar otros modelos.

PITA explica la poca utilización de esta cláusula indicando que:

*“Sin embargo, cabe concluir, que el texto de los Arts. 19 y 20 transcritos, al igual que las demás disposiciones que integran tanto el Modelo como el Convenio Multilateral, carecen del necesario desarrollo, lo que hace que sean de difícil aplicación por el grado de generalidad de las normas en ellos contenidas. Posiblemente, ésta es la razón que determinará la poca utilización de ese Modelo, aún por los países partícipes en el Pacto Andino, en los veintiséis años transcurridos desde su publicación.”<sup>128</sup>”*

### **3. El alcance e implementación en los CDI**

Como puede desprenderse de los antecedentes históricos expuestos y de varias estadísticas elaboradas por la OCDE y el CIAT, la mayoría de los países han optado por intercambiar información por medio del modelo de la OCDE. Al haber sido la primera en existir no sólo es la más utilizada, sino que además es la que ha marcado la pauta en el desarrollo de la utilización de este instrumento. La influencia que han causado otros modelos como el de la ONU ha sido poca o ninguna, por lo menos en el desarrollo del contenido de la cláusula.

La mayoría de estudios doctrinarios sobre el intercambio de información se ha realizado a partir del artículo 26 del Modelo de la OCDE y sus comentarios. Los estudiosos han dedicado su tiempo al artículo 26 del modelo de la ONU han sido muy pocos –entre ellos GARCÍA PRATS-, y con toda razón. Hacer un estudio pormenorizado del artículo 26 de la ONU es lo mismo que analizar el artículo 26 del modelo de la OCDE, pues el primero

---

<sup>128</sup> PITA (Claudino). **Intercambio de Información y Administraciones Tributarias**. 2003, [http://www.ciat.org/es/estu/docu/intercambio\\_de\\_informacion\\_y\\_administracion\\_tributaria.pdf](http://www.ciat.org/es/estu/docu/intercambio_de_informacion_y_administracion_tributaria.pdf). P.12



es en todo una copia del segundo. Como se indicó en la sección anterior, el mismo Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación decidió reconocer expresamente el trabajo de la OCDE y reproducirlo, por lo menos en cuanto a intercambio de información se trata.

Según estudios realizados por el CIAT una mayoría bastante amplia de países ha suscrito convenios bilaterales para evitar la doble imposición, que incluye la cláusula 26 del modelo de la OCDE frente a otros modelos. Además, se siguen suscribiendo con cierta frecuencia este tipo de convenios<sup>129</sup>.

Partiendo del hecho de que es el mecanismo legal más utilizado en la actualidad para intercambiar información, es importante hacer referencia al alcance de la tan nombrada cláusula 26. La descripción que se presenta en este apartado prácticamente se refiere en su totalidad a la cláusula del modelo de la OCDE pues; como hemos mencionado, no sólo es la más utilizada sino que además la segunda más utilizada -la de la ONU- es prácticamente una copia de ella.

Por medio de la redacción actual del artículo 26 se pretende alcanzar el intercambio de información más amplio posible, con el fin de satisfacer la necesidad de información de la Administración Tributaria, independientemente del objeto del Convenio de doble imposición. Sin embargo, está claro que mientras el intercambio de información se dé dentro del marco de los convenios para evitar la doble imposición, su alcance se ve influenciado de una u otra forma por el contenido de estos últimos:

*“(...) [tomando] en cuenta que los convenios para evitar la doble tributación corresponden a un objetivo principal e inmediato: evitar la doble tributación, constituyendo el intercambio de información un objetivo*

---

<sup>129</sup>CIAT. **Aspectos Claves en las acciones de control de las administraciones tributarias: El intercambio de Informaciones Tributarias**. Secretaría Ejecutiva del CIAT. Lisboa, 29 de setiembre al 2 de octubre de 2003. Anexo II.

*accesorio orientado, en gran parte de los convenios vigentes, exclusivamente a la aplicación de las disposiciones de esos convenios y, cuando se hace alusión a la finalidad de que ese intercambio también propicie el combate a la evasión y elusión tributarias, se lo condiciona con una serie de limitaciones que le quitan gran parte de su efectividad para este último fin. (...)”<sup>130</sup>.*

Adicionalmente a la funcionalidad que la cláusula pueda tener para los Estados, ella puede servir de escudo para que los contribuyentes puedan evitar la doble imposición internacional. Apelando a la existencia del tratado vigente, el administrado podría obligar a la Administración Tributaria de un Estado contratante a requerir al otro Estado la información necesaria para evitar que un impuesto que ya le ha sido cobrado en uno de ellos se le imponga por partida doble en el otro. Esta tendencia se ha dado mayoritariamente en el ámbito de la Unión Europea.

*“Una segunda tendencia que hemos advertido en estos tiempos en este ámbito es la relativa a la utilización del intercambio de información como instrumento al servicio o protección de los obligados tributarios. En efecto, en los últimos tiempos viene abriéndose camino la tendencia a instrumentar las cláusulas de intercambio de información para canalizar intereses de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones transnacionales. Tal instrumentación ha comenzado a operar en el ámbito comunitario a partir de algunos pronunciamientos del TJCE”<sup>131</sup>.*

Bajo los convenios para evitar la doble imposición, la premisa del intercambio de información (y la primera parte de la cláusula) es: la obligación las autoridades competentes de los Estados contratantes de transmitir la información previsiblemente

---

<sup>130</sup> Op. Cit. PITA (Claudio). P. 21

<sup>131</sup> CALDERÓN CARRERO (José Manuel). **La Cláusula de Intercambio de Información Articulada en los Convenios de Doble Imposición.** *Fiscalidad Internacional*: Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005. Pp.1000-1001

relevante (de relevancia tributaria) para la aplicación del CDI o del derecho interno para el Estado requirente, siempre que el fin fiscal que legitima el intercambio no contravenga el convenio. Los estudios de los modelos indican que el primer apartado:

*“(...) delimita el ámbito operativo de la cláusula de intercambio de información, esto, es determina quién puede pedir información, que tipo de datos pueden solicitarse y sobre quien puede versar la información. (...).<sup>132</sup>”*

Normalmente la información intercambiable es sólo aquella que es de interés tributario, relativa a cuestiones de hecho o de derecho, relativos a una persona o conjunto de personas, que sea necesaria para aplicar ya sea el convenio o el derecho interno, siempre y cuando éstas últimas no contravengan el convenio. CALDERÓN CARRERO indica:

*“Del tenor literal de este precepto se extraen los elementos esenciales que configuran y limitan la materia objeto de intercambio de información: las autoridades competentes sólo están obligadas a transmitir la información necesaria para la aplicación del CDI o del derecho interno relativo a los impuestos cubiertos por el convenio, siempre que el fin fiscal que legitima el intercambio no contravenga el convenio.*

*Es decir, lo único que existe obligación de intercambiar es “información”, esto es, datos relativos a cuestiones de hecho o de derecho relativos a una persona a un conjunto de personas, (...).<sup>133</sup>.*

Actualmente, en los comentarios se incorporan cláusulas opcionales para permitir el intercambio de información para fines diferentes de los fiscales, como prevenir el lavado de dinero y el narcotráfico.

---

<sup>132</sup> *Ibíd.* P. 1021

<sup>133</sup> *Op. Cit.* CALDERÓN CARRERO (José Manuel). P. 44

Es importante hacer referencia a los cambios que se ha presentado en las cláusulas dentro de los Convenios para evitar la doble imposición en cuanto a los sujetos objeto de requerimientos de información. En los convenios para evitar la doble imposición modernos el sujeto del intercambio pueden ser residentes o no residentes de los Estados contratantes. Ello no era así en el primer convenio de la OCDE (1963) el cual sólo permite el intercambio de información sobre residentes de uno o ambos países contratantes. Para ser sujeto de un requerimiento de información con base en un convenio para evitar la doble imposición es suficiente con que la persona a que se refiere el intercambio sea sujeto de obligaciones tributarias (formales o materiales) sin que resulte necesario que sea a título de contribuyente. Así lo expone CALDERÓN CARRERO:

*“A este respecto se viene entendiendo que los CDIs modernos permite que los requerimientos de información puedan versar tanto sobre sujetos residentes como no residentes de los Estados Contratantes. Es decir, el Estado requirente puede solicitarle al estado requerido datos sobre un contribuyente residente del mismo o sobre un sujeto no residente como, por ejemplo, un establecimiento de una entidad residente de un tercer Estado.*

(...)

*La delimitación del ámbito subjetivo del intercambio de información plantea otra serie de cuestiones, como por ejemplo, el tipo de pretensión fiscal que debe ostentar el Estado requirente sobre la persona cuya tributación motiva la solicitud de información. A este respecto, entendemos que es suficiente con que la persona a que se refiere el intercambio sea*

*sujeto de obligaciones tributarias (formales o materiales) sin que resulte necesario que sea a título de contribuyente”<sup>134</sup>.*

La segunda parte de la cláusula se refiere a la utilización de la información, principalmente en cuanto a la confidencialidad de su trato. No existe homogeneidad a nivel internacional en relación con la protección que el Estado requirente debe dar a los datos que obtenga como producto del intercambio. Para ello se ha optado por establecer una regulación propia en los tratados o convenios, basándose en los comentarios que interpretan sus cláusulas. Esta normativa prevalece sobre el derecho interno, cuando la protección otorgada es mayor. La regulación normalmente afecta a: (a) las personas que pueden acceder a la información intercambiada; y (b) el uso que pueden hacer de los datos transmitidos. CALDERÓN CARRERO hace referencia a este problema al indicar:

*“Como quiera que no existe el menor atisbo de homogeneidad a nivel internacional en lo referente a la protección de la información obtenida por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones, se ha optado por establecer en los CDIs (...) una regulación propia que ordene el tratamiento de la información intercambiada. Es decir, se ha creado una auténtica norma de “secreto tributario internacional”. Y es que a falta de una disposición como ésta, los países que otorgan un alto nivel de protección a la información fiscal no intercambiarían datos a aquellos países que protegieran en menor medida el “secreto tributario”. Ni que decir tiene que esta regulación (internacional o comunitaria) prevalece sobre la normativa interna sobre secreto tributario. La citada norma comunitaria permite además que cuando el Estado requerido otorgue mayor protección a la información en poder de la Administración tributaria que el Estado requirente, este último se ve obligado a suministrar un nivel de*

---

<sup>134</sup> CALDERÓN CARRERO (Manuel). **El Control del Fraude Fiscal Internacional a través del Intercambio de Información.** *Estudios de Fiscalidad:* Instituto de Estudios Económicos de Galicia, N° 44, 2000, Pp. 13.

*protección equivalente a los datos transmitidos por el primer Estado (art.7.2. Directiva 77/799/CEE)”<sup>135</sup>.*

La tercera parte de la cláusula establece los límites al intercambio de información o aquellos motivos por los cuales un Estado se puede rehusar a intercambiar información.

De acuerdo con CALDERÓN CARRERO, CALVO VERGÉZ, ROSEMBUJ, entre otros, estos límites no hacen al intercambio prohibido. Simplemente dotan a la Administraciones de la facultad para rechazar el intercambio sin que su decisión sea reprochable, es decir convierten al intercambio en discrecional:

*“A estos efectos se establecen tres condiciones cuya concurrencia excluye la obligatoriedad del suministro de la información. De esta forma, el MCOCDE ha establecido dos tipos de intercambios de información atendiendo a la obligación convencional que existe para las autoridades de los Estados contratantes a la hora de efectuarlos; por un lado estarían los suministros de información que resultan obligatorios en la medida que concurren las condiciones del apartado 1º del artículo 26 (...); y, por otro lado, estarían los intercambios denominados discrecionales que no resultan obligatorios con arreglo al convenio, toda vez que concurriendo los presupuestos del apartado 1º del artículo 26 concurren simultáneamente alguna de las circunstancias previstas en su apartado [3º]”<sup>136</sup>.*

Un Estado contratante puede rehusarse a intercambiar información cuando la solicitud implique:

- Aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

---

<sup>135</sup> *Ibíd.* P. 21

<sup>136</sup> *Op. Cit.* P. 1043

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

CALDERÓN CARRERO señala:

*“En primer lugar, un intercambio no resulta obligatorio sino discrecional cuando la información solicitada no puede obtenerse con arreglo a lo previsto por la legislación o en el curso de la práctica administrativa normal del Estado requerido o del propio Estado requirente; ello acontece cuando el Estado que ha recibido una solicitud de datos no los puede obtener porque no se lo permite su legislación (...).*

*En segundo lugar, el intercambio posee carácter discrecional cuando la obtención de la información por parte del Estado requerido supondría la adopción de medidas administrativas contrarias a lo establecido en el Derecho interno y la práctica administrativa de tal Estado o del propio Estado requirente.*

*(...)*

*En tercer lugar un intercambio resulta discrecional cuando afecta a “secretos empresariales, industriales y profesionales” de un obligado tributario. Básicamente esta cláusula permite rechazar una solicitud de intercambio de información al objeto de proteger el tejido empresarial asentado en el Estado requerido;(...).*

*En cuarto lugar, un intercambio tiene carácter discrecional cuando su ejecución resulta contraria al orden público del Estado requerido. Estamos ante una “cláusula de cierre” que permite a los Estados rechazar el intercambio cuando su realización contraviniera sus principios jurídicos sustantivos o intereses esenciales; (...)*<sup>137</sup>.

Por su parte BUSTAMANTE ESQUIVIAS clasifica los límites de la siguiente forma:

*“Así, resumiendo, puede afirmarse que los límites a los intercambios de información basados en estos instrumentos deriva de:*

- *la existencia de secretos comerciales o profesionales, o cuestiones de orden público que podrían contravenirse mediante la entrega de los datos*
- *el principio de reciprocidad jurídica*
- *Principio de reciprocidad de hecho.*

*La reciprocidad jurídica puede entenderse de la concurrencia de las siguientes premisas de actuación:*

1. *Ningún Estado está obligado a suministrar datos cuya obtención/entrega, que suponga adoptar medidas contrarias a su propia legislación o práctica administrativa habitual...: pero es más,*
2. *Ningún Estado está obligado a suministrar datos para cuya obtención/entrega deben tomarse medidas que el Estado requirente no pudiera adoptar en su propio ámbito de actuación o bien aún tratándose de*

---

<sup>137</sup> *Ibíd.* Pp. 1046-1047



*actuaciones “legalmente” posibles no sean una práctica administrativa habitual”*<sup>138</sup>.

El párrafo cuarto fue incluido expresamente para permitir el intercambio de información aunque la información solicitada no fuera del interés del país requerido. Así este último se ve en la obligación de activar su estructura de gestión con el fin de solicitar al contribuyente la información requerida aunque bajo otras circunstancias no la hubiera solicitado. Así lo indican los comentarios actualizados al artículo 26 del modelo de la OCDE<sup>139</sup>.

El párrafo quinto, en cambio, tiene la intención de eliminar las barreras que el secreto bancario y las representaciones, incluida la fiduciaria, representan para el intercambio de información (aunque un país siempre puede abstenerse de incluir éste u otros párrafos)<sup>140</sup>.

---

<sup>138</sup> BUSTAMANTE ESQUIVAS (M<sup>a</sup> Dolores). **La Colaboración Entre Administraciones Tributarias: El Intercambio de Información**. *Manual de Fiscalidad Internacional* (edición revisada). Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, Pp. 948-949.

<sup>139</sup> OECD. **Changes to the Model Tax Convention**. Committee on fiscal Affairs. Paris, 1 de junio de 2004. Original en Inglés: “19.6 Paragraph 4 was added in [2005] to deal explicitly with the obligation to exchange information in situations where the requested information is not needed by the requested State for domestic tax purposes. Prior to the addition of paragraph 4 this obligation was not expressly stated in the Article, but was clearly evidenced by the practices followed by Member countries which showed that, when collecting information requested by a treaty partner, Contracting States often use the special examining or investigative powers provided by their laws for purposes of levying their domestic taxes even though they do not themselves need the information for these purposes. This principle is also stated in the Report Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD 2000”.

<sup>140</sup> *Ibíd.* Original en Inglés: “19.10 Paragraph 1 imposes a positive obligation on a Contracting State to exchange all types of information. Paragraph 5 is intended to ensure that the limitations of paragraph 3 cannot be used to prevent the exchange of information held by banks, other financial institutions, nominees, agents and fiduciaries as well as ownership information. While paragraph 5, which was added in [2005], represents a change in the structure of Article 26 it should not be interpreted as suggesting that the previous version of Article 26 did not authorize the exchange of such information. The vast majority of OECD member countries already exchanged such information under the previous version of Article 26 and the addition of paragraph 5 merely reflects current practice.

19.11 Paragraph 5 stipulates that a Contracting State shall not decline to supply information to a treaty partner solely because the information is held by a bank or other financial institution. Thus, paragraph 5 overrides paragraph 3 to the extent that paragraph 3 would otherwise permit a requested Contracting State to decline to supply information on grounds of bank secrecy. The addition of this paragraph to Article 26 reflects the international trend in this area as reflected in the Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters and as described in the report, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD 2000*. In accordance with that report, access to information held by banks or other financial

La ONU, han incorporado en la cláusula 26 un párrafo adicional que aclara que la información debe intercambiarse independientemente de que los datos solicitados sean necesarios para comprobar un hecho que constituya un delito penal.

Dejando de lado las limitaciones convencionales o de orden jurídico, las cláusulas contenidas en los intercambios de información tienen también problemas y limitaciones que en su mayoría son de orden práctico y, por lo general responden a la falta de voluntad de una de las partes de colaborar.

La falta de voluntad para intercambiar información, por la cesión de soberanía que ello podría implicar, es el primer problema identificado por los expertos, CALVO VÉRGEZ indica:

*“Por lo que respecta a los inconvenientes que el intercambio de información fiscal puede llegar a plantear, fundamentalmente desde la perspectiva de las administraciones estatales, se puede destacar la reticencia de dichas administraciones a que una determinada cláusula introducida por un convenio en materia tributaria les obligue a renunciar a una parcela de su propia soberanía con independencia de las posibles ventajas materiales que dicha cláusula pueda eventualmente proporcionarles. De hecho, con bastantes los estados que todavía se muestran reacios a poner a disposición de otro estado la información de la que puedan disponer con la finalidad de que éste aplique sus medios coactivos”<sup>141</sup>.*

Por su parte MACCRACKEN señala:

---

*institutions may be by direct means or indirectly through a judicial or administrative process. The procedure for indirect access should not be so burdensome and time-consuming as to act as an impediment to access to bank information”.*

<sup>141</sup> Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). Pp. 116.

*“Uno de los obstáculos principales es que las naciones no siempre están de acuerdo con cooperar con unas a otras. Algunos países pueden estar reticentes a pasar información obtenida por sus propias autoridades, y algunos países pueden tener poca motivación para buscar información de contribuyentes si su propio interés fiscal no está en juego. En otros casos la falta de apetito político para reunir y proveer información, llevada a un extremo, puede incluso llevar a negar directamente la provisión de información, o al levantamiento de barreras al flujo de información “como parte de la estrategia fiscal de un país para atraer inversionistas extranjeros”<sup>142</sup>.*

Por lo tanto, la falta de voluntad para cooperar se puede dar en diversos grados. En un extremo están aquellos Estados que, al ser requeridos, no cumplen con la solicitud porque ésta internamente carece de interés tributario. En muchos casos los Estados simplemente no se sienten motivados para solicitar la información o hacer esfuerzos extraordinarios para conseguirla. Esta situación se ha intentado corregir mediante la inclusión del párrafo cuarto de la última versión del artículo 26 del Modelo de la OCDE. El párrafo precisamente prohíbe rechazar un requerimiento de información por el solo motivo de carecer de interés para el Estado requerido.

En el otro extremo se encuentran los Estados que utilizan políticas contrarias al intercambio de información tributaria para atraer inversión. Estos países normalmente ni siquiera son signatarios de convenios para evitar la doble imposición. Los paraísos fiscales, a los cuales los contribuyentes acuden para evadir su carga impositiva, no forman parte de

---

<sup>142</sup> Op. Cit. MacCracken (Sara K.) P. 1882. Original en Inglés: *“One of the main obstacles is that nations are not always willing to cooperate with one another. Some countries may be reluctant to pass information obtained by their own authorities, and some countries might have little motivation to seek information from tax payers if their own fiscal interest is not at stake. In other cases the lack of political appetite to gather and provide information, taken to an extreme, might even lead to outright refusals to supply information, or the erection of barriers to the flow of information “as part of the fiscal strategy of a country to attract foreign investors”.*

redes de tratados internacionales para evitar la evasión fiscal y no necesitan de ellos. En esta carencia de causas jurídicas para intercambiar información que sean adecuados a sus necesidades, los paraísos fiscales y otras jurisdicciones semejantes encuentran una excusa para no facilitar datos de relevancia tributaria a otros países.

En el medio se encuentran los países, que no siendo paraísos fiscales en estricto sentido, tampoco les atrae intercambiar información porque, en virtud de su sistema tributario, para ellos obtener información no es muy necesario y les puede resultar hasta perjudicial.

De otra parte, en su aplicación práctica el artículo 26 de los modelos de convenio, presenta ciertos límites que deriva de su propio texto. Como hemos visto el párrafo tercero del artículo 26 limita la extensión del intercambio de información, pero a fin de proteger intereses superiores del Estado, como son el orden público y la normativa interna. Restringir el intercambio cuando éste va en contra de la normativa interna es lógico, en especial cuando ésta se refiere a derechos fundamentales del contribuyente. Es importante intercambiar información tanto como sea posible, pero siempre respetando el interés común y el interés público.

A pesar de su función acertada, el artículo 26 tiene una gran deficiencia, y deja abierto un hueco enorme para que los países con falta de voluntad logren no intercambiar información. Algunos países aprovechan la posibilidad de rechazar un requerimiento por ser contrario a su normativa interna, y crean leyes que obstaculizan o imposibilitan el intercambio de información luego de haber suscrito un convenio. De esta forma rehuyen su responsabilidad. No existe una disposición que impida estas acciones. Pareciera imposible impedirle a un país legislar en cierto sentido, pero si cabe la posibilidad de recusar el convenio de darse esta situación. Así lo expresa MACCRACKEN:

*“(...) la implementación del intercambio de información es primordialmente una cuestión de legislación interna y por tanto puede*

*cambiar de país a país. El intercambio de información efectivo puede entonces ser impedido por un tratamiento inconsistente a nivel interno. Otra preocupación es que los países puedan circunvenir la aplicación de provisiones de los tratados tributarios que imponen el intercambio de información adoptando “unilateralmente límites domésticos que impidan el mecanismo cooperación administrativa”<sup>143</sup>.*

Otro problema que comúnmente se les achacaba a los modelos de convenio y a sus redactores, era la falta de guías que explicaran los pasos o procedimientos a seguir en el intercambio de información a fin de facilitar el proceso para las autoridades responsables del intercambio. Las autoridades no tenían guía alguna en este sentido, lo cual dificultaba su labor<sup>144</sup>.

La OCDE se dio a la labor de crear tal guía que ya está disponible y ha sido utilizada como fuente en esta investigación. Ésta se denomina Manual para la implementación de provisiones para el intercambio de información con fines fiscales<sup>145</sup>.

Por último, puede señalarse que el problema práctico más importante es la falta de uniformidad en la tecnología de los países contratantes. Sucede que algunos países solicitan información que el segundo país no tiene medios para obtener<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup>Op. Cit. MacCraken (Sara K.) P. 1884. Original en Inglés: “(...) implementation of exchange of information is primarily a matter of internal law and thus may differ from country to country. Effective information exchange may therefore be impeded by inconsistent treatment at domestic level. A further concern is that countries may be able to circumvent the application of the tax treaty provision mandating exchange of information by adopting “unilateral domestic limits which hinder the machinery for administrative cooperation”.

<sup>144</sup> Op. Cit. MacCraken (Sara K.) P. 1883. Original en Inglés: “(...) both the text and the commentary of [article 26] are silent on what actual procedure should be followed in exchanging information. In other words, the competent authorities of the contracting status have no guidance on such basic matters as how to phrase an information request and what language should be used for the response in order to avoid communication and interpretation problems”.

<sup>145</sup> OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes**. Committee on fiscal Affairs. Paris, 23 de enero del 2006.

<sup>146</sup> Op. Cit. MacCraken (Sara K.) P. 1883. Original en Inglés: “(...) even in the case of a specific request, a state may simply lack the resources necessary to fully comply. The question of allocating adequate resources (both funding and personnel to ensure the proper functioning of information exchange program raises two

CALVO VÉRGEZ válidamente además hace referencia al problema que plantean la barrera idiomática y las diferencias entre sistemas de gestión:

*“A esto se ha de sumar, tal y como GRAU RUIZ, que las autoridades se ve obligadas a manejar documentos escritos en lengua extranjera, que disponen aplicación de normas tributarias muchas veces desconocidas, inspiradas en diferentes principios. Todos ello sin olvidar la circunstancia de que el propio método de trabajo de las administraciones tributarias implicadas, así como sus prácticas administrativas puede llegar a ser muy distinto. Incluso en ocasiones, ante los constantes cambios que experimentan las políticas fiscales internacionales, las administraciones tributarias nacionales se ven obligadas a crear órganos especiales que analicen y resuelvan los problemas que plantea la conexión de dos sistemas fiscales que carecen de un antecedente común, ante la ausencia a nivel internacional de una autoridad administrativa o judicial que dirija y coordine la aplicación de normas tributarias internas en ámbitos internacionales”<sup>147</sup>.*

En Costa Rica, hoy, no existen convenios para evitar la doble imposición aprobados por la Asamblea Legislativa. Convenios internacionales, negociados y firmados sólo existen el Convenio para evitar la doble imposición con España y el de Rumanía.

En los últimos años se han negociado convenios con los siguientes países: Canadá (cuya negociación se dejó luego de la primera ronda); Alemania (en el 2006 se terminaron las negociaciones, con la intención de no firmarlo. se consideró que era perjudicial para Costa Rica y que lo sería doblemente, pues con España se firmó una cláusula de “la nación

---

*related issues. The first is whether a minimum revenue threshold should be required in order for exchange of information to be considered cost-effective. The second is whether, and to what extent, countries should share or reimburse costs incurred in the process of exchanging information”.*

<sup>147</sup> Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). Pp. 117

más favorecida”; Rumania (nunca fue ratificado) y Suiza (cuyas negociaciones se encuentran en primer borrador. Suiza aceptó con Costa Rica de forma excepcional incluir una cláusula de intercambio de información).

En el año 2005 el Dr. Adrián Torrealba realizó una afirmación que es tan válida hoy como lo era entonces: “Costa Rica había mostrado un notable subdesarrollo en esta materia”<sup>148</sup>. En parte se ha mantenido la idea, de que los convenios no son necesarios en virtud del principio de territorialidad que rige nuestro sistema tributario. Lo cierto es que sólo en los últimos años la Administración Tributaria ha iniciado esfuerzos por sofisticarse en materia de fiscalización internacional.

De varias entrevistas realizadas a funcionarios de distintos grados institucionales se desprende que, en general, se reconoce la falta de trabajo en el tema, pero también se evidencia la voluntad de capacitarse y de lograr que la Administración alcance un mayor grado de desarrollo. Manifiestan que el problema más grande en materia de fiscalidad internacional ha sido la inconstancia y falta de continuidad en los criterios con que se negocia instrumentos internacionales, derivados del cambio de autoridades en cada gobierno. Por su descripción de la situación se desprende que cada director impone su propia visión, sin que exista un criterio de Estado en cuanto a la fiscalización internacional per se, la política fiscal y su efecto sobre la economía y relaciones internacionales del País<sup>149</sup>.

## **Sección II. La Asistencia Administrativa Mutua**

### **1. Generalidades**

---

<sup>148</sup> TORREALBA (Adrián). Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: Caso de Costa Rica. 2005.

<sup>149</sup> JIMÉNEZ VARGAS (Jenny). **Actualización de Información sobre Convenios a la Subdirectora de Fiscalidad Internacional**. Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 13 de septiembre, 2007; y JIMÉNEZ VARGAS (Jenny) y Garro Montoya (Luis Diego). **Mecánica del Intercambio de Información con EE.UU.** Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 21 de agosto, 2007.

Esta pequeña sección responde a la necesidad de explicar donde se ubica el intercambio de información dentro de los varios instrumentos tributarios que existen a nivel internacional. Para estos efectos resulta absolutamente necesario explicar el concepto de “Asistencia Administrativa Mutua”.

La asistencia mutua implica muchísimas cosas, tantas que puede resultar confuso para una persona que recién inicia estudiar el tema. Al principio encontrar una definición concreta es difícil. Sin embargo, uno llega a darse cuenta que en realidad son muchísimas las definiciones que hay y el ámbito que abarcan llega a ser excesivamente amplio y confuso. Tanto así que la doctrina menciona la inseguridad jurídica que una situación de éstas puede generar<sup>150</sup>.

*“Sin lugar a dudas, una de las características que configuran el concepto de asistencia mutua es la diversidad de términos empleados a la hora de referirse a la misma. La propia doctrina ha señalado la inseguridad jurídica que dicha diversidad terminológica puede llegar a generar, sobre todo en el ámbito internacional”<sup>151</sup>.*

La asistencia mutua es en verdad un género, dentro del cual podemos o no ubicar el intercambio de información, dependiendo de la definición de asistencia mutua que escojamos seguir.

La definición más amplia, de asistencia mutua es aquella que la entiende como:

*“una forma de actuación reconocida por el derecho internacional en la que los Estados, por voluntad propia, deciden operar de manera conjunta con la finalidad de alcanzar objetivos comunes, ya sea mediante una manifestación de voluntades conjuntas, modos de actuación*

---

<sup>150</sup> Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). P. 84.

<sup>151</sup> Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). P. 84.



*internacionales, persecución de fines comunes, atribución de poderes jurídicos en el ámbito del derecho internacional o incluso a través de la afectación de recursos financieros en el plano internacional”<sup>152</sup>.*

Tal y como se indicó, al citar a CALVO VÉRGEZ en el apartado en cuanto a evasión de Estado, algunos autores señalan que, el intercambio de información no puede ser ubicado dentro de la asistencia administrativa mutua así definida, pues esta definición tiene como eje central el alcanzar objetivos comunes. Indican que, tomando en cuenta que el fin principal del intercambio de información es evitar la evasión fiscal y que en la actualidad incluso algunos países colaboran con la evasión, el intercambio de información carece de esa de las características propia de la asistencia mutua: la persecución de un fin común. La explicación de este punto de vista se encuentra en que la lucha contra la evasión fiscal solo cobra sentido a nivel interno y por lo tanto es imposible que sea un fin común<sup>153</sup>.

Contrario a esta teoría se considera, ahora más que nunca, en presencia de la competencia, los países que deciden colaborar mutuamente intercambiando información tributaria persiguen un fin común en la lucha contra la evasión fiscal. Los Estados luchan contra regímenes fiscales perniciosos y lo hacen en el marco internacional más que a nivel meramente interno. Coincide BUSTAMANTE ESQUIVIAS:

*“En el contexto internacional, la noción de intercambio de información tributaria forma parte del concepto más amplio de asistencia mutua entre las administraciones fiscales de los distintos países en cuanto a la liquidación e incluso la recaudación de los impuestos. En plano distinto pero relacionado con el anterior, el intercambio de información también se asocia al concepto de asistencia en el ámbito judicial, sobre todo en lo concerniente al delito fiscal”<sup>154</sup>.*

---

<sup>152</sup> Ídem. P. 84.

<sup>153</sup> Ibíd. P. 84

<sup>154</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (María Dolores). P. 941

La asistencia mutua está supeditada a la voluntad individual de cada Estado de colaborar. Si bien la colaboración interestatal es un deber dentro de la comunidad internacional de acuerdo con el artículo 1.3 de la Carta de las Naciones Unidas, ésta queda supeditada en gran medida a la existencia de tratados entre los estados que rijan la colaboración:

*“(...) mientras que la cooperación interestatal constituye un deber internacional recogido en el artículo 1.3 de la Carta de las Naciones Unidas, la colaboración entre los Estados queda supeditada a la existencia de acuerdos que la amparen.”<sup>155</sup>.*

Tomando en cuenta este último punto y dejando fuera el fin común de ambos Estados (a pesar de puntos de vista personales), existe esta segunda definición dentro de la cual se puede enmarcar perfectamente el intercambio de información:

*“el ámbito de colaboración concertada entre distintas administraciones tributarias de cara a la consecución de unos fines concretos, centrados de forma especial en la lucha contra el fraude fiscal”<sup>156</sup>.*

La asistencia mutua en sentido amplio puede abarcar principalmente tres procedimientos: el procedimiento amistoso, la asistencia en materia de intercambio de información y la asistencia mutua en materia de recaudación. En el ámbito estrictamente tributario se han identificado dos formas de asistencia mutua: asistencia en la liquidación (limitada normalmente al intercambio de información) y asistencia en la recaudación (que comprende el intercambio de información pertinente para la recaudación, la notificación de actos y resoluciones relativos a la recaudación a sus destinatarios en otros Estados, la

---

<sup>155</sup> Op cit, CALVO VÉRGEZ (J.). P.85.

<sup>156</sup> Op cit, CALVO VÉRGEZ (J.). P.86.

recaudación de créditos que consten en títulos ejecutivos agotadas las vías internas y en la adopción de medidas cautelares), en este sentido se manifiesta CALVO VÉRGEZ:

*“En la práctica convencional, se establecen mecanismos administrativos que, en un sentido lato, abarcan tres elementos: el procedimiento amistoso, la asistencia en materia de intercambio de información y la asistencia mutua en materia de recaudación. Por lo que respecta al ámbito estrictamente tributario, tradicionalmente han diferenciado entre dos formas de asistencia administrativa: en la liquidación (limitada normalmente al intercambio de información) y en la recaudación. No obstante considera DELGADO PACHECO que, en un sentido estricto, por asistencia mutua en materia de recaudación se entiende sólo aquella dirigida al cobro de una deuda de esta naturaleza, y no al mero intercambio de información aunque sea para favorecer al cobro”<sup>157</sup>.*

## **2. El Convenio del OCDE y el Consejo de Europa**

Tanto la ONU como la OCDE tienen sus respectivos grupos de trabajos y comités dedicados a desarrollar instrumentos de asistencia administrativa mutua. Por otro lado, el CIAT tiene como objetivo principal fomentar la colaboración entre los Estados Americanos en materia tributaria. Los tres han realizado importantes estudios en cuanto al intercambio de información. Sin embargo, en este apartado se debe mencionar al primer convenio de asistencia mutua de carácter multilateral que ha existido.

En 1982 la OCDE decide reforzar los estudios en el ámbito de la asistencia administrativa mutua tratados diferentes de los CDI. En este año se inicia la elaboración, por parte de un grupo de trabajo sobre evasión fiscal, de un proyecto de convenio sobre ayuda administrativa mutua en asuntos fiscales. CALVO VÉRGEZ narra así el acontecimiento:

---

<sup>157</sup> **Op cit**, CALVO VÉRGEZ (J.). P.88.

*“Desde un punto de vista objetivo, y entrando ya de un modo específico en nuestro ámbito de estudio, a partir del año 1982, la OCDE decide centrar sus esfuerzos en el ámbito de la asistencia administrativa mutua con la elaboración por parte de su grupo de trabajo sobre evasión fiscal de un Proyecto de Convenio sobre ayuda administrativa mutua en asuntos fiscales. Este modelo, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales en 1986, es presentado con posterioridad al Consejo de Europa quien lo aprueba en 1988, sirviendo como base a un convenio cuya firma por parte de los Estados miembros del Consejo y de la OCDE tuvo lugar el 25 de enero de 1988”<sup>158</sup>.*

El convenio tuvo oposición por lo que no fue aprobado inmediatamente:

*“Cabe hablar al respecto de la existencia de una “desconfianza” hacia este Convenio por parte de algunos Estados. La propia Confederación Fiscal Europea llegó a manifestar su oposición a la adopción de la Convención por parte de Estados miembros del Consejo de Europa y de la OCDE e incluso llegó a recomendar a los países integrantes de la Comunidad Europea que no firmasen la convención propuestas, (...).*

*(...)*

*Los Estados reticentes a la firma del Convenio aludieron a una hipotética vulneración de los derechos de los contribuyentes en materia de intercambio de información ante la ausencia de una disposición que regulase la comunicación al afectado del tráfico interestatal de datos relativos a su propia persona. Así, en ninguno de los siete preceptos que*

---

<sup>158</sup> **Op cit**, CALVO VÉRGEZ (J.). P.64.

*regulaban el procedimiento de intercambio de información se articulaban las necesarias garantías en aras de la protección del sujeto pasivo”<sup>159</sup>.*

Sin embargo, el Convenio entra en vigor hasta el primero de abril de 1995, abarcando en términos generales:

*“Este instrumentos abarca el intercambio de información, la recaudación de deudas fiscales en otro estado y la notificación de documentos. Se aplica, en principio, a todos los impuestos directos e indirectos”<sup>160</sup>.*

*“El campo de aplicación de la Convención comprende la asistencia administrativa que puede cubrir, si es adecuado, las resoluciones judiciales en materia tributaria”<sup>161</sup>.*

A pesar del ejemplo del convenio entre La OCDE y el consejo de Europa, el intercambio de información se continúa dando, entre otros países fuera de la Unión Europea, únicamente a través del artículo 26 de los modelos de convenio y otros instrumentos bilaterales.

### **3. Caso de Costa Rica: Modelo de Convenio de Sieca**

Los Gobiernos de las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua se unieron y, con la intervención de SIECA<sup>162</sup>, desarrollaron un Modelo de

---

<sup>159</sup> *Op cit*, CALVO VÉRGEZ (J.). Pp.65-67

<sup>160</sup> VALENCIA ALONSO (Francisco). **La asistencia Mutua en el Mercado Único**. Cuadernos de Formación de la escuela de hacienda Pública de Madrid: Inspección de Tributos, N°24, 1991. P. 3

<sup>161</sup> ROSEMBUJ (Tulio). El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Barcelona, ediciones Universidad de Barcelona, 2004. P 38

<sup>162</sup> La Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), es el órgano técnico regional, constituido como persona jurídica, cuya función principal consiste en asistir técnica y administrativamente al proceso de integración económica centroamericana del Sistema de la Integración Centroamericana (SICA). <http://www.sieca.org.gt/site/>

Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica. Éste fue desarrollado en función de la unión aduanera y para luchar contra el fraude, la evasión y la elusión tributaria, así como el contrabando y la defraudación aduanera<sup>163</sup>.

El Convenio es en gran medida una manifestación de voluntad de las partes firmantes de colaborar entre sí, actuando conjuntamente para prevenir, investigar y sancionar las conductas que involucren el incumplimiento de la legislación y reglamentación asociada con los tributos y su administración nacional o regional, mediante el intercambio de datos e información, así como acciones de intercambio de cooperación técnica horizontal<sup>164</sup>.

En general, el texto regula formas especiales de asistencia mutua y cooperación técnica. Se indica expresamente que la regulación se da respetando los principios del debido proceso, según se trate de acciones administrativas y judiciales<sup>165</sup>.

El artículo 1 del Convenio establece una serie de definiciones necesarias para su aplicación. De especial importancia resultan las definiciones dadas de asistencia mutua y cooperación técnica.

La asistencia mutua se define como la colaboración en el intercambio de información y documentación en materia tributaria y aduanera entre las Administraciones de los Estados Parte. Mientras que la cooperación técnica, según el artículo primero, es la prestación de recursos humanos, tecnológicos, financieros y otros que otorgue una Administración a otra en el marco del presente Convenio. Ambas definiciones juntas son los que, normalmente, en doctrina se conoce como asistencia mutua. Sin embargo, en este

---

<sup>163</sup> SIECA. **Modelo de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centro América**. San José, Costa Rica, 25 de abril de 2006. Preámbulo.

<sup>164</sup> *Ibíd.*

<sup>165</sup> *Ibíd.*

convenio la asistencia mutua se restringe por definición al intercambio de información tributaria<sup>166</sup>.

El objeto convenio se define en el artículo 2, donde además se establecen los principios que rigen el intercambio. El objeto es establecer las disposiciones y mecanismos, a través de los cuales las Administraciones, se prestarán asistencia mutua y cooperación técnica en las funciones de gestión, fiscalización y recaudación<sup>167</sup>.

Dentro de los principios enunciados se encuentran el de legalidad, confidencialidad, celeridad y reciprocidad que se definen de la siguiente forma:

“(…)

(a) *Legalidad: Es el que exige actuar dentro de las atribuciones y competencias conferidas por las legislaciones de los Estados Parte y los instrumentos jurídicos de la integración económica centroamericana;*

(b) *Confidencialidad: Es el que obliga a las Administraciones a mantener con carácter de confidencial la información y documentación obtenida con arreglo al presente Convenio de conformidad con la legislación de los Estados Parte;*

(c) *Celeridad: Es el que garantiza obtener respuesta en el menor tiempo posible;*

---

<sup>166</sup> *Ibíd.* Artículo 1.

<sup>167</sup> *Ibíd.* Artículo 2.

*(d) Reciprocidad: Es el que otorga igualdad en el trato y correspondencia en las relaciones entre las Administraciones con arreglo a este Convenio”<sup>168</sup>.*

Es evidente que las reglas de aplicación del convenio prácticamente se trasladan al normativo ámbito interno de cada Estado. Lo cual puede generar muchos problemas a nivel de aplicación práctica. En razón de su normativa interna, los países podrían negarse a intercambiar información por muchísimas circunstancias de orden legal y constitucional, empezando por el secreto bancario, comercial y tributario. El convenio podría terminar por ser inaplicable.

Tampoco se define lo que se entiende por confidencialidad. Los Estados pueden tener grados muy distintos de protección a la intimidad del contribuyente y de protección a las comunicaciones, su concepción del habeas data puede ser distinta, las garantías procesales pueden diferir, la concepción de secreto de Estado puede ser más o menos restringida, etc. Todas estas divergencias pueden resultar en una obstaculización excesiva e insuperable en la aplicación del convenio.

El artículo 9 en cuanto a la confidencialidad se limita a reafirmar que toda información proveída por una Administración requerida a una Administración requirente es de carácter confidencial. Al artículo limita las potestades para el acceso a la información únicamente con el fin de ser usada sólo para el cumplimiento de las funciones y facultades propias de la Administración requirente (con lo cual también se define la autoridad competente). Así mismo, se limita una vez a trasladar la regulación de los procedimientos para garantizar la confidencialidad de la información al ámbito domestico<sup>169</sup>.

---

<sup>168</sup> *Ibíd.* Artículo 2.

<sup>169</sup> *Ibíd.* Artículo 9.



Se aclara que la información puede ser utilizada como medio de convicción o prueba en procesos administrativos y judiciales<sup>170</sup>.

En teoría todo lo anterior sería superable en la suscripción del convenio mediante un protocolo interpretativo, no obstante el artículo 22 prohíbe la formulación de reservas<sup>171</sup>.

La definición del objeto de la cooperación se desprende de los artículos 4 y 8 en cuanto al ámbito de aplicación y las reglas generales de asistencia mutua y cooperación técnica. El ámbito de aplicación establece que los tributos sobre los cuales se puede realizar intercambio de información son aquellos vigentes y aquellos derivados de la legislación que los modifique o establezca nuevos tributos, con posterioridad a la firma del Convenio por los Estados partes<sup>172</sup>.

Las reglas generales de asistencia mutua y cooperación técnica, establece que el Convenio es la base legal de toda asistencia y cooperación, así como para obtener y proporcionar información y documentación relacionada con:

*“a) Datos generales o de identificación de personas naturales o jurídicas, en su calidad de contribuyentes, representantes legales, así como de accionistas, socios o partícipes de otras entidades sociales o colectivas sin personalidad jurídica; o bien como clientes, acreedores o proveedores de otros contribuyentes;*

*b) Transacciones u operaciones comerciales, financieras, industriales, de propiedad intelectual o de cualquier otra actividad económica;*

---

<sup>170</sup> Ibíd. Artículo 16.

<sup>171</sup> Ibíd. Artículo 22.

<sup>172</sup> Ibíd. Artículo 4.

*c) Cualquier otra tendiente a asegurar la correcta imposición y recaudación de los tributos”<sup>173</sup>.*

Estas clases de información toman el papel de mínimos asegurados a las partes y no constituyen una lista taxativa, en virtud de la amplitud del artículo 4. El resultado del artículo 8 es prevenir el rechazo de un requerimiento de asistencia o cooperación por cuestiones de derecho bancario o comercial.

La regulación de los límites para el intercambio de información es escueta, lo cual es un arma de doble filo. Las excepciones a la obligación de proporcionar asistencia mutua y cooperación técnica se resumen en aquellas motivadas por falta de reciprocidad y a los límites dispuestos por la constitución de cada Estado<sup>174</sup>. La generalidad de la excepción brinda amplias garantías de constitucionalidad, pero podría degenerar en la obstaculización de la cooperación exceso de proteccionismo en la normativa interna. La norma pareciera innecesaria, puesto que los tratados ya de por sí no están por encima de la Constitución. Sin embargo, la misma da lugar para que las autoridades que ejercen el control de constitucionalidad se manifiesten en cada caso sobre la posibilidad de practicar la cooperación, realizando interpretaciones amplias frente a la carencia de un marco normativo internacional claro.

El contraste con otros modelos en este sentido es enorme, puesto que en ellos se ha optado, por motivos de malas experiencias en la implementación y por seguridad jurídica por definir el alcance y excepciones de forma más detallada, tal y como pudo desprenderse de los apartados anterior, al narrar la evolución de la cláusula en los Convenios de doble imposición. Un ejemplo de lo escueto del convenio es la carencia de regulaciones en cuanto a las modalidades de intercambio de información. El puede ser que el problema resulte evidente en su aplicación, la normativa interna de cada país podría ser tan dispar que obstaculice su implementación.

---

<sup>173</sup> *Ibíd.* Artículo 8.

<sup>174</sup> *Ibíd.* Artículo 10.

## CAPÍTULO III. LOS CONVENIOS ESPECÍFICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

### Sección I. Origen: El reporte de la OCDE de 1998

Hace aproximadamente tres décadas la OCDE inició sus esfuerzos por mejorar a nivel mundial el intercambio de información, por considerarlo como un instrumento indispensable para que los Estados puedan aplicar efectivamente sus leyes de carácter tributario en mundo globalizado.

En el año de 1996, la OCDE fue llamada por los Ministros de sus Estados Miembros a desarrollar medidas para neutralizar las distorsiones producidas por la competencia fiscal nociva en las decisiones de inversión y financiamiento y, las consecuencias para las bases imponibles nacionales y emitir un reporte en 1998<sup>175</sup>.

*“Los Ministros de la OCDE solicitaron a la organización en mayo de 1996 “establecer las medidas necesarias para limitar las distorsiones introducidas por la competencia perjudicial en las decisiones de inversión y de financiación, así como sus consecuencias sobre materia imponible”. Esta solicitud se reiteró por los países del G7 en su cumbre de Lyon de 1996.*

*Desde entonces el Comité fiscal de la OCDE ha publicado dos informes: el primero, titulado “Competencia fiscal perjudicial: un problema mundial”, data del año 1998, define el problema y contiene los principios de acción. El segundo, titulado “hacia una cooperación fiscal global, progreso de la identificación y la eliminación de prácticas fiscales*

---

<sup>175</sup> OCDE. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.** Paris, 9 de abril de 1998. P.3 Original en Inglés “In May 1996 Ministers called upon the OECD to “develop measures counter the distorting effects of harmful tax competition on investments and financing decisions and the consequences for national tax bases, and report back in 1998”.”

*perjudiciales”, data del año 2000 y constituye la puesta en práctica, parcial, del primero”<sup>176</sup>.*

Los países europeos ya venían lidiando con el tema, que se había vuelto un problema en el mercado interno. La Unión Europea tomó medidas iniciales emitiendo un “paquete fiscal” a nivel comunitario. Es decir, un conjunto de normas comunitarias para detener la tendencia de ciertos países a bajar sus cargas impositivas para atraer inversión. Entre estas normas se encontraba el código de conducta fiscal, mediante el cual los Estados miembros se comprometían a no implementar medidas consideradas como competencia fiscal nociva a futuro y a eliminar las ya implementadas:

*“El 1 de diciembre de 1997 el consejo de ministros europeo adoptó una resolución relativa a un código de conducta en el ámbito de fiscalidad de la empresas tendente a congelar, inventariar y eliminar (refrain, review, remove) las medidas fiscales perjudiciales en el sentido de que tengan o pueda tener una incidencia sensible sobre la localización de las actividades económicas en el seno de la comunidad. Se contemplan tanto las disposiciones legislativas o reglamentarias como las prácticas administrativas. Por “actividad económica” se entienden no solo las actividades de actores independientes sino también las actividades ejercidas en el interior de un grupo de sociedades”<sup>177</sup>.*

Habiendo implementado iniciativas a nivel interno, la Unión Europea (cuya mayoría de países miembros también tienen representación en la OCDE) impulsa el desarrollo de medidas que solucionen el problema a nivel externo.

En el año de 1998 los estudios del Comité de Asuntos Fiscales dan un giro importante para el intercambio de información. Éste emite un informe denominado

---

<sup>176</sup> Op. Cit. **Malherbe (Jacques)**. P.12

<sup>177</sup> Op. Cit. **Malherbe (Jacques)**. P.15

“Competencia Fiscal Nociva: Un Asunto Global Emergente”. Este informe denuncia las prácticas fiscales de algunos países como nocivas para ciertas economías y describe la falta de intercambio de información como uno de los criterios de más relevancia para identificar estas prácticas.

*“(…) se buscaba terminar con los paraísos fiscales tal como los conocemos. Al mismo tiempo, se hacía un llamado a los miembros para eliminar sus propios regímenes fiscales preferenciales. En el reporte se incluían recomendaciones para que los países revisaran sus leyes y regulaciones bancarias y revisaran los cambios necesarios para permitirles a las autoridades fiscales el acceso a la información bancaria. El énfasis del reporte se encontraba en las prácticas que dañan a otros países impidiéndoles encontrar los ingresos a los cuales tienen legítimo derecho, de acuerdo con sus propias leyes, a gravar”<sup>178</sup>.*

El reporte se centra en actividades geográficamente móviles, como los servicios financieros y otras actividades de prestación de servicios (incluyendo la provisión de intangibles, y enuncia los factores que se deben tomar en cuenta a la hora de identificar prácticas fiscales nocivas haciendo recomendaciones para contrarrestarlas, así lo indica literalmente el reporte<sup>179</sup>.

En él se busca llegar a una mejor comprensión de cómo los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de actividades financieras y de otros servicios erosionan las bases imponibles de los países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación

---

<sup>178</sup> RUCHELMAN (Stanley C.) y SHAPIRO (Susan). **Exchange of Information**. *Internacional Tax Review*, noviembre, Volumen 30, N°11, 2002, P. 408

<sup>179</sup> Op. Cit. **OECD**, P. 3. Original en Inglés: “*This Report addresses harmful tax practices in the form of tax havens and harmful preferential tax regimes in OECD Member countries and non-Member countries and their dependencies. It focuses on geographically mobile activities, such as financial and other service activities. The Report defines the factors to be used in identifying harmful tax practices and goes on to make 19 wide-ranging Recommendations to counteract such practices*”.

social de los sistemas tributarios. Así, lo indica TORREALBA haciendo referencia al contenido del reporte:

*“En acatamiento de dicha instrucción, se publica en 1998 el reporte llamado “Competencia Fiscal Dañina: una cuestión global emergente”, que pone en la mira tanto a países miembros de la OCDE como a no miembros, con el objetivo de desarrollar una mejor comprensión de cómo los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de actividades financieras y de otros servicios, erosionan las bases imponibles de otros países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas tributarios. Distinguiendo entre regímenes preferenciales aceptables y nocivos, se intenta analizar cuidadosamente los rasgos de los sistemas tributarios basados tanto en el sistema de residencia como en el de la fuente que puedan llevar a los impactos nocivos de los regímenes preferenciales dañinos. Se llama la atención de las limitaciones de las respuestas unilaterales o bilaterales a un problema que es inherentemente multilateral y se identifican maneras en que los gobiernos pueden establecer de la mejor manera un marco común [dentro] cual los países puedan operar individual y colectivamente para limitar los problemas presentados por los países y territorios fiscales soberanos involucrados en prácticas fiscales dañinas. Así, buscando, por una parte, desincentivar la difusión de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferenciales dañinos y, por otra, incentivando a aquellos países que actualmente están involucrados en esas prácticas para revisar sus medidas actuales, el Reporte espera servir para fortalecer y mejorar las políticas tributarias a escala internacional”<sup>180</sup>.*

---

<sup>180</sup> TORREALBA (Adrián). Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: Caso de Costa Rica. 2005. P.11.

Tomando como premisa que las prácticas fiscales nocivas debilitan la confianza de los contribuyentes en los sistemas fiscales de sus respectivos países, se realiza un análisis en el cual se distingue entre regímenes fiscales preferenciales aceptables y nocivos, detallando cuidadosamente los rasgos de los sistemas tributarios basados tanto en el sistema de residencia como en el de la fuente (de Estados miembros y no miembros) que determinan a un país como régimen preferencial nocivo. En este análisis se hace énfasis en que el problema de la competencia fiscal lesiva o nociva es multilateral y, como tal, debe ser abordado con medidas multilaterales. Así, se identifican maneras en que los gobiernos pueden actuar individual y colectivamente unidos por un mismo propósito para disminuir y evitar los problemas presentados por los Estados que incurren en prácticas fiscales dañinas.

El estudio de los regímenes preferenciales fiscales nocivos (“RPFN”), busca eliminar los efectos distorsivos de la competencia nociva en la globalización y la expansión del comercio internacional, propiciando una competencia equitativa por la atracción de actividades económicas reales, de modo que las decisiones sean fundamentadas en consideraciones económicas y no en factores puramente tributarios (teorema de Diamond Mirrlees). TORREALBA Señala:

*“En todo caso, se busca eliminar los efectos distorsivos de esta competencia nociva en la globalización y la expansión del comercio internacional, propiciando una competencia equitativa por la atracción de actividades económicas reales, de modo que las decisiones sean fundamentadas en consideraciones económicas y no en factores puramente tributarios, favoreciendo así el desarrollo del “campo de juego nivelado” (level playing field) como escenario idóneo para la expansión del crecimiento económico global”<sup>181</sup>.*

De acuerdo con la OCDE las prácticas fiscales nocivas, que erosionan las bases imponibles de otros países, causan daños al:

---

<sup>181</sup>Ibíd. P. 12.

“ (...)

- *distorsionar los flujos financieros e, indirectamente, los flujos de inversión reales;*
- *no determinar la integridad y equidad de las estructura tributarias;*
- *desincentivando el cumplimiento fiscal;*
- *reformando el nivel deseado de recaudación y gasto público;*
- *trasladando indeseablemente el peso de la imposición a bases menos móviles como los son el trabajo, el consumo y la propiedad;*
- *Aumentando los gastos administrativos y de cumplimiento tanto para el Estado como para los administrados”<sup>182</sup>.*

El reporte, además de señalar los daños que causan los Regímenes fiscales nocivos, indica los elementos necesarios para distinguir entre dos tipos de regímenes que llevan a cabo prácticas fiscales nocivas: los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos. Se enumeran una serie de características que deben ser sopesadas para evaluar si un Estado pertenece a alguna de las categorías enunciadas. Más allá de que varias de estas características coincidan, el tema es que una de ellas o varias generen un perjuicio económico para otros países mediante la erosión de bases imponibles, pues la misma OCDE reconoce que no hay razones para que un Estado no pueda tener una estructura diferente, tarifas impositivas diferentes o verdaderamente bajas, o regirse por principios de atribución de la renta diferentes. Así, el régimen fiscal de un Estado puede contener una o varias de las características señaladas sin incurrir en prácticas fiscales nocivas. Solamente

---

<sup>182</sup> **Op Cit.** OECD. P. 16. Original en inglés: “*distorting financial and, indirectly, real investment flows; undermining the integrity and fairness of tax structures; discouraging compliance by all taxpayers; re-shaping the desired level and mix of taxes and public spending; causing undesired shifts of part of the tax burden to less mobile tax bases, such as labour, property and consumption; and increasing the administrative costs and compliance burdens on tax authorities and taxpayers*”.



se llega a incurrir en dichas prácticas si éstas desbordan el ámbito nacional para afectar de las formas ya descritas a otros Estados<sup>183</sup>.

El Reporte dedica su segundo capítulo a desarrollar las características con que los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos deben contar para ser considerados como tales. La evaluación de cualquier régimen sometido a estudio para su clasificación como dañino o no, inicia con la determinación de la carga impositiva. Ninguna carga impositiva o una carga impositiva nominal sobre los ingresos relevantes son el primer indicio de que un régimen fiscal es dañino. Esta característica combinada con una o varias de las que se enumeran en el reporte determinan la categoría a la que pertenece un régimen determinado (dañino, preferencial dañino, preferencial o no dañino). El reporte comienza la clasificación indicando<sup>184</sup>.

---

<sup>183</sup> *Ibíd.* P. 15. Original en inglés: “The Committee recognizes that there are no particular reasons why any two countries should have the same level and structure of taxation. Although differences in tax levels and structures may have implications for other countries, these are essentially political decisions for national governments. Depending on the decisions taken, levels of tax may be high or low relative to other states and the composition of the tax burden may vary. The fact that a country has modernized its fiscal infrastructure earlier than other countries, for example by lowering the rates and broadening the base to promote greater neutrality, is principally a matter of domestic policy. Countries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so. This study is designed, in part, to assist in that regard.

27. *Tax competition and the interaction of tax systems can have effects that some countries may view as negative or harmful but others may not. For example, one country may view investment incentives as a policy instrument to stimulate new investment, while another may view investment incentives as diverting real investment from one country to another. In the context of this last effect, countries with specific structural disadvantages, such as poor geographical location, lack of natural resources, etc., frequently consider that special tax incentives or tax regimes are necessary to offset non-tax disadvantages, including any additional cost from locating in such areas. Similarly, within countries, peripheral regions often experience difficulties in promoting their development and may, at certain stages in this development, benefit from more attractive tax regimes or tax incentives for certain activities. This outcome, in itself, recognizes that many factors affect the overall competitive position of a country. Although the international community may have concerns about potential spillover effects, these decisions may be justifiable from the point of view of the country in question”.*

<sup>184</sup> *Ibíd.* P. 21. Original en inglés: “The absence of tax or a low effective tax rate on the relevant income is the starting point of any evaluation. No or only nominal taxation combined with the fact that a country offers itself as a place, or is perceived to be a place, to be used by non-residents to escape tax in their country of residence may be sufficient to classify that jurisdiction as a tax haven. Similarly, no or only nominal taxation combined with serious limitations on the ability of other countries to obtain information from that country for tax purposes would typically identify a tax haven. With respect to preferential tax regimes, key factors, other than no or low effective taxation on the relevant income, include: whether the regime is restricted to non-residents and whether it is otherwise isolated from the domestic economy (i.e., ring-fencing), non-transparency and a lack of access to information on taxpayers benefiting from a preferential tax regime”.

## **1. La falta de intercambio de información como características de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferentes nocivos**

Inicialmente los estudios se habían centrado sobre los paraísos fiscales y no sobre otro tipo de regímenes fiscales nocivos. Así, el Reporte explica como no existía una delimitación clara de las características de un paraíso fiscal reporte emitido por la OCDE en 1987 y la doctrina en general en aquella época reconocía las dificultades existentes para conseguir una definición concreta de “paraíso fiscal”. Dicho reporte concluía que el mejor indicador de que un régimen fiscal era un paraíso fiscal era que el mismo país se publicitara como uno o fuera reconocido internacionalmente como uno. Este indicador se denominaba “la prueba de la reputación” (reputation test)<sup>185</sup>.

En el Reporte de 1998, sin embargo, se amplía sustancialmente la definición de paraíso fiscal adicionando varias características: ausencia de impuestos o tipos impositivos efectivos bajos, falta de transparencia, ausencia de actividades sustanciales, y por supuesto la falta de intercambio de información efectiva.

Dentro de la “Caja I” se identifica la falta de intercambio de información efectiva como una de las características de los paraísos fiscales señalando que:

*“(…) éstos tienen típicamente en vigencia leyes o prácticas administrativas bajo las cuales las empresas y los individuos pueden beneficiarse de reglas estrictas de secreto y de otras protecciones contra el escrutinio por las autoridades tributarias de los países en que son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. Así, los sujetos que se benefician de*

---

<sup>185</sup> *Ibíd.* P. 22 Original en inglés: “A 1987 Report by the OECD recognized the difficulties involved in providing an objective definition of a tax haven<sup>1</sup>. That Report concluded that a good indicator that a country is playing the role of a tax haven is where the country or territory offers itself or is generally recognized as a tax haven. While this is known as the “reputation test”, the present Report sets out various factors to identify tax havens”.

*los Paraísos fiscales, no son alcanzados por las autoridades tributarias, logrando beneficiarse de la jurisdicción de baja presión fiscal”<sup>186</sup>.*

Esta característica se repite en las características para lograr identificar a los regímenes fiscales preferenciales nocivos (“RFPN”), a la cual se suman otras características claves: el régimen fiscal cercado (Ring fencing), definición artificial de la base imponible, falta de adherencia a los principios internacionales sobre precios de transferencia, exención de la renta de fuente extranjera del impuesto sobre la renta del país de residencia, tipo impositivo o base imponible negociable (s), acceso a una amplia red de convenios o tratados tributarios, regímenes que son promovidos como vehículos de minimización tributaria, el régimen estimula operaciones y arreglos que únicamente tienen fines tributarios, etc.).

En esta materia intercambio de información se indica que los mayores avances se han dado en medidas para intercambiar información con el objeto de detectar dineros producto de actividades ilegales –por ejemplo el narcotráfico- y consecuentemente para el lavado de dinero (y en la actualidad terrorismo)<sup>187</sup>.

Dentro de estas nuevas características, además de recalcar la relevancia del intercambio de información, se especifica como característica de los países que incurren en competencia fiscal lesiva la existencia de disposiciones sobre secreto tributario, secreto bancario o confidencialidad. En cuanto a esta característica se indica que la falta de acceso

---

<sup>186</sup> *Ibíd.* P. 23 Original en inglés: “Tax havens typically have in place laws or administrative practices under which businesses and individuals can benefit from strict secrecy rules and other protections against scrutiny by tax authorities thereby preventing the effective exchange of information on taxpayers benefiting from the low tax jurisdiction”.

<sup>187</sup> *Ibíd.* P. 23. Original en inglés: “Some progress has been made in the area of access to information, in that certain tax haven jurisdictions have entered into mutual legal assistance treaties in criminal matters with non-tax havens that permit exchange of information on criminal tax matters related to certain other crimes (e.g. narcotics trafficking) or to exchange information when criminal tax fraud is at issue. Nevertheless, these tax haven jurisdictions do not allow tax administrations access to bank information for the critical purposes of detecting and preventing tax avoidance which, from the perspectives of raising revenue and controlling base erosion from financial and other service activities, are as important as curbing tax fraud. Thus, the lack of effective exchange of information is one of the key factors in identifying a tax haven since it limits the access by tax authorities to the information required for the correct and timely application of tax laws”.

a la información, sea por secreto bancario, instrumentos de deuda anónimos o acciones al portador, puede constituir una de las características más dañinas del régimen. La disponibilidad de protección frente a los cuestionamientos de las autoridades tributarias es una de las atracciones más grandes de muchos regímenes dañinos, puesto que el éxito de muchos planeamientos fiscales complejos dirigidos a eludir o a evadir depende del ocultamiento de parte del esquema frente a la Administración Tributaria<sup>188</sup>.

Finalmente, el reporte enumera una serie de preguntas que deben plantearse a un país para determinar los efectos económicos de sus regímenes a nivel internacional, cuando cumplen con una o varias de las características de un RFPN. Se hace la salvedad de que, en la mayoría de los casos, será difícil recabar la información necesaria para contestar las preguntas, en parte porque algunos de los regímenes preferenciales en cuestión no son transparentes y las jurisdicciones en las cuales operan no proveen de la información requerida para hacer tal análisis<sup>189</sup>. A pesar de todo, debería ser realmente importante lograr contestarlas, pues si un régimen no tiene efectos económicos perjudiciales para otros a pesar de cumplir con todas las características de un RFPN, no debería ser considerado como tal.

---

<sup>188</sup> *Ibíd.* P. 31. Original en inglés: “The limited access that certain countries have to bank information for tax purposes (e.g., because of bank secrecy rules) is increasingly inadequate to detect and to prevent the abuse of harmful preferential tax regimes by taxpayers. The Committee has commissioned a survey of country practices regarding access to bank information for tax purposes.

*Exchange of information may be a constraint in situations where a non-transparent regime allows the tax authorities to give a prior determination to an individual taxpayer and where that tax authority does not inform the foreign tax authority affected by such a decision. This failure to notify the foreign tax authority may curtail the ability of that tax authority to enforce effectively its rules.*

*Other factors that reflect a difficulty in obtaining the information needed to enforce statutory laws, and which may make a preferential regime harmful, include the absence of an annual general audit requirement for companies, no requirement for a public register of shareholders and the use of shares and financial instruments issued in bearer form”.*

<sup>189</sup> *Ibíd.* P. 34 Original en Inglés: “When examining a regime it is helpful to pose a number of questions as to its economic effects, the answers to which may influence the evaluation of a regime in the context of the present study. It should be recognized, however, that it may be difficult to gather the information necessary to answer these questions, partly because some of the preferential tax regimes in question are non-transparent and the jurisdictions within which they operate do not provide the data required to carry out such an analysis”.

A pesar de que el intercambio de información ya era un instrumento importante de fiscalización internacional, cobra nueva relevancia o ésta se hace aún más evidente con el Reporte de 1998. Por otro lado deja de ser pura y simplemente un instrumento para ser una características (quizá la más importante) de los regímenes fiscales perniciosos en general. Este reporte impulsa la redacción de modelos específicos para el intercambio de información y fuerza los estudios en cuanto al tema (puro y simple o dirigido hacia información específica como es la bancaria). A partir del reporte, países como Estados Unidos consideran que la competencia fiscal nociva se limita a la falta de intercambio efectivo de información tributaria, dejando la utilización o práctica de cualquiera de las otras características a decisión soberana del propio Estado. CALDERÓN CARRERO indica:

*“Evidentes muestras de este “redimensionamiento” del intercambio de información al que estamos aludiendo vienen dadas por el papel relevante que se le asigna a este mecanismo en el proyecto OCDE 1998, sobre Competencia Fiscal Desleal o perniciosa (...). Especial importancia tiene también el reciente reenfoque que de este Proyecto OCDE sobre Competencia fiscal ha tenido lugar tras las declaraciones de mayo del 2001 del Secretario del Tesoro de Estados Unidos (P. O’Neill) manifestando el cambio de posición de Estados Unidos en relación con tal iniciativa. Como se sabe, actualmente el proyecto sobre competencia fiscal perniciosa se articula, fundamentalmente, en orden a lograr los objetivos de “transparencia e intercambio de información fiscal” en relación con los países calificados tradicionalmente como “áreas de baja tributación” o “paraísos fiscales”; en este sentido, lo que actualmente se pretende con el proyecto de competencia fiscal perniciosa es que estos países (tax havens) colaboren con los Estados miembros de la OCDE, de manera que estos últimos pueda controlar la efectiva aplicación de sus leyes tributarias en relación con contribuyentes que realicen operaciones en los países calificados como “áreas de baja tributación”. En este sentido, el OCDE*

*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters publicado el 18 de abril de 2002, constituye un auténtico modelo de convenio sobre intercambio de información a efectos fiscales que se ha elaborado conjuntamente entre la OCDE y algunos de los países calificados como “áreas de baja tributación” que ha decidido cooperar con el proyecto de competencia fiscal perniciosa; el modelo de convenio, a pesar de ser un instrumento de soft-law no vinculante representa y articula las “obligaciones” mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los referidos “paraísos fiscales cooperadores” a efectos de no sufrir o soportar las “contramedidas” que puedan poner en marcha los Estados miembros de la OCDE frente a las “áreas de baja tributación” no cooperadores”<sup>190</sup>.*

Por lo tanto, la falta de intercambio de información, se ha convertido en una característica vital para clasificar un régimen fiscal como nocivo, y en algunos casos es más importante aún que la tasa impositiva aplicable; pues adicionalmente puede ser considerado como una manifestación de buena voluntad y de las políticas fiscales del país. Mientras que las tasas impositivas pertenecen exclusivamente al ámbito de soberanía del Estado, el cual es libre de escoger cómo y cuántos ingresos percibe. Algunos autores han llegado a concluir que:

*“El intercambio de información entre autoridades nacionales ha surgido en años recientes como un –probablemente él- tema central en las discusiones de política fiscal internacional. Está en el corazón, en particular, en ambos el controversial proyecto (lanzado en la OCDE, 1998) de la OCDE de prácticas fiscales nocivas y los debates contenciosos de que*

---

<sup>190</sup> Op. Cit. Calderón Carrero. Pp. 992-993

*delante de la reciente adopción de la directiva de ahorro fiscal de la Unión Europea (EU)”<sup>191</sup>.*

Claramente el Reporte de la OCDE influyó para la definición del concepto de “paraíso fiscal” en el Proyecto de Reforma Fiscal Estructurada en su última versión discutida ante la Asamblea Legislativa:

#### ***Artículo 5.- Definición de “paraíso fiscal”***

*Para los efectos de las normas relacionadas con paraísos fiscales contenidas en la presente Ley, se define como paraíso fiscal cualquier país o territorio no cooperante en el intercambio de información de trascendencia tributaria con nuestro país o que se niegue a suscribir convenios de intercambio de información con Costa Rica.*

*La calificación de paraíso fiscal podrá hacerse también respecto de algún régimen preferencial, en el cual la tributación, por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto regulado en esta Ley, tenga una tarifa marginal superior, que sea inferior al cuarenta por ciento (40%) de la tarifa marginal superior que haya correspondido, de acuerdo con las normas de esta Ley o que hayan sido incluidos oficialmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en la lista de jurisdicciones no cooperantes.*

---

<sup>191</sup> KEEN (Michael) y LIGTHART (Jenny E) †. **Information Sharing and International Taxation.** Tilburg University Discussion Paper, November, 2004, N°2004-117. P. 2. Original en inglés: “*The exchange of information between national authorities has emerged in recent years as a –probably the- central issue in international tax policy discussions. It is at the heart, in particular, of both the controversial “harmful tax practices” project of the OECD (launched in OECD, 1998) and the contentious debates leading to the recent adoption of the savings tax directive by the European Union (EU)*”

*La administración tributaria publicará, con dos meses de antelación al inicio de cada período fiscal, la lista de paraísos fiscales, de acuerdo con las definiciones anteriores.*

*Si un país de este tipo o una parte de su territorio, accede al intercambio efectivo de información de trascendencia tributaria con Costa Rica, sin sujeción a secreto bancario o financiero, la administración tributaria, discrecionalmente, podrá levantar la calificación de paraíso fiscal.*

*Los sujetos por este impuesto y los demás regulados en esta Ley, deberán suministrar información en los términos que se establezcan reglamentariamente, en relación con las operaciones, las situaciones, los cobros y los pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados como paraísos fiscales, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores.*

## **2. Acciones para contrarrestar las prácticas fiscales nocivas y sus efectos en CR**

La sección de recomendaciones del Reporte compila un conjunto de medidas para contrarrestar las características de los regímenes fiscales nocivos. A pesar de éstas son denominadas “recomendaciones”, toman la connotación de obligaciones o mandatos cuando la OCDE de jurisdicciones no cooperantes, con el fin de aplicar sanciones de carácter económico en contra de aquellos países que no las adopten.

Las recomendaciones son clasificadas en las siguientes categorías:

- *Recomendaciones referidas a la legislación doméstica: estas recomendaciones se refieren a las medidas unilaterales que algunos*



*países ya han incorporado en su legislación y explican como ampliar su efectividad;*

- *Recomendaciones referidas a tratados tributarios: Estas recomendaciones se concentran en las medidas bilaterales. Pretenden que se aprovechen al máximo los convenios internacionales y se utilicen de forma tal que no tengan un efecto más bien negativo. También pretenden que se aprovechen adecuadamente las cláusulas para el intercambio de información y se maximice su utilización.*
- *Recomendaciones para la intensificación de la cooperación internacional: Estas recomendaciones se refieren a las medidas multilaterales que se deben tomar para acentuar las acciones internacionales colectivas en contra de las prácticas fiscales nocivas<sup>192</sup>.*

El problema de las prácticas fiscales nocivas es abordado en forma multilateral, pero no se dejan de lado las soluciones unilaterales y bilaterales.

Las recomendaciones deberán ser aplicadas de acuerdo con las características de cada régimen. Ellas servirán tanto para contrarrestar las prácticas fiscales nocivas de otros países como para evitar que el propio Estado incurra en dichas prácticas. El autor Adrián Torrealba señala:

---

<sup>192</sup> Op. Cit., OECD. P.39. Original en inglés “- *Recommendations concerning domestic legislation: starting from various counteracting measures currently found in domestic laws, these Recommendations indicate how to increase their effectiveness;*

- *Recommendations concerning tax treaties: these Recommendations deal with ways of ensuring that the benefits of tax conventions do not unintentionally make policies constituting harmful tax competition more attractive or prevent the application of domestic counteracting measures, as well as ways to ensure that the exchange of information provisions of tax treaties are used in a more effective way;*

- *Recommendations for intensification of international cooperation: these Recommendations, including the Guidelines, put forward new ways through which countries will be able to act collectively against harmful tax competition”.*

*“Las recomendaciones constituyen una suerte de mínimos básicos que un ordenamiento tributario de cualquier país debe acoger para ser parte respetuosa de la convivencia internacional. En otras palabras, buscan sintetizar los rasgos básicos mínimos que un sistema tributario debe reunir para, por una parte, no incurrir en prácticas tributarias dañinas y, por otra, defenderse adecuadamente ante las prácticas dañinas de otras jurisdicciones”*<sup>193</sup>.

Se recomienda en cuanto las normas o medidas enunciadas para evitar y contrarrestar las prácticas fiscales perniciosas, que aquellos países que no las aplican lo hagan y, si ya las aplican que los hagan de forma tal que sea consistente con el objetivo de contrarrestar las prácticas fiscales nocivas. Esta última frase se incluye recurrentemente en las recomendaciones<sup>194</sup>.

Para efectos de esta tesis sólo será relevante referirse a las recomendaciones sobre o relacionadas con el intercambio de información tributaria, puesto que estas han dado lugar a lo que CALDERÓN CARRERO llama el “redimensionamiento del intercambio de información”.

Hasta ahora, éstas son unas de las más discutidas en el foro de la OCDE. Lo anterior, en virtud de su importancia para implementar el resto de las recomendaciones. El resultado inmediato de las recomendaciones referidas o relacionadas con el intercambio de información tributaria es el Modelo de Convenio para el Intercambio de Información en Asuntos Fiscales, el cual se ha perfilado como la herramienta más importante para lograr las metas del Reporte. En General, en cuanto al intercambio de información:

---

<sup>193</sup> Op Cit. TORREALBA (Adrián). P.15.

<sup>194</sup> Op. Cit OECD. P. 40, 42-45, 62, 63, 67. Original en inglés:“(…) *that countries that do not have such rules consider adopting them and that countries that have such rules ensure that they apply in a fashion consistent with the desirability of curbing harmful tax practices*”.

*“[El Reporte] recomendaba a los países que no contaban con el equivalente al “subpart F” y reglas de reporte internacional de información adoptarlas. También se les solicitó a los países también incrementar el intercambio de información sobre transacciones con paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales que constituyen competencia fiscal perniciosa. La OCDE les solicitó eliminar a los Estados miembros las prácticas fiscales perniciosas para el año 2003, y a los Estados no miembros para el 2005. Suiza y Luxemburgo se abstuvieron del reporte en cuanto al tema de secreto bancario. Juntos hubieran podido vetar el reporte. Ninguno terminó en la lista de paraísos fiscales finalmente publicado en junio del 2000, aunque se encontró que poseían regímenes fiscales preferenciales<sup>195</sup>.*

### **3.1. Recomendaciones en cuanto a la legislación doméstica**

Es en la cuarta recomendación en cuanto la legislación doméstica donde se plantea por primera vez la necesidad de establecer reglas para obtener información sobre transacciones internacionales y operaciones en el extranjero de contribuyentes residentes, para así intercambiar la información bajo dichas reglas. Las mismas tendrían carácter unilateral y con ellas el Estado debería buscar que exista una obligación por parte de los contribuyentes de reportar cierta información relacionada con sus actividades transnacionales. Obtener la información de aquellas actividades que se desarrollan fuera de la jurisdicción del Estado siempre será difícil, razón por la cual, estas medidas deben ser utilizadas en conjunto con el intercambio de información interestatal<sup>196</sup>.”

---

<sup>195</sup> Op. Cit. RUCHELMAN (Stanley C.) y SHAPIRO (Susan). P. 408

<sup>196</sup> Op. Cit OECD. P. 44. Original en inglés: “*This Recommendation aims at introducing measures that will assist countries in obtaining information about the foreign activities of their residents which may be relevant to counteracting harmful tax practices (e.g., transactions with related foreign payers, the ownership of foreign property such as financial accounts of any kind, transfers to and distributions from certain foreign entities, etc.). Tax authorities require information in order to be able to administer the income tax system properly. Obtaining information concerning taxpayers’ foreign activities is especially difficult because such information is often located outside a country’s jurisdiction and is often held by a separate legal entity. As a*

En cuanto a esta recomendación y, en general, sobre las primeras cuatro señala el autor Adrián Torrealba:

*“Está muy claro que estas cuatro recomendaciones presuponen la existencia de regímenes tributarios basados en el criterio de residencia o renta mundial y no en el criterio de territorialidad. En efecto, sólo cuando un país pretende gravar las rentas que se obtengan por sus residentes con independencia del lugar donde se obtengan, aparece el peligro de que se busque trasladar artificialmente la residencia a una jurisdicción de tributación más baja (...). Estas recomendaciones son sin duda consistentes con la consideración en el reporte del criterio de territorialidad como uno de los “otros rasgos” que podrían conllevar competencia fiscal nociva. Si relacionamos estas recomendaciones con la consideración dicha del criterio de territorialidad, la OCDE está en el fondo recomendando la sustitución del criterio de territorialidad por el de residencia o renta mundial, si bien es cuidadosa en aclarar que ese solo rasgo no es suficiente para calificar como un paraíso fiscal”<sup>197</sup>.*

Directamente relacionada con la cuarta recomendación, la séptima trata del acceso a la información bancaria para propósitos impositivos, planteando la revisión de las leyes, regulaciones y prácticas referentes al acceso a dicha información para efectos fiscales. El informe señala que los Estados reconocen la naturaleza confidencial de dicha información, pero están de acuerdo con que, no permitir el acceso a la información bancaria para efectos fiscales es una práctica dañina. Sin embargo, éste es un punto de discordia entre los mismos

---

*result, some countries have enacted special information reporting requirements with respect to international transactions and foreign operations of resident taxpayers.*

*The Recommendation is to the effect that countries that do not have such rules consider introducing them with respect to harmful tax practices and that the information obtained under these rules be shared with any other countries for which it is relevant through exchanges of information on the basis of the provisions of Article 26 of the OECD Model Tax Convention, due account being taken of administrative and compliance costs and the need to respect confidentiality”.*

<sup>197</sup> **Op Cit.** TORREALBA (Adrián), Pp. 18-19.

miembros de la OCDE. Suiza y Luxemburgo, con largas tradiciones de secreto bancario, difieren de esta posición, como se verá<sup>198</sup>.

El artículo 106 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Costarricense permite que las autoridades tributarias accedan a la información bancaria con autorización judicial.

Claramente el Reporte de la OCDE influyó para la definición del concepto de “paraíso fiscal”:

***Artículo 5.- Definición de “paraíso fiscal”***

*Para los efectos de las normas relacionadas con paraísos fiscales contenidas en la presente Ley, se define como paraíso fiscal cualquier país o territorio no cooperante en el intercambio de información de trascendencia tributaria con nuestro país o que se niegue a suscribir convenios de intercambio de información con Costa Rica.*

*La calificación de paraíso fiscal podrá hacerse también respecto de algún régimen preferencial, en el cual la tributación, por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto regulado en esta Ley, tenga una tarifa marginal superior, que sea inferior al cuarenta por ciento (40%) de la tarifa marginal superior que haya correspondido, de acuerdo con las normas de esta Ley o que hayan sido incluidos oficialmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en la lista de jurisdicciones no cooperantes.*

---

<sup>198</sup> Op Cit. OECD. Pp. 45. original en Inglés: “Whilst recognizing the confidential nature of the relationship between a bank and its clients, countries agree that, in the context of harmful tax competition, provisions which unduly restrict access by tax authorities to banking information required for the assessment of taxes are a serious impediment to the fair and effective implementation of tax rules and may distort the allocation of financial flows between countries by providing an unfair competitive advantage to those financial centers which operate such provisions (...)”.

*La administración tributaria publicará, con dos meses de antelación al inicio de cada período fiscal, la lista de paraísos fiscales, de acuerdo con las definiciones anteriores.*

*Si un país de este tipo o una parte de su territorio, accede al intercambio efectivo de información de trascendencia tributaria con Costa Rica, sin sujeción a secreto bancario o financiero, la administración tributaria, discrecionalmente, podrá levantar la calificación de paraíso fiscal.*

*Los sujetos por este impuesto y los demás regulados en esta Ley, deberán suministrar información en los términos que se establezcan reglamentariamente, en relación con las operaciones, las situaciones, los cobros y los pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados como paraísos fiscales, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores.*

Costa Rica, diferente a países como Luxemburgo, Suiza y Panamá, no ha tomado expresamente una posición en cuanto al secreto bancario, más allá de lo establecido por el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Lo más cercano a ello ha sido el proyecto de reforma al CNPT. De acuerdo con el contenido del Libro Blanco de la Contraloría y el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, todo indica que Costa Rica ha decidido no ser un país estrictamente proteccionista del secreto tributario.

*“El reciente Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, preparado por el Ministerio de Hacienda, como respuesta técnica a las recomendaciones de la Comisión de Exministros, plantea la necesidad y conveniencia de que Costa Rica cambie su sistema tributario al amparo del*

*principio de renta mundial. La exposición de motivos del Proyecto sugiere que, para minimizar el impacto negativo de este cambio, se adopten normas anti-elusión y convenios con los países de la región centroamericana que eviten la doble imposición y fortalezcan los mecanismos de intercambio de información entre las administraciones tributarias (Ministerio de Hacienda, 2002:12-13)”<sup>199</sup>.*

Además, se hace una reforma al Código de Normas y Procedimientos tributarias, específicamente al artículo 99, para que la Administración esté autorizada, unilateralmente y sin que medie convenio de intercambio de información:

*“(…), en el ámbito internacional, a intercambiar información tributaria con los países que estime conveniente, para efectos de fiscalización y garantizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria”.*

### **3.2. Recomendaciones en cuanto a los instrumentos bilaterales.**

La octava recomendación, y la primera del grupo referente a los instrumentos bilaterales exhorta a los Estados a adoptar programas dirigidos a intensificar el intercambio de información sobre transacciones realizadas en paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales, a sacar más provecho de las cláusulas de intercambio de información ya provistas en los convenios fiscales y a hacer pública la información sobre regímenes fiscales preferenciales que tengan en su poder por vía de resoluciones administrativas. En virtud de esta recomendación el comité decidió extender el alcance del artículo 26 del MCD<sup>200</sup>.

---

<sup>199</sup> Op. Cit. Contraloría General de la República. P.176

<sup>200</sup> **Op Cit.** OECD. Pp. 47. Original en inglés: “*Information on foreign transactions and taxpayers is essential for certain domestic counteracting measures to work properly, but is notoriously difficult to obtain with respect to tax havens and certain harmful preferential tax regimes.*

*The Recommendation aims at improving the situation by ensuring that information obtained by a country is shared with any other country that may be concerned. This can be done through making greater*

Costa Rica únicamente tiene un convenio de intercambio de información vigente con EEUU, un convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal con España firmado y pendiente de ratificación y un convenio con Rumania que podría ser considerado irrelevante, puesto que en virtud de las circunstancias en que fue negociado, posiblemente nunca llegue a ser discutido en la Asamblea Legislativa.

Su atraso podría hipotéticamente deberse a una falta de claridad en cuanto a la política fiscal (ambos a lo interno y externo) que se quiere perseguir y mantener para lograr determinados fines, en concordancia con las metas económicas y políticas de desarrollo. Es de suma importancia que el país decida firmemente, si va a utilizar la confidencialidad de datos y tasas impositivas bajas en un sistema territorial para atraer la inversión o, si por el contrario, va a cambiar radicalmente su sistema tributario para adecuarlo plenamente a los lineamientos de la OCDE o si va a colocarse en una posición intermedia. Esta decisión debe ser tomada con sumo cuidado y de acuerdo con las políticas gubernamentales, el plan de desarrollo del país y, sobre todo, de acuerdo con sus características particulares. No es suficiente con que en teoría una u otra opción sean las ideales.

Otro factor que influye en el atraso es la falta de experiencia y organización de la Administración en el tema, que hace que no sea constante en ciertos tratos con otros países y que decida suspender o terminar con negociaciones avanzadas por considerar que los convenios fueron mal negociados por gobiernos anteriores. También llega a suceder que el

---

*use of the exchange of information provided for in tax treaties, as well as through the Multilateral Convention for Mutual Assistance in Tax Matters recently developed by the OECD and the Council of Europe which is now signed and ratified by Belgium (signed but not ratified), Denmark, Finland, Iceland, the Netherlands, Norway, Poland, Sweden and the United States.*

*Countries should also make available to other countries information on preferential tax regimes defined by way of administrative decisions for which their taxpayers are eligible. Such information should indicate the particular measure from which the taxpayer benefited as well as the regime under which the measure was granted.*

*As a first step to facilitate exchanges of information, the Committee has decided to amend Article 26 of the Model Tax Convention so as to extend its scope to taxes not otherwise covered by the Convention”.*



conocimiento sobre el tema se concentra en el jerarca de turno, perdiéndose la información con su partida<sup>201</sup>.

A pesar del retraso en la firma de convenios, el tema ha ido cobrando importancia en los últimos años y se han hecho cambios para fomentar los convenios internacionales. TORREALBA indica:

*“Dos hechos, la publicación del Decreto No. 31098-RE-H, firmado conjuntamente por el Ministro de Hacienda y el Ministro de Relaciones Exteriores, mediante el cual se aclaran las competencias entre ambos Ministerios de materia de negociación de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y la Evasión Fiscal, así como de Convenios de Intercambio de Información Tributaria, por una parte, y la creación de la Subdirección de Fiscalidad Internacional en la División Normativa de la Dirección General de Tributación mediante Resolución General No. 45 del 11 de noviembre del 2002, por otra, marcan un viraje en la política nacional en relación con este tipo de Convenios.*

*En efecto, hasta ahora, Costa Rica había mostrado un notable subdesarrollo en esta materia. Únicamente tiene firmado y ratificado un Convenio de Intercambio de Información con los Estados Unidos. Como parte de la época anterior a los hechos señalados, también se tiene un Convenio prácticamente negociado con Alemania –requerirá algún esfuerzo negociador adicional- y un Convenio negociado y no ratificado con Rumania. Ya como efecto de la nueva política, en forma reciente se han completado las dos rondas de negociación con España y una ronda de*

---

<sup>201</sup> JIMÉNEZ VARGAS (Jenny). **Actualización de Información sobre Convenios a la Subdirectora de Fiscalidad Internacional**. Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 13 de septiembre, 2007.

*negociación con Canadá, y se tiene en la agenda el inicio de negociaciones con Chile y México*”<sup>202</sup>.

Siguiendo con la enumeración de recomendaciones vinculadas al intercambio de información, la décimo tercera y décimo cuarta se refieren a los convenios para la cooperación mutua en diferentes ámbitos. En primer lugar se propone el desarrollo de regímenes de implementación de las normas tributarias coordinado entre países. Lo cual incluye auditorías conjuntas, programas de entrenamiento conjuntos, programas específicos de intercambio de información, entre otros. Luego, se recomienda iniciar un programa de recaudación conjunto para el cobro de deudas tributarias.

En este sentido el esfuerzo más importante del país ha sido la redacción y firma del Modelo de convenio de cooperación mutua con Centroamérica, el cual es un paso muy importante para integrarnos y trabajar como región para la persecución fines y políticas fiscales conjuntas.

### **3.3. Recomendaciones para fortalecer la cooperación internacional.**

Por último, se enumeran las recomendaciones dirigidas a fortalecer la cooperación internacional. Estas recomendaciones están enumeradas de la quince a la diecinueve y son aquellas de carácter multilateral. Recordemos aquella consideración inicial del Comité de asuntos fiscales en cuanto a que el problema de las prácticas fiscales nocivas es un problema esencialmente multilateral y por lo tanto las medidas dirigidas a contrarrestarlo deberán ser multilaterales. Las recomendaciones esencialmente son las siguientes:

*A. La implementación de lineamientos en los países miembros de la OCDE dirigidos a evitar que en ellos se adopten regímenes fiscales nocivos y para eliminar aquellos existentes.*

---

<sup>202</sup> **Op Cit.** TORREALBA (Adrián), P. 39

**B.** *La creación del foro sobre prácticas fiscales nocivas, como cuerpo subsidiario al comité de asuntos fiscales, para mantener la discusión sobre prácticas fiscales nocivas y las medidas para contrarrestarlas así como para darle seguimiento a la implementación de los lineamientos ya provistos.*

**C.** *La preparación de una lista de paraísos fiscales. Costa Rica estuvo entre las jurisdicciones que se incluyeron dentro del primer listado de países que incurrían en prácticas fiscales nocivas. Estos países, demostraron no cumplir con los criterios de un RFPN y fueron sacados de la lista. Otros países se comprometieron a variar ciertas características de su jurisdicción a futuro y otros no se adecuaron.*

**D.** *Por último, la promoción activa de principios de buena administración tributaria necesaria para evitar las prácticas fiscales nocivas<sup>203</sup>.*

Costa Rica tiene un sistema de renta basado en principio de la fuente o territorial. Por lo tanto, fue objeto de cuestionamientos por parte de la OCDE, quien incluyó a nuestro país en su primera lista de regímenes fiscales nocivos, emitida en el año 2000. Costa Rica se defendió con éxito explicando las razones por las cuales no incurría en competencia fiscal nociva. Sin embargo, esta situación fue uno de tantos motivos que llevaron a considerar la posibilidad de migrar a un sistema tributario basado en el principio de

---

<sup>203</sup> Op. Cit. OECD. Pp. 52-53 Original en Inglés: “*The adoption of a set of Guidelines (reproduced in Box III) intended to ensure that Member countries refrain from adopting preferential tax regimes constituting harmful tax competition and gradually eliminate those harmful preferential tax regimes that currently exist;*  
- *The creation of a subsidiary body of the Committee, the Forum on Harmful Tax Practices, to allow, among other things, for an ongoing discussion of experiences with the problems posed by tax havens and harmful preferential tax regimes and of the effectiveness of measures taken in response to such practices. The Forum will monitor the implementation of the Recommendations set out in the earlier sections of this Chapter and the accompanying Guidelines as well as;*  
- *The preparation of a list of jurisdictions constituting tax havens; and*  
- *The development and active promotion of principles of Good Tax Administration relevant to counteracting harmful tax practices.*

residencia. Desde el año 2001 se empezó trabajar en un Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, que implementaría reformas integrales al sistema tributario, incluyendo el cambio a un sistema renta mundial. TORREALBA narra la situación de la siguiente forma:

*“En cuanto al desarrollo de una lista de paraísos fiscales, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a través del Foro, desarrolló un trabajo que se recoge en el Reporte para la Reunión del Consejo de Ministros del 2000 denominado “Progreso en la identificación y eliminación de prácticas fiscales nocivas”. Este reporte recoge el trabajo desarrollado en dos líneas: la revisión de los regímenes preferenciales de los países miembro de la OCDE, por una parte, y la revisión de jurisdicciones bajo los criterios para identificar paraísos fiscales. Para los efectos de este trabajo, tiene relevancia este segundo proceso, en el cual Costa Rica fue precisamente objeto de revisión.*

(...)

*Del análisis de las 47 jurisdicciones iniciales, se dieron tres tipos de resultado: a) el de las jurisdicciones que demostraron no cumplir los criterios y, por tanto, quedaron excluidas de la lista; b) el de las jurisdicciones que, adecuándose a los criterios, quedaron incluidas en la lista de paraísos fiscales; el de las jurisdicciones que, si bien cumplían con los criterios, aceptaron realizar “compromisos anticipados” al más alto nivel para iniciar un proceso de reformas orientadas a eliminar los rasgos críticos de sus sistemas tributarios, por lo que no se les incluyó en la lista; c) el de las jurisdicciones que quedaron incluidas en la lista., la cual fue presentada al Comité en enero del 2000, confirmada por el Comité en mayo del 2000 y endosada por el Consejo el 16 de junio del 2000.*

*Costa Rica estuvo entre las jurisdicciones del primer grupo, es decir, el de las que demostraron no cumplir con los criterios. (...)*<sup>204</sup>.

Los argumentos de defensa utilizados por Costa Rica para ser excluida del primer grupo fueron esencialmente los siguientes:

“(...)

- i) Costa Rica no es percibida en la comunidad internacional como un paraíso fiscal ni realiza políticas explícitas orientadas a atraer la localización de inversiones con el objetivo de minimizar su tributación en los países de residencia.*
- ii) Costa Rica mantiene un nivel de tributación que no puede ser considerado bajo: las corporaciones tributan al 30% y, además, existe un impuesto de retención a los dividendos del 15%*
- iii) Costa Rica tiene un sistema de derecho que se extiende al campo tributario, el cual se rige por el principio de reserva de ley; la Administración está sujeta al control jurisdiccional de legalidad y de constitucionalidad; con las reformas de 1995 se habían reforzado las potestades de la Administración, se estableció una normativa que exige que los individuos a ser fiscalizados sean escogidos con base en criterios objetivos de selección (su condición de Gran Contribuyente, su estado de cumplimiento de deberes formales, su separación de los resultados típicos de un sector económico, etc.) debidamente publicados, etc. Todos estos rasgos excluían la existencia del criterio de falta de transparencia.*

---

<sup>204</sup> Op. Cit. TORREALBA (Adrián) P. 16

- iv) *Costa Rica, en su normativa, permite la aprobación de convenios de intercambio de información con otros países, de lo cual ya era un ejemplo en el momento del examen el Convenio aprobado y ratificado por la Asamblea Legislativa para el intercambio de información con los Estados Unidos. Si bien con limitaciones, es posible para las autoridades tributarias obtener información bancaria, debiendo para ello demostrarle a un juez la presencia de indicios suficientes de la existencia de algún ilícito tributario. De esta manera, se excluía la presencia del criterio de falta de intercambio de información.*
  
- v) *Costa Rica ha enfocado su política de atracción de inversiones a la inversión directa, generador de actividad sustancial, con lo cual también se excluía el criterio de ausencia de actividades económicas sustanciales.*
  
- vi) *Si bien el país mantiene un criterio de territorialidad en su imposición sobre la renta, éste, por sí mismo, es insuficiente para determinar la existencia de un paraíso fiscal”<sup>205</sup>.*

Costa Rica quedó fuera de la lista de paraísos fiscales de la OCDE, pero algunos países han seguido manteniendo al país en sus listas particulares de paraísos fiscales. Como por ejemplo México, Brasil e Italia<sup>206</sup>.

La OCDE ha seguido trabajando en la implementación de las recomendaciones. Han sido varios los reportes de progreso desde 1998. El reporte de progreso del año 2001 determina “los compromisos en cuanto a transparencia e intercambio de información efectivo”, se dice que una jurisdicción, incluida en la lista, dejará de ser considerada como

---

<sup>205</sup> *Ibíd.* Pp. 16-17

<sup>206</sup> *Ibíd.* Pp. 17

no cooperante si para el 28 de febrero del 2002 se compromete con la transparencia y con el intercambio de información efectivo. Este último es definido por el mismo reporte como aquel intercambio que incluya: el compromiso de que existirá un mecanismo legal vigente que permita dar información a una autoridad tributaria dada en respuesta a un requerimiento de información que sea relevante para una investigación fiscal en específico; la implementación de la salvaguardas apropiadas para asegurar que la información obtenida y provista sea usada sólo para el propósito para el cual fue solicitada; la protección adecuada para los derechos de los contribuyentes y para la confidencialidad de sus asuntos fiscales, y el acuerdo de que habrán prácticas administrativas vigentes para que el intercambio funcione efectivamente y pueda ser monitoreado<sup>207</sup>.

En el Reporte de progreso del 2004 se describe el Acuerdo Modelo de Intercambio de Información sobre Asuntos Fiscales como uno de los logros de los países participantes del comité de asuntos fiscales y el reporte denominado “Un proceso para alcanzar un campo de juego global nivelado” define el campo de juego nivelado de la siguiente forma:

*“(…) [L]a convergencia de las prácticas existentes a la misma altura en cuanto a estándares de intercambio de información efectiva tanto*

---

<sup>207</sup> OECD. **The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress report**. OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris, 14 de noviembre del 2001. P. 11. Original en inglés: “By committing to effective exchange of information, a jurisdiction agrees to establish a mechanism for the effective exchange of information that includes the following elements. The commitment ensures that there is a legal mechanism in place that allows information to be given to a tax authority of another country in response to a request for information that may be relevant to a specific tax inquiry. An essential element of effective exchange of information is the implementation of appropriate safeguards to ensure that the information obtained and provided is used only for the purposes for which it was sought. The adequate protection of taxpayers’ rights and the confidentiality of their tax affairs is essential to preserving the integrity and effectiveness of exchange of information programmes. The OECD Member countries have agreed to provide technical assistance to establish such safeguards and more generally, to assist in the implementation of exchange of information programmes in the jurisdictions. In the case of information requested for the investigation and prosecution of a criminal tax matter, the information should be provided without a requirement that the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested jurisdiction if it occurred in that jurisdiction. In the case of information requested in the context of a civil tax matter, the requested jurisdiction should provide information without regard to whether or not the requested jurisdiction has an interest in obtaining the information for its own domestic tax purposes. The committing jurisdiction is also asked to agree that it will have administrative practices in place so that the legal mechanism for exchange of information will function effectively and can be monitored. The committed jurisdictions have been invited to work with OECD Members to develop an exchange of information instrument that could be used to satisfy their commitments”.

*sobre asuntos fiscales civiles como criminales dentro de un rango de tiempo aceptable para su implementación con el objetivo de alcanzar equidad y competencia justa”<sup>208</sup>.*

Es a través de este concepto que finalmente se centran los esfuerzos de la OCDE, principalmente en el intercambio de información.

### **3. Consideraciones negativas sobre el Reporte:**

Este reporte es producto del consenso de la mayoría de los países de la OCDE. No todos los países integrantes de la OCDE estuvieron de acuerdo con el reporte y las medidas que con su redacción se pretenden tomar. Tanto Suiza como Luxemburgo manifestaron su desacuerdo con la redacción.

Ambos países indican que el reporte se encuentra parcializado. Su afirmación se basa en que:

“(…)

- *Para analizar los efectos negativos de la Competencia fiscal nociva se deben tomar en cuenta un espectro más amplio de actividades y no simplemente las actividades geográficamente móviles;*
  
- *El reporte no toma en cuenta las diferencias estructurales de los sistemas tributarios de diferentes países. Por ejemplo, no toma en cuenta o ignora métodos diferentes al intercambio de información para prevenir la evasión fiscal, como es la*

---

<sup>208</sup> OECD. **A Process for Achieving a Global Level Playing Field.** Global Forum on taxation, Berlin, 3 y 4 de junio de 2004. Pp. 2-3. Original en inglés: *The level playing field is fundamentally about fairness to which all parties in the Global Forum are committed.*

*In the context of exchange of information achieving a level playing field means the convergence of existing practices to the same high standards for effective exchange of information on both criminal and civil taxation matters within an acceptable timeline for implementation with the aim of achieving equity and fair competition”.*



*imposición de retenciones sobre las remesas al exterior o el llamado método de coexistencia*<sup>209</sup>;

- *No respeta la soberanía del poder tributario de otros países al indicar que las tasas impositivas bajas son un indicador de la existencia de un régimen fiscal preferencial nocivo;*
- *Ambos países consideran de gran importancia la confidencialidad de los documentos privados, y señalan que las disposiciones o medidas del Reporte son contrarias a su ley interna;*
- *Las medidas tomadas son unilaterales, y no contienen ningún incentivo para que los países que incurren en prácticas fiscales nocivas decidan acoplarse a las disposiciones del Reporte;*
- *El Reporte no toma en cuenta otros elementos económicos que afectan la atracción de inversiones y se limita a elementos fiscales*<sup>210</sup>.

Varios autores y Estados comparten esta posición. Se considera que este Reporte está en función primordialmente de los países con altas cargas tributarias, que basan su imposición sobre la renta en el principio de residencia por contraposición al principio de territorialidad. Son estos países los que más necesitan de información extraterritorial para lograr evitar la evasión fiscal, porque pretenden gravar hechos generadores y capitales que se dan o se encuentra en el exterior<sup>211</sup>.

---

<sup>209</sup> Método utilizado en ciertas directivas de la Unión Europea, en especial en cuanto al pago de intereses transfronterizos, según el cual los países pueden optar entre intercambiar información o aplicar retenciones mínimo del 20% sobre los pagos de interés transfronterizos. Aquellos en contra de las retenciones arguyen que las mismas van en contra de la unificación, pues la idea es que las transacciones se den libremente en territorio Europeo sin estar sujetas a cargas tributarias. Sin embargo esta es una situación especial y propia de la Unión europea, y no invalida a las retenciones como mecanismo válidos para evitar la evasión fiscal.

<sup>210</sup>OCDE. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. Paris, 9 de abril de 1998.

<sup>211</sup>Op. Cit. KEEN (Michael) y LIGTHART (Jenny E). P. 6. Original en Inglés: “*The ultimate purpose of the sharing of information on income received is to strengthen enforcement of the residence principle, which*

El principio de residencia, persigue cumplir con el teorema de Diamond-Mirrless sobre la eficiencia productiva, según el cual (en términos muy simples) el sistema tributario no debe afectar las decisiones relacionadas con la producción. Este teorema, a su vez, es la base para el principio de neutralidad que teóricamente debe prevalecer en todo buen sistema tributario, como lo afirman KEEN y LIGTHART<sup>212</sup>.

Entonces, contrario al principio de territorialidad, el principio de residencia es consistente con la teoría de la eficiencia de la producción global, porque hace que el sistema tributario no discrimine al capital de acuerdo con el lugar donde se ubica. Como resultado, para un residente de un país con renta mundial, será invariable la tarifa que se le aplique, a pesar de dónde ubique su capital.

La teoría económica de algunos países desarrollados (la mayoría de los integrantes de la OCDE) busca lograr eficiencia productiva a nivel global. Estos países apostaron por el teorema de Diamond-Mirrlees y adoptaron el principio de residencia. Ellos están luchando por lograr mantener la vigencia de éste sistema y con ella, la permanencia de su sistema tributario.

El problema es que en la actualidad este principio no es de aceptación general, algunos piensan que, con base en la realidad mundial, hay que aceptar que los impuestos (independientemente de que debieran o no hacerlo) si afectan la producción y la

---

*prescribes that companies and individuals pay tax on their income, wherever in the world it arises, at the rate specified by the jurisdiction in which they reside”.(...)”.*

<sup>212</sup> *Ibíd. P.6. Original en Inglés: “(...) Widely, though not universally, accepted as a guiding principle in international taxation, the theoretical case for the residence principle (rather than, in particular, the source principle—taxation according to the jurisdiction in which the income arises) rests on the Diamond and Mirrlees (1971) theorem on the desirability of production efficiency. This is the proposition that, under certain conditions, any Pareto-efficient tax structure has the feature that it leaves production decisions undistorted. This means, for instance, that capital earns the same pre-tax rate of return in every jurisdiction (since otherwise it would be possible to increase global output by moving capital from where its marginal return is low to where it is high). Unlike the source principle, the residence principle is consistent with global production efficiency, because the tax system does not discriminate between capital according to where it is located”.*

localización de los capitales. Algunos incluso creen que cierto grado en competencia fiscal es deseable y sana, pues ello evita el abuso del poder impositivo. MITCHELL afirma:

*“Cuando existe competencia fiscal los políticos enfrentan presión para mantener las tasas impositivas a un nivel razonable para poder disuadir a los trabajadores, inversionistas y emprendedores de cambiar sus actividades productivas a un ambiente de baja presión fiscal. Como puede esperarse, a los políticos de países de alta tributación les desagrada la competencia fiscal, y han dirigido una organización con base en París para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCED) para eliminar la competencia fiscal entre las naciones. La OCED está atentando con conseguir esta meta mal dirigida forzando a todos los Estados a participar en un sistema de intercambio de información global por medio del cual los países pueden recolectar e intercambiar información financiera privada. Esto permitirá cobrar impuestos con base en el criterio de residencia y con base en la fuente del ingreso”<sup>213</sup>.*

El fin último que persigue el Reporte es alcanzar neutralidad fiscal evitando la competencia fiscal y para ello es necesaria la unificación o armonización de las bases imponibles implícita o explícitamente. MITCHELL opina que la meta última de la OCDE es evitar que los impuestos influyeran las decisiones sobre donde trabajar, ahorrar e invertir, lo cual sólo se logra “armonizando” los sistemas fiscales. Esta “armonización” se logra de dos formas: cuando las naciones acuerdan fijar un mínimo de impuestos o una misma tasa impositiva y cuando, por “armonización implícita”, los países con renta

---

<sup>213</sup> Op. Cit. MITCHELL (Daniel J.). Original en inglés: “When tax competition exists, politicians face pressure to keep tax rates reasonable in order to dissuade workers, investors, and entrepreneurs from shifting their productive activities to a lower tax environment. As might be expected, politicians from high-tax countries dislike tax competition, and they have directed the Paris-based Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) to eliminate tax competition between nations. The OECD is attempting to achieve this misguided goal by forcing all countries to participate in a system of global information exchange through which governments would collect and share private financial data. This would allow them to tax income on the basis of where investors and entrepreneurs live rather than where income is earned”.

mundial pueden fiscalizar eficientemente a sus contribuyentes. De allí la importancia del intercambio de información<sup>214</sup>.

Entonces, explícitamente las bases imponibles se unifican o armonizan cuando se decide imponer una tarifa única todos los países. Hazaña que hace muchos años los países de la Unión Europea buscan lograr y que, a la fecha, sólo han alcanzado plenamente con el IVA.

Implícitamente las bases imponibles se armonizan con el intercambio de información tributaria, ya que el intercambio permite a los países con renta mundial cobrar los impuestos a sus residentes sin importar donde realicen sus negocios o ubiquen sus capitales. Es por ello que el intercambio de información es esencial como instrumento para lograr los fines del reporte. La evasión y el ocultamiento erosionan las bases imponibles de los países con renta mundial y el intercambio de información les permite impedirlo.

Entonces, las posiciones contrarias a las recomendaciones de la OCDE, sobre todo se oponen y se concentran en el intercambio de información, cuya carencia es una de las principales características de los regímenes fiscales preferenciales nocivos y cuya implementación es una de las principales recomendaciones. Las posiciones opositoras indican que la propuesta de la OCDE es mala política fiscal para: la privacidad, la soberanía y las relaciones internacionales. Ello, puesto que bajo el esquema propuesto por

---

<sup>214</sup> *Ibíd.* Original en Inglés: “What is the OECD’s ultimate goal?”

*The OECD thinks it is wrong for taxes to influence decisions regarding where to work, save, and invest. The only way to keep taxes from influencing economic choices, however, is for all countries to “harmonize” their tax systems.*

*What is tax harmonization and why is it wrong?*

*Tax harmonization can be achieved in two different ways. Explicit tax harmonization occurs when nations agree to set minimum tax rates or even decide to tax at the same rate. In the European Union, for instance, member nations must have a value-added tax (VAT) of at least 15 percent. If tax rates in all countries are explicitly harmonized, a taxpayer’s only option is the underground economy--which already accounts for one-fourth to one-third of GDP in many of Europe’s welfare states.*

*The other way to stop tax competition is implicit harmonization. This occurs when nations are able to tax their residents on the basis of worldwide income so that it becomes impossible to reduce taxes by shifting activity to a lower-tax jurisdiction. In order to tax worldwide income, however, a country’s tax collectors must find out how much income residents earn in other nations. This is why “information exchange” is such an important part of the OECD agenda”.*

la OCDE los residentes de países de alta presión fiscal no podrían movilizar su dinero hacia jurisdicciones de baja presión fiscal y reducir sus cargas fiscales, lo cual aislaría a los políticos de la necesidad de competir por negocios, inversión y talento emprendedor. Con lo cual lo más probable sería que suban las tarifas impositivas<sup>215</sup>.

Según MITCHELL las principales consecuencias de la armonización y de las recomendaciones de la OCDE en general serían:

- *“Llevaría aumento de las tasas impositivas, sin la presión de la competencia, los políticos posiblemente aumentarían las tarifas e impondría cargas fiscales más pesadas, los negocios y la iniciativa empresarial;*

- *Resultaría en crecimiento más lento, mientras las cargas impositivas suben, el impacto probable sería impuestos más altos sobre el ahorro y la inversión. Lo cual reduciría la formación de capital, resultando en desaceleración del crecimiento de la producción y en compensaciones salariales más bajas;*

(...)

- *Una amenaza para el libre comercio. La OCDE está intentando coercionar a los países de baja tributación para que cambien sus leyes amenazándolos con una amplia gama de impuestos, cargos, penalidades, restricciones y otras barreras al comercio si no cooperan. Este ataque al comercio global podría desestabilizar los mercados mundiales e iniciar una espiral peligrosa de proteccionismo.*

---

<sup>215</sup> *Ibíd.* Original en inglés: “*The OECD proposal is bad tax policy, bad privacy policy, bad sovereignty policy, and bad foreign policy. Under this type of scheme, residents of high-tax nations would be unable to reduce their tax burdens by shifting economic activity to a lower-tax jurisdiction. This would insulate politicians from having to compete for business, investment, and entrepreneurial talent. The result almost surely would be higher tax rates*”.

- *Violenta la soberanía, los países deberían ser libres de determinar sus propias leyes. En lugar de amenazar a los países de baja tributación que están atrayendo “demasiados” inversionistas y emprendedores, los países de alta tributación deberían tomar esto como un signo de que deberían bajar sus propios impuestos.*

- *Es un ataque a la privacidad. Una característica inherente de la iniciativa de la OCDE es el intercambio de información, lo cual significa que las autoridades tributarias de otros Estados podrán hurgar en la información de entidades financieras en países de baja tributación para encontrar información financiera privada. El Intercambio de información es una “puerta trasera” para llegar a la armonización fiscal;*

(...)

- *Es dañino para los países en desarrollo, como parte de una economía de mercado, a los países se les debería fomentar bajar sus tasas de impuestos. Pero si los países de la OCDE imponen sus tarifas sobre el ingreso de los inversores y emprendedores en otros países, la competencia fiscal es esencialmente eliminada. Esto le hará a los países pobres más difícil el crecimiento.*

- *Es una amenaza para el hemisferio occidental. La mayoría de los llamados paraísos fiscales son islas caribeñas. Estas naciones y territorios dependen mayoritariamente de sus servicios financieros para generar buenos trabajos y mejorar el desempeño económico en general. Si la propuesta de la OCDE tiene éxito, el impacto sobre la región sería devastador. Las consecuencias potenciales incluirían inestabilidad política, incremento en la criminalidad y prevalecería emigración”<sup>216</sup>.*

---

<sup>216</sup> *Ibíd.* Original en inglés: “Will lead to higher taxes. Without the pressure of competition, politicians will be likely to impose higher tax rates and heavier tax burdens.

Más allá de los efectos negativos, se afirma que existe evidencia de los efectos positivos de la competencia fiscal. Las amplias reducciones en las tarifas realizadas por Ronald Reagan en EEUU en los años ochenta forzaron a casi todos los países industrializados a reducir las suyas. La reducción se dio porque los inversionistas trasladaron su capital a EEUU y los otros países se vieron forzados a reducir sus impuestos para seguir siendo competitivos<sup>217</sup>. Este hecho puede ser tomado como prueba de que el mecanismo es útil para mantener los impuestos a un nivel aceptable y para atraer inversión pero, por otro lado, pareciera ser el punto de vista del inversionista y no de aquellas personas que creen en los impuestos altos como un mecanismo de redistribución del ingreso en la sociedad.

---

*Will result in slower growth. As fiscal burdens climb, the most likely impact will be higher taxes on savings and investment. This will reduce capital formation, leading to less productivity growth and lower wages.*

(...)

*Is a threat to free trade. The OECD is trying to coerce low-tax countries to change their laws by threatening them with a wide range of taxes, fees, penalties, restrictions, and other trade barriers if they do not cooperate. This attack on global commerce could destabilize world markets and initiate a dangerous spiral of protectionism.*

*Violates national sovereignty. Countries should be free to determine their own laws. Rather than bullying and threatening low-tax countries that are attracting "too many" investors and entrepreneurs, high-tax countries should take this as a signal that they should lower their own tax rates.*

*Is an attack on privacy. An inherent feature of the OECD initiative is "information exchange," which means that foreign tax collectors would be allowed to rummage through financial institutions in low-tax countries for private financial information. Information exchange is a back-door form of tax harmonization*

(...)

*Is bad for the developing world. As part of a market-based economic development strategy, countries should be encouraged to lower their tax rates. But if OECD countries impose their tax rates on the income that investors and entrepreneurs earn in other countries, tax competition is essentially eliminated. This will make it harder for poor countries to grow.*

*Is a threat to the Western Hemisphere. Many of the so-called tax havens are Caribbean islands. These nations and territories depend heavily on their financial services industries to generate good jobs and enhance overall economic performance. If the OECD proposal succeeds, the impact on the region could be devastating. Potential consequences include political instability, increased crime, and widespread emigration".*

<sup>217</sup> *Ibíd. Original en Inglés: "Almost every industrial economy in the world was forced to lower tax rates after Ronald Reagan implemented sweeping tax rate reductions in the 1980s. This did not occur because policymakers in other nations suddenly became pro-market, but rather because investors and entrepreneurs were shifting their activity to the U.S. economy and foreign politicians had no choice but to lower their personal and corporate tax rates in order to remain economically attractive. Tax competition is even more powerful today because it is increasingly easy for taxpayers to shift their resources to lower-tax environments".*

Una las críticas más interesantes es aquella que señala que los regímenes fiscales nocivos no tienen incentivo alguno para implementar las recomendaciones de la OCDE. En especial cabe cuestionarse qué podría motivar a un país con impuestos territoriales a intercambiar información. Teniendo en cuenta que el intercambio de información tributaria busca una armonización implícita de las bases imponibles y el acto en sí mismo de revelar información que podría generar desconfianza en el inversionista. Los países con renta mundial pretenden tener control sobre sus residentes con actividades o capitales en el exterior. Con lo cual, los países de renta territorial se verían seriamente perjudicados al perder poder sobre sus rentas. Normalmente en estos casos se dan problemas de doble imposición y, si no existen CDIs que los paleen, los contribuyentes podrían decidir trasladar sus intereses a su país de origen, donde de todas formas terminarían pagando impuestos. En este sentido DWYER señala:

*“Desde el punto de vista convencional de la OCDE, los centros financieros offshore o paraísos fiscales son lugares completamente antisociales que ayudan a los contribuyentes de la OCDE a evadir impuestos sobre los ingresos del capital que justamente pertenecen a sus países de residencia OCDE.*

*(...) la lógica de este argumento no se mantiene, Ningún país tienen ingresos del capital. La tierra por ejemplo, es una base imponible inmueble: contrario al capital, los países de la OCDE podrían gravarla sin temor a que se marche. En teoría económica, al final del día solo hay tres cosas que se pueden gravar – tierra, trabajo o capital- y sólo una de ellas no puede escaparse (o parar de regenerarse).*

*(...)*



*El primer punto a hacer es que, en términos de argumentos económicos, la OCDE sólo se puede culpar a sí misma si los países de la OCDE deciden tratar de gravar bases imponibles móviles como los ingresos provenientes del capital en lugar de gravar una base inmueble como la tierra. (...).*

*(...)*

*Más aun, desde un punto de vista moral, podría verse un poco pesado que los países ricos de la OCDE le digan a los pequeños países en desarrollo que deberían ayudarlos a recaudar impuestos de la OCDE (sobre ingreso generado en esos pequeños países) mientras que se niegan a permitir que esos pequeños países exporten trabajo a los países de la OCDE que están experimentando escasez de mano de obra”<sup>218</sup>.*

La posición contraria al reporte es la que, han adoptado ciertos países (representados por la ITIO) mientras que otros han decidido plegarse a las peticiones de OCDE.

## **Sección II. Modelos:**

---

<sup>218</sup>Op. Cit., DWYER (Terry). P.1-2. Original en inglés: “From the conventional OECD point of view, offshore financial centres or tax havens are thoroughly antisocial places which help OECD taxpayers evade taxes on capital income which rightly belongs to the OECD home country.

*(...) the logic of this argument does not stand up. No country has to tax capital income. Land, for example, is an immobile tax base: unlike capital, OECD countries could tax it without fear of it leaving. In economic theory, at the end of the day, there are only three things you can tax - land, labour or capital - and only one of them cannot run away (or stop regenerating).*

*(...)*

*So the first point to make is that, in terms of economic arguments, the OECD has only itself to blame if OECD countries choose to try to tax a mobile tax base like capital income instead of an immobile one like land.*

*Further, from a moral point of view, it might be seen as a little rich for wealthy OECD countries to be telling small developing countries they should help collect OECD taxes (on income arising in those small developing countries) while refusing to let those small countries export labour to OECD countries which are experiencing labour shortage”.*

Los tratados específicos sobre intercambio de información tributaria tienen un alcance más amplio que otros instrumentos; básicamente por que están diseñados específicamente para el intercambio de información. El intercambio propiciado por estos modelos no está ni condicionado, ni limitado, ni dirigido a la consecución de otros fines. Además, estos tratados establecen mecanismos adicionales de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

Una cláusula de intercambio de información tributaria diseñada para ayudar en el proceso de evitar la doble imposición puede asistir en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal. Sin embargo, lo hace por “rebote” y accesoriamente. El hecho en sí mismo de brindar información a la Administración ayuda en la gestión, sin embargo, este tipo de cláusulas (por más que se rediseñen para evitar la evasión fiscal) pueden llegar a limitar el acceso a la información necesaria para evitar la erosión de bases imponibles.

Así, se recomiendan los convenios específicos por los siguientes motivos:

*“El proceso de globalización determina que, cada vez en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.*

*Los impuestos cubiertos por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquellos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional.*

*Luego, salvo escasas excepciones que se podrán ver ampliadas a partir de la nueva redacción que se diera al artículo 26 del Modelo a partir del año 2000, el intercambio de información en aquellos convenios se restringe a estos impuestos, no obstante verificarse la comisión de grandes*

*fraudes tributarios en el campo de la tributación indirecta, particularmente en el impuesto al valor agregado y en otros impuestos indirectos sometidos a "ajustes fiscales en frontera", mediante operaciones de exportación y/o créditos falsos que resultan en reintegros indebidos de supuestos saldos a favor de exportadores.*

*Los **objetivos** de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos. Así por ejemplo, en el caso de Alemania, que es el país de la OCDE que posee el mayor número de convenios con países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, podría interpretarse que solamente le interesa evitar la doble tributación, pues en todos esos convenios la cláusula de intercambio de información incorporada es la denominada "cláusula de intercambio limitada", es decir, exclusivamente para la aplicación de las disposiciones del convenio. En cambio, en el caso de los Estados Unidos, parecería que la prioridad se otorga a la celebración de convenios para el intercambio de información, al menos en relación a los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, ya que cuenta con nueve convenios sobre esta materia con esos países y tan sólo con cinco de doble tributación.*

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

*Las **diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información***

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

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

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

*Tratándose del intercambio de información para combatir la evasión y elusión, resultaría pertinente una amplia **participación de los administradores tributarios**, para determinar los alcances de ese convenio,*

*en particular, para identificar y proponer los mecanismos y formalidades que le otorguen eficacia operativa<sup>219</sup>.”*

Si el fin perseguido es lograr un intercambio pleno de información de interés fiscal para verificar el cumplimiento e implementación efectiva de las normas tributarias cuando existan operaciones transnacionales, es conveniente diseñar y suscribir convenios específicos de intercambio de información tributaria.

La necesidad de los convenios específicos de intercambio de información, a pesar de la existencia del artículo 26 en los CDI pareciera evidente pues:

*“(…) De otra forma, no se explicaría que esos países, que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación entre ellos, hayan concluido adicionalmente y ratificado otros acuerdos, también entre ellos o con la participación de algunos de ellos, que tratan específicamente del intercambio de información”<sup>220</sup>.*

Costa Rica únicamente tiene un convenio firmado de esta naturaleza con EE.UU, pero se encuentra dentro de los primeros países latinoamericanos y del caribe en suscribir uno.

## **1. Modelo de la OCDE**

El Acuerdo Modelo de Intercambio de Información sobre Asuntos Fiscales fue creado por el “Grupo de Trabajo del Foro Global sobre Intercambio de Información Efectivo”. El grupo fue dirigido por Malta y los Países Bajos y, estaba conformado por representantes de: Aruba, Australia, Bermuda, Reinado de Bahrein, Canadá, Islas Caimán,

---

<sup>219</sup>CIAT. Aspectos Claves en las acciones de control de las administraciones tributarias: El intercambio de Informaciones Tributarias. Secretaría Ejecutiva del CIAT. Lisboa, 29 de setiembre al 2 de octubre de 2003. Pp. 14-15

<sup>220</sup> Ibíd. P. 15

Chipre, Francia, Irlanda, Islas de Man, Italia, Japón, Malta, Mauricio, Noruega, Antillas Holandesas, República de Seychelles, Eslovaquia, San Marino, Inglaterra, EE.UU.<sup>221</sup>. A continuación se enuncian las principales características del documento en cuestión.

El modelo de acuerdo no es vinculante para las partes firmantes. Es simplemente un modelo y como tal, puede ser alterado por las partes que deseen firmarlo. Es importante mantener su contenido lo más puro posible, ya que éste es el estándar de intercambio de información internacional para la OCDE. El Preámbulo señala:

*“Este acuerdo no es un instrumento vinculante pero contienen dos modelos de acuerdos bilaterales diseñados a la luz de los compromisos tomados por la OCDE y las jurisdicciones comprometidas. En este contexto, resulta importante que los centros financieros alrededor del mundo cumplan con los estándares de intercambio de información establecidos en este documento. Cuantas economías como sea posible deberán ser impulsadas a cooperar con esta tarea tan importante. No resulta en pos del interés de las economías que ponen en práctica el estándar contenido en el Acuerdo que los negocios migren hacia economías que no cooperan con el intercambio de información. Evitar este resultado requiere de medidas para defender la integridad de los sistemas tributarios contra el impacto de la falta de cooperación en materia de intercambio de información tributaria. Los miembros de la OCDA y de otras jurisdicciones comprometidas involucrarse en un dialogo permanente para trabajar para la implementación del estándar. Un marco adecuado será establecido en conjunto por la OCDE y por las jurisdicciones comprometidas para este*

---

<sup>221</sup>OECD. **The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 progress report.** OECD Committee on fiscal Affairs. Paris, 4 de febrero del 2004. P.13 Original en inglés: *“The Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (the Model Agreement) was developed within a specially created working group, the “Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information.” This group, which was co-chaired by Malta and the Netherlands, consisted of representatives from Aruba, Australia, Bermuda, Kingdom of Bahrain, Canada, Cayman Islands, Cyprus, France, Ireland, Isle of Man, Italy, Japan, Malta, Mauritius, Norway, Netherlands, Netherlands Antilles, the Republic of the Seychelles, the Slovak Republic, San Marino, the United Kingdom, and the United States”.*

*propósito en particular puesto que ese marco ayudaría a alcanzar un campo de juego nivelado donde ninguna de las partes se encuentra en desventaja”<sup>222</sup>.*

En el preámbulo del texto, se deja clara la importancia que reviste (al menos para los países integrante del grupo y de la OCDE) que la mayor cantidad posible de centros financieros alcance los estándares necesarios de intercambio de información (parámetro establecido por el contenido del modelo de acuerdo) y se exhorta a todas las economías a cooperar con la causa. Con ello se vincula directamente el intercambio de información con los fines del reporte de la OCDE de 1998, el concepto de prácticas fiscales nocivas y el de capo de juego nivelado. Es decir, mediante el grado de intercambio de información (y de transparencia) que tenga un país, medido por si cumple o no con las disposiciones del acuerdo, se juzga si un país incurre o no en prácticas fiscales nocivas.

El modelo contiene dos instrumentos: uno bilateral y otro multilateral. El acuerdo multilateral no es convencional en el tanto no es un acuerdo que agrupa pura simplemente a varias partes. El acuerdo está redactado para que agrupe varios convenios bilaterales, de forma tal que cada país del grupo pacte vis-à-vis con los otros integrantes y no con todos a la vez. Cada vez que un país desea adherirse, debe mencionar los países con que desea

---

<sup>222</sup> OECD. **Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters**. Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, 2002. P. 3 Original en Inglés: *“This Agreement is not a binding instrument but contains two models for bilateral agreements drawn up in the light of the commitments undertaken by the OCDE and the committed jurisdictions. In this context, it is important that financial centres throughout the world meet the standards of tax information exchange set out in this document. As many economies as possible should be encouraged to co-operate in this important endeavour. It is not in the interest of participating economies that the implementation of the standard contained in the Agreement should lead to the migration of business to economies that do not cooperate in the exchange of information. To avoid this result requires measures to defend the integrity of tax systems against the impact of a lack of co-operation in tax information exchange matters. The OECD members and committed jurisdictions have to engage in an ongoing dialogue to work towards implementation of the standard. An adequate framework will be jointly established by the OECD and the committed jurisdictions for this purpose particularly since such a framework would help to achieve a level playing field where no party is unfairly disadvantaged”*.

firmar y éstos, a su vez, deben responder afirmativa o negativamente la propuesta. La identificación y el deseo de firmar deben ser mutuos<sup>223</sup>.

El convenio (igual que el CDI) tiene sus respectivos comentarios interpretativos. En el caso del modelo bilateral, para que ellos sean vinculantes se deberá hacer la referencia en el convenio respectivo a la hora de ser firmado. También existe un manual para la implementación de las disposiciones sobre intercambio de información para efectos tributarios.

El modelo cubre el intercambio de información tanto para asuntos civiles como para asuntos de naturaleza criminal. En estos casos la información cubierta (alcance y objeto) es aquella sobre asuntos fiscales previsiblemente relevantes para la gestión fiscalización y recaudación tributaria (incluidos determinación, liquidación y cobro de la deuda; recaudación forzosa y denuncia y persecución administrativa y penal tributaria):

*“El ámbito de actuación del bien de información es útil para la determinación, liquidación y cobro de la deuda; la recaudación forzosa y la denuncia y persecución administrativa y penal tributaria”<sup>224</sup>.*

Este ámbito de aplicación debe ser interpretado del modo más amplio posible. En general, el convenio está diseñado para que tenga el mayor alcance posible. No obstante, hay países que buscan una redacción que haga su alcance más restringido, limitando el

---

<sup>223</sup> Ibíd. P. 3. Original en inglés: “*The Agreement is presented as both a multilateral instrument and a model for bilateral treaties or agreements. The multilateral instrument is not a “multilateral” agreement in the traditional sense. Instead, it provides the basis for an integrated bundle of bilateral treaties. A Party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis-à-vis the specific parties with which it agrees to be bound. Thus, a party wishing to be bound by the multilateral Agreement must specify in its instrument of ratification, approval or acceptance the party or parties vis-à-vis which it wishes to be so bound. The Agreement then enters into force, and creates rights and obligations, only as between those parties that have mutually identified each other in their instruments of ratification, approval or acceptance that have been deposited with the depositary of the Agreement. The bilateral version is intended to serve as a model for bilateral exchange of information agreements. As such, modifications to the text may be agreed in bilateral agreements to implement the standard set in the model*”.

<sup>224</sup> ROSEMBUJ (Tulio). El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Barcelona, ediciones Universitat de Barcelona. P. 40



alcance al intercambio de información cuando existe un caso de fraude penado con prisión de acuerdo con las leyes de ambos países contratantes.

*“El objeto del intercambio de información (a solicitud) debe interpretarse en el modo “más amplio posible”, solo limitado por la exclusión de “expediciones de pesca” o por la demanda de noticias que no son previsiblemente necesarias respecto a la situación tributaria de un contribuyente en particular”<sup>225</sup>.*

La frase “previsiblemente relevante” determina que se prohíban las llamadas expediciones de pesca (i.e. solicitudes especulativas de información que no tienen relación aparente con una investigación en concreto ya iniciada). Para evitar las expediciones de pesca se ha elaborado una lista de requisitos con la que el país requirente debe cumplir para demostrar el nexo de la información solicitada con una investigación abierta en caso en concreto, y la seriedad de su petición, a saber:

*“(…)*

- la identidad de la persona objeto de inspección,*
- la declaración de la naturaleza de la información requerida,*
- la finalidad fiscal que se pretende,*
- presunciones e indicios que la información está a disposición o en posesión del Estado o alguna persona o entidad en la jurisdicción requerida,*
- la declaración de conformidad de la petición a la ley del Estado requirente,*
- la declaración que el Estado requirente ha agotado en su ámbito la búsqueda de información habitual y ordinaria, que no le suponga*

---

<sup>225</sup> *Ibíd.* P. 40

*dificultades desproporcionadas, entendiéndose por tales, aquellas que, v.g., la identificación de los propietarios, siendo posible, implica un elevado coste o excesivos recursos.*

- *el nombre y dirección de la persona que se presume en posición de los datos o documentos en la medida en que se sepa”<sup>226</sup>.*

Se hace énfasis en que garantizar la confidencialidad y los derechos de los contribuyentes. Por ejemplo, se prescribe el derecho a la notificación, el derecho a recurrir luego de la notificación y a impugnar la actividad de investigación. Expresamente se hace referencia la jerarquía de los derechos humanos sobre el Acuerdo. Todo ello en el entendido de que la protección de los derechos no suponga tácticas dilatorias que pretendan frenar indebidamente el intercambio de información.

*“El Acuerdo establece un marco definido de protección del derecho esencial de defensa de la persona. Así, prescribe el derecho a la notificación el derecho a recurrir después de la notificación, a impugnar la actividad de investigación emprendida por el Estado requerido”<sup>227</sup>.*

Se dispone como modalidad imperante el intercambio de información a solicitud de parte, pero no se limita la posibilidad de utilizar otros métodos diferentes. También se incluye un artículo sobre inspecciones fiscales llevadas a cabo en el exterior, donde el funcionario extranjero podrá interrogar a la persona o recabar información in situ. De igual forma se acepta la presencia de inspectores que presencien o intervengan en la actividad administrativa a llevar a cabo. Todo con autorización del Estado requerido<sup>228</sup>.

---

<sup>226</sup> *Ibíd.* P. 40

<sup>227</sup> *Ibíd.* P. 40

<sup>228</sup> OECD. **Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters.** Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, 2002. Artículos 5 y 6

Algo importante es que los Estados que decidan adoptar los instrumentos se comprometen a emitir cualquier legislación necesaria para implementar el acuerdo<sup>229</sup>. Con ello se trata de limitar el problema de otros instrumentos que quedan sin efectos porque la legislación del país firmante imposibilita su aplicación.

Los cambios principales con respecto a los instrumentos anteriores son los que se enuncian a continuación.

Las primeras tres diferencias son sencillas de identificar: El acuerdo se refiere exclusivamente al intercambio de información, está redactado en función del concepto de competencia fiscal nociva estipulado en el reporte de 1998 y tiene dos enfoques, uno bilateral y otro multilateral. Por otro lado:

*“El traslado de la responsabilidad del intercambio de información al Estado solicitante es uno de los mayores cambios de política en el Modelo. Ello significa que, el Estado requerido debe brindar la información solicitada aunque no la tenga en ese momento en su posesión y aunque no sea relevante para sus propios fines. Esto violenta el principio de reciprocidad, (...), según el cual Estado requerido no se encuentra obligado a intercambiar rubros de información en contra de sus propias leyes o a intercambiar información que no tuviera en su posesión en virtud del curso normal de sus actividades administrativas”<sup>230</sup>.*

De conformidad con este modelo es el Estado requerido quien debe probar que las solicitud de intercambio de información es conforme con su propia legislación.

---

<sup>229</sup> Ibíd. Artículo 10

<sup>230</sup> OBERSON (Xavier). **The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State.** *Bulletin for international Fiscal Documentation*, enero, 2003, Volumen 57, N° 1, 2003, Pp. 15.

El problema que presenta este cambio es que a lo interno del país requerido se podría presentar situaciones de discriminación entre un contribuyente y otro. La propuesta para solucionar este problema es exigir que el Estado solicitante pruebe que el sujeto fiscalizado se encuentra bajo su jurisdicción. No obstante, ello significa que el Estado requerido ceda su propia jurisdicción hasta cierto punto. OBERSON señala:

*“Esto es un verdadero cambio, y podría generar dificultades legales si significa que el Estado requerido trata a los contribuyentes de otro Estado diferente de sus propios contribuyentes. El Modelo de Acuerdo debería asegurar más precisamente que la solicitud del estado requirente sea posible bajo sus leyes y prácticas administrativas y también la solicitud corresponda a una necesidad legítima de obligar a tributar a personas sujetas a impuestos en el Estado requirente. (...) pareciera apropiado requerir que la declaración confirme que los contribuyentes involucrados en la solicitud caen dentro de la jurisdicción fiscal de ese Estado”<sup>231</sup>.*

El acuerdo elimina el principio de la doble criminalidad (dual criminality). De acuerdo con este principio un Estado requerido no se encuentra obligado a intercambiar información cuando la solicitud pretende perseguir un delito que no se encuentra tipificado en su propia legislación. Este principio es una protección importante para los contribuyentes del Estado requerido y para los derechos constitucionales del propio Estado.

*“(…), el Modelo de Acuerdo define los asuntos tributarios criminales como asuntos que involucran una conducta intencional que está sujeta a persecución bajo la ley penal del Estado requirente (Art. 4 (o)). Esta definición es muy amplia y descansa por completo en el alcance de la caracterización puramente formal del Estado requirente. La definición básicamente le deja al Estado requirente la posibilidad de introducir una*

---

<sup>231</sup> *Ibíd.* 15

*ofensa penal tributaria en sus leyes domésticas por cualquier tipo de comportamiento doloso relacionado con los impuestos”<sup>232</sup>.*

Los países contrarios a esta situación proponen que se inserte una definición estricta de asunto penal tributario en el mismo acuerdo, que se acople a las leyes de ambos países, para evitar problemas de orden constitucional.

También se levanta el secreto bancario. Este es quizás el tema más controversial de todos, pues no sólo presenta problemas para los paraísos fiscales, sino también para países con normas constitucionales y legales en cuanto al secreto bancario y para aquellos países que no teniendo dichas reglas tiene limitadas disposiciones bancarias en cuanto a las políticas de “conozca a su cliente”. Estos últimos países tendrán pocas posibilidades de cumplir con los requerimientos de información, cuando los bancos por sí mismos no tienen ciertas bases de datos:

*“Esto significa adoptar reglas sofisticadas de “conozca a su cliente”, que no todos los países puedan haber introducido o aplicado. Como consecuencia, un país sin secreto bancario pero ineficiente en cuanto a reglas de “conozca a su cliente” no podrá, en la opinión de este autor, ofrecer un intercambio de información eficiente bajo los estándares del Modelo de Acuerdo”<sup>233</sup>.*

Como puede recordarse de las secciones anteriores, disposiciones semejantes ya habían sido incluidas en las últimas modificaciones al artículo 26 de los convenios para evitar la doble imposición.

Por último el Acuerdo introduce disposiciones procesales limitadas. OBERSON señala que la protección al debido proceso en el intercambio de información internacional

---

<sup>232</sup>

<sup>233</sup> *Ibíd.* 16

es el área menos desarrollada de este instrumento de colaboración internacional. El tema no es sencillo, la discusión se encuentra en cómo compatibilizar la protección de los derechos fundamentales del contribuyente y los intereses del fisco. Normalmente no existen normas que dispongan los derechos procesales del contribuyente para este tipo de casos ni a nivel interno ni en los convenios mismos, con lo cual los contribuyentes quedan en desprotección. Sin embargo, por otro lado, el exceso de normas procesales puede entorpecer y dilatar el intercambio. Especialmente en los casos de investigaciones criminales, donde la notificación puede alertar al contribuyente delictivo y darle tiempo de ocultar sus datos o de obstruir la investigación.

*"El problema es que actualmente no hay el mínimo consenso internacional determinando el nivel de protección legal al que los contribuyentes tienen derecho en el curso de la asistencia internacional en materia tributaria. Pero si el Modelo de Acuerdo se vuelve el nuevo estándar de asistencia internacional en asuntos tributarios, se volvería urgente acordar un conjunto de reglas mínimas procedimentales para proteger a los contribuyentes involucrados. Estas reglas no deberían dejarse a la discreción de la ley doméstica de los países involucrados, pero deberían estar incluidas en los mismos acuerdos"*<sup>234</sup>.

## **2. Modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT**

La labor del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ("CIAT") en términos generales busca atender las necesidades de los países americanos, tomando en cuenta su diversidad en cuanto a trasfondos culturales y fuentes normativas. El CIAT da especial importancia a temas como el problema que la reciprocidad formal y material (normalmente requeridas en los CDI) pueden presentar al la hora de intercambiar información entre países tan disímiles como los americanos.

---

<sup>234</sup> *Ibíd.* P. 17

El tema del intercambio de información tributaria tiene prioridad para el CIAT. Es lógico, pues el cometido del organismo es fomentar la cooperación tributaria entre los Estados miembros y más allá. Los estudios iniciales se realizaron a través de un Grupo de Trabajo reunido en Guatemala en febrero de 1990. Ellos se basaron, principalmente, en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos. De esos trabajos iniciales surgió un primer Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información del CIAT, que pretendía ser un marco general de referencia para sus países miembros, al entrar en negociaciones para la celebración de convenios multilaterales o bilaterales sobre esa materia.

Luego, durante la negociación del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia se constituyó el Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, entre cuyos resultados se encuentran un modelo de código tributario, que incluye varios artículos sobre intercambio de información tributaria, y un modelo de convenio específico en el tema de intercambio de información tributaria.

La última versión del modelo fue aprobada en 1999 en El Salvador, por 33ª Asamblea General y sus notas explicativas fueron aprobadas en el año 2001 en la 35ª Asamblea General en Chile. Así narra PITA su evolución:

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

*Siendo el CIAT una institución que tiene como finalidad primordial propiciar toda forma de cooperación internacional entre las*

*administraciones tributarias, la promoción del intercambio de información es una de las iniciativas contempladas en sus Estatutos y Plan Estratégico.*

*Desde hace más de dos décadas, el tema del intercambio de información tributaria viene siendo abordado recurrentemente en las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT y con base principalmente en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos, a través de un Grupo de Trabajo reunido en Guatemala en febrero de 1990, se elaboró un primer Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información del CIAT, que pretendía ser un marco general de referencia para sus países miembros, al entrar en negociaciones para la celebración de convenios multilaterales o bilaterales sobre esa materia”<sup>235</sup>.*

El grupo de trabajo continúa activo y, actualmente está conformado por funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos, Italia, México y por la Secretaría Ejecutiva del CIAT y su objetivo:

*“(...) apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina”<sup>236</sup>.*

La finalidad y objeto perseguidos por el Modelo del CIAT es el control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributaria. Diferente al modelo de la OCDE su contenido no está estrictamente vinculado al concepto de competencia fiscal nociva:

---

<sup>235</sup> PITA (Claudino). **Intercambio de Información y Administraciones Tributarias**. 2003, [http://www.ciat.org/es/estu/docu/intercambio\\_de\\_informacion\\_y\\_administracion\\_tributaria.pdf](http://www.ciat.org/es/estu/docu/intercambio_de_informacion_y_administracion_tributaria.pdf). P.17

<sup>236</sup> *Ibíd.* P. 18



*“La finalidad y objeto perseguidos por el Modelo se relaciona a los expresado en el preámbulo y en el artículo 1 del mismo, en el sentido de que el intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributarias y constituye un primer paso dentro de la asistencia mutua de las administraciones tributarias”<sup>237</sup>.*

Este instrumento abarca cualquier información referente a individuos o empresas, independientemente de si ellos son o no residentes o nacionales de los Estados contratantes. Comprende los impuestos que las partes incluyan en el texto, pudiendo abarcar a la totalidad de los impuestos, una determinada categoría de impuestos, o un tipo de impuesto en particular. Los ámbitos subjetivo y objetivo son extremadamente amplios y no limitan el intercambio a la información previsiblemente relevante, como si lo hace el modelo de la OCDE.

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

*Con relación a los impuestos comprendidos, el ámbito objetivo del acuerdo se deja librado a lo que las partes decidan, pudiendo abarcar a la totalidad de los impuestos, a una determinada categoría de impuestos, o a un tipo de impuesto en particular. Lo recomendable sería otorgarle la mayor amplitud posible”<sup>238</sup>.*

---

<sup>237</sup> *Ibíd.* P. 18

<sup>238</sup> *Ibíd.* P. 18

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

### **3. Modelo de EE.UU.**

Estados Unidos posee un modelo de convenio para evitar la doble imposición y uno para el intercambio de información que ha venido utilizando en los últimos tiempos. Este último es el modelo que se utilizó como base en la redacción del Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre la República de Costa Rica y el gobierno de Estados Unidos de América, ratificado por ley N° 7194 de fecha 12 de julio de 1990.

EE.UU. ha firmado convenios de intercambio de información con varios países, incluso con algunos paraísos fiscales. Su posición en cuanto a las políticas seguidas por la OCDE y en cuanto al intercambio de información en específico ha sido bastante peculiar en los últimos años:

*“(…). Desde el punto de vista objetivo, Estados Unidos viene firmando convenios de intercambio de información con países con los cuales es difícil concluir un CDI, como es el caso de los convenios con Barbados y Costa Rica, países éstos que suele figurar en las listas de Estados considerados como paraísos fiscales”<sup>239</sup>.*

Cuando la OCDE emitió su reporte en cuanto prácticas fiscales nocivas, la Administración Clinton estuvo de acuerdo con el reporte y lo apoyó plenamente. Sin embargo, las últimas dos administraciones bajo el mando del presidente George W. Bush (republicana) cambiaron la posición del gobierno radicalmente, señalando que son

---

<sup>239</sup> Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). Pp. 75

partidarios de la libertad de competencia fiscal. El 10 de mayo del año 2001 el Secretario del Tesoro, Paul O'Neill emitió un comunicado señalando que su país no respaldaría las iniciativas tendientes a dictarle a un país cuáles tasas impositivas y sistemas fiscales deberían ser. Manifestó su preocupación de que la OCDE estuviera tratando de armonizar los impuestos mundiales que no se respaldaría intentos de armonizaciones fiscales o medidas para dar órdenes a los países sobre sus propias tasas impositivas o sistemas tributarios<sup>240</sup>.

Estados Unidos de América intensifica en mayor medida el intercambio, en razón del ataque terrorista a las Torres Gemelas en Nueva York y al Pentágono en Washington DC el día 11 de septiembre del año 2001. Se implementaron políticas de seguridad nacional mucho más rigurosas (USA Patriot Act), entre las cuales se incluyó el aumento de la seguridad financiera del país. Para ello, el Gobierno (la Administración del presidente Bush) manifiesta su intención de incrementar el intercambio de información en materia tributaria y el acceso a la información en materia bancaria. Con lo cual, también deja caer presión sobre la OCDE para que ésta aumente sus actividades en cuanto a intercambio y acceso a la información. De esta época datan los convenios de EE.UU. con: Islas Caimán, Bahamas, Islas Vírgenes Británicas, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Guernesey, Islas de Man y Jersey<sup>241</sup>. El convenio con Costa Rica, es mucho anterior.

---

<sup>240</sup>INTERNATIONAL TAX REVIEW. **US hits OECD's haven plans.** <http://www.internationaltaxreview.com>, consultada agosto del 2006. Original en Inglés: *“Under de Clinton administration, the US backed the OECD measures, but the Republicans, and lobbying group the Center for Freedom and prosperity, are calling instead for freedom of tax competition.*

*In his statement, O'Neill emphasizes the continued US determination to fight tax evasion and agrees with the need for necessary exchange of information. However he expresses concern that the OECD is trying to harmonize world tax systems and stifle all competition. He also questions whether non-OECD countries would receive fair treatment.*

*“The United States does not support efforts to dictate to any country what its own tax rates or tax systems should be, and will not participate in any initiative to harmonize world tax systems, the US simply has no interest in stifling the competition that forces governments –like businesses- to create efficiencies”.*

<sup>241</sup>SHARP SR. (William M.) y E. SHEPPARD (Hale). (2003). **Discovery Defenses in IRS's International Tax Enforcement.** *Tax Analyst Tax Notes*, noviembre, 2003, Volumen 101, N° 7, P.889 Original en Inglés: *“The trend of establishing profitable international business structures has attracted a considerable amount of attention, initially from the private sector, and more recently from the US government. In fact, since the September 11, 2001, terrorist attacks, the federal government has taken a variety of measures to increase the overall security of the United States, including the nation's financial security.*

En términos generales, la normativa fiscal estadounidense permite -sección 274 (h)(6)(c)- a la Secretaría del Tesoro negociar y acordar la firma de convenios de intercambio de información tributaria, que admitan el intercambio necesario o apropiado para implementar la normativa interna (civil y criminal) del País, incluyendo información que en circunstancias diferentes no podría revelarse, como es la Información Bancaria<sup>242</sup>.

En la práctica, las cláusulas de los Convenios negociados con EE.UU. varían sustancialmente de convenio en convenio, pero su efecto llega a ser el mismo: los gobiernos participantes se ven en la posibilidad de obtener información fiscal, financiera previa solicitud.

En específico el convenio firmado con Costa Rica facilita a nuestro país el recibo rutinariamente de reportes de rendimientos pasivos obtenidos por residentes de Costa Rica en los Estados Unidos, que quedan no sujetos a tributación en Costa Rica por el criterio de territorialidad. Costa Rica, por su parte, responde adecuadamente a los requerimientos de información de EE.UU.

De importancia para esta tesis será describir el objetivo o fin del Convenio, el ámbito de aplicación, el objeto (ámbito objetivo), sujeto, modalidades de intercambio de información, obligaciones de las partes y disposiciones en cuanto al secreto bancario.

---

*Among these measures was the enactment of the Uniting and strengthening America by Providing Appropriate Tools to Intercept and Obstruct Terrorism Act of 2001 (the USA Patriot Act), which is designed in part to require foreign banks with U.S. correspondents to furnish evidence and documents regarding those foreign accounts in both criminal and civil proceedings. In addition the U.S. government has recently entered into several information exchange agreements with reputed tax haven jurisdictions, including the Bahamas, the Cayman Islands, Antigua and Barbuda, Panama, and the British Virgin Islands”.*

<sup>242</sup>*Ibíd. P.904 “Under section 274 (h)(6)(c), the Treasury Secretary is authorized to negotiate and conclude TIEAs, which will provide for the exchange of information as may be necessary or appropriate to carry out and enforce U.S. tax laws (civil and criminal), including information that may be otherwise subject to nondisclosure provisions of the local law, for example, bank secrecy laws”.*

El fin del Convenio es asegurar la correcta imposición y recaudación de los impuestos a que se refiere el mismo, así como impedir el fraude y la evasión fiscal y establecer las mejores fuentes de intercambio de información que en cuestiones tributarias, conforme se establece en el Convenio. El ámbito de aplicación de Convenio no se limita porque la información requerida pertenezca a residentes o nacionales del país<sup>243</sup>.

El objeto del convenio es todo dato o información pertinente o esencial para la administración y aplicación de los impuestos, incluidos el testimonio de cualquier persona, los registros o bienes muebles de una persona o de uno u otro estado contratante<sup>244</sup>. La información intercambiable será aquella relevante para determinar, fijar y recaudar impuestos para la recuperación y ejecución de los créditos tributarios y para el cumplimiento de la leyes relativas a los delitos fiscales o delitos que contravienen la administración fiscal<sup>245</sup>. La información puede versar sobre cualquier persona física o jurídica, residente o no del país requerido.

El Convenio firmado con Costa Rica prevé el Intercambio de Información espontánea y previa petición. En cuanto a esta última modalidad, el país requerido no podrá excusarse de intercambiar la información solicitada que no se encuentre en su poder, pues deberá ejercer todo los medios en su poder para obtenerla<sup>246</sup>. Así, se regulan las obligaciones y requisitos a cumplir por el Estado requerido<sup>247</sup>.

Por último, el convenio dispone que las normas internas sobre intercambio de información no serán un obstáculo para el intercambio de información efectiva. Pero en el caso de Costa Rica, cuando sea el país requerido, brindará información referente a los Bancos con la autorización del juez de lo Contencioso Administrativo, quien la dará, salvo

---

<sup>243</sup> Ley N° 7194. Ley de Aprobación del Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre la República de Costa Rica y el Gobierno de Estados Unidos de América. San José, doce de julio de mil novecientos noventa. Artículo 1.

<sup>244</sup> *Ibíd.* Artículo 2.

<sup>245</sup> *Ibíd.* Artículo 4.

<sup>246</sup> *Ibíd.* Artículo 4.

<sup>247</sup> *Ibíd.* Artículo 5.

que razones calificadas demuestren que la información no se relaciona con el cumplimiento de las leyes relativas a un posible caso de defraudación fiscal.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia evacuó la consulta legislativa de constitucionalidad prescrita por ley mediante Voto 835-90 de las quince horas y treinta minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa.

Cuando el proyecto de ley fue sometido a su discusión, tras un análisis escueto de su texto, la Sala Constitucional llegó a la conclusión de que el Convenio, especialmente en su artículo 2, párrafo 1, inciso e); artículo 4 párrafos 3, 4, 5 y 6 y artículo 5 párrafo 1 inciso b), y párrafo 2 inciso a), de ser aprobado pura y simplemente, violaría los artículos 24 párrafo 1, 36, 45 y 153 de la Carta Magna y, en consecuencia, sería inconstitucional.

No obstante, acto seguido dispone puede ser resuelto desde el punto de vista constitucional, siempre y cuando en la ley que lo apruebe y, posteriormente, en el acto de ratificación del Poder Ejecutivo, se haga expresa reserva, o bien una declaración interpretativa que señale lo siguiente:

*"La República de Costa Rica interpreta que ninguna de las disposiciones del presente Convenio confiere a las autoridades de los Estados Unidos de América medios de información ni potestades de ninguna especie, mayores que las que la Constitución y las leyes de Costa Rica otorgan a las autoridades nacionales respecto de los súbditos costarricenses para fines de investigación o de información tributarias; así como que esas potestades deben ejercerse siempre mediante los tribunales competentes de justicia del país.*

*Costa Rica ejercerá las suyas propias respetando esas mismas condiciones".*

Estos párrafos efectivamente fueron incluidos en la Ley de aprobación, en forma de declaración interpretativa.

## **CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN COSTA RICA**

Recapitulando la discusión hasta ahora sostenida, el intercambio de información ha sido el tema central de la política fiscal internacional. Él se encuentra detrás de casi todos los temas: evasión, elusión, competencia fiscal nociva, recaudación, etc. Es el instrumento que hace posible para muchos países controlar las diferentes acciones que resultan perjudiciales para el fisco a nivel internacional. Por lo tanto, es de vital importancia y es una herramienta reconocida para la prevención y control de la evasión fiscal, digna de ser considerada por Costa Rica.

Nuestro país seguirá siendo requerido para que intercambie información en los próximos años. Las posibilidades son que las exigencias internacionales por la información tributaria en poder de la Administración aumenten sustancialmente, con el acrecentamiento de las operaciones transnacionales.

La situación mundial descrita ha llevado a buscar recursos para salvaguardar los sistemas tributarios actuales contra la erosión de sus bases imponibles por medio de prácticas fiscales nocivas. En especial aquellos con sistemas de sujeción basados en el principio de residencia. Los países afectados han recurrido al intercambio de información como el principal instrumento para protegerse de dichas prácticas, considerando que la firma de un convenio de intercambio de información basta para dejar de considerar a otro país como paraíso fiscal o jurisdicción no cooperante.

La colaboración internacional para intercambiar información es mucho más factible que otros recursos, como por ejemplo la unificación de bases impositivas directa, a la cual es muy difícil llegar por la cesión de soberanía que ella implica.

¿Dónde se ubica Costa Rica en este contexto? En este apartado se analiza la posibilidad de Costa Rica de intercambiar información con base en la regulación actual, la



necesidad de intercambio que ha presentado, en qué casos la ha presentado, así como los elementos básicos que el país debe tomar en cuenta a la hora de intercambiar información.

Se quiere hacer la salvedad de que la investigación llevada a cabo para la redacción de la presente Tesis, lo fue desde la perspectiva del derecho tributario y no desde la perspectiva del derecho constitucional. Así se ha hecho un análisis sistemático de las normas aplicables al intercambio de información, sin entrar a analizar los principios constitucionales que, necesariamente deben ser tomados en cuenta en futuras investigaciones. En especial aquellos relativos al derecho a la información o a la autodeterminación informativa.

## **Sección I. Posibilidad de realizar intercambios de información de acuerdo con la normativa vigente**

### **1. Modalidades de intercambio de información utilizadas**

Tradicionalmente han sido tres los tipos de intercambio: El rogado o previo requerimiento, el intercambio espontáneo y el intercambio automático. Poco a poco se han ido ideando nuevas formas de intercambio. Todas las modalidades dependen de tres tipos de formas jurídicas para llevarse a cabo: la normativa bilateral o multilateral de carácter internacional y la normativa local de carácter unilateral. Los comentarios al artículo 26 del modelo de la OCDE definen las principales modalidades:

*“(…) el artículo 26 del modelo de Convenio no enumera expresamente, las diferentes modalidades de intercambio que sí se recogen, sin embargo, en los Comentarios al Convenio Modelo, y que son en definitiva:*

*1. intercambio previa petición para un caso concreto, que exige que el país requirente haya votado previamente las fuentes regulares de*

*información previstas en su legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro estado*

2. *intercambio automático que supone transmitir sistemáticamente información sobre una o varias categorías de datos, como pueden ser rentas procedentes de un estado contratante y percibidas por contribuyentes en el otro estado contratante, titularidades de bienes de los residentes en un Estado en el otro Estado contratante, etc.*

3. *Intercambio espontáneo que implica transmitir, a medida que se van conociendo por un Estado, los datos obtenidos en el curso de determinadas investigaciones que se supone ofrecen especial interés para el otro Estado*<sup>248</sup>.

La forma más utilizada de intercambio es el rogado o previo requerimiento. Éste se produce cuando las autoridades competentes de un Estado se dirigen a otro para requerirle datos sobre un contribuyente que está siendo investigado en un caso en específico. Este tipo de intercambio depende de la existencia de un convenio para llevarse a cabo. Es en esencia el intercambio bilateral: CALDERÓN CARRERO lo define de la siguiente manera:

*“En primer lugar, el denominado “intercambio rogado” o “previo requerimiento”, como su propio nombre lo indica se produce cuando las autoridades competentes de un Estado se dirigen a las del otro para requerirles datos sobre un concreto obligado tributario que está siendo investigado*<sup>249</sup>.

---

<sup>248</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (Maria Dolores). P. 942

<sup>249</sup> CALDERÓN CARRERO (José Manuel). **La Cláusula de Intercambio de Información Articulada en los Convenios de Doble Imposición.** *Fiscalidad Internacional*: Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005. P. 1018

¿Por qué depende de un tratado internacional? Básicamente porque, como se verá la posibilidad de acceder a información de trascendencia tributaria se limita al ámbito de competencia de las autoridades del Estado requerido y el límite natural de esa competencia es el territorio. Por lo tanto, sin que medie un convenio, la transferencia de información depende en su totalidad de la voluntad unilateral del Estado de intercambiar información que ya tiene en sus manos y que no se encuentra obligado a intercambiar por el requerimiento de otro Estado. Es por ello que, sin un convenio no hay forma posible de que el intercambio sea bilateral.

En Costa Rica únicamente tenemos la posibilidad de realizar este tipo de intercambio con EE.UU. y tenemos la expectativa de llevar a cabo intercambios rogados con los países con que hemos firmado o negociado convenios de doble imposición o de intercambio información.

El intercambio espontáneo por el contrario, no responde a un requerimiento previo y es de carácter esporádico. Se da por iniciativa unilateral de un Estado dentro del marco de un convenio o en virtud de normativa interna. Si se da en virtud de normativa interna, no es realmente un intercambio, pues se realiza no como resultado de una obligación mutua sino por la esperanza del Estado emisor de verse retribuido. CALDERÓN CARRERO lo define así:

*“El “intercambio espontáneo”, por su parte, tiene lugar cuando las autoridades de un Estado consideran que un obligado tributario que ha sido investigado podría estar defraudando los impuestos de otro Estado contratante con el que media un CDI (...). Tiene, por tanto, carácter esporádico y no responde a un requerimiento previo”<sup>250</sup>.*

---

<sup>250</sup> Ibíd. Pp. 1018

Si un Estado identifica un indicio de defraudación por parte de un contribuyente de impuestos de otro Estado y si la normativa vigente lo permite, el primero podría enviar información relevante al segundo.

Este tipo de intercambio, debería utilizarse en casos excepcionales cuando: es estrictamente necesario porque no media un convenio o el existente no lo permite, existe normativa interna que faculta a el intercambio o un interés público superior lo requiere y, sobre todo, porque existe certeza de que se garantizará la protección de los derechos fundamentales del contribuyente.

El carácter excepcional y subsidiario del intercambio unilateral se fundamenta en el hecho de que todo intercambio constituye una excepción al secreto tributario, y como tal no debe efectuarse a menos de que existan, en el Estado receptor, garantías sobre el uso y la revelación de los datos intercambiados equivalentes en las previstas en el Estado remitente. El intercambio unilateral se considera riesgoso, pues puede resultar en serias trasgresiones de los derechos fundamentales del contribuyente. Normalmente, la evasión constituye un delito punible, por lo cual el debido proceso juega un papel fundamental.

Este tipo de intercambio también se encuentra previsto en el Convenio de intercambio de información con EE.UU. en el artículo 4 párrafo 2. También podría ser factible en el marco de otros convenios que se ratificarán o firmarán, puesto que la mayoría de los modelos también prevén esta modalidad de intercambio en sus textos o notas interpretativas. Este es el caso, por ejemplo del convenio suscrito con España.

La última modalidad típica es el intercambio automático que se produce en masa y con arreglo a un plan previo. Este plan debe ser acordado entre las autoridades competentes de los Estados, para intercambiar datos relativos a la obtención de rentas pasivas por residentes de un Estado en el territorio del otro. Se trata de un mecanismo anti-fraude, que según la experiencia de otros países resulta ser muy efectivo. CALDERÓN CARRERO define:

*“En tercer lugar, el intercambio automático se produce en masa y con arreglo a un “plan previo” que ha acordado las autoridades competentes de los Estados; lo que se intercambia son datos relativos a la obtención de rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones, pensiones) por residentes de un Estado en el territorio del otro. Se trata de un mecanismo antifraude muy efectivo, especialmente en los últimos tiempos, dado que se está “estandarizando su formato” e informatizando la transmisión, lo cual facilita enormemente su procedimiento y uso por el Estado receptor”<sup>251</sup>.*

Este mecanismo y otros menos tradicionales, tales como inspecciones fiscales simultáneas, el desplazamiento de inspectores entre países, intercambio de conocimientos técnicos, establecimiento de nuevas técnicas de auditoría, identificación de sectores de evasión y estudios conjuntos de evasión impositiva, son algunos de los temas de cooperación e intercambio que se prevén en el convenio con EE.UU., en el artículo 8 y que son las nuevas metodologías hacia las que tienden los países en general, por medio de los modelos que ha sido trabajados en los últimos años. Entre ellos, el modelo de cooperación mutua firmado entre los países centroamericanos que aún aguarda ser implementado. CALDERÓN CARRERO señala:

*“Existen otras formas de intercambio, como las “inspecciones fiscalmente simultáneas o el desplazamiento de un Estado al territorio de otro, o que se emplean cada día con mayor asiduidad como consecuencia de la necesidad que tienen las administraciones tributarias modernas de intensificar la cooperación internacional para controlar la fiscalidad de las empresas multinacionales y, en general, las operaciones económicas transnacionales; esta nueva fórmula de asistencia mutua también puede eliminar dudas sobre el carácter fidedigno de la información intercambiada o de datos aportados por el propio contribuyente (v.gr. entidad vinculada);*

---

<sup>251</sup> *Ibíd.* Pp. 1018-1019.

*en este sentido, este mecanismo proporciona un medio que debería limitar los requerimientos extraterritoriales de información”<sup>252</sup>.*

Costa Rica no cuenta con normas internas que le permitan intercambiar información bajo alguna de las modalidades descritas en el párrafo anterior. Tal y como se verá a continuación, independientemente de la forma que adopte, el intercambio depende de un cause jurídico apropiado para llevarse a cabo y, Costa Rica, cuenta con muy pocas posibilidades para realizar intercambio de información.

## **2. Causas Jurídicas que posibilitan el intercambio de información**

Distintos podrían ser los causes jurídicos que posibiliten el intercambio de información tributaria. La primera y más obvia de las clasificaciones es aquella que se puede realizar es entre normativa internacional y la local.

Los tratados internacionales son la primera opción y pueden ser de distintas clases: bilaterales, multilaterales, específicos, de doble imposición, de colaboración y asistencia mutua, etc. La distinción tradicional se da entre tratados multilaterales y bilaterales:

*“Dentro de los instrumentos jurídicos que dan cobertura a la práctica de asistencia mutua, tradicionalmente se viene distinguiendo entre:*

*- instrumentos bilaterales acordados, como su propio nombre indica, entre dos estados soberanos.*

*- Instrumentos multilaterales, que definen el marco, las modalidades y posibilidades y desarrollo en la práctica de la asistencia mutua para una pluralidad de países”<sup>253</sup>.*

---

<sup>252</sup> *Ibíd.* Pp. 1019-1020.

<sup>253</sup> *Op. Cit.* BUSTAMANTE ESQUIVIAS (María Dolores). P. 943

Ejemplos de ésta y otras clases de intercambio son los que se enuncian a continuación:

- Convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en su mayoría basados en los modelos de la OCDE, y de la ONU, como es el caso del Convenio suscrito por Costa Rica con el Reino de España, el Convenio negociado con Canadá, el Convenio negociado con Alemania, Rumania y Suiza.
- Instrumentos internacionales diseñados específicamente para proveer de asistencia administrativa en materia tributaria o intercambio de información exclusivamente, como Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, la Convención del Consejo de Europa/OCDE, el Convenio de Asistencia Mutua de los Países Nórdicos, el Modelo del CIAT, el Modelo de Acuerdo para la Cooperación y Asistencia Mutua desarrollado por la Federación Rusa y El convenio Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, el Convenio firmado por Costa Rica con los Estados Unidos de América y los convenios negociados por Costa Rica con los Estados Unidos Mexicanos y con el Gobierno del Reino de España;
- Otras disposiciones europeas como la Directiva de Asistencia Mutua número 77/799/EEC y la regulación 1798/2003 para el intercambio de información sobre IVA, la regulación N° 1798/2003 para impuestos específicos (lo cual puede ser un modelo a seguir por nuestro país para lograr ciertas metas en cuanto a la disminución de la evasión de Impuesto sobre las ventas planteadas el Libro blanco de la Contraloría);
- Acuerdos internacionales de asistencia judicial, como la convención Europea para la asistencia en asuntos penales tributarios, o la convención interamericana para la asistencia mutua en asuntos penales tributarios.

La mayoría de los países supeditan el intercambio de información fiscal con otros Estados a la existencia de un convenio internacional. Por un lado, porque tradicionalmente las obligaciones entre Estados se determinan a través de tratados internacionales y por otro, porque la emisión del tratado implica un procedimiento legislativo (y a veces un control de constitucionalidad, como es en el caso de Costa Rica) que posibilita el intercambio cuando la normativa interna preexistente no lo permite. CALDERÓN CARRERO indica:

*“La mayoría de los países supeditan el intercambio de información fiscal a otros Estados a la existencia de un convenio internacional que contemple esta modalidad de asistencia administrativa mutua. La razón de ello en que tradicionalmente las obligaciones de los Estados se vienen estableciendo a través de tratados internacionales. Además, la vía del convenio permite establecer un conjunto de disposiciones que garanticen que la información intercambiada con arreglo al mismo no va a ser difundida ni usada por afines distintos de los que motivaron la transmisión de la información. Esta cuestión por intrascendente que parezca, posee una importancia de primer orden para todos aquellos países que tienen una arraigada tradición de protección del denominado “secreto tributario” (Alemania, Reino Unido); y ello hasta el punto que un sector de la doctrina alemana (EILERS) ha llegado a plantear la inconstitucionalidad de todos aquellos intercambios de información que no vinieran revestidos de garantías de “secreto tributario” similares a las previstas en el Derecho interno del Estado transmitente”<sup>254</sup>.*

Por ser ley del Estado, el convenio limita la cesión de soberanía y facilita proteger los derechos del contribuyente cuando la información obtenida legalmente salga del ámbito de protección de un Estado para pasar a la jurisdicción de otro, donde los derechos fundamentales pueden estar regulados de forma diferente o en contraposición a las normas

---

<sup>254</sup> Ver ROSEMBUJ (Tulio), **op cit**, P. 24.



del primer Estado. De esta forma el intercambio de información tributaria producto de un convenio es decisión del Estado democrático de derecho y no la simple decisión del poder ejecutivo.

Algunos autores coinciden en que los mecanismos internacionales de intercambio de información deben prevalecer sobre los unilaterales, ya sea por su carácter específico, ya sea por las mayores garantías de “secreto tributario” que normalmente otorgan. Se dice que la normativa interna que posibilita el intercambio de información sólo debe utilizarse allí donde los convenios no permiten o no contemplan la transmisión de datos requeridos. El cauce convencional se considera como la mejor vía para poder transgredir el secreto tributario y poner en posesión del Estado el bien jurídicamente tutelado de la información.

La segunda opción, las disposiciones insertas en la normativa interna creadas unilateralmente para permitir el intercambio de información, como se dijo, no existen en nuestro país.

Dentro de las múltiples versiones del Proyecto de Ley de Reforma Fiscal Estructural (Pacto Fiscal), se previó la reforma citada al Código de Normas y Procedimientos tributarios, en su artículo 99, donde se permitía el intercambio espontáneo de información, sin embargo, al día de hoy no existe certeza sobre si dicha norma será incluida o no.

Del estudio doctrinal se puede desprender que las normas que permitan el intercambio de información unilateral requieren un esfuerzo especial de la Administración y una trasgresión del ámbito privado del contribuyente en pos de un interés que no es propio del Estado. El contribuyente, perfectamente podría oponerse a entregar información privada a la Administración cuando ésta no le concierne, e impugnar cualquier intercambio unilateral de información para perseguir fines no previstos por las leyes internas o la misma Constitución. Frente a tal oposición el Estado se vería en la obligación de comprobar su legitimación derivada de la integración sistemática de normativa interna o de la aplicación

de costumbre internacional, en virtud de la existencia de un interés común superior que amerita la transgresión del derecho fundamental a la intimidad de un contribuyente.

La única razón por la que cobra sentido el intercambio de información unilateral es para cumplir con parámetros internacionales como los establecidos por la OCDE en contra de las prácticas fiscales nocivas (para evitar ser catalogado como una jurisdicción no cooperante) o, en su defecto, cuando se realiza con la expectativa de reciprocidad por parte del otro Estado.

ROSEMBUJ considera que el intercambio de información espontáneo es válido sólo a partir de la aplicación de costumbre internacional (*soft law*), consecuencia del desarrollo de normas anti-paraísos fiscales y prácticas fiscales nocivas, consideradas un Standard internacional con vocación universal. El Estado podría intercambiar información pretendiendo cumplir con el estándar y actuando en satisfacción recíproca de intereses, es decir satisfaciendo un interés y con la esperanza de verse retribuido. De acuerdo con el derecho internacional éste sería un acuerdo contractual sin la jerarquía de un tratado, que genera un compromiso jurídico<sup>255</sup>. Dos observaciones hay que realizar en cuanto a esta posibilidad: 1) no se puede ejercer por encima de los derechos individuales constitucionalmente establecidos; 2) el antecedente podría permitir a otro Estado solicitar la información alegando “estoppel”.

El Intercambio de Información Tributaria con base en costumbre internacional es una posibilidad, aunque el mismo Tulio Rosembuj señala que esta vía no puede extenderse a la solicitud de información a petición. La solicitud de información implica que la información haya sido declarada necesaria para la resolución de un caso que culminaría en el cobro del impuesto, por lo tanto, conlleva una mayor trasgresión al ámbito de tutela de la información que el simple intercambio de información relevante<sup>256</sup> (la diferencia entre

---

<sup>255</sup> *Ibíd.* P. 24.

<sup>256</sup> *Ibíd.* P. 24.

información relevante y necesaria será explicada más adelante en el objeto del intercambio).

En Costa Rica, como se dijo, salvo el Convenio de Intercambio de Información con EE.UU., no existen normas expresas vigentes que permitan el intercambio de información, bilateral o unilateral.

Las posibilidades del intercambio bilateral se limitan al convenio con EE.UU. y a la expectativa de potestades derivadas de la aprobación en la Asamblea Legislativa de los instrumentos negociados y/o suscritos (con España, México, Suiza, Rumania, etc.) o de la implementación de los modelos negociados (como es el Convenio Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica).

Fuera del marco de los Convenios, sólo cabría la posibilidad el intercambio unilateral espontáneo (de información que ya está en posesión de la Administración) con base en la integración de las normas existentes en cuanto al acceso y disposición de la información.

Para ello, deberá en todo momento mantenerse en mente que la Administración debe actuar en estricto apego al principio de legalidad y que su margen de discrecionalidad es poco frente a la inexistencia de fines legalmente predeterminados.

La Sala Constitucional ha señalado que, el acceso a la información transcendencia tributaria se restringe en el artículo 24 de la Carta Magna en protección del derecho a la intimidad, pero no existen restricciones en cuanto con quien se comparta dicha información para la persecución de fines tributarios. La Sentencia indica:

*“(...) para efectos tributarios, los competentes para limitar el derecho a la intimidad son el Ministerio de Hacienda y la Contraloría*

*General de la República únicamente. Pero esa intervención que autoriza la norma, no es para todo caso, sino únicamente para revisar los libros de contabilidad y sus anexos, y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos; pero la norma no prohíbe el que se comparta información tributaria entre entes de administración tributaria, de tal forma que es válido autorizar controles cruzados con otros entes si son considerados administración tributaria, siempre y cuando la información sea utilizada únicamente para fines fiscales”<sup>257</sup>.*

Por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia actual, no habría restricción Constitucional para crear leyes que permitan el intercambio, siempre y cuando sea para fines fiscales.

La sentencia es escueta por que en esencia, el derecho a la intimidad protege no sólo el acceso a la información sino que además limita la divulgación de la información obtenida por el Estado en transgresión jurídica y legítima de un derecho. Razón por la cual, decir que una vez que el Ministerio de Hacienda obtiene la información, puede hacer con ella lo que desee es sin lugar a dudas cuestionable y excesivamente literal.

No obstante la Sala ha votado en este sentido y su resolución tiene efectos *erga omnes*. Por lo que diremos que, sea cual sea la forma en que se disponga de la información, el intercambio siempre debe realizarse en resguardo absoluto de los derechos constitucionales del administrado y dentro del principio de legalidad que rige los actos de la Administración.

En este sentido, el artículo 115 del Código Normas y Procedimientos Tributarios prohíbe a la Administración trasladar o remitir la información recabada a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas. La transgresión a esta norma constituye el

---

<sup>257</sup>SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Sentencia No.1269-95**. San José, a las 15:48 horas del 7 de marzo de 1995

delito de divulgación de secretos, tipificado en el artículo 337 del Código Penal. Así las cosas, está prohibido el intercambio de información a la Administración Tributaria, sin que medie una norma superior o especial como sería un Convenio Internacional.

Esta prohibición no impide trasladar ni utilizar toda la información necesaria requerida por los tribunales comunes. Cabe cuestionarse si por tribunales comunes sólo se entienden los tribunales locales. La lógica llevaría pensar que sí. Pero ello dependerá de lo proteccionista que resulte ser el Estado a la hora de interpretar y aplicar esta normativa.

De este análisis podemos concluir que constitucionalmente no existe limitación alguna para suscribir normas que permitan intercambiar información, pero no existen normas internas expresas que lo permitan, salvo el convenio con EE.UU. Por el contrario legalmente el intercambio unilateral está prohibido, salvo aquél que pueda realizarse con los tribunales comunes.

Por último, de ser posible el intercambio unilateral, la información intercambiada solo podría ser aquella que ya se encuentra en manos del Ministerio de Hacienda. De ninguna forma podrá solicitarse información adicional al contribuyente cuando no concierne al Estado para la persecución de sus propios fines.

La jurisdicción del Ministerio de Hacienda sólo alcanza al territorio nacional y a los asuntos de interés tributario del Estado costarricense. Lo mismo ocurre con los tribunales de justicia, quienes tampoco podrán requerir información de relevancia tributaria para otro Estado, puesto que constitucionalmente sólo están facultados para requerir información en cuanto a asuntos sometidos a su conocimiento (artículo 24 de la Constitución) y, los asuntos que se someten a su conocimiento están limitados por competencia territorial.

## **Sección II. Alcance posible del intercambio de información**

## 1. **Ámbito Objetivo**

La posibilidad de intercambiar información, por causas jurídicas nacionales o internacionales, se verá restringida por la información que se pueda acceder. Ésta será la información que se pueda intercambiar. Es decir, el objeto del intercambio.

Claramente el objeto del intercambio es el bien de la información:

*“(...) datos relativos a cuestiones de hecho o de Derecho relativos a una persona o a un conjunto de personas (...)”<sup>258</sup>.*

Pero no se trata de cualquier tipo de información. Es toda aquella información necesaria para hacer cumplir con las obligaciones fiscales (gestión y fiscalización). BUSTAMANTE ESQUIVIAS, discutiendo el ámbito material u objetivo del intercambio en los CDI, define el objeto del intercambio de la siguiente forma:

*“En relación con este aspecto hemos de destacar que si bien en principio el Convenio tiene un ámbito material perfectamente definido y determina, (las cuestiones “bilaterales” relativas a los impuestos enumerados en le propio Convenio), en lo que se refiere a los intercambios de información que en base al mismo pueden realizarse, siempre ha tenido una vocación más amplia. En ese sentido, se ha considerado como posible que los países firmantes utilizarasen la información intercambiada para la gestión-liquidación “interna” de los impuestos contemplados en el propio Convenio, aunque no se tratara específicamente de operaciones o situaciones afectadas por el problema de la doble imposición”<sup>259</sup>.*

---

<sup>258</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (Manuel). P. 10.

<sup>259</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (Maria Dolores). P. 945

El objeto del intercambio es siempre de carácter tributario, pero puede ser más o menos restringido y para ello se utilizan diversos términos según el instrumento que se utilice.

Mientras que el Modelo de Convenio de la OCDE originalmente establecía que las autoridades competentes sólo están obligadas a transmitir la información *necesaria* para la aplicación del CDI o del derecho interno relativo a los impuestos cubiertos por el convenio, siempre que el fin fiscal que legitima el intercambio no contravenga el convenio; los modelos de convenio específicos son mucho más amplios y no establecen como límite o referencia ciertos impuestos. El Modelo Específico de Intercambio de Información de la OCDE tiene por objeto la información sobre asuntos fiscales *previsiblemente relevantes* para la gestión fiscalización y recaudación tributaria, mientras que el del CIAT no se limita al intercambio de información previsiblemente relevante.

Por su parte, el objeto del Convenio de Costa Rica con EE.UU. es todo dato o información *pertinente o esencial* para la administración y aplicación de los impuestos<sup>260</sup>. Se señala además que la información intercambiable será aquella *relevante* para determinar, fijar y recaudar impuestos para la recuperación y ejecución de los créditos tributarios y para el cumplimiento de la leyes relativas a los delitos fiscales o delitos que contravienen la administración fiscal<sup>261</sup>.

Nótese la importancia de los conceptos de información “necesaria”, “relevante”, “previsiblemente relevante”, “esencial”, “pertinente”, etc. Estos conceptos delimitan o amplían el ámbito objetivo del intercambio. La discusión o interpretación de lo que ellos implican es amplia a nivel internacional.

La diferencia básica se da entre los términos “necesaria” y “relevante”. La información necesaria o definitiva es la que permite directamente al Estado ejercer su

---

<sup>260</sup> Convenio de Intercambio de Información Tributaria E.E.U.U - C.R., Art. 2

<sup>261</sup> Convenio de Intercambio de Información Tributaria E.E.U.U - C.R., Art. 4

facultad impositiva, que de otra forma no hubiera podido ejercer, mientras que la relevante o preliminar es aquella que podría resultar en la adquisición mediata del interés fiscal.

Cuando la información es necesaria existe una dependencia de la información en manos del Estado requerido cobrar el impuesto. El Estado requirente tiene un conocimiento genérico de la situación pero depende de la información en el Exterior para probar la existencia de la deuda.

La información necesaria es aquella de utilidad comprobada. Es la información que se ha vuelto indispensable para la comprobación de una obligación, por haberse agotado todos los recursos existentes en Estado. Así las cosas, la información que se solicita en un intercambio rogado normalmente es necesaria.

La necesidad implica que el Estado requirente debe haber empleado y agotado todos los medios a su disposición para obtener la información dentro de su jurisdicción y antes de recurrir a un convenio. Este es el llamado principio de subsidiariedad. Es común que en la normativa internacional no se permitan búsquedas de información de carácter genérico (fishing expeditions) destinadas a detectar supuestos de fraude fiscal internacional sin hacer referencia a un caso en específico. A pesar de que esta norma se mantiene en los convenios específicos y en los CDI modernos, en un principio la prohibición “expediciones de pesca” era inherente al concepto de “necesidad” contenido en el artículo 26 de los CDI:

*“(…), los CDIs sólo autorizan el intercambio de información que resulte necesaria para el otro Estado. Coincidimos con los profesores PALAO TABOADA y CASADO OLLERO cuando afirman que este presupuesto concurre cuando los datos que van a ser intercambiados poseen trascendencia tributaria para el Estado requirente –por ejemplo, para la aplicación del CDI o de la legislación interna. Este condicionante, a su vez, lleva implícito que el Estado que solicita la información no haya podido obtenerla, pese a haber empleado todos los medios de los que*



*dispone a tal efecto (exhaustion rule/principio de subsidiariedad). Estos dos componentes de la “necesidad” de la información se vienen exigiendo con cierta flexibilidad (especialmente en la directiva CCE); en concreto, únicamente se requiere que la información requerida pueda tener “relevancia” para la Administración el Estado requirente o “iluminar” la declaración tributaria del sujeto investigado. No obstante, existe consenso en afirmar que este presupuesto excluye las denominadas “expediciones de pesca” (fishing expeditions) o requerimientos de información de carácter genérico que no hacen referencia alguna a un obligado tributario o particular, sino que están destinadas a detectar bolsas o supuestos de fraude fiscal internacional”* <sup>262</sup>.

Aquella referencia a la flexibilidad con que se tratan los requerimientos de carácter “necesario” permitiendo las solicitudes de información “relevante”, si institucionaliza en los CDIs modernos y en los convenios de intercambio de información, tal y como hemos visto.

Otra nota interesante de la anterior cita, es que de ella puede desprenderse que, en realidad, el intercambio automático es muy semejante a las prohibidas “fishing expeditions”, diferenciándose de ellas apenas por el plan preacordado entre las partes.

En los CDI, la trascendencia tributaria de la información objeto de intercambio se detecta en relación con la aplicación del mismo convenio o de la legislación interna relativa a los impuestos cubiertos por él (mayor clause). Sólo puede intercambiarse información necesaria para la aplicación de sus preceptos o de una disposición de la legislación interna del Estado requirente concerniente a un impuesto comprendido en el ámbito de aplicación del instrumento. Otros convenios restringen aún más su aplicación y sólo permiten el intercambio para la aplicación del CDI (minor clause). CALDERÓN CARRERO indica:

---

<sup>262</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (Manuel). P. 11

*“(…), la trascendencia tributaria de la información objeto de intercambio debe predicarse en relación con la aplicación del CDI o de la legislación interna relativa a los impuestos cubiertos por el convenio (mayor clause). (…)*

*Otras peculiaridades presentes en un numeroso grupo de CDIs resultan de considerar cómo éstos únicamente permiten la transmisión de información “para la aplicación del CDI” (incluye la legislación interna conectada con el convenio); se trata de la denominada minor clause, la cual está presente en la mayoría de los CDIs suscritos entre los años 60 y 70 al haberse negociado siguiendo el primer modelo de Convenio de la OCDE (1963)”<sup>263</sup>.*

Además, muchos modelos excluyen el intercambio de información cuando este fuera necesario para aplicar un impuesto contrario al convenio. Lo cual ha sido interpretado por los países europeos en el sentido de que no es posible el intercambio en caso de impuestos discriminatorios o claramente contrarios al convenio. CALDERÓN CARRERO indica:

*“(…), el art. 26.1 de los MCs OCDE, ONU y EE.UU. excluye el intercambio de información cuando éste fuera necesario para exaccionar un impuesto contrario al convenio. Este presupuesto -que no ha sido recogido en la Directiva 77/799/CEE- ha sido objeto de una interpretación restrictiva, de manera que sólo aquellos actos de imposición que vulnere frontalmente el CDI permiten la exclusión del intercambio de información; tal sería el caso de un impuesto discriminatorio o de un gravamen que se sustenta sobre una calificación claramente contraria a lo previsto en el CDI. Por el contrario, no cabe invocar esta disposición allí donde como*

---

<sup>263</sup> *Ibíd.* Pp. 11-12

*resultado del intercambio puede surgir doble imposición como acontece en buena parte de los casos de control de precios de transferencia”<sup>264</sup>.*

Una restricción similar se establece en el Convenio firmado con EE.UU. En el artículo quinto se prohíbe facilitar información solicitada por el Estado requirente para administrar o aplicar una de sus disposiciones, o un requisito relativo a dicha disposición, que discrimine contra un nacional del Estado requerido.

Para estos efectos se considera que una disposición de la ley tributaria, o una medida relacionada con ella, discrimina contra un nacional del Estado requerido, cuando sea más gravosa con respecto a un nacional del Estado, requerido que con respecto a un nacional del Estado requirente en igual de circunstancias. Se dispone expresamente que un residente de un país con renta mundial y otro de un país con renta territorial no se encuentren en igualdad de circunstancias:

*“d) Facilitar información solicitada por el Estado requirente para administrar o aplicar una disposición de la ley tributaria del Estado requirente, o un requisito relativo a dicha disposición, que discrimine contra un nacional del Estado requerido. Se considera que una disposición de la ley tributaria, o una medida relacionada con ella, discrimina contra un nacional del Estado requerido, cuando sea más gravosa con respecto a un nacional del Estado requerido que con respecto a un nacional del Estado requirente en igualdad de circunstancias. A estos efectos, un nacional del Estado requirente sujeto al pago de impuestos sobre ingresos devengados a nivel mundial no está en igualdad de condiciones que un nacional del Estado requerido que no esté sujeto al pago de impuestos sobre ingresos devengados a nivel mundial”<sup>265</sup>.*

---

<sup>264</sup> *Ibíd.* P. 12

<sup>265</sup> Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre el gobierno de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos de América. Artículo 5.

Tampoco debería ser posible el intercambio en los casos que la colaboración administrativa resulte en transgresiones de los principios y derechos constitucionales del país requerido (principalmente capacidad económica, no discriminación y progresividad). Similar a lo que sucede, por ejemplo con las extradiciones en que se comprueba primero que la ayuda de un estado no lleve a aplicar penas más gravosas que las impuestas en el Estado o que sean prohibidas en el mismo, con los intercambios de información de deberá probar primero que la información no culminará en la implementación disposiciones contrarias a normas locales. Como por ejemplo, penas más gravosas que las permitidas en Costa Rica o impuestos que se consideren confiscatorios.

Al variar el concepto de “necesidad” por el de “relevancia” en los convenios específicos, el objeto del intercambio cambia a la información relevante o previsiblemente relevante. La relevancia genera actos preliminares o preparatorios que en sí mismos no facultan la imposición. Esta información podría llegar a ser necesaria, pero en el momento en que se intercambia no lo es, y el Estado requirente no se ve obligado a probar que lo sea. Sólo se debe probar la relevancia de la información y no su necesidad, lo cual es notablemente más fácil. Para empezar no se deben haber agotado todas las vías para probar la existencia de la deuda para recurrir al intercambio.

*“La información definitiva o necesaria es la que se pide para la adquisición inmediata del interés fiscal perjudicado y los datos instrumentales para su valoración.*

*El Estado que solicita los datos o antecedentes no puede ejercer su potestad de imposición sin el concurso del otro Estado*

*El requerimiento del Estado presupone un conocimiento previo genérico de la situación tributaria de la persona u operación, pero, su composición jurídica definitiva no puede producirse a menos que ocurra la asistencia de la otra Administración. La aplicación del ordenamiento*

*tributario necesita del bien de información fuera de su alcance jurídico, para completar el procedimiento tendente a determinar el perjuicio a su interés fiscal.*

*Los datos o antecedentes pueden ser de utilidad para adquisición inmediata del interés fiscal perjudicado y la instrucción administrativa tenderá a su integración. La diferencia es que la información relevante genera actos preliminares o preparatorios que no prejuzgan en sí mismos sobre el daño al interés fiscal del Estado Receptor. La calificación necesaria o definitiva del bien de información contemporánea a su demanda, solicitud o petición configura la realización de un hecho lesivo para el estado que la formula”<sup>266</sup>.*

El concepto de “relevancia” es muy amplio y coincide con el concepto de trascendencia fiscal que encontramos en el artículo 36 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, según el cual por información de trascendencia tributaria se entenderá aquella que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos.

Las expediciones de pesca también se pueden dar en cuanto a información relevante. Por lo cual, para evitar transgresiones excesivas, a la hora de implementar los convenios específicos se ha incluido el término “previsiblemente relevante”, a manera de limitación. El término obliga a demostrar la relevancia de la información mediante ciertos requerimientos que ya hemos desglosado en apartados anteriores y que incluyen la declaración de haber agotado las vías locales para obtener la información pertinente.

En conclusión, al menos debe haber sospechas fundadas de que existe un perjuicio para el fisco para iniciar una investigación y requerir información. Ello es necesario para no

---

<sup>266</sup> Op. Cit. ROSEMBUJ (Tulio). P.15

transgredir sin fundamento el secreto tributario, que en nuestro país se encuentra protegido constitucionalmente.

A pesar de la existencia del Convenio con EE.UU. y de la importancia de la discusión en cuanto al alcance objetivo del convenio, en Costa Rica no se ha dado y no existe evidencia de cláusulas interpretativas de los términos “pertinente” y “necesaria” en el protocolo.

Ahora, ya concretamente la información requerida en la práctica dependerá del sistema tributario del país requirente y del impuesto cuyo cumplimiento se pretenda verificar o que se quiera recaudar. El Manual para la Implementación de Provisiones de Intercambio de Información de la OCDE enumera información que puede intercambiarse y que puede servirnos de ejemplo: domicilio fiscal de contribuyente, estatus legal de una entidad jurídica, naturaleza del impuesto en el país de la fuente, ingresos y gastos reportados en una declaración del impuesto sobre la renta; registros empresariales (por ejemplo, comisiones pagadas a empresas en otro estado); actas constitutivas, estatutos, actas de registros de accionistas, nombre y dirección de la entidad y en el momento de la formación y los cambios subsecuentes, número de entidades residentes en el mismo domicilio que la entidad requeridas; nombre y dirección de los directores, gerentes, y otros empleados de la compañías para los años relevantes, evidencia (contratos y estados de cuenta) su remuneración, pagos sobre seguridad social e información sobre su ocupación en relación con otras entidades; registros bancarios; registros contables y estados financieros; copias de recibos, contratos comerciales; precio pagado por las mercancías en una transacción entre compañías independientes en ambos estados; información sobre las llamadas triangulaciones; sobre precios y cargos en general entre contribuyentes, etc.<sup>267</sup>.

---

<sup>267</sup>OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes.** Committee on fiscal Affairs. Paris, 23 de enero del 2006. P. 10 Original en inglés: “A request for information for the administration or enforcement of the domestic laws either under Article 26 of the Model Convention or Article 1 of the Model Agreement could include any or all of the following items:

- the fiscal residence of an individual or a company;
- the tax status of a legal entity;
- the nature of income in the source country;

En algunos convenios también se permite solicitar información confidencial no perteneciente a un contribuyente en específico, por ejemplo: estadísticas, modalidades y tendencias de evasión, información sobre una industria en particular.

En Costa Rica la información que se puede acceder para efectos tributarios la establece la Constitución en el artículo 24. Este artículo garantiza el derecho a la intimidad prohibiendo el acceso a documentos y comunicaciones privadas, restringiéndolo a ciertos casos a modo de excepción. El artículo indica:

*“Se garantiza el derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.*

*Son inviolables los documentos privados y las comunicaciones escritas, orales o de cualquier tipo de los habitantes de la República. Sin*

- 
- the income and expenses shown on a tax return;
  - business records (for instance to determine the amount of commissions paid to a company of another State);
  - formation documents of an entity and documents about subsequent changes of shareholders/partners;
  - name and address of the entity at the time of formation and all subsequent name and address changes;
  - number of entities residing at the same address as the requested entity;
  - names and addresses of the directors, managers, and other employees of a company for the relevant years, evidence (contracts and bank statements) of their remuneration, social security-payments and information about their occupation with regard to any other entities;
  - banking records;
  - accounting records and financial statements;
  - copies of invoices, commercial contracts, etc.;
  - the price paid for goods in a transaction between independent companies in both States;
  - information involving a so-called triangular situation where in transactions between two companies, each situated in a contracting party, a company of a third country C (with which neither country A nor B have an information exchange instrument), is interposed. Here, countries A and B may exchange information regarding transactions with the company in country C for the correct taxation of their resident companies;
  - prices in general, necessary to check the prices charged by their taxpayers even if there are no business contacts between the taxpayers. For instance, country A may wish to check prices charged by its taxpayers by reference to transfer pricing information on similar transactions in country B, even if there are no business contacts between the respective taxpayers in countries A and B. (see paragraph 8, sub-paragraph c of the Commentary on Article 26 of the Model Convention)”.

*embargo, la ley, cuya aprobación y reforma requerirá los votos de dos tercios de los diputados de la Asamblea Legislativa, fijará en qué casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar el secuestro, registro o examen de los documentos privados, cuando sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.*

*Igualmente, la Ley determinará en cuáles casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar que se intervenga cualquier tipo de comunicación e indicará los delitos en cuya investigación podrá autorizarse el uso de esta potestad excepcional y durante cuánto tiempo.*

*Asimismo, señalará las responsabilidades y sanciones en que incurrirán los funcionarios que apliquen ilegalmente esta excepción. Las resoluciones judiciales amparadas a esta norma deberán ser razonadas y podrán ejecutarse de inmediato. Su aplicación y control serán responsabilidad indelegable de la autoridad judicial.*

*La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos.*

*Una ley especial, aprobada por dos tercios del total de los diputados, determinará cuáles otros órganos de la Administración Pública podrán revisar los documentos que esa ley señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en qué casos procede esa revisión.*



*No producirán efectos legales, la correspondencia que fuere sustraída ni la información obtenida como resultado de la intervención ilegal de cualquier comunicación”<sup>268</sup>.*

Así, esta norma permite:

- i. A contrario sensu, el acceso a los documentos de carácter público, definidos en los términos de los artículos 369 y 379 del Código Procesal Civil<sup>269</sup>;
- ii. Por disposición expresa del mismo artículo, la revisión directa del Ministerio de Hacienda de los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos;
- iii. Por ley aprobada por mayoría calificada, el secuestro, registro o examen de los documentos privados que la misma ley establezca por parte de los tribunales de justicia cuando sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.
- iv. Por ley aprobada por mayoría calificada, la revisión de documentos privados que la ley señale, por parte de otros órganos de la Administración Pública para cumplimiento de sus competencias de

---

<sup>268</sup> Constitución Política Art. 24

<sup>269</sup> ARTÍCULO 369.- **Documentos e instrumentos públicos.** Son documentos públicos todos aquéllos que hayan sido redactados o extendidos por funcionarios públicos, según las formas requeridas y dentro del límite de sus atribuciones.

Las fotocopias de los documentos originales tendrán el carácter que este artículo establece, si el funcionario que las autoriza certifica en ellas la razón de que son copias fieles de los originales, y cancela las especies fiscales de ley.

Es instrumento público la escritura otorgada ante un notario público, así como cualquier otro documento al cual la ley le dé expresamente ese carácter.

ARTÍCULO 379.- **Documentos privados.** Los documentos privados reconocidos judicialmente o declarados como reconocidos conforme con la ley, hacen fe entre las partes y con relación a terceros, en cuanto a las declaraciones en ellos contenidas, salvo prueba en contrario.

regulación y vigilancia para conseguir fines públicos, en los casos que la ley señale.

Como puede observarse, el eventual objeto del intercambio se ve limitado por: el tipo de información y la posibilidad de acceder a ella en virtud de la competencia. Es por ello que la información intercambiable serán los libros contables y sus anexos y la información de trascendencia fiscal en manos de las autoridades competentes.

La regulación de los libros contables la encontramos principalmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 51; en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en lo referente a las obligaciones del contribuyente, sanciones y elementos o indicios de verificación de la carga tributaria; en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria que desarrolla las dos normas anteriores y en el Código de Comercio artículos 251 y siguientes de la contabilidad y de la correspondencia.

Por su parte la definición de trascendencia fiscal, ya mencionada, la encontramos expresamente en una norma con rango reglamentario, pero ella es sólo la lectura de la realidad determinada por una interpretación sistemática de la legislación fiscal. La información que pueda acceder la Administración Tributaria directa o indirectamente es aquella necesaria para el ejercicio de sus competencias como sujeto activo de las obligaciones tributarias, cuales son: gestión, fiscalización y recaudación de los impuestos costarricenses (percibir y fiscalizar tributos de acuerdo con el artículo 99 del Código de Normas y procedimientos tributarios).

Entonces, el objeto del intercambio en Costa Rica será la información de trascendencia tributaria que establezcan las normas especiales (internacionales o locales) que sea constitucionalmente accesible por la Administración directa o indirectamente, dentro del ámbito de sus competencias. Lo cual significa que, sin que medie convenio, la información se limitará a aquella necesaria para la gestión, fiscalización y recaudación de los impuestos costarricenses.

Algunos ejemplos de información de trascendencia tributaria diferente de los libros legales y sus anexos son: libros, archivos, registros contables y cualquier otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico<sup>270</sup>; los comprobantes, como facturas y boletas<sup>271</sup>; información sobre el capital invertido en la explotación, el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos, la existencia de mercaderías y productos, el monto de las compras y ventas efectuadas, el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler de negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales, el alquiler de la casa de habitación, los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros<sup>272</sup>.

## **2. Las autoridades competentes**

El tema de la competencia se divide en tres: la competencia para suscribir convenios, la competencia para acceder información y la competencia para intercambiar información.

Empezando por el tema de la competencia para suscribir tratados, cuando se trata de relaciones entre Estados, la autoridad competente normalmente es el Ministerio de Relaciones Exteriores y del cuerpo diplomático. Sin embargo, en el caso del intercambio de información tributaria esta situación no es práctica por la especialización de la materia. Señala CALDERÓN CARRERO:

---

<sup>270</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 104

<sup>271</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 109

<sup>272</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 106

*“Así, la cláusula de intercambio de información determina quienes son las personas que deberán ser consideradas como “autoridades competentes” de los estado contratantes; lo normal es que tal función recaiga sobre las autoridades tributarias centrales de más alto nivel”<sup>273</sup>.*

En el caso de Costa Rica, por Decreto No. 31098-RE-H, firmado conjuntamente por el Ministerio de Relaciones Exteriores y el Ministerio de Hacienda, este último es la autoridad competente en materia de negociación de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y la Evasión Fiscal, así como de Convenios de Intercambio de Información Tributaria<sup>274</sup>.

En el Decreto se reconoce la especialización del Ministerio de Hacienda en fiscalidad internacional y se le otorga la potestad de emitir su opinión con carácter vinculante para la suscripción de convenios para evitar la doble imposición internacional, de convenios de intercambio de información tributaria y de convenios de intercambio de información aduanera. Otorgándole también, por iguales motivos de especialización, la conducción de las negociaciones de dichos tratados.

Según el artículo 2 del Decreto, cuando una solicitud para negociar un convenio para evitar la doble imposición internacional o un convenio de intercambio de información tributaria y/o aduanera, sea presentado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, éste remitirá la documentación al Ministerio de Hacienda, a fin de que éste coordine, conduzca las negociaciones y emita el criterio aprobatorio respectivo de previo a su suscripción. Posteriormente, el Ministro de Relaciones Exteriores y Culto suscribirá el convenio de que se trate, previo dictamen favorable del Ministerio de Hacienda.

---

<sup>273</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (José Manuel). P.1022

<sup>274</sup> Decreto Ejecutivo N° 31098-RE-H. **Corresponde al Ministerio de Hacienda, como órgano especializado en fiscalidad internacional, la emisión de opinión vinculante para la suscripción de convenios referentes a intercambio de información Tributaria y Aduanera.** San José, a los doce días del mes de noviembre del dos mil dos.

En segundo lugar, la competencia para intercambiar información está normalmente en manos de la Autoridad que designe el tratado. La discusión de a quién se designa debe darse a nivel interno. Resulta lógico que esta competencia sea delegada también en el Ministerio de Hacienda por motivos de especialidad. Como antecedente se cuenta con el Convenio suscrito con EE.UU.

Además de la especialidad, podrían existir otros motivos para designar al Ministerio de Hacienda como órgano contralor del intercambio de información. Este Ministerio es quien localmente ya tiene el acceso y gestiona el objeto del intercambio: la información de trascendencia fiscal. Por lo que, resulta práctico que él intercambie la información directamente. Incluir a otro ministerio en la cadena de manejo de la información, sería adicionar un eslabón más entre la contraparte y el Ministerio de Hacienda, generando transgresiones innecesarias al derecho a la intimidad del contribuyente.

La existencia de un ente central que controle el intercambio, es además una cuestión práctica. Ello asegura que la cooperación sea efectiva y consistente con respecto a las políticas de intercambio de información adoptadas por el Estado.

Sobre este tema BUSTAMANTE ESQUIVIAS manifiesta:

*“Esta es la solución seguida por el Modelo de Convenio, donde se designa a la máxima autoridad fiscal de cada país como Autoridad Competente para las distintas materias del Convenio, previéndose de forma expresa la posibilidad de delegación de sus funciones, opción adoptadas por la mayoría de los países.*

(...)

*El objetivo perseguido mediante la designación, con carácter general, de un único órgano que sea cause del intercambio con las autoridades de otros países, es doble:*

- *Por una parte, asegurar la necesaria coordinación que permita seguir una política coherente de intercambio de datos.*

- *De otro lado, lograr alcanzar un necesario y permanente equilibrio entre dos fines que pudieran aparecer como contrapuestos: el deber de entregar la información a otro Estado con el que se desea colaborar de un modo eficaz y, al tiempo, satisfacer un legítimo interés consistente en mantener como “reservados” ciertos datos obtenidos para la gestión propia y que además suelen estar amparados por una obligación de secreto y sigilo para la administración que dispone de los mismos.<sup>275</sup>”*

Existen algunos casos en que sí resulta práctico compartir la competencia con otras autoridades. Por ejemplo, en caso de que se necesite de una autoridad municipal para intercambiar la información. En estos casos la autoridad principal no deberá perder sus competencias y se deberá llegar a acuerdos entre las autoridades locales que regulen el adecuado intercambio de la información<sup>276</sup>.

Un dato interesante es que la OCDE mantiene y actualiza periódicamente una lista de autoridades competentes de países miembros y no miembros de la organización.

Por último, entramos al análisis de la competencia para acceder a la información, que es quizás el tema más delicado. Mucha información podría tener el calificativo de trascendente para efectos tributarios, pero sólo aquella que se pueda obtener será

---

<sup>275</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (María Dolores). P. 947

<sup>276</sup> OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes.** Committee on fiscal Affairs. Paris, 23 de enero del 2006. Original en inglés: “*There are, however, situations in which certain responsibilities of the competent authorities may be delegated to a local level, for instance, in cases of hiring out labour across borders, where direct and speedy contacts between local tax authorities on each side of the border may be the only way in which exchange of information may be effective. This does not imply, however, that the competent authority is no longer involved. Thus, in cases of delegation of functions clear arrangements between the competent authorities will be necessary (e.g. the types of information that may be exchanged, the relevant subject matter area to which this exchange may apply, the process for keeping the competent authorities involved)*”.

finalmente objeto del intercambio. Es por ello que determinar las potestades de acceso a la información es indispensable establecer si es posible el intercambio y cuál es su alcance.

En todos los casos, mediando o no un convenio, la información accesible es aquella que la Constitución Política permite acceder. Los convenios no podrían de ninguna forma contradecir a la Constitución o aplicarse por encima de ella, a menos que amplíen los derechos fundamentales de los constituyentes. Este caso estaría en juego el derecho a la intimidad y eventualmente al debido proceso.

La Constitución garantiza en el artículo 24 el derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones, permitiendo el acceso a la información privada de los administrados a manera de excepción. En general, se permite el secuestro, registro o examen de documentos privados únicamente por los tribunales de justicia (responsabilidad indelegable) en aquellos casos fijados por ley aprobada por mayoría calificada (dos tercios de los diputados) y cuando ello sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.

Además, se sientan los fundamentos del secreto tributario al restringir expresamente la posibilidad del Ministerio de Hacienda de acceder a documentos de carácter privado con fines tributarios. Esta posibilidad se limita a los casos fijados por ley en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos. En un principio ésta es la única información a que la Administración puede acceder directamente sin que medie autorización judicial.

El párrafo quinto del mismo artículo, incluido en el texto constitucional hasta el año 1996<sup>277</sup>, señala que sólo mediando una ley especial, aprobada por dos tercios del total de los diputados, otros órganos de la Administración Pública pueden revisar los documentos que esa ley señale en los casos que la misma señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos.

---

<sup>277</sup> Ley N. 7607 del 29 de mayo de 1996

Derivado de lo anterior, los sujetos competentes para acceder a información según la constitución son:

- (i) Las autoridades judiciales por vía legal, sí y sólo si la ley aprobada por mayoría calificada y el requerimiento es absolutamente necesario para esclarecer un caso sometido a su conocimiento. Nótese que la frase “sometido a su conocimiento” limita el acceso a la información dentro de su jurisdicción (competencias temporal, especial y material).
- (ii) El Ministerio de Hacienda, podrá acceder directamente a los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios. En este caso, llama la atención la amplitud del término fines tributarios que podría ser interpretado de dos formas: (a) de manera amplia en el sentido de “cualquier fin tributario” y (b) de forma restrictiva limitando el acceso que persiga fines propios de la Administración Tributaria costarricense, circunscribiendo el poder del Estado se circunscribe al territorio costarricense. La segunda de las opciones es más proteccionista del secreto tributario y más congruente con el principio *pro homine*.
- (iii) Otros órganos administrativos, mediando ley específica aprobada por mayoría calificada, en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos<sup>278</sup>. En este caso podría surgir el cuestionamiento de si el quinto párrafo incluye o no a las autoridades tributarias. Dentro del contexto del artículo podría interpretarse que, para fines tributarios, el Ministerio de Hacienda sólo puede acceder a los libros contables y sus anexos y “otros órganos” diferentes del Ministerio de Hacienda podrán acceder a la

---

<sup>278</sup> Un ejemplo de esto podría eventualmente la nota interpretativa XIII al artículo 26 del Convenio para Evitar la Doble Imposición con España que dispone: “Para Costa Rica, la bolsa, los puestos, los agentes, las centrales de valores y quienes laboren para éstos podrá suministrar información sobre las negociaciones que se encarguen, mediante autorización por escrito del cliente, mandamiento judicial, solicitud de la Superintendencia General de Valores o de una bolsa de valores, para atender los requerimientos de información de las autoridades discales españolas”.



información de acuerdo con este párrafo. Esta interpretación podría ser válida dependiendo de tan proteccionista sea el Estado del secreto tributario.

Habría que recurrir a las interpretaciones de la Sala Constitucional en cuanto a este artículo 24 para comprender su alcance.

Cuando se dio la consulta legislativa para la ratificación del Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos de América, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Costarricense (la Sala Constitucional) interpretó que los únicos documentos privados que pueden ser revisados -nunca secuestrados- por autoridades no judiciales son los libros de contabilidad y sus anexos:

*“Como se ve, este artículo garantiza la inviolabilidad de los documentos y comunicaciones privados, por una parte en general y sin otras excepciones que la posibilidad, limitada a los tribunales de justicia, de "ordenar el secuestro, registro o examen... cuando ello sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento"; por la otra, la de que se pueda autorizar a otras autoridades competentes, pero sólo para "revisar los libros de contabilidad y sus anexos, como medida indispensable para fines fiscales", ambas cosas bajo una rigurosa reserva de ley formal. De esta manera, los únicos documentos privados que pueden ser revisados -nunca secuestrados- por autoridades no jurisdiccionales son los libros de contabilidad y sus anexos, respecto de los cuales existe regulación expresa, tanto en el Código de Comercio (arts.251 ss. Capítulo V, sobre la Contabilidad y la Correspondencia), como en la Ley de Impuesto sobre la Renta (art.46, y Código de Normas y Procedimientos Tributarios)”<sup>279</sup>.*

---

<sup>279</sup> SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 835-90**. Quince horas y treinta minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa. San José, Costa Rica.

Se dijo que los documentos privados necesarios para esclarecer asuntos sometidos al conocimiento de los tribunales de justicia (lo cual implica que sea un caso dentro de su jurisdicción) sólo podrían ser secuestrados por orden judicial y que, para fines tributarios y sin que medie orden judicial, los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda únicamente podrían revisar, pero no secuestrar los libros de contabilidad y sus anexos. De esa forma se delimitó el acceso a la información por parte de las autoridades tributarias.

Congruentemente con lo anterior, la Sala Constitucional consideró que sustraer cualquier bien mueble del ámbito de protección del contribuyente sin que medie una orden judicial, aunque sea con fines tributarios, resulta una clara trasgresión al derecho a la propiedad privada garantizado por el artículo 45 constitucional. Como resultado, sin una orden judicial no debía ser posible secuestrar o revisar con fines tributarios libros, documentos de cualquier clase, computadoras o soportes informáticos sin violentar los derechos a la intimidad y la propiedad privada de los contribuyentes. Excepto en el caso de los libros contables y sus anexos que, como dijimos, si pueden ser revisados por las autoridades tributarias sin que medie orden judicial:

*“Así pues, al señalar el Tratado que la información incluye documentos, registros y bienes muebles, amén de testimonio de personas, se estaría autorizando, mediante conceptos abiertos, el examen y hasta el eventual secuestro de documentos y bienes que serían inviolables, porque no están incluidos entre los revisables y porque ninguno sería secuestrable conforme a la Constitución.*

*A mayor abundamiento, el Convenio, al referirse también a "bienes muebles" estaría autorizando la violación de propiedad privada garantizada por el artículo 45 de la propia Constitución”<sup>280</sup>.*

---

<sup>280</sup> SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 835-90**. Quince horas y treinta minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa. San José, Costa Rica.

La Sala ha mantenido esta posición, limitando el acceso directo a información a los libros contables y sus anexos para efectos tributarios. Sin embargo, integrando los párrafos del artículo ha señalado que la Administración puede acceder a otra información si lo hace vía judicial. En este sentido ha indicado en reiteradas ocasiones:

*“(…) La administración puede valerse de la más amplia gama de elementos de juicio y medios procesales para efectuar la determinación de la obligación tributaria, siempre y cuando esos elementos y medios se encuentren ajustados a los principios que informan el ordenamiento constitucional y legal de cada Nación, y sean llevados a la práctica conforme a éstos, con la finalidad de evitar que dichas facultades administrativas resulten excesivamente peligrosas. El concepto de "información de trascendencia tributaria" , interpretado con independencia de lo establecido en el artículo 114 del Proyecto, resulta más amplio que el de "libros de contabilidad y sus anexos" que contiene el numeral 24 de la Constitución Política, pues es evidente que la facultad administrativa -sin control judicial "a priori"- otorgada a los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda por el artículo 24 Constitucional, para fines fiscales, se limita a la revisión de libros de contabilidad y sus anexos. Sin embargo, si la facultad establecida (con respecto a ese plus de información) en los numerales 104, 105 y 106 del Proyecto es interpretada -y aplicada- en concordancia con lo dispuesto por lo ordenado en el numeral 114 del citado cuerpo normativo, de manera que cualquier requerimiento -por parte de esos funcionarios al contribuyente o terceros- de otro u otros documentos, distintos a los mencionados en el artículo 24 de comentario, se acompañe de una orden judicial con la obligada utilización del procedimiento establecido en el artículo 114 citado, para proceder al secuestro de esos documentos, no se produce el roce constitucional que se acusa. Con otras palabras, la Administración tributaria al momento de*

*aplicar lo dispuesto en los artículos 104, 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -Proyecto de ley-, en tratándose de documentos distintos a los libros de contabilidad o sus anexos, debe aplicar conjuntamente lo establecido en el numeral 114 del citado cuerpo normativo -Proyecto-, de lo contrario su actuación sí resultaría inconstitucional, por quebrantar lo dispuesto en el artículo 24 Constitucional. (...)"<sup>281</sup>*

La Sala Constitucional se pronunció en el mismo sentido en cuanto a las medidas cautelares en materia tributaria, para las cuales considera suficiente un control judicial "a priori" de su ejecución, puesto que esa intervención implica la observancia de los procedimientos, garantías y medios de impugnación que, sobre este tipo de diligencias, contempla el Código de Procedimientos Penales:

*“En síntesis, la garantía del debido proceso con relación a la ley, es la exigencia constitucional de que las leyes deben ser razonables, es decir, que deben contener una equivalencia entre el supuesto de la norma y las consecuencias que ellas establece para dicho supuesto, tomando en cuenta las circunstancias sociales que la motivaron, los fines perseguidos por ella y el medio escogido por el legislador para alcanzarlos. Las modernas concepciones acerca del tributo, que de simple medio para obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el cumplimiento de sus fines, determinan un nuevo y necesario enfoque del aspecto relacionado con la violación de las normas tributarias. En efecto, la violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a substraerse a la obligación tributaria, no comporta un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto -en este caso, el Estado- o una simple*

---

<sup>281</sup> SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 1997-01434**. Quince horas y treinta minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa. San José, Costa Rica; **Voto 5407-97**. San José, a las dieciséis horas del cinco de setiembre de mil novecientos noventa y siete;

*desobediencia a las órdenes de la Administración pública, sino que significa alterar el orden público y los principios de la moral pública, de ahí que no sólo resulta imperiosa la necesidad de dotar a la Administración tributaria de los medios procesales necesarios para combatir tales entuertos, sino que además, en nombre del interés general que la materia involucra, resulta necesario imponer limitaciones a ciertas libertades constitucionales en salvaguardia de dicho interés. En consecuencia, no acreditan "irrazonabilidad" alguna las medidas contempladas en los artículos 113 y 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -Proyecto de ley-pues, a juicio de esta Sala, resultan consecuentes con la realidad social que las motiva -comentada supra-, ni comportan transgresión alguna a la garantía fundamental del debido proceso -comentada "ut supra"- al establecer las normas cuestionadas un control judicial "a priori" de la ejecución de las medidas que contienen, puesto que esa intervención implica la observancia de los procedimientos, garantías y medios de impugnación que, sobre este tipo de diligencias, contempla el Código de Procedimientos Penales."<sup>282</sup>.*

Sin embargo ya en el año 2006 hay interpretaciones, en que la Sala Constitucional menciona el párrafo quinto del artículo 24 como vía para la Administración Tributaria y otras dependencias para acceder a información de relevancia fiscal. Con respecto a este artículo la Administración se ha limitado a señalar que, a pesar de que todo el texto debe ser interpretado de forma restrictiva, no lo debe ser tanto que se imposibilite el acceso a la información para perseguir fines públicos<sup>283</sup>.

Podríamos concluir que constitucionalmente: (i) interpretando el artículo de forma restrictiva la Administración Tributaria sólo podrá acceder directamente los libros contables y sus anexos para fines tributarios (i.e. su ámbito de competencia material) y a

---

<sup>282</sup> *Ibíd.*

<sup>283</sup> SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 2006-003671**. Catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis. San José, Costa Rica.

otros documentos vía judicial cuando para ello está autorizada por ley (aprobada por mayoría calificada en el segundo de los casos); (ii) interpretando ampliamente las Autoridades Tributarias podrán acceder la información que les resulte necesaria para cumplir con sus obligaciones de regulación y vigilancia mediante ley sancionada por mayoría calificada.

Téngase en cuenta que si se realiza una interpretación estricta de la Constitución, la autorización judicial para acceder a la información sólo sería posible si el caso es sometido al conocimiento de los tribunales de judicial. Por lo que, la Administración Tributaria sólo tendría acceso a cierta información en sede judicial.

Por otro lado, la firma de un tratado aprobado por mayoría calificada no sería suficiente para que la Administración acceda a información producto de un requerimiento internacional. Solo podría intercambiar información que tiene en sus manos producto de competencias normales (es decir, a los libros contables y sus anexos) y de los requerimientos judiciales por casos sometidos al conocimiento de los tribunales de justicia, cuya jurisdicción alcanza sólo el territorio nacional.

A la fecha, y de acuerdo con las interpretaciones de la Sala Constitucional, la Administración sólo debería tener acceso a la gama de información diferente a los libros contables y sus anexos, que de una forma u otra permiten numerosos artículos de Leyes y Reglamentos Tributarios<sup>284</sup>. Destacan entre estos artículos 104, 106 y los indicios del 116 del Código de normas y procedimientos tributarios.

Como ejemplo de las restricciones que se generan, de mantenerse la interpretación de la Sala sería imposible el suministro de periódicos de información. Esto sólo sería posible en el contexto del párrafo 5to constitucional.

---

<sup>284</sup> Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; artículos 12, 14, 44 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta; **artículos 26, 36, 37, 38, 39, 43** Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria; artículos 83, 104, 105, 106, 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, etc.

Actualmente, el marco legal que permite el acceso de información de relevancia tributaria se encuentra su mayoría en la Ley del impuesto sobre la Renta y el Código de Normas y procedimientos tributarios y en el Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. Por lo demás, existen normas aisladas que tipifican el acceso a información.

A través de esta tesis se ha hablado acerca del intercambio de información como un instrumento de gestión. Por lo tanto, no se puede dejar de citar es el Artículo 103 del Código de Normas y procedimientos tributarios (“CNPT”) Fiscalización. De acuerdo con este artículo, la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, para lo cual está autorizada, entre otras cosas, a organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado.

Como lo indicamos, la función de gestión se define reglamentariamente en el artículo 26 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria. En este artículo incluye dentro de esta función la administración de las bases de información de los contribuyentes, responsables o declarantes de los tributos, con el fin de verificar el cumplimiento que éstos hagan de las obligaciones formales y materiales. Para tal efecto, se otorgan amplias facultades de control y de liquidación previa de las obligaciones tributarias. Estas facultades de ninguna forma podrán ser, ni interpretarse más allá de lo que establece la ley.

Dentro del marco de sus facultades de gestión, el artículo 4 CNPT autoriza a las Autoridades Tributarias para requerir a los contribuyentes la presentación de los libros, los archivos, los registros contables, tal y como se lo autoriza la Constitución Política. Pero además, le permite solicitar toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier

otro medio tecnológico con el fin de facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes. El Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria desarrolla las facultades de la Administración Tributaria definiendo las actuaciones de comprobación e investigación y de obtención de información en el artículo 59.

Siendo que la Constitución no faculta a la Autoridad Tributaria para acceder esta información directamente y siguiendo las interpretaciones de la única autoridad que ejerce el control de constitucionalidad en el país, esta última información sólo podría válidamente ser requerida judicialmente o mediante ley sancionada por mayoría calificada.

Sin perjuicio de las facultades generales citadas, la Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables: Copia de los libros, los archivos y los registros contables; información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas; y copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria. Como se dijo, estos documentos podrán ser requeridos directamente o no dentro del marco establecido por la Constitución.

De la misma forma deben ser interpretados los artículos 105, 106, 108 y 112 CNPT en cuanto a la solicitud de información de terceros, incluidas las instituciones financieras o bancos. Estos artículos establecen: la obligación de terceros de entregar información de relevancia tributaria, de beneficiarios de incentivos de entregar información relacionada con los mismos y la facultad de citar a sujetos pasivos o a terceros para requerirles información. De la misma forma que los artículos anteriores, los límites al requerimiento directo y la obligación de la intervención judicial cuando corresponda deben ser respetados en garantía de los derechos de los contribuyentes.

Del texto de los artículos citados y el de los artículos reglamentarios que los desarrollan (artículo 36 al 40 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria) puede comprenderse que brindan acceso a información que se extiende más allá



de los libros contables y sus anexos sin autorización judicial. Léase por ejemplo el artículo 106 que es la base del secreto bancario, donde únicamente el inciso e) establece la obligación de recurrir a las autoridades judiciales para solicitar información<sup>285</sup>.

Por lo tanto, o estas facultades son excesivas e inconstitucionales o se entienden dentro del ámbito autorizado por el párrafo quinto del artículo 24 de la Constitución.

Las interpretaciones de la Sala Constitucional no han agotado el tema y, más importante aún, no han analizado la posición que el secreto tributario tiene en la escala de valores de nuestro Estado. Aunque muchos teóricos constitucionales señalan que no existe tal escala, en la práctica, en materia de intercambio de información, los derechos fundamentales de los administrados se ven relegados en pos del interés público o viceversa. La decisión es una cuestión de política tributaria en cuanto a qué valor es más relevante para el Estado: la recaudación o la intimidad del contribuyente que protege el secreto tributario.

En todo caso, el bien de la información de trascendencia tributaria es ya un valor para el Estado costarricense y, sea cual sea la interpretación final que se adopte, siempre

---

<sup>285</sup> **“Artículo 106.- Deberes específicos de terceros:** Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán (...), de la siguiente manera:

a) Los retenedores estarán obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales.

b) Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deberán suministrar la información de trascendencia tributaria que conste en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.

c) Las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deberán informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.

d) Las personas o las entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial, están obligadas a informar a los órganos y a los agentes de recaudación ejecutiva, así como a cumplir con los requerimientos que ellos les formulen en el ejercicio de sus funciones legales.

e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante resolución fundada, solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo. (...)” El subrayado no es original.

debería tenerse en cuenta que, a la hora de acceder información e intercambiarla, el acceso es la excepción y no la regla. El motivo, el contenido y el fin del acto administrativo deben ser claros y estrictamente apegados a la ley. Además, las trasgresiones adicionales al ámbito de privacidad deben darse como último recurso y no como parte del procedimiento normal, manejando minuciosamente la información para garantizar que la intrusión sea mínima.

Aunado a lo anterior, el principio de legalidad debe siempre mantenerse en mente. El acceso a la información debe darse siempre dentro de un marco legal y la discrecionalidad, tratándose de derechos fundamentales, debe ser extremadamente limitada o inexistente.

### **3. Ámbito Subjetivo**

El ámbito subjetivo se divide en dos aspectos: primero sobre quién puede versar la información y segundo a quién se puede solicitar la información.

La cláusula en cuanto a la jurisdicción o ámbito de aplicación, en el caso del convenio suscrito con EE.UU., es la que normalmente define el ámbito subjetivo. Esta cláusula es más o menos amplia según el instrumento. La variación principal se da en cuanto a los límites de aplicación del convenio por la nacionalidad o residencia de la persona sobre la que versa la información o a la que se le requiere la información.

Al igual que en la mayoría de los aspectos del intercambio, en el ámbito subjetivo la tendencia actual de los modelos y los tratados en general es ser lo más amplio posible. Los modelos específicos más modernos son tan amplios que la información pueda versar sobre una persona o ser requerida a un sujeto independientemente de su calidad de contribuyente o de nacional o de residente del Estado requerido.

La única frontera para el requerimiento de información pueda realizarse es que la información esté o pueda estar en el Estado requerido y que pueda ser accedida o ya esté en manos de la Administración Tributaria.

Para solicitar información sobre una persona es suficiente con que ésta sea sujeto de obligaciones tributarias (formales o materiales) sin que resulte necesario que sea a título de contribuyente.

Por otro lado, para solicitar la información a una persona, ésta sólo debe estar dentro del territorio costarricense y se debe contar con la competencia para hacerlo (tema ya analizado en el apartado anterior).

Tal amplitud nos se da en los convenios suscritos con base en el primer Modelo de la OCDE (1963) el cual sólo permite el intercambio de información sobre residentes de uno o ambos países contratantes.

El Convenio por Costa Rica con España no tiene tal limitación, ni tampoco la tiene el convenio con EE.UU. El alcance de estos acuerdos no se restringe por motivos de residencia o nacionalidad, se restringe únicamente a la posibilidad fáctica y legal de acceder a la información. En muchos casos la posibilidad legal de acceder a la información se ve ampliada por el mismo acuerdo.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS amplía la anterior discusión indicando:

*“También pueden intercambiarse sobre la base del Convenio datos genéricos que no se refieren a contribuyentes concretos y, sin ninguna duda pueden intercambiarse datos de contribuyentes que no estén domiciliados en ninguno de los dos estados contratantes, siempre que estén relacionados*

*directa o indirectamente con contribuyentes domiciliados en dichos estados”<sup>286</sup>*

En Costa Rica, la información solicitada puede versar sobre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, entendido como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable (Artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues ese es el ámbito de competencia de la Administración.

En respaldo de lo anterior, como parte de las facultades de fiscalización que el Artículo 103 del código ya citado permite a la Administración requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias y para cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas correspondientes. Se puede entender entonces, que se puede solicitar información sobre personas naturales o jurídicas inscritas o no con el fin de verificar obligaciones tributarias.

Son sujetos pasivos de la obligación tributaria:

- (i) Por deuda propia, cuando configuren el hecho generador del tributo: las personas naturales, las personas jurídicas, los fideicomisos, los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional<sup>287</sup>;
- (ii) Los sucesores<sup>288</sup>;

---

<sup>286</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (Maria Dolores). P. 945

<sup>287</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 19

<sup>288</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 19

- (iii) Por deuda ajena: los que disponga expresamente la Ley, entre ellos los agentes retenedores con responsabilidad solidaria<sup>289</sup>;
- (iv) Por los recursos que administren o de que dispongan, como responsables: los padres, los tutores y los curadores de los incapaces; los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida; los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; y los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones<sup>290</sup>;
- (v) Por adquisición: los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada; los adquirentes de establecimientos mercantiles y los demás sucesores del activo, del pasivo o de ambos, de empresas o de entes colectivos, con personalidad jurídica o sin ella<sup>291</sup>;

De acuerdo con la normativa local, artículos 104 y 105 el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se puede requerir información de los siguientes sujetos: contribuyentes o responsables y terceros, incluyendo: toda persona, física o jurídica, pública o privada, con relaciones económicas, financieras y profesionales con los obligados tributarios.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 106 del mismo cuerpo normativo, establece la obligación de ciertos terceros en específico de entregar información de trascendencia tributaria, incluyendo:

---

<sup>289</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 20

<sup>290</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 21

<sup>291</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 22

- (i) A los retenedores con respecto a los pagos sujetos a impuestos que realicen a otras personas;
- (ii) A las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados; a las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales;
- (iii) Las personas o las entidades depositarias respecto del dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial;
- (iv) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, en cuanto a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios, por requerimiento judicial y bajo el cumplimiento de ciertas premisas.

Citar a contribuyentes y terceros es facultad que permiten tanto los tratados internacionales como la normativa local. El artículo 112 de Código de Normas y procedimientos tributarios permite citar a los sujetos pasivos y a terceros relacionados con la obligación tributaria objeto de investigación, para que comparezcan en las oficinas de la Administración Tributaria, con el fin de contestar, oralmente o por escrito, las preguntas o los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias respectivas, con apego al debido proceso.

Esto último es verdaderamente importante porque, la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias puede devenir en sanciones penales y, a pesar de que el debido proceso es una garantía constitucional que debe resguardarse tanto en el proceso penal

como en el proceso y procedimiento administrativo, está de por medio la libertad personal. En materia tributaria, también es crucial porque está en juego la capacidad económica del contribuyente.

Parte de las garantías constitucionales en materia penal para cualquier sujeto, de conformidad con el artículo 36 de la Constitución Política, es no estar obligado declarar contra sí mismo, ni contra su cónyuge, ascendientes, descendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado inclusive de consanguinidad o afinidad.

Tampoco están obligados a declarar aquellas que por estar sujetas a secreto profesional, establecido en el artículo 203 del Código Penal, se encuentren impedidas para hacerlo sin causa justa.

En respeto de dichos derechos y obligaciones, el Código de normas y procedimientos tributarios exime de la responsabilidad de declarar a:

- (i) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio;
- (ii) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no podrán alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.
- (iii) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.
- (iv) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.

En un inicio las restricciones para obligar a comparecer a un contribuyente, al igual que aquellas en cuanto al secreto bancario, eran de cierta forma levantadas por Convenio con EE.UU., salvo por el secreto profesional que sí estaba protegido por el artículo 5to. El convenio indicaba que no se podían alegar normas locales para no obligar a los contribuyentes (sin distinción) a entregar información de trascendencia tributaria y se forzaba el acceso a la información sin mediación de las autoridades judiciales.

Sin embargo, cuando el convenio fue analizado por la Sala Constitucional, se detectó el problema señalando:

*“V.- Por otra parte, el Convenio, al prever en sus artículos 2 párrafo 1 y sobre todo, 4 párrafo 4, la posibilidad de recibir compulsivamente testimonio e incluso indagatorias, implicaría además una violación de la garantía contenida en el artículo 36 de la Constitución, cuando establece que: "en materia penal nadie está obligado a declarar contra sí mismo, ni contra su cónyuge, ascendientes, descendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado inclusive de consanguinidad o afinidad"; garantía que en Costa Rica ha sido invariable y correctamente interpretada y aplicada, no sólo en el sentido de que no pueda obligarse a nadie a inculparse o a inculpar a sus parientes, sino también de que, si lo hiciera, aun voluntariamente, su declaración carecería de valor confesional.*

*Lo anterior es importante porque la evasión de impuestos en los Estados Unidos de América deviene en una figura penal, por lo que al indagar a una persona- nacional o extranjera- sobre asuntos tributarios, para efectos penales en otro país, se le estaría violando dicho privilegio constitucional, mientras que, si en Costa Rica es posible, dentro de ciertos límites, declarar contra uno mismo en materia fiscal, es por la sencilla*



*razón de que nuestro Ordenamiento jurídico no establece las infracciones puramente fiscales como tipos penales propiamente dichos”<sup>292</sup>.*

El mismo voto de la Sala Constitucional señaló que considera que este problema y otros en el convenio podrían prevenirse, sin necesidad de tener que rechazar o renegociar el Convenio ya firmado, mediante la técnica, hoy generalmente aceptada en derecho internacional, de las llamadas "declaraciones interpretativas", cuyo efecto es determinar los alcances que el Estado declarante le otorga al tratado y la forma en que está dispuesto a acatarlo o cumplirlo. Para ello, recomendó un texto para su adopción<sup>293</sup>. El texto que finalmente incluido señala lo siguiente:

*“En la aprobación a que se refiere el artículo anterior, se interpreta que ninguna de las disposiciones del convenio confiere a las autoridades de los Estados Unidos de América medios de información ni potestades de ninguna especie, mayores que aquellos otorgados en la Constitución y las leyes costarricenses a las autoridades nacionales, respecto de los súbditos costarricenses, para fines de investigación o de información tributaria. También se interpreta que estas potestades siempre deben ejercerse por medio de los tribunales competentes de justicia del país. Costa Rica ejercerá las suyas propias con respecto de esas mismas condiciones.*

*Esta declaración interpretativa deberá incluirse en el acto de la ratificación”<sup>294</sup>.*

#### **4.    Ámbito temporal**

---

<sup>292</sup> SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 835-90**. Quince horas y treinta minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa. San José, Costa Rica.

<sup>293</sup> *Ibíd.*

<sup>294</sup> *Ibíd.*

El “cuándo” del intercambio de información responde a la necesidad de determinar cuáles periodos pueden ser investigados a partir de la entrada en vigencia de un Convenio.

Dos son las opciones: (i) que se pueda solicitar información sólo sobre hechos acaecidos luego de la entrada en vigencia del convenio o de periodos fiscales posteriores a dicha fecha o (ii) que se pueda intercambiar, también información sobre hechos acaecidos anteriores a esa fecha o de periodos fiscales anteriores a esa fecha.

Esto se determina en los convenios internacionales en la cláusula de entrada en vigencia del convenio o en los comentarios interpretativos (en el caso de los CDI).

La cláusula de intercambio de información o el convenio en sí mismo puede ponerse en marcha para investigar hechos realizados y obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la vigencia del convenio. Estos son los llamados intercambios retroactivos. CALDERÓN CARRERO señala:

*“A nuestro juicio, la aplicación retroactiva de la cláusula de intercambio de información puede fundamentarse en la segunda excepción aludida. Por un lado, puede argumentarse que el CDI lo único que establece es la posibilidad de poner en marcha el procedimiento de intercambio una vez que el convenio ha entrado en vigor, pero no limita los hechos o relaciones jurídicas a las que tal procedimiento ha de referirse. Otras veces la retroactividad del artículo 26 constituye una exigencia lógica del CDI dado que en no pocas ocasiones el convenio entra en vigor a mitad del periodo impositivo: en estos casos la aplicación del CDI puede requerir la aplicación retroactiva de la cláusula de intercambio de información para la determinación de la residencia del contribuyente o de la existencia de un establecimiento permanente en un estado contratante. En tercer lugar, la propia funcionalidad antifraude de la cláusula de intercambio de*

*información milita también a favor de su aplicación con carácter retroactivo”<sup>295</sup>.*

La discusión de si se pueden realizar o no, será inútil si desde un inicio se renuncia la posibilidad. No realizarlos resulta en mayor protección para el contribuyente, por lo que no se generará polémica con la normativa interna si se decide no permitir intercambios retroactivos desde que se firma el convenio.

El problema surge si se considera la posibilidad de permitirlos, puesto que podría nacer a partir de allí una situación nueva que afectaría una preexistente del administrado, quien no estaba sujeto a investigaciones internacionales antes del convenio.

De acuerdo con el Manual de implementación de la OCDE, los años cubiertos por el convenio dependen en gran medida de las normas internas del Estado requirente en cuanto a la prescripción y la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria. Pues son estas normas las que al final facultan o impiden la investigación<sup>296</sup>.

En apoyo de este argumento, según el modelo estadounidense es posible intercambiar información de periodos anteriores a la firma de un convenio, pero que no se encuentre prescritos. El IRS opina que, según el tratado de Viena sobre la reglas de aplicación de los tratados internacionales, un convenio puede aplicarse retroactivamente cuando el convenio lo permita expresamente o cuando esta posibilidad se deduzca o infiera de su texto. Se indica además que la propia funcionalidad antifraude del intercambio

---

<sup>295</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (José Manuel). P. 14-15

<sup>296</sup> OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes.** Committee on fiscal Affairs. Paris, 23 de Enero del 2006. P.12 Original en inglés: “*Time periods during which tax situations may be examined vary from country to country and the beginning of the tax year does not always coincide with the calendar year. Where there is a significant time lag between the time the information is supplied and the year to which the information relates, a statute of limitations issue may arise. The question of whether use of the information is time barred has to be determined by reference to the statute of limitations rules of the country where the information is to be used. In certain countries (e.g. France) the sending of a request for information concerning a case subject to a tax examination will suspend the statute of limitations. For questions relating to exchange of information and the issue of entry into force and effective dates, see Article 15 of the Model Agreement and paragraph 10.3. of the Commentary on Article 26*”.

posibilita el intercambio retroactivo. El Convenio firmado por Costa Rica, sin embargo, no contiene una disposición expresa en cuanto a los intercambios retroactivos. El modelo firmado con España tampoco lo hace.

Lo anterior es cierto en la medida que no existan medidas penales para el sujeto investigado, de existir las podría surgir el cuestionamiento de si éstas no podrían ser aplicadas retroactivamente en su perjuicio.

En Costa Rica efectivamente, siempre se pueden investigar periodos anteriores. Esto es mientras no se cumpla el plazo de prescripción establecido en el artículo 51 del código de normas y procedimientos tributarios, que mantiene abierta la acción para determinar la obligación tributaria.

El plazo de prescripción es de tres años para exigir el pago del tributo y sus intereses y, de cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas. Sin embargo, la prescripción cuando la omisión fiscal se configura en un delito penal, se rige de conformidad con las reglas definidas en el Código Penal, según el artículo 91 del Código de normas y procedimientos tributarios

No obstante habría que analizar la posibilidad de que la solicitud de información retroactiva violente los derechos constitucionales establecidos en el artículo 34 de la Constitución Política, a la irretroactividad de las normas en cuanto las situaciones jurídicas precedentes.

Pareciera, sin embargo que, mientras no venza el plazo de prescripción, el contribuyente no tiene una situación jurídica consolidada que pueda alegar frente a un requerimiento de información retroactivo. Podría alegar esta situación si ya se le hizo una

determinación de oficio de la carga tributaria, puesto que la sentencia en firme consolida la situación preexistente.

Otra posibilidad que entronca el intercambio retroactivo se suscita en aquellos casos donde hay una sucesión de convenios. El convenio aplicable será aquel vigente al momento de la solicitud de información:

*“En estos casos cabe plantear que cláusula de intercambio de información de información debe aplicarse a las solicitudes de datos cursadas por España a Portugal tras la entrada en vigor del nuevo CDI (1993) pero referidas a periodos impositivos en los que está vigente el anterior (1998). La cuestión puede tener impresionante trascendencia práctica para la Administración y los particulares afectados si las cláusulas de intercambio de información varían y permiten un ámbito de intercambio mayor. En casos de sucesión de CDIs la regla relativa a cuestiones materiales viene dada porque cada convenio se aplique a todas las relaciones acontecidas durante su vigencia. Sin embargo, en lo referente a cuestiones índole procedimental, como el intercambio de información no resulta tan evidente que rija tal principio”<sup>297</sup>.*

## **5. La obligación de intercambiar información y los límites que presenta**

Esta sección se refiere a los efectos de la firma de un vehículo jurídico de carácter internacional. De la decisión de suscribir un convenio resultan derechos y obligaciones para ambos estados: el derecho de solicitar información y recibir información y la obligación de conseguir y remitir la información dentro del marco del convenio. En esencia es una relación jurídica como cualquier otra:

---

<sup>297</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (José Manuel). P. 15

*“Cuando concurrieran todos y cada uno de los presupuestos que acabamos de analizar (objetivos, subjetivos y temporales) (...) se deriva una correlativa obligación para el Estado requerido de obtener y transmitir la información solicitada por el otro Estado”<sup>298</sup>.*

Además de ser una relación muy cercana a la contractual, ésta también es parte del derecho público y vincula al Gobierno a nivel interno a actuar de conformidad con el principio de legalidad. Por lo cual de él deriva una obligación para con los administrados de no realizar convenios que sean contrarios o que se extralimiten al convenio.

Las leyes de algunos países exigen o determinan que sea necesaria la existencia de un tratado o convenio para el intercambio de información. Éste pareciera ser el caso de nuestro país, por vario motivos: es necesario garantizar el respeto al derecho a la intimidad y demás leyes de confidencialidad, es necesario garantizar que la información intercambiada sea utilizada únicamente para propósitos fiscales (interés público superior, ya que de lo contrario no se amerita la trasgresión al derecho individual a la intimidad) y para garantizar que en los casos en que se necesita de intervención judicial, la misma se dé.

Aunado a lo anterior, sin convenio aprobado mediante ley de la República, las autoridades judiciales o administrativas del Estado requerido o en su caso emisor no podrían solicitar información que no les compete por no ser de su interés o no ser necesarias para esclarecer casos sometido a su conocimiento. Recordemos que las autoridades judiciales sólo pueden requerir información de casos sometidos a su conocimiento y, por su naturaleza, la jurisdicción para conocer de casos sólo alcanza al territorio de la república. Con lo cual quedan por fuera casos del interés de otros Estados. Por otro lado intercambiar información espontáneamente podría resultar en transgresiones al derecho a la intimidad.

---

<sup>298</sup> *Ibíd.* P. 16

Como resultado, el intercambio encuentra sus primeras fronteras y límites con la propia normativa del país de origen, que en este caso es Costa Rica, quien no intercambiará información si sus normas internas no lo permiten.

Cuando se ha firmado un convenio, los límites son de dos clases: aquellos que expresamente dispone el convenio y aquellos que se dan en virtud de la normativa interna de orden constitucional, puesto que los convenios se encuentran por encima de la Leyes de la República de acuerdo con el artículo 7 de la Constitución Política, pero no por encima de ésta última.

Cuando concurren todos los elementos analizados (objetivos, subjetivos y temporales) se deriva correlativamente la obligación para el Estado requerido de obtener y transmitir la información solicitada por el otro Estado. La obligación es consecuencia de la terminología imperativa utilizada en los convenios tales como: “intercambiarán” en el caso del convenio firmado con España y el Convenio adoptado con EE.UU., estos términos en los modelos originales son más obvios en cuanto a la obligatoriedad puesto que en su redacción en inglés incluyen la palabra “shall” antes del término intercambiar cuya traducción es “deberán”, con la cual la frase tiene más fuerza al indicar “deberán intercambiar”. Esta terminología sólo se refiere al intercambio recíproco, siendo el intercambio de oficio o unilateral una decisión discrecional del Estado emisor, en virtud de la palabra “podrán” utilizada expresamente en el caso del intercambio de información con EE.UU. en el párrafo segundo del artículo 4 del convenio.

*“El incumplimiento de [la obligación de responder a un requerimiento] genera responsabilidad internacional y es causa de suspensión o terminación del [convenio] (...)”<sup>299</sup>.*

---

<sup>299</sup> *Ibíd.* P.16

Esto es, por medio del procedimiento de denuncia establecido normalmente el último artículo del convenio como es el caso de los convenios firmados por Costa Rica y los modelos más comunes.

La obligatoriedad del Convenio implica que:

*“La Administración del Estado requerido debe poner en práctica todas las potestades y medios a su disposición y que le concede su legislación interna para hacerse con la información que le ha pedido el otro Estado. (...); rige así el denominado “principio de autonomía procedimental nacional” en cuanto a métodos para obtener datos requeridos”<sup>300</sup>.*

Lo cual a su vez implica la obligación internacional de no legislar internamente en contra de lo establecido por el Convenio o del Convenio mismo. Esto pareciera improbable e inadecuado por la supremacía que tienen los convenios sobre las Leyes de la República que ya hemos mencionado.

La información solicitada podría o no estar en manos del Gobierno, pero una vez firmado un Convenio, el Estado no podrá rechazar el intercambio por no contar con la información. Éste deberá recabar la información que le sea solicitada por todos los medios que tiene a su disposición. Ello puede ser investigaciones especiales, visita a negocios, solicitud de documentos, citar administrados, etc.

Así mismo, no basta con entregar la información de cualquier forma. En la medida de lo posible debe ser entregada de la misma forma en que lo haría el Estado requirente de haber recabado la información él mismo. Así lo dispone la mayoría de los convenios específicos incluyendo el adoptado por Costa Rica con EE.UU. en el párrafo primero del

---

<sup>300</sup> *Ibíd.* P.16



artículo quinto. Muchas veces, para cumplir con el debido proceso o con una necesidad de evidencia en específico, la prueba deber ser presentada en una forma determinada<sup>301</sup>.

Sin embargo, existen ciertas excepciones o límites a la obligación de intercambiar que los propios convenios imponen, casi siempre en garantía de cumplimiento de la normativa interna. Los límites permiten rechazar el intercambio sin incurrir en responsabilidad internacional. Estos límites son:

(i) Reciprocidad: la falta de reciprocidad exime al Estado Requerido de la posibilidad de intercambiar información o aplicar procedimientos para solicitarla, cuando el intercambio o los medios para solicitar la información pudieran resultar contrarios a las leyes del Estado Requirente. Si el Estado requerido no puede acceder la información por lo medios administrativos normales en su jurisdicción por impedimentos en su normativa interna, la reciprocidad permite al Estado requerido rechazar la solicitud, garantizando que no se dé abuso de la legislación con más alcance. Esta norma también garantiza la preclusión en la propia jurisdicción antes de recurrir a instrumentos internacionales.

(ii) No discriminación: un Estado puede negar el intercambio de información, cuando facilitar los datos solicitados permita al Estado requirente administrar o aplicar una disposición, que discrimine contra un nacional del Estado requerido. Podría decirse que esta disposición garantiza el principio de igualdad, que garantiza la Constitución Política en el artículo 33. Para estos efectos se considera que una ley tributaria o una medida relacionada con ella, discrimina contra un nacional del Estado requerido cuando sea más

---

<sup>301</sup> Op. Cit. OECD. Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes. P.12 Original en Inglés: “*In some cases, contracting parties may need information in a particular form to satisfy their evidentiary or other legal requirements. Where specifically requested and to the extent allowable under its domestic law the competent authority should try to obtain information in the particular form requested. Such forms typically include depositions of witnesses and authenticated copies of original records*”.

gravosa con respecto a un nacional del Estado requerido que con respecto a un nacional del estado requirente en igualdad de circunstancias<sup>302</sup>.

(iii) Orden público o políticas de Estado: Los modelos firmados con base en el modelo de la OCDE refieren al concepto de “orden público” desarrollado en los comentarios interpretativos. El concepto normalmente se refiere a los intereses vitales del país y seguridad nacional y la moral. Estos intereses normalmente se encuentran bajo secreto de Estado, el cual está protegido por la Constitución en su artículo 30. en cuanto a la moral se refiere, la persecución política y situaciones de discriminación racial son ejemplos de motivos por los cuales se podría dar un rechazo al intercambio<sup>303</sup>.

(iv) Secretos empresariales, comerciales, industriales, profesionales o procesos comerciales: El estado requerido puede válidamente negarse a entregar información que pondría en riesgo secretos empresariales, comerciales, industriales, profesionales o procesos comerciales, de conformidad con las leyes internas (ya hemos visto el caso del secreto profesional que incluye el legal). Es potestad y responsabilidad del Estado requerido evaluar y discriminar cuál información puede estar protegida por este límite, pudiendo intercambiar información que aunque relacionada a la información sensible, pueda ser separada de ésta última e intercambiada, buscando siempre cumplir dentro de sus mejores esfuerzos con el intercambio.

(v) Disconformidad con las leyes o prácticas administrativas de los Estados: El estado requerido podría negarse a intercambiar información cuando las medidas adoptadas para intercambiar la información vayan en contra de sus leyes o prácticas administrativas

---

<sup>302</sup> Artículo 5 párrafo 2 del Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre la República de Costa Rica y el Gobierno de Estados Unidos de América.

<sup>303</sup> Op. Cit. OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes**. P.14. Original en Inglés: “Another reason for declining to provide information relates to the concept of public policy/ordre public.28 The Commentary on Article 26 Model Convention (paragraph 19.529) and the Commentary on Article 7 Model Agreement (paragraph 91) elaborate on the meaning of the term. “Public policy” generally refers to the vital interests of a country, for instance where information requested relates to a state secret. A case of “public policy” may also arise, for example, where a tax investigation in another country was motivated by racial or political persecution. Thus, this limitation rarely arises in practice”.

usuales o la información simplemente no se puede acceder por los medios existente o no está dentro de la jurisdicción del país requerido. La idea es que el Estado no se vea obligado a tomar ni menos ni más medidas que las que tomaría de estar en juego su propia tributación, por lo que se vería obligado únicamente a tomar las mismas medidas que hubiera tomado de acuerdo con la extensión de facultades que le otorga la ley interna<sup>304</sup>.

(vi) Solicitud de información realizada en irrespeto de las provisiones del convenio: si un Estado hace una solicitud de información sin seguir adecuadamente las disposiciones del convenio, el Estado requerido no está obligado a responder al requerimiento. Por razones obvias ésta sería una solicitud fuera del ámbito de protección de la norma y el derecho internacional.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, por su parte, resume los límites de la siguiente forma:

*“Así, resumiendo, puede afirmarse que los límites a los intercambios de información basados en estos instrumentos deriva de:*

- *la existencia de secretos comerciales o profesionales, o cuestiones de orden público que podrían contravenirse mediante la entrega de los datos*
- *el principio de reciprocidad jurídica*
- *Principio de reciprocidad de hecho.*

*La reciprocidad jurídica puede entenderse de la concurrencia de las siguientes premisas de actuación:*

3. *Ningún Estado está obligado a suministrar datos cuya obtención/entrega, que suponga adoptar medidas contrarias a su propia legislación o práctica administrativa habitual...: pero es más,*

---

<sup>304</sup> *Ibíd.* P.17

4. *Ningún Estado está obligado a suministrar datos para cuya obtención/entrega deben tomarse medidas que el Estado requirente no pudiera adoptar en su propio ámbito de actuación o bien aun tratándose de actuaciones “legalmente” posibles no sean una práctica administrativa habitual*”<sup>305</sup>.

Tanto los CDI como los modelos específicos, así como los instrumentos firmados y aprobados por Costa Rica<sup>306</sup> contienen estas restricciones. A la hora de aplicar estas restricciones debe tenerse en cuenta que no es posible rechazar un intercambio de información con base en normativa interna cuando el convenio expresamente permite el intercambio (el intercambio está por encima de la Ley). Además, en el caso del Convenio firmado con EE.UU., se incluye una cláusula según la cual el Estado requirente será el que resuelva sobre la aplicabilidad de alguno de los límites y excusas mencionadas.

Cuando un requerimiento puede ser rechazado, se trata de intercambio no autorizado pero no de un intercambio prohibido. El convenio no otorga cobertura al Estado requerido para obtener y suministrar información pero no prohíbe al Estado requerido intercambiar información, razón por la cual, éste podría intercambiar la información a su sola discreción y con arreglo a su legislación interna.

Si la legislación interna tampoco otorga cobertura a este tipo de transmisiones de información la Administración Tributaria estaría vulnerando sus obligaciones de secreto fiscal y el principio de legalidad, con las consecuencias que ello conlleva, incluyendo la posible nulidad del acto.

No son motivos válidos para rechazar el intercambio de información en el marco de un convenio internacional:

---

<sup>305</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (María Dolores). P. 948-949

<sup>306</sup> Artículo 26 del Modelo de la OECD de CDI y Artículo 7 del Modelo Específico de la OECD, Artículo 26 del Convenio firmado con España y Artículo 5 del Convenio con EE.UU.

(i) El secreto tributario: si el convenio se encuentra dentro del marco de la Constitución y el convenio ha sido aprobado mediante los votos necesarios de la Asamblea legislativa, Costa Rica no podría rechazar un requerimiento alegando protección al derecho tributario. En este caso el secreto tributario nada más podría ser fundamento de garantía de confidencialidad en el manejo de la información intercambiada y su utilización sólo para fines tributarios en ambos Estados. Aunque el secreto tributario no es causal suficiente para evitar el intercambio, si lo sería para recusarlo, en caso de que el Estado requirente de un uso no autorizado por el convenio a la información o no proteja la confidencialidad de la misma conforme a sus propias leyes y las del Estado emisor.

(ii) El secreto bancario: el secreto bancario es uno de los temas más controversiales en el intercambio de información. Su protección es el motivo por el que la mayoría de los países que no firman intercambios de información se rehúsan a hacerlo y siguen siendo considerados paraísos fiscales. Siendo el problema que es en los modelos de convenio modernos se hace una referencia expresa que el secreto bancario no es motivo suficiente para rechazar un requerimiento de intercambio de información. El secreto bancario, salvaguardado en Costa Rica por el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos legales, tiene rango legal y su alcance se limita a los requerimientos de la Administración Tributaria, puesto que el secreto puede levantarse vía judicial. Esta condición ha sido respetada en los convenios firmados y aprobados por Costa Rica. En ellos, Costa Rica no puede rechazar el intercambio por motivo de secreto bancario, pero el requerimiento de la información debe darse necesariamente vía judicial. Así se establece en el convenio con EE.UU. y con España.

(iii) Velo social o información en manos de representantes legales o fiduciarios: por los mismos motivos que el secreto bancario la información sobre propietarios, tenencia de acciones, o cualquier otra infracción que esté en manos de representantes legales podrá ser solicitada sin limitación salvo el requerimiento judicial cuando el convenio o la normativa interna así lo exija.

(iv) Interés de tributario nacional o doméstico: el requerimiento bajo ningún motivo podrá ser rechazado porque la información no es del interés de las autoridades locales. Una disposición que si permitía el rechazo con base en estas razones alguna vez fue parte de los CDI, pero fue eliminada. A la fecha sólo se puede rechazar el intercambio, si la información no se puede acceder o no está dentro de la jurisdicción del país requerido, tal y como lo hemos visto<sup>307</sup>.

En otro orden de cosas y para finalizar esta sección, existen límites de corte práctico. Estos límites más bien constituyen problemas que surgen en la aplicación de

---

<sup>307</sup> Op. Cit. OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes**. Pp. 12-19. Original en Inglés: *“Tax secrecy refers to the provisions under domestic law that ensure that information relating to a taxpayer and his affairs remains confidential and is protected from unauthorized disclosure. It is therefore fundamental for the co-operation in matters of information exchange that such confidential information continues to enjoy a similar level of protection when it is exchanged with other countries. For this reason any information supplied by a contracting party must be treated as confidential. Because confidentiality is preserved by the exchange of information instrument and the applicable domestic law in the receiving country the supply of information cannot be declined on the basis that it would contravene domestic tax secrecy rules.*

(...)

*In most countries, banks and similar financial institutions are required to protect the confidentiality of the financial affairs of their clients. This obligation (“bank secrecy”) may not only protect bank information against disclosure to third parties but may also affect the access to such information by governmental authorities, including tax authorities. The practices of OECD member countries in this regard are summarised in the Report “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes”(OECD, 2000) and in an update report issued in 2003 (the “2003 Progress Report”).*

*Both the Model Convention and the Model Agreement stipulate that bank secrecy can not form the basis for declining to provide information. Thus, the competent authorities of the contracting parties need to have the authority to access, either directly or indirectly, through a judicial or administrative process, information held by banks or other financial institutions and to provide such information to the other contracting party. The respective commentaries elaborate further on this point.*

(...)

*A request for information cannot be declined solely because the information is held by nominees or persons acting in an agency or fiduciary capacity or because the information relates to an ownership interest.<sup>35</sup> For instance, an information request could not be declined merely because domestic law or practices may treat ownership information as a trade or business secret.*

(...)

*The concept of “domestic tax interest” describes a situation where a contracting party can only provide information to another contracting party if it has an interest in the requested information for its own tax purposes. A refusal to provide information can not be based on a domestic tax interest requirement and a contracting party must use its information gathering measures even though invoked solely to obtain and provide information to the other contracting party”.*

Tratados que los Estados han intentado eliminar a través de sucesivas modificaciones a los modelos existentes, pero que aún persisten.

LÓPEZ FEITO manifiesta que los problemas o temas de orden prácticos en cuanto al intercambio de información, al referirse al Manual de Implementación de la OCDE son los siguientes:

“ (...)

**a) Normalización de formularios**

*La utilización de formularios por parte de todos los países de la OCDE, es considerada como una medida que evitaría problemas de aplicación práctica del intercambio de información, lo que sin duda afectaría favorablemente la eficacia de este tipo de cooperación.*

*Se cita como uno de los problemas que en gran medida se resolvería, el referente a la traducción del idioma en que la solicitud de la información viene redactado; problema lingüístico, que en la práctica se convierte en uno de los más significativos.*

**b) Demora en el suministro de la información.**

*La generalidad de los países miembros han mencionado el hecho de que una de las causas que motivan la demora en el suministro de información solicitada, consiste en la escasa prioridad que los servicios periféricos de la Administración Fiscal otorga a este tipo de materias. (6)*

**c) Costes económicos del intercambio de información**

*Por lo que respecta al coste económico en que incurre un Estado en la obtención de información, hay que distinguir entre costes ordinarios, y costes extraordinarios derivados de la puesta en práctica de un procedimiento o investigación específica para la obtención de información, o en su caso la utilización de expertos, intérpretes o traductores.*

***d) Experiencia sobre el intercambio de información con los países no miembros de la OCDE***

*El intercambio de información con los países no miembros de la OCDE se limita, por lo general, a las modalidades de intercambio previa solicitud, y en supuestos concretos a ciertos intercambios espontáneos. En todo caso, cabe mencionar que los problemas de fondo detectados tienen la misma naturaleza que los que se plantean entre Estados miembros de la OCDE.*

*Se manifiesta como una preocupación especial en relación con el intercambio de información con países no miembros, la necesidad de garantizar la confidencialidad de la información, así como las garantías de los derechos del contribuyente”<sup>308</sup>.*

SÁNCHEZ LÓPEZ identifica claramente los problemas prácticos de la implementación propiamente dichos:

*“(…) no son otras, (...), que la diversidad las posturas nacionales respecto de la fiscalidad en general y sobre determinados aspectos de ella, en particular, así como las diferencias existentes entre las estructuras impositivas y organizativas de los distintos Estados; razones a*

---

<sup>308</sup> LÓPEZ FEITO (Fernando). **Guía de la OCDE sobre el Intercambio de Información Fiscal entre Estados**. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, N°24. Pp. 6-7



*las [que] cabría añadir, además, la ausencia de una “cultura de la cooperación” en materia de intercambio de información cuya base, o una de sus bases fundamentales, se encontraría a nuestro juicio, en la ausencia de la conciencia, al menos en determinados campos, acerca de la existencia de un interés fiscal supranacional, esto es, de distintos Estados, siendo así que la cooperación interestatal implica, como ha señalado ADONINNO, la presencia de intereses de diversa índole que deben identificarse en orden a comprender la regulación incluida en las distintas normas existentes en la materia así como las dificultades y problemas que las mismas plantean.*

*Consideraciones estas últimas que se traducen, por otra parte, y en lo que atañe al tema que nos ocupa, en la ausencia de homogeneidad en la regulación de muchos de los aspectos que configuran el intercambio de datos en el ámbito internacional (que encuentra su reflejo también las diversas interpretaciones que éstos merecen) y que podría responder tanto a la carencia de unos principios comunes en el ámbito de la imposición internacional (...), como las diferencias de legislación existentes entre los diversos Estados en orden a la regulación a los deberes de información internacional (...)*<sup>309</sup>.

## **6. El tratamiento jurídico de la información intercambiada**

Normalmente los Estados negocian como parte de los convenios incluir cláusulas que regulen el manejo de la información, es decir el tratamiento jurídicamente permitido de la misma. Esto se hace para lograr cierto grado de homogeneidad entre las normativas de los países. En los casos en que esto no se da, debería entenderse que la información se verá protegida por las normas del país que la hagan de forma más amplia, puesto que bajo el convenio, los Estados se ven obligados a respetar la normativa de ambos países.

---

<sup>309</sup>Op. Cit. SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). Pp. 93-94

Cuando se adopta normativa de confidencialidad en el convenio, esta deberá prevalecer sobre la normativa interna, sólo cuando la protección otorgada es mayor. Es decir, se establece una especie de mínimos a ser respetados. Esto es especialmente importante en los convenios de carácter multilateral.

A nivel internacional, lo normal es que se permita facilitar la información intercambiada a los órganos encargados de la gestión, inspección y recaudación de los impuestos cubiertos por el tratado, y a los órganos administrativos y tribunales competentes en materia tributaria:

*“En primer lugar, debe señalarse que los órganos encargados de la gestión, inspección y recaudación de los impuestos cubiertos por el CDI son la únicas personas a quien pueden revelarse los datos intercambiados; ciertamente no tendría sentido que los órganos competentes de la Administración fiscal no pudieran acceder a tales datos con el fin de controlar la correcta aplicación de la legislación fiscal; (...)”<sup>310</sup>.*

En los convenios de doble imposición se prohibían los intercambios triangulares: es decir que un estado contratante que obtenga datos los comunique a un tercer Estado, salvo autorización del Estado que inicialmente facilitó la información. CALDERÓN CARRERO afirma:

*“Los convenios de doble imposición excluyen de forma radical que un Estado que ha recibido datos de otro Estado contratante los comunique o transmita a un tercer Estado”<sup>311</sup>.*

El mismo autor hace referencia a normas de la Unión Europea donde se permiten los intercambios triangulares con previa autorización del Estado remitente, una vez que se

---

<sup>310</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (José Manuel). P. 22

<sup>311</sup> *Ibíd.* Pp. 22-23

le han garantizado las mismas condiciones que tiene con el segundo Estado en el convenio. Este es el caso del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>312</sup>.

En Costa Rica a nivel interno, el manejo de la información es bastante limitado. El artículo 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que: la información obtenida o recabada sólo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas. El incumplimiento de esta disposición constituirá el delito de divulgación de secretos, tipificado en el artículo 337 del Código Penal. Esta prohibición no impide trasladar ni utilizar toda la información necesaria requerida por los tribunales comunes, quienes están facultados para acceder a la información por disposición constitucional.

La Sala Constitucional ha señalado que la Constitución sólo impone límites en cuanto al acceso de la información, pero no en cuanto a su divulgación, una vez que ha sido accedida, por lo cual se legaliza la disposición de la información en este sentido. Siendo así, si el convenio firmado o ratificado amplía las facultades de disposición de la información en este sentido, éste deberá prevalecer por encima de ley vigente y sin limitación constitucional alguna.

La interpretación de la Sala Constitucional es un tanto escueta, el artículo 24 garantiza el derecho a la intimidad y da acceso a la información sólo por razones de interés público, como es forzar al cumplimiento del deber de los ciudadanos a contribuir.

---

<sup>312</sup> OECD. **Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters**. Artículo 8. Original en inglés: “Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party”.

Por lo tanto, parte esencial de la garantía de este derecho es la confidencialidad con que se manejan los datos y la consecuente restricción de su divulgación. La Constitución permite el acceso a la información para fines tributarios y para permitir la vigilancia en razón de las competencias de una determinada autoridad, que este caso es la Administración pública, sólo mediando una ley aprobada por dos terceras parte de la Asamblea Legislativa. Por lo tanto, la divulgación de la información sólo debería darse bajo el más estricto control de confidencialidad, hacia autoridades competentes en materia fiscal, para fines tributarios, y por autorización de una ley aprobada por mayoría calificada, que debería ser el Convenio.

Con respecto a la utilización de los datos, claramente los mismos sólo podrán ser utilizados para fines fiscales o para el cumplimiento de competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos, de acuerdo con el artículo 24 de la Constitución. Ahora, las competencias del Ministerio de Hacienda siempre serán de orden fiscal, por lo que, la información no podrá ser utilizada más que para fines fiscales.

Legalmente sucede lo mismo. La utilización posible de los datos recabados por la Administración se deriva de la integración de los artículos 115 y 117. Como lo indicamos, el primero de ambos artículos limita el uso de la información a fines tributarios y el segundo define la confidencialidad con que debe ser tratada en el siguiente sentido:

*“Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que éstas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo.*”

(...)

*Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como a los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras”.*

Sin embargo, se deja abierta la posibilidad de divulgar la información en los siguientes casos:

- (i) El contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquél, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones;
- (ii) Los Tribunales Comunes podrán inspeccionar las declaraciones, éste es un derecho que les da la Constitución;
- (iii) La Administración está facultada para la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan en tal forma que no pueda identificarse a las personas.

En mediante dictamen C-304-2007 del 30 de agosto de 2007, la Procuraduría interpretó las normas anteriormente citadas, desarrollando ampliamente el concepto de “personeros de los poderes públicos”, llegando a la siguiente conclusión:

*“La Dirección General de Tributación no está autorizada por el ordenamiento jurídico para suministrar a otros entes públicos información proveída por empresas contribuyentes, cuando ésta no sea para el ejercicio de la competencia tributaria de ese ente, aún y cuando se haga en forma tal que no pueda identificárseles, con el fin de agruparlos en categorías y, de esa forma, fomentar su desarrollo productivo”.*

Es decir, determinó que la excepciones indicadas por el artículo 117 era posibles, sí y solo si se llevaban acabo con fines tributarios y si la información finalmente era utilizada con fines tributarios.

En el marco de los convenios, la información sólo puede intercambiarse para los fines que establezca el convenio. Tomando en cuenta que la limitación constitucional para el acceso está directamente vinculada con las competencias del Ministerio de Hacienda que son de orden fiscal, pareciera lógico que los convenios sólo puede ser firmados para que la información se utilizada para fines fiscales. Al menos cuando se trata de intercambio entre administraciones tributarias.

Un punto importante que deriva del manejo y utilización de la información es el valor jurídico probatorio de la información intercambiada. Los convenios sólo preeven la posibilidad del intercambio, pero no el valor que la información tendrá para la administración dentro de un procedimiento o proceso fiscal o penal. Este valor dependerá exclusivamente de la normativa interna.

Constitucionalmente el manejo de la prueba deberá darse dentro del marco del debido proceso y a nivel administrativo, la misma tendrá valor cuando la información sea recabada de conformidad con las leyes que disponen de su manejo pues, de conformidad con el artículo 115 tantas veces citado, la información y las prueba general obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria, no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado.

Como resultado, si la información es solicitada fuera del marco de un Convenio de forma discrecional, el contribuyente podrá invocar la ilegalidad de la prueba.

En el mismo sentido, si la información es utilizada como prueba con fines distintos a los tributarios, su ilegalidad también podrá ser invocada.

## **7. La posición jurídica de los obligados tributarios en el seno del procedimiento de intercambio de información.**

Los ciudadanos del Estado Costarricense se ven compelidos a suministrar información a su Administración Tributaria indirectamente por su obligación de contribuir con el erario público, establecida en el artículo 18 de la Constitución Política, y directamente por las facultades que la misma Constitución y las Leyes otorgan al Ministerio de Hacienda para solicitar la información. Sin embargo, cuando el contribuyente aporta información a nivel local su colaboración es directa, puesto que, preclusiva o determinante, la misma es utilizada para el cobro de un tributo nacional. SANCHEZ LÓPEZ hace referencia a esta situación como una finalidad inherente al intercambio de información:

*“Otra de las finalidades atribuidas al intercambio de la información hace referencia a su articulación como instrumento al servicio de la realización del deber de contribuir, habiéndose señalado, en este sentido, “cuando un país asiste a otro obteniendo los datos solicitados no hace otra cosa que proteger su propio deber de contribuir, aunque de manera indirecta (...)”<sup>313</sup>.*

Sin embargo, acto seguido SÁNCHEZ LÓPEZ hace referencia a la posición contraria:

---

<sup>313</sup>Op. Cit. SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). Pp. 95

*“(…) la realización del intercambio de información “no se fundamenta en la tutela del “deber (constitucional) de contribuir” a la Hacienda del Estado sino que, por el contrario, se está garantizando el control del fraude fiscal por el Estado requirente” y que traduce, sobre todo, y a nuestro juicio, la ausencia de conciencia en el ámbito internacional acerca de la existencia de un interés fiscal que sobre pasa las fronteras de los diversos trabajos. (...)”<sup>314</sup>.*

El deber de aportar información, en todo caso, es todavía más mediato o indirecto cuando la información no es utilizada para fines propios de la Administración, sino en fines ajenos. Entonces la información es aportada que el Estado en su momento tenga la posibilidad de verse retribuido con un suministro de información desde el exterior. Es en ese momento que el administrado habrá colaborado indirectamente con el cobro del tributo o con garantizar el control de la evasión fiscal y, será con el cobro en sí mismo cuando se concrete su colaboración y el fin con el cual en primer lugar debió aportar la información.

Normalmente, el deber de aportar resulta de una pugna entre los derechos individuales a la intimidad y el deber de contribuir al erario público. Como el bien común prevalece en este caso, el contribuyente deberá ceder parte de su ámbito de privacidad y verse sometido a una investigación que posiblemente culminará en el cobro de un impuesto. Este impuesto se traduce en un perjuicio económico de orden jurídico. Este perjuicio afecta la capacidad económica del contribuyente hasta un grado que no puede ser confiscatorio pero que, al fin y al cabo, es una disminución en sus ingresos. En estrecha conexión con este tema SÁNCHEZ LÓPEZ indica:

*“(…), cabe señalar la especial aplicabilidad en este ámbito, y indirecta relación con el concepto de trascendencia tributaria, del principio de proporcionalidad.*

---

<sup>314</sup>Ibíd. Pp. 95



*Principio que reviste gran importancia en el tema que nos ocupa en orden a racionalizar los intercambios de información actuando, al mismo tiempo, como medio de salvaguarda de la posición jurídica del sujeto afectado por dichas actuaciones, y que no aparece invocado por otra parte, ni en los Tratados ni en los Convenios internacionales, habiendo sido reconocido, sin embargo, por el TGCE como “principio común del procedimiento Administrativo, (...) sin discusión en el ámbito tributario”<sup>315</sup>.*

Además, si se comprueba un perjuicio económico para la hacienda pública, el contribuyente podría deber intereses y mora y podría ser sometido a sanciones y penas, inclusive.

La información solicitada será parte de un procedimiento o proceso fiscal y puede que penal. Es por ello, y por las consecuencias en la que podría terminar el procedimiento o proceso, que los derechos del contribuyente y su situación jurídica frente al requerimiento es esencial.

Si bien domésticamente el debido proceso es un derecho fundamental protegido por la Constitución, garantizado por las leyes y desarrollado por la jurisprudencia, tanto a nivel administrativo como judicial, el derecho comparado revela que la mayoría de los países no disponen de garantías para los contribuyentes ante el intercambio de información, por lo menos no expresas.

*“El examen del derecho comparado revela que la mayoría de los países no contempla ningún tipo de intervención o audiencia al obligado tributario afectado por el intercambio de información: los obligados tributarios cuyos datos se intercambian son “sujetos pasivos” de un procedimiento realizado a sus “espaldas”. El hecho de que el intercambio*

---

<sup>315</sup>Ibíd. P.100

*de información ha sido concebido como un mecanismo “antifraude” parece que ha influido de manera determinante en este aspecto”<sup>316</sup>.*

Los convenios internacionales normalmente son omisos en cuanto a la regulación de la relación con los obligados tributarios, la cual normalmente se deja a discreción de cada Estado. SÁNCHEZ LÓPEZ señala en el caso de la Unión Europea:

*“La cuestión de la posición jurídica de los obligados tributarios en el seno del procedimiento de intercambio de información no aparece regulada en los convenios de doble imposición ni tampoco en la directiva 77/779/CEE, tratándose, en consecuencia, de una problemática cuya regulación se ha dejado a la normativa interna de cada país y que ha conducido, a juicio de la doctrina internacional, a un déficit inaceptable de garantías para las personas afectadas por el intercambio de datos con trascendencia tributaria a nivel internacional agravado, además, por las lagunas existentes en muchos ordenamientos en relación con la salvaguarda de los sujetos afectados por el deber de información, (...)”<sup>317</sup>.*

CALVO VÉRGEZ explica dicho fenómeno la siguiente forma:

*“A nuestro juicio, la ausencia en el convenio de la citada medida de protección de los derechos del contribuyente puede deberse al hecho de que los Estados se muestran todavía más recelosos con la posibilidad de que una norma de carácter supra nacional imponga límites a actuaciones que en principio sólo afectarían en su propio territorio. Precisamente por ello, y con la finalidad de alcanzar un cierto consenso, se deja que sea cada país*

---

<sup>316</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (José Manuel). P. 27

<sup>317</sup> Op. Cit. SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). P.101

*de forma autónoma el que establezca el mecanismo protector de sus residentes”<sup>318</sup>.*

Normalmente el obligado tributario sólo entra en conocimiento de la situación cuando los datos solicitados no están en manos de la Administración Tributaria y le son requeridos. Sólo en este caso el sujeto puede oponerse tanto al suministro de la información como al intercambio en sí mismo:

*“Existe, sin embargo, un caso donde los obligados tributarios afectados sí pueden intervenir en el procedimiento; ello acontece cuando la Administración que tiene intención de suministrar unos datos que le han sido requeridos no los posee y, por tanto, los tiene que obtener de los particulares. En este caso, la persona a la que se dirige la Administración puede oponerse no sólo a aportar los datos que le solicitan, sino también al propio intercambio de información; (...)”<sup>319</sup>.*

En algunos países se ha empezado a contemplar lo que se conoce como “derechos de participación”. Entre estos derechos se encuentran: (i) la notificación de la existencia del requerimiento, de su origen y alcance y los datos que se tiene la intención de intercambiar; (ii) el derecho de audiencia o consulta, para presentar alegaciones y advertir la presencia de daños; y (iii) la presentación de recursos ante los tribunales (donde la transmisión se paraliza hasta tanto no haya sentencia firme y vinculante)<sup>320</sup>. BUSTAMANTE ESQUIVIAS divide los derechos del contribuyente en diferentes niveles:

*“Por otra parte, en esta materia, cabe distinguir diferentes niveles o modalidades de derechos para los contribuyentes. Así, existe:*

---

<sup>6</sup>Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). Pp. 69

<sup>319</sup> Ibíd. P. 27

<sup>320</sup> Ibíd. P. 28

- *El derecho a la notificación que consiste en básicamente en proporcionar al contribuyente los datos necesarios para que tenga conocimiento de los datos que van a ser o han sido intercambiados y pueda éste, contestar, recurrir u objetar dicho intercambio.*

*En general, la notificación consiste en revelar el (sic) interesado los siguientes aspectos:*

- *El país al que los datos son requeridos*
- *los impuestos objeto de investigación*
- *el fundamento jurídico en que se basa el intercambio*
- *los datos transmitidos*
- *eventualmente, el procedimiento a seguir para recurrir contra el intercambio*

- *El derecho de consulta que exigiría a las autoridades fiscales no sólo informar al contribuyente sobre la petición de datos que se ha producido, sino también que se le consulte a éste sobre su conformidad a la cesión aunque, en todo caso, la decisión última sobre la entrega de los datos sea tomada por la administración*

*El derecho de recurso que puede dar lugar a reclamaciones en dos momentos o situaciones diferentes. Así, el contribuyente que recibe una notificación sobre una petición de datos, puede recurrir en el ámbito administrativo o judicial sobre la legalidad del intercambio antes de que este haya tenido lugar, pero también el contribuyente que tiene reconocido el derecho a ser notificado, pudiera recurrir ante los tribunales si este derecho no hubiera sido respetado”<sup>321</sup>.*

---

<sup>321</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (María Dolores). P. 950

SANCHEZ LÓPEZ también identifica estos momentos procesales que permiten la tutela de los derechos del contribuyente:

*“En primer lugar, la necesidad de notificación del intercambio de información al sujeto afectado por el mismo, así como de su finalidad, en cuanto a premisa necesaria para eficaz tutela de dicho obligado.*

*Posibilidad que, siendo negada por la mayoría de los estados, es defendida, sin embargo, por buena parte de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema.*

(...)

*La segunda cuestión que queríamos indicar, y que aparece íntimamente conectada con la anterior, tiene que ver con los medios de defensa que cabe prever en relación con los intercambios de información y que, desde nuestra perspectiva, no solamente deben garantizar un control a posteriori de la misma, esto es, su efectiva utilización para los fines para los que ha sido solicitada (dentro de los que se plantea el problema de la recurribilidad de los requerimientos de información), sino, además, la posibilidad de oponerse a una obtención ilegítima de datos por vulnerar alguno de los derechos o libertades constitucionalmente reconocidos”<sup>322</sup>.*

Específicamente en cuanto a la notificación, GÓMEZ POMAR señala:

*“El derecho a la notificación tiene por objeto poner al sujeto pasivo en conocimiento de que se está produciendo un intercambio de información y permitirle que se oponga, en caso, a que dicho intercambio tenga lugar”<sup>323</sup>.*

---

<sup>322</sup> Op. Cit. SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). Pp.103-104

<sup>323</sup> Op. Cit. GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). Pp. 68.

CALVO VÉRGEZ hace referencia a la experiencia neerlandesa exaltando las virtudes de su sistema en cuanto la garantía de los derechos individuales:

*“La protección más completa viene a ser la otorgada por la legislación interna de los Países Bajos. Sus autoridades han de comunicar al contribuyente aquellas solicitudes de intercambios de información que les afecten, especificándose además qué datos se requieren y cuál es el país interesado. La única excepción que se establece en este respecto es cuando existen sospechas fundadas de fraude, permitiéndose en este caso que la notificación sea posterior al intercambio”<sup>324</sup>.*

En Costa Rica el artículo 11 obliga que al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, la Administración Tributaria deberá informar a los contribuyentes, responsables y declarantes el alcance de la actuación a desarrollar cuando se estén efectuando actuaciones emanadas de programas del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales. Seguidamente, el artículo 14 del mismo Reglamento, señala:

*“Todas aquellas actuaciones de la Administración Tributaria que sean susceptibles de ser recurridas por el interesado, y aquellas que incidan en forma directa en la condición del contribuyente, responsable, declarante o informante frente a la Administración Tributaria, deberán ser notificadas a éstos de conformidad con lo establecido en el artículo 137 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y supletoriamente la Ley General de Administración Pública, Ley de Notificaciones, Citaciones y otras Comunicaciones Judiciales, el Código Procesal Civil y la Ley General de la Administración Pública. (...)”.*

---

<sup>5</sup>Op Cit. CALVO VÉRGEZ (J.). Pp. 68

Las leyes citadas por este artículo obligan a la Administración a notificar los actos que afecten la situación preexistente de administrado<sup>325</sup>. La información comunicada constituye una noticia para la Administración que cambia la situación preexistente, de forma precluyente o decisiva. En ambas situaciones abren posibilidades de fiscalización donde antes no existían. Es por ello que, en un principio la administración debería notificar al contribuyente del intercambio.

El medio y la forma por la cual se realiza la notificación son esenciales. El mismo artículo catorce supra citado establece que la comunicación hecha por un medio inadecuado o fuera del lugar debido, u omisa en cuanto a una parte cualquiera del acto, será absolutamente nula. No obstante, si el contribuyente se entera por cualquier medio de la existencia de un acto administrativo, da cumplimiento a éste, o interpone en su contra cualquier tipo de recurso o realiza cualquier gestión procedimental en relación con dicho acto, la notificación defectuosa u omisa se entenderá validamente efectuada. Las formas de notificación son reguladas por la Ley de Notificaciones, Citaciones y Otras Comunicaciones Judiciales y la notificación de las actuaciones de fiscalizadoras de comprobación o investigación en específico se encuentra regulada en artículo 67 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

La notificación defectuosa es nula<sup>326</sup> y la falta de notificación, cuando ésta es exigida por ley, genera indefensión. Al generar indefensión, la omisión de la comunicación puede resultar en la nulidad del acto administrativo<sup>327</sup>. La nulidad en sí misma puede ser impugnada vía incidental<sup>328</sup>, en cuando se interponga el recurso procedente, que en este caso sería en contra del acto que facilita el intercambio de información. No permitir la impugnación resultaría en una clara violación del derecho de defensa. Además de acuerdo con la Ley General de la Administración Pública, importantísima norma supletoria en

---

<sup>325</sup> Artículos 240 de la Ley General de la Administración Pública y 173 del Código Civil.

<sup>326</sup> Artículo 10 del Código de notificaciones, citaciones y otras comunicaciones judiciales

<sup>327</sup> Artículos 194 y 197 del Código Civil, y 233 de la Ley General de la Administración Pública.

<sup>328</sup> Ver artículo 199, 200, 594 , 694 del código civil en cuanto a los recursos en contra de los actos causantes de indefensión

materia tributaria como se ha visto, las normas en cuanto a al procedimiento administrativo deberán interpretarse en forma favorable a la admisión y decisión final de las peticiones de los administrados. Por lo que rige el in formalismo en pos del derecho de petición y respuesta del administrado.

A pesar de la normativa legal, existe en el artículo 67 citado una disposición infortunada que limita el derecho a impugnar la notificación contra la comunicación de inicio o ampliación de actuaciones, sin perjuicio de que, al impugnar el traslado de observaciones y cargos, se alegue cualquier nulidad procedimental en que se haya incurrido. Esta disposición es especialmente infortunada en el caso que nos ocupa, puesto que el acto en sí mismo del intercambio de información violenta el derecho a la intimidad y no habrá forma de recuperar la situación precedente si esta trasgresión se llega a dar.

En materia penal, de acuerdo con el artículo 12 del Código Procesal Penal, es inviolable la defensa de cualquiera de las partes en el procedimiento y, con las excepciones previstas en el Código, el imputado tendrá derecho a intervenir en los actos procesales que incorporen elementos de prueba y a formular las peticiones y observaciones que considere oportunas. Este artículo garantiza el derecho constitucional a la defensa del imputado (artículo 39 de la Constitución Política), que en todo caso deberá ser respetado si la persecución iniciada con el intercambio culminara en proceso penal por evasión.

La opinión contraria a los que los administrados tenga derechos de participación, incluida la notificación previa, es que su concesión:

*“(...) pondría en peligro, en la mayoría de las ocasiones, el éxito de de las investigaciones que se están llevando a cabo en el otro Estado, o el resultado de las mismas (recaudación de los créditos tributarios). También se ha indicado que el establecimiento de este tipo de garantías podría*



*obstaculizar los intercambios reduciendo a niveles mínimos la funcionalidad del mecanismo”<sup>329</sup>.*

En el Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria pareciera coincidir con esta teoría al indicar, en su artículo 11, que la obligación de informar al contribuyente sobre el inicio de las actuaciones fiscalizadoras y de investigación no será necesaria cuando se esté en presencia de programas de control del cumplimiento de los deberes formales o de sanción en caso de incumplimiento. En tales casos, deberá darse cumplimiento a la obligación de información aquí señalada, una vez constatados los hechos a verificar.

Resulta indispensable que el Estado costarricense defina una política clara en cuanto a la situación jurídica del administrado frente al intercambio de información que brinde un balance entre los derechos individuales y el interés público de recaudación fiscal y colaboración internacional. Como bien lo señala SÁNCHEZ LÓPEZ:

*“Situación ante la cual es preciso señalar, junto a RAMALLO MASANET, que “las relaciones interadministrativas no son indiferentes para el ciudadano” siendo unas de las condiciones básicas que legitiman la existencia de dichas relaciones el que “no supongan una disminución de los derechos constitucionales –seguridad jurídica, tutela efectiva- del administrado, en nuestro caso, del obligado tributario”<sup>330</sup>.*

### **Sección III. Funcionalidad del Intercambio de información:**

#### **1. El intercambio de información como mecanismo de control y prevención de fraude fiscal.**

---

<sup>329</sup> Op. Cit. CALDERÓN CARRERO (José Manuel). Pp. 29-32

<sup>330</sup> Op. Cit. SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). P.102

Tradicionalmente el intercambio de información se realizaba con dos propósitos: comprobar los hechos a los cuales serían aplicadas las reglas de un CDI y dotar a las Administraciones Tributarias de información suficiente para verificar el cumplimiento tributario, en cuanto a los contribuyentes que operan internacionalmente. Con esta visión, era un mecanismo poco explotado de gestión y fiscalización. GÓMEZ POMAR indica:

*“Estas modificaciones en la redacción del párrafo 1.º del artículo 26 tienen como finalidad clarificar precisamente la interpretación del Convenio en el sentido del doble objetivo perseguido por los intercambios de información: asegurar el correcto cumplimiento del Convenio, y asegurar la aplicación de las leyes tributarias a los sujetos al impuesto”<sup>331</sup>.*

Los países con renta mundial fueron los primeros en detectar su potencial y en desarrollarlo. La primera y más apreciada función que ellos detectaron, tras haber iniciado su uso en los CDI, fue la de instrumento para fiscalizar las rentas extraterritoriales, es decir como instrumento de control y prevención de la evasión fiscal. Esta función es obvia y ha quedado más que evidenciada en el transcurso de esta Tesis. CALVO VERGÉZ señala:

*“La prevención y la represión de la evasión y el fraude fiscal internacional constituye el primer gran objetivo de las iniciativas adoptadas en materia de intercambio de información”<sup>332</sup>.*

*“A nuestro juicio, en tanto que el principal objetivo del intercambio de información en material fiscal ha de ser evitar que las fronteras nacionales sirvan de refugio al contribuyente que incumpla sus obligaciones tributarias, se ha de adoptar todas aquellas medidas que sean necesarias”<sup>333</sup>.*

---

<sup>331</sup> Op. Cit. GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). Pp. 61.

<sup>332</sup> **Op cit**, CALVO VERGEZ (J.). P.95.

<sup>333</sup> Op. Cit. CALVO VÉRGEZ. P. 114

CALDERÓN CARRERO por su parte expresa:

*“Desde sus primeros tiempos, el intercambio de información fiscal entre Estados ha respondido a la necesidad de éstos de dotar a las Administraciones tributarias de los medios adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan trasnacionalmente”<sup>334</sup>.*

Lo mismo acontece en relación con el conjunto de instituciones que se ha ido introduciendo, cuando menos en el marco de los países miembros de la OCDE, al efecto de contrarrestar las cada día más numerosas y sofisticadas operaciones de planificación fiscal internacional. CALDERÓN CARRERO señala:

*“Puede afirmarse, por tanto, que la principal función que desempeña el intercambio de información es la de servir de instrumento de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones económicas internacionales. Y es que, como ha puesto de relieve RUIZ GARCÍA y OWENS, en el momento presente no resulta posible garantizar la efectividad de un principio tributario del alcance del “principio de renta mundial” en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades sin el intercambio de información entre Administraciones tributarias”<sup>335</sup>.*

En cuanto al mismo tema GÓMEZ POMAR señala:

---

<sup>334</sup> CALDERÓN CARRERO (José Manuel). **La Cláusula de Intercambio de Información Articulada en los Convenios de Doble Imposición.** *Fiscalidad Internacional*: Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, P. 989.

<sup>335</sup> CALDERÓN CARRERO (Manuel). **El Control del Fraude Fiscal Internacional a través del Intercambio de Información.** *Estudios de Fiscalidad*: Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Nº 44, 2000, P. 5.

*“Los preceptos comentados no hacen sino confirmar un hecho evidente, que si bien es cierto que, para combatir el fraude y la elusión fiscal internacional, las legislaciones internas de los distintos países deben incluir normas anti-fraude a anti-abuso, no es menos cierto que si no se cuenta con un mecanismo de intercambio de información ágil y eficaz, no será posible prevenir la evasión fiscal”<sup>336</sup>.*

CALVO VÉRGEZ indica en cuanto a llenar el vacío normativo que se produce en virtud de las operaciones internacionales:

*“El intercambio de información fiscal como instrumento de asistencia mutua en el desarrollo de la función recaudatoria contribuyen ante todo a superar las lagunas que genera la limitación del campo de la ley tributaria en el espacio, así como la desigualdad existente ante el hecho de que los Estados sólo pueden aplicar sus leyes dentro del territorio cuando, cuando por el contrario, los particulares pueden desarrollar sus actuaciones a nivel mundial. Así mismo, dada la heterogeneidad que caracteriza al conjunto de los sistemas tributarios estatales, la articulación homogénea del intercambio de información a través de la adopción de un conjunto de disposiciones convencionales públicas contribuye a desarrollar una función instrumental respecto del conjunto del conjunto de normas internas”<sup>337</sup>.*

De lo anterior también puede extraerse una última funcionalidad del intercambio como elemento disuasivo en la lucha contra la evasión y la elusión. Si el contribuyente es conocedor de que el Estado cuenta con herramientas suficientes para detectar maniobras evasivas o elusivas, evitará llevarlas a cabo para disminuir su carga tributaria y contribuirá voluntariamente de acuerdo con la ley.

---

<sup>336</sup> Op. Cit. GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). Pp. 61-62.

<sup>337</sup> **Op cit**, CALVO VERGEZ (J.). P.94.

## **2. El intercambio de información como instrumento de control de la Evasión de Estado**

Por otra parte, con la globalización y el aumento de las operaciones transnacionales, el intercambio de información cobra otra función: se convierte en instrumento de control de la evasión de Estado. Con el auge de la competencia fiscal nociva, los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperantes, los Estados se reúnen para buscar instrumentos que permitan evitar la evasión de bases imponibles fomentadas por país de baja o nula tributación que además consintieran la evasión y protegieran a los contribuyentes de otros Estados que incurrieran en ella. Así, se le da un papel predominante al intercambio de información como indicio de cooperación internacional, por parte de las jurisdicciones identificadas como no cooperantes, tal y como se explicó en apartados anteriores. Esta función es lo que, al citar a CALDERÓN CARRERO, llamamos el redimensionamiento del intercambio de información.

Por su parte BUSTAMANTE ESQUIVIAS señala:

*“Pero más allá de su doble papel de mecanismo contra el fraude de y de garantía de pervivencia del actual modelo impositivo, la existencia de mecanismos que permitan participar de forma eficiente en el juego del intercambio internacional de información es ahora elemento básico diferenciador que va a regir las relaciones internacionales en cuanto a la calificación y tratamiento de aquellas operaciones incluidas en el ámbito de la soberanía tributaria de dos estados, que como claramente se refleja en el hecho de la no aplicabilidad de un modo coordinado por parte de los países de OCDE, de medidas anti paraísos en relación con aquellos países que aun*

*teniendo establecidos regímenes off shore de tributación, cumplan con los requisitos exigidos de transparencia de intercambio de información”<sup>338</sup>.*

CALVO VÉRGEZ opina:

*“Como segundo gran objetivo del intercambio de información tributaria se encuentra el respeto y la protección de la justicia tributaria. Se ha de reconocer que para que este principio material del derecho tributario sea objeto de una correcta aplicación, resulta imprescindible un alto grado de colaboración de las diferentes administraciones fiscales. Así, el intercambio de información como instrumento de cooperación en materia de asistencia mutua sirve, no sólo para superar las diferencias existentes entre el conjunto de los sistemas tributarios, sino también para garantizar un equitativo reparto de la materia imponible entre los diferentes países, asegurando la justicia en la imposición, una vez que ésta quede establecida entre Estados con el mismo nivel de evolución fiscal. De este modo si reconocemos que el remedio al fraude interior para el desarrollo de los controles nacionales, el remedio contra la evasión fiscal internacional ha de venir determinado por una asistencia mutua entre estados en todas sus facetas en aras de la consecución de una relación estable entre los diferentes controles nacionales.<sup>339</sup>”*

A pesar de que la globalización era ya una realidad y el constante crecimiento de las operaciones transnacionales, para los países con renta territorial la conveniencia de intercambiar información seguía sin ser obvia. Por mucho tiempo estos países han confiado el control de la evasión y el fraude en el impuesto sobre las remesas.

---

<sup>338</sup> Op. Cit. BUSTAMANTE ESQUIVIAS (Maria Dolores). P. 942

<sup>339</sup> **Op cit**, CALVO VÉRGEZ (J.). P.98.

Los países con renta territorial, se colocaban en posición de contra parte con respecto a los países de renta mundial, considerando que no había razón para intercambiar información donde el único resultado sería permitir que los países de renta mundial cobraran impuestos en sus jurisdicciones. Además se descartaba resultado positivo para el país, confiando en que la territorialidad del sistema no necesitaba de información de otras jurisdicciones. En la práctica, la falta de intercambio de información se acentuaba por que éste dependía de las cláusulas contenidas en los CII, de los cuales países como Costa Rica no eran signatarios.

El número de intercambios de información se empieza a incrementar con el reporte de de la OCDE de 1998, explotando su funcionalidad como instrumento de control de la evasión de Estado y de manifestación de buena voluntad a nivel internacional.

Costa Rica firma su primer convenio de intercambio de información en 1990 y desde entonces ha reconocido la utilidad del intercambio de información. Ejemplo de ello es el considerando tercero del Decreto N° 31098-RE-H en el cual se afirma:

*“3°—Que los convenios de intercambio de información tributaria y aduanera, constituyen instrumentos útiles para combatir la evasión fiscal, la subfacturación y sobrefacturación”.*

Con los convenios específicos, el intercambio de información se ha perfilado con un instrumento esencial para prevenir y combatir la evasión fiscal internacional, tanto por parte del Estado como por parte del contribuyente. Aunado a lo anterior, ha resultado ser el mecanismo más eficiente para hacer efectivas otras medidas de control adoptadas por los Estados, como son: la reglas de transparencia fiscal internacional (CFC rules), la normativa anti-subcapitalización o las cláusulas contra el uso impropio del los CDI (treaty shopping), etc. El intercambio de información, en la actualidad es el instrumento que hace posible el control de las diferentes acciones que resultan perjudiciales para el fisco a nivel internacional.

### 3. Teoría en cuanto a la utilización del intercambio de información como forma de garantizar el principio de neutralidad

M. KEEN y J.E. LIGTHART, al estudiar la teoría económica del intercambio de información, indican que el mismo lo que busca, en el fondo, es:

*“(...) fortalecer la aplicación del principio de residencia. (...). Ampliamente, sin embargo no universalmente, aceptado como principio director de tributación internacional, el caso teórico para principio de residencia (...) descansa en el teorema de Diamond Mirrelees (1971) sobre lo deseable de la eficiencia productiva. Esta propuesta es que, en ciertas circunstancias, cualquier estructura tributaria Pareto-eficiente cuenta con la característica que no afecta las decisiones de producción. (...). A diferencia del principio de la fuente, el principio de residencia es consistente con la eficiencia de la producción global, pues el sistema tributario no discrimina entre capital según donde esté ubicado”<sup>340</sup>.*

Con la capacidad de fiscalización que les brinda el intercambio de información, los países con renta mundial no sólo logran cobrar con más eficiencia sus impuestos (disminuyendo la erosión de bases imponibles), también logran el efecto que algunos autores llaman “unificación indirecta de bases imponibles”<sup>341</sup>. Al verse en la capacidad de fiscalizar a sus contribuyentes fuera de su jurisdicción, logran que todos ellos estén sujetos a la misma base imponible, independientemente de donde localicen su capital. El fin último

---

<sup>340</sup> KEEN (Michael) y LIGTHART (Jenny E) †. P. 6. Original en Inglés: “*The ultimate purpose of the sharing of information on income received is to strengthen enforcement of the residence principle (...). Widely, though not universally, accepted as a guiding principle in international taxation, the theoretical case for the residence principle (...) rests on the Diamond and Mirrelees (1971) theorem on the desirability of production efficiency. This is the proposition that, under certain conditions, any Pareto-efficient tax structure has the feature that it leaves production decisions undistorted. (...) . Unlike the source principle, the residence principle is consistent with global production efficiency, because the tax system does not discriminate between capital according to where it is located*”.

<sup>341</sup> Ver MITCHELL página 103 de la presente tesis.



de la unificación de bases imponibles a su vez es conseguir neutralidad en los sistemas tributarios. En este sentido SÁNCHEZ LÓPEZ señala:

*“La asistencia mutua entre las administraciones tributarias europeas se ha convertido, en definitiva, y tal como ha señalado DELGADO PACHECO, “en cuestión clave en el proceso de armonización fiscal ligado a la construcción de la Unión Europea”, con todo lo que ello lleva consigo”*

<sup>342</sup>.

GÓMEZ POMAR, por su parte, menciona lo siguiente:

*“Este binomio de no distorsión-no elusión fiscal plantea la necesidad de una coordinación fiscal internacional y, específicamente, de una coordinación fiscal en Europa que tiene sus dos puntos de apoyo en la política de armonización fiscal por una parte, y en la intensificación de la asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias, (...)”<sup>343</sup>.*

#### **4. El intercambio de información al servicio del contribuyente**

El intercambio de información no sólo está al servicio del Gobierno. También hay una tendencia de instrumentalizar las cláusulas de intercambio de información para canalizar intereses de los contribuyentes que llevan acabo operaciones internacionales. El intercambio de información puede servir de escudo al contribuyente para beneficiarse de una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto del de su residencia, allí donde la comprobación de un dato sea esencial para otorgar el beneficio.

*“En definitiva, la cláusula de intercambio de información posee una doble funcionalidad (OLIVER); por un lado, constituye un instrumento que*

---

<sup>342</sup> Op. Cit. SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). P. 94

<sup>343</sup> Op. Cit. GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). Pp. 60.

*permite a las Administraciones fiscales prevenir y combatir el fraude y la evasión fiscal internacional (sword); y, por otro lado, integra una modalidad de asistencia administrativa mutua que puede ser empleada con la finalidad de asistir a los obligados tributarios que operan transnacionalmente, de manera que éstos puedan recibir el tratamiento discal adecuado a sus circunstancias”<sup>344</sup>.*

A pesar de la tendencia mencionada SÁNCHEZ LÓPEZ, citando a BUSTAMANTE ESQUIVIAS opina:

*“(…) lo que, a nuestro juicio, y sin dejar de ser cierto ha hecho perder o dejar de lado otras perspectivas del intercambio de información, más adaptadas, quizá, a la realidad actual del sistema de aplicación de los tributos, incluso a nivel supranacional. Dichos con otras palabras, parece que el concepto de cooperación o Asistencia Mutua responde más al interés de los Estados que al de los sujetos implicados en el procedimientos de intercambio de información tributaria, (...)”<sup>345</sup>.*

Por ejemplo, en el caso de Costa Rica, el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) prevé una medida unilateral para evitar la doble imposición exonerando del impuesto sobre las remesas el pago a no residentes de utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de toda clase, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la Administración Tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les

---

<sup>344</sup> *Ibíd.* P.6

<sup>345</sup> *Op. Cit.* SÁNCHEZ LÓPEZ (María Ester). P. 95

concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior.

## **5. Funcionalidad del Intercambio de Información en Costa Rica como país de renta territorial**

Frente a esta situación, el contribuyente interesado en la extensión podría invocar un convenio de intercambio de información para que se comprueben los datos necesarios para obtenerla.

La doctrina identifica el intercambio de información como la mejor solución para los problemas que presentan las operaciones intencionales que hemos discutido en el transcurso de esta investigación. Lo presentan como la solución más factible, frente a otras opciones como la unificación de bases imponibles, la cual implica cierto grado de invasión en la soberanía.

La mayoría de los análisis doctrinarios se hacen desde la perspectiva de países con que utilizan el principio de residencia y no, desde la perspectiva de un país con renta territorial. Por lo tanto, no se puede aceptar a ciegas que ésta es la mejor solución en todos los casos sin analizar las necesidades de cada país en específico. Muchos países escogerán proteger el secreto bancario y otros escogerán el intercambio para cumplir con exigencias internacional. Todo dependerá de la política fiscal de cada Estado y de sus fines económicos a largo plazo, lo cuales necesariamente considerarán cual será papel deberán jugar los impuestos y la confidencialidad como elemento de atracción de capital extranjero, frente a otras características y recursos.

Independientemente del efecto que el intercambio de información pueda tener sobre la atracción de capitales y de la discusión sobre si el mismo implica cesión de soberanía, el objetivo de la presente tesis es demostrar la funcionalidad de este instrumento para evitar y controlar la evasión fiscal en Costa Rica. Su utilidad en el país, a pesar de la vigencia de un

sistema fiscal basado en el principio de la fuente o de territorialidad, es fácilmente comprobable al indagar sobre el uso que se le ha dado al Convenio con EE.UU. en la práctica administrativa.

El convenio empezó a implementarse un año después de su suscripción. Desde el año 1991 ha existido flujo de información entre los países, independientemente de su utilización efectiva en procesos de fiscalización<sup>346</sup>.

El Internal Revenue Service (IRS), Administración Tributaria de EE.UU., de mes a mes envió a nuestra Administración Tributaria cajas de información sobre las actividades de contribuyentes costarricenses residentes en aquel país. La información, sin embargo, no era de utilidad para Costa Rica, puesto que las rentas sobre las que trataba la información eran extraterritoriales y no sujetas en nuestro país<sup>347</sup>.

Por falta de capacitación y de recursos (humanos y materiales), Costa Rica descartó la información recibida sin comenzar a realizar solicitudes adecuadas a sus necesidades. Costa Rica empezó a aplicar el convenio como sujeto activo, requiriendo información, en el año dos mil dos. Desde ese momento el volumen de requerimientos se ha aumentado constantemente. En este año 2007, hasta el mes de septiembre, nuestro país ha realizado aproximadamente siete requerimientos, versus 3 requerimientos por parte de EE.UU. Lo cual comprueba la necesidad del intercambio independientemente del sistema de sujeción de las rentas que tenga un Estado.

A pesar de que la Administración ha logrado aplicar el Convenio, ello no quiere decir que se haga con eficiencia. Los requerimientos no se hacen siguiendo método predeterminados y estructurados que permitan explotar el instrumento al máximo. La Administración Tributaria costarricense no cuenta con un departamento especializado que

---

<sup>346</sup> GARRO MONTOYA (Luis Diego). **Funcionario de la Dirección de Fiscalización Encargado de Coordinar el Intercambio de Información con EE.UU.** Entrevista: San José, Edificios La Llacuna, Dirección General de la Fiscalización. 14 de septiembre, 2007.

<sup>347</sup> *Ibíd.*

procese los requerimientos de información de una u otra parte. No se tienen recursos humanos capacitados, salvo contadas excepciones, que puedan identificar la necesidad de la información y procesar el requerimiento adecuadamente<sup>348</sup>.

En este momento la Dirección de Fiscalización quien recibe los requerimientos, coordina y los asigna. Lo mismo a la inversa. La dirección de Fiscalización, y no la de Gestión, es el canal por el cual se formulan los requerimientos. Dependiendo del tipo de información solicitada, el requerimiento se envía a la dirección de Gestión o la Administración de Grandes Contribuyentes u otra.

La información que hasta la fecha ha solicitado Costa Rica, en su mayoría ha sido relacionada con operaciones comerciales de costarricenses con contribuyentes residentes de EE.UU. Los requerimientos esencialmente están directa o indirectamente relacionados con los **casos hipotéticos** que dan pie a la presente investigación.

No hay que perder de vista que en el caso costarricense, en todos los supuestos hipotéticos descritos, la solicitud también podría darse por petición de contribuyente. Cuando la naturaleza, sustancia o razón de negocios de sus transacciones internacionales se cuestionada por la Administración Tributaria y se vea en riesgo de sufrir ajustes con base en presunciones, el administrado podría válidamente solicitar que se aplique el Convenio con EE.UU. contar con las pruebas necesarias para comprobar la corrección de su situación fiscal.

---

<sup>348</sup> Ibíd y TENCIO PEREIRA (Giovanny). **Director de la División de Gestión habla sobre el grupo de trabajo de Sieca**. Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 21 de febrero, 2006.

## CONCLUSIONES

(i) El estudio doctrinal, legal y jurisprudencial realizado arrojó que organismos internacionales, tal como el CIAT, la OCDE, la Comunidad Andina han considerado a los Convenios de Intercambio de Información Tributaria como instrumento útil para prevenir y controlar la evasión fiscal del contribuyente y la evasión de Estado. Los esfuerzos generalizados de estos organismos por perfeccionar e implementar los convenios específicos de intercambio de información, así como por hacer efectivo el uso de las cláusulas de intercambio de información en otros convenios así lo demuestran. Además, el intercambio de información es instrumento útil de: implementación de otras medidas de control adoptadas por los Estados (reglas de transparencia fiscal internacional, normativa anti-subcapitalización, cláusulas anti treaty shopping, etc.); protección del principio de neutralidad fiscal; y canalización intereses de los contribuyentes que llevan acabo operaciones internacionales.

(ii) La globalización definitivamente ha sido un factor decisivo para potenciar la necesidad del intercambio de información como un instrumento útil y necesario para prevenir y combatir la evasión fiscal. Los fenómenos del comercio electrónico y la competencia fiscal nociva han sido los disparadores inmediatos del llamado “redimensionamiento del intercambio de información” en el ámbito internacional.

(iii) El “ocultamiento” o el “engaño” son dos de los principales factores presentes en la definición de evasión. Así cuando se utilizan otras jurisdicciones para incurrir en evasión, la información a la que se pueda acceder para las operaciones internacionales de los obligados tributarios es vital. El manejo de la información es indispensable para lograr una correcta labor de gestión. Es en esta labor en donde el concepto de evasión se vincula al intercambio de información. Por otro lado, en la evasión de Estado el vínculo se da con la cooperación que un Estado brinda a otro cuando intercambia información, esta cooperación prácticamente define si el país incurre o no en evasión de Estado.

(iv) Analizando los documentos recopilados, modernamente la OCDE y la ONU han sido las principales propulsoras del desarrollo de los instrumentos legales de colaboración internacional. En la práctica el Modelo más utilizado ha sido el de la OCDE y, aunque el modelo de la ONU da más derechos de recaudar para el país de la fuente o importador de capital, éste no ha demostrado tener diferencias sustanciales en cuanto a la cláusula de intercambio de información tendientes a proteger a los países indicados, dentro de los cuales aún se encuentra Costa Rica.

(v) Por medio de la redacción actual del artículo 26 de los Modelos de la OCDE y de la ONU se pretende alcanzar el intercambio de información más amplio posible, con el fin de satisfacer la necesidad de información de la Administración Tributaria, independientemente del objeto del Convenio de doble imposición. Sin embargo, está claro que mientras el intercambio de información se dé dentro del marco de los convenios para evitar la doble imposición, su alcance se ve influenciado de una u otra forma por el contenido de estos últimos. En Costa Rica, al día de hoy no existen convenios para evitar la doble imposición aprobados por la Asamblea Legislativa.

(vi) El intercambio de información forma parte de la categoría más amplia de la Asistencia Mutua en materia tributaria. Previendo cierto grado unificación (especialmente frente a la inminente Unión Aduanera Centroamericana) Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua, con la intervención de SIECA, desarrollaron un Modelo de Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica. Éste es solo un modelo que no ha sido implementado y que, para ello, deberá ser estudiado y adaptado tratando de solventar las lagunas que presenta en la actualidad. El Modelo presenta varias deficiencias en cuanto al intercambio de información que podría llevar a su inaplicabilidad práctica, que incluye: las reglas de aplicación del convenio prácticamente se trasladan al ámbito normativo interno de cada Estado; no se define lo que se entiende por confidencialidad; la regulación de los límites para el intercambio de información es escueta; las excepciones a la obligación de proporcionar asistencia mutua y cooperación técnica se resumen en aquellas motivadas por falta de reciprocidad y a los límites dispuestos por la constitución

de cada Estado, etc. La amplitud del convenio, no obstante, puede resultar eficiente para lograr con mayor facilidad un consenso entre los Estados participantes, puesto que el traslado de ciertos temas a la normativa interna significa menor grado de cesión de soberanía.

(vii) Los tratados específicos sobre intercambio de información tributaria tienen un alcance más amplio que otros instrumentos; casualmente porque están diseñados específicamente para el intercambio de información. El intercambio propiciado por estos modelos no está ni condicionado, ni limitado, ni dirigido a la consecución de otros fines. Además, estos tratados establecen mecanismos adicionales de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias. Como instrumento al servicio de la gestión y fiscalización tributaria, éstos parecieran ser más recomendables que una cláusula de intercambio de información tributaria, que sólo puede asistir en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal por “rebote” y accesoriamente. Dos son los modelos de convenios específicos que podrían resultar de mayor relevancia para Costa Rica en el Futuro: el de la OCDE y el del CIAT. En la actualidad, como se dijo Costa Rica ya cuenta con un convenio basado en el modelo estadounidense.

(viii) Dichos convenios cobran especial relevancia con el Reporte sobre prácticas fiscales nociva de 1998 de la OCDE. Ello, precisamente como instrumento para evitar la evasión de Estado. El hecho de no intercambiar información es considerado, en sí mismo, como una de las características principales de una jurisdicción no cooperante. Algunos países incluso consideran que la competencia fiscal nociva se limita a la falta de intercambio efectivo de información tributaria. Los convenios de intercambio de información pueden tener una función práctica para Costa Rica, como manifestación de buena voluntad internacional y como forma de demostrar su estatus de país cooperante.

(ix) Existen posiciones claramente contrarias a la redacción del informe de 1998 de la OCDE y las medidas que con su redacción se pretenden tomar. En especial se manifiestan en contra del intercambio de información. Se considera que este Reporte está en función



primordialmente de los países con altas cargas tributarias, que basan su imposición sobre la renta en el principio de residencia y no toma en consideración las necesidades de aquellos que basan su sistema impositivo en el principio de territorialidad. Se dice que la OCDE mediante el intercambio de información persigue la armonización indirecta de bases imponibles, en función del principio de neutralidad fiscal, el cual no es de aceptación general. Así, las posiciones contrarias a la OCDE creen que cierto grado de competencia fiscal es deseable y sana al: evitar el abuso del poder impositivo; mantener los impuestos a un nivel aceptable y ser útil para atraer inversión. La posición del Estado Costarricense se ha inclinado hacia favorecer el intercambio de información: en el Libro Blanco de la Contraloría se manifiesta abiertamente la necesidad intensificar el intercambio y en la última versión del Proyecto de Ley de Reforma Fiscal Estructurada, se definen a los paraísos fiscales como aquellas jurisdicciones que no intercambian información y se crean mecanismos legales de intercambio unilateral de información.

(x) Tomando en cuenta posiciones a favor y en contra del intercambio de información, es de suma importancia que el Estado Costarricense decida firmemente, si va a utilizar la confidencialidad de datos y tasas impositivas bajas en un sistema territorial para atraer la inversión o, si por el contrario, va a cambiar radicalmente su sistema tributario para adecuarlo plenamente a los lineamientos de la OCDE o si va a colocarse en una posición intermedia. Esta decisión debe ser tomada con sumo cuidado y de acuerdo con las políticas gubernamentales, el plan de desarrollo del país y, sobre todo, de acuerdo con sus características particulares.

(xi) En Costa Rica únicamente tenemos la posibilidad de realizar intercambios bilaterales con EE.UU. y tenemos la expectativa de llevar a cabo intercambios rogados con los países con que hemos firmado o negociado convenios de doble imposición o de intercambio información. El intercambio unilateral, el automático y otras modalidades atípicas (tales como inspecciones fiscales simultáneas, el desplazamiento de inspectores entre países, intercambio de conocimientos técnicos, establecimiento de nuevas técnicas de auditoría, identificación de sectores de evasión y estudios conjuntos de evasión impositiva)

se encuentran previstos en el Convenio de intercambio de información con EE.UU. También podrían ser factibles en el marco de otros convenios que se ratificaran o firmaran, puesto que la mayoría de los modelos también prevén estas modalidades de intercambio en sus textos o notas interpretativas. Este es el caso, por ejemplo del convenio suscrito con España y del Modelo firmado entre los países Centroamericanos. No obstante, Costa Rica no cuenta en la actualidad con normas internas de carácter unilateral que le permitan expresamente intercambiar información.

(xii) Siendo el derecho a la intimidad y a la información un derecho constitucionalmente protegido, cualquier norma interna que permita el intercambio de información, especialmente a nivel internacional (donde la información sale del ámbito de protección del Estado y donde los derechos fundamentales del contribuyente puede verse seriamente afectados), debería pasar por un control previo de constitucionalidad. Es decir, el intercambio de información puede ser autorizado sólo por vía constitucional o legal, pero nunca reglamentariamente o por decisión discrecional del Estado. Se deja abierta la discusión sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del intercambio de información en sus distintos niveles.

(xiii) Desde la perspectiva tributaria, debe quedar claro que, de ser posible el intercambio unilateral con base en normativa interna, la información intercambiada sólo podría ser aquella que ya se encuentra en manos del Ministerio de Hacienda. De ninguna forma podrá solicitarse información adicional al contribuyente cuando no concierne al Estado para la persecución de sus propios fines, puesto que la jurisdicción del Ministerio de Hacienda y de los tribunales comunes sólo alcanza al territorio nacional.

(xiv) De acuerdo con la normativa interna vigente, el objeto del intercambio en Costa Rica podrá ser la información de trascendencia tributaria que establezcan las normas especiales (internacionales o locales) que sea constitucionalmente accesible por la Administración directa o indirectamente (por requerimiento judicial), dentro del ámbito de sus competencias. Lo cual significa que, sin que medie convenio (previando una reforma a

la ley que permita el intercambio unilateral), la información se limitaría a aquella necesaria para la gestión, fiscalización y recaudación de los impuestos costarricenses.

(xv) El alcance subjetivo de los convenios vigentes en Costa Rica o suscritos por el Gobierno no se restringe por motivos de residencia o nacionalidad, se restringe únicamente a la posibilidad fáctica y legal de acceder a la información. La posibilidad legal de acceder a la información se podría ver ampliada por los mismo convenios. En Costa Rica, la información solicitada puede versar sobre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, entendido como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable (Artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), pues ese es el ámbito de competencia de la Administración. Se puede entender entonces, que se puede solicitar información sobre personas naturales o jurídicas inscritas o no, con el fin de verificar obligaciones tributarias.

(xvi) Del análisis doctrinal y legal realizado en esta tesis, se concluye que la divulgación de la información solo debería darse bajo el más estricto control de confidencialidad, hacia autoridades competentes en materia fiscal, para fines tributarios, y por autorización de una ley aprobada por mayoría calificada. En el marco de los convenios, la información sólo puede intercambiarse para los fines que establezca el convenio. Tomando en cuenta que la limitación constitucional para el acceso está directamente vinculada con las competencias del Ministerio de Hacienda que son de orden fiscal, pareciera lógico que los convenios sólo pueden ser firmados para que la información sea utilizada para fines fiscales.

(xvii) El debido proceso al requerir la información a cualquier sujeto es indispensable porque está en juego la capacidad económica del contribuyente y, especialmente, porque la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias puede devenir en sanciones penales. Así mismo, constitucional y legalmente el manejo de la información en calidad de prueba deberá darse dentro del marco del debido proceso. A nivel administrativo la información recabada tendrá valor cuando lo sea de conformidad con las leyes que regulan su manejo pues, la información y las pruebas obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales

realizados por la Administración Tributaria, no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado. Como resultado, si la información es solicitada o utilizada fuera del marco de un Convenio o de una Ley, de forma discrecional, el contribuyente podrá invocar la ilegalidad de la prueba.

(xviii) En cuanto al ámbito temporal, el Convenio de intercambio de información firmado por Costa Rica con EE.UU. no contiene una disposición expresa en cuanto a los intercambios retroactivos. El modelo firmado con España tampoco lo hace. De acuerdo con la normativa vigente siempre se pueden investigar periodos anteriores. Esto es mientras no se cumpla el plazo de prescripción legalmente establecido. Aunado a lo anterior, mientras no venza el plazo de prescripción, el contribuyente no tiene una situación jurídica consolidada, con base en la cual pueda alegar violación al principio constitucional de irretroactividad de las normas. Podría alegar esta situación si ya se le hizo una determinación de oficio de la carga tributaria, puesto que la sentencia en firme consolida la situación preexistente.

(xix) La obligación de intercambiar información es consecuencia de la terminología imperativa utilizada en los convenios tales como: “intercambiarán”. Esta terminología sólo se refiere al intercambio recíproco, siendo el intercambio de oficio o unilateral una decisión discrecional del Estado emisor. En el Convenio con EE.UU. se utiliza la palabra “podrán” para los intercambios unilaterales. Frente al incumplimiento, por cualquier motivo, Costa Rica podría validamente denunciar el Convenio. El incumplimiento no sólo implica la abstención, también implica la entrega irregular de la información (en forma distinta de la que lo haría el Estado requirente de haber recabado la información él mismo).

(xx) Como límite válido para excusarse de responder a un intercambio de información, el secreto bancario es uno de los temas más controversiales. El secreto bancario, salvaguardado en Costa Rica por el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos legales, tiene rango legal y su alcance se limita a los requerimientos de la Administración Tributaria, puesto que el secreto puede levantarse vía judicial. Esta condición ha sido

respetada en los convenios firmados y aprobados por Costa Rica. En ellos, Costa Rica no puede rechazar el intercambio por motivo de secreto bancario, pero el requerimiento de la información debe darse necesariamente vía judicial. Así se establece en el convenio con EE.UU. y con España. Queda abierta la discusión sobre el intercambio de información de carácter bancario.

(xxi) Los casos hipotéticos estudiados demuestran que el intercambio de información tributaria a nivel internacional tiene potencial funcional para Costa Rica, independientemente del sistema de territorialidad. Costa Rica podría implementar el intercambio de información para: identificar establecimientos permanentes; investigar empresas de turismo receptivo; determinar la veracidad del gasto deducible; comprobar la existencia real de un local comercial en el exterior; determinar incrementos injustificados de patrimonio; controlar operaciones de naturaleza bancaria; controlar la subcapitalización; controlar precios de transferencia; determinar la vinculación entre empresas; controlar y prevenir triangulaciones; determinar la ocultación de ingresos por servicios gravados, etc.

(xxii) No existen estudios documentados del efecto de la información obtenida sobre la determinación de la obligación tributaria o sobre la recaudación.

(xxiii) En el Caso de Costa Rica, la conveniencia o inconveniencia de suscribir los tratado, pensando en el efecto que éste podría tener sobre la atracción de capital extranjero al país, dependerá de la política fiscal y de los fines económicos a largo plazo, lo cuales necesariamente considerarán cuál será papel deberán jugar los impuestos y la confidencialidad como elemento de atracción de capital extranjero, frente a otras características y recursos y, la importancia de ser o no ser un país cooperante a nivel internacional. Queda abierta la discusión desde una perspectiva económica y de política fiscal.

(xxiv) Por último, es importante dejar abierta para futuros estudios la discusión sobre la necesidad de suscribir convenios de doble imposición cuando se suscriben convenios de

intercambio de información. Se ha señalado que el intercambio incrementa el poder del país requirente sobre las rentas extraterritoriales. En esta medida, podría ser un desincentivo para la inversión que Costa Rica suscriba convenios de intercambio de información sin mecanismos para evitar la doble imposición, siendo que el intercambio hipotéticamente da suficiente poder de fiscalización a ambos, el país de la fuente como al país de residencia.

## BIBLIOGRAFÍA

### 1. Libros:

BUSTAMANTE ESQUIVAS (M<sup>a</sup> Dolores). **La Colaboración Entre Administraciones Tributarias: El Intercambio de Información.** *Manual de Fiscalidad Internacional* (edición revisada). Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

DAMROSCH (Lori F.), HENKIN (Louis), CRAWFORD PUGH (Richard), SCHACHTER (Oscar) y SMIT (Hans). **International Law: Cases and Materials.** Saint Paul, Minnesota, Editorial West Group, Cuarta Edición, 2001.

HELLER (Hermann). **Teoría del Estado.** México D.F., Editorial Fondo de Cultura Económica, Segunda Edición, 1998.

LÓPEZ FEITO (Fernando). **Guía de la OCDE sobre el Intercambio de Información Fiscal entre Estados.** Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, N°24.

ORTIZ LIÑÁN (José). **El régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública.** Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2003.

PÉREZ RODILLA (Gerardo). **La Colaboración de las Administraciones Fiscales en el Ámbito de la Unión Europea en la Lucha Contra el Fraude Fiscal.** *Manual de Fiscalidad Internacional Madrid.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

PITA (Claudino). **El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional.** *Taxation and*

*Integration in Latin America (Libro en proceso de edición, enero 2007, Inter-American Development Bank.*

ROSEMBUJ (Tulio). *El Intercambio Internacional de Información Tributaria*. Barcelona, ediciones Universitat de Barcelona, 2004.

SALTO VAN DER LAAT, (Diego). **El Fraude de Ley en el Derecho Tributario y Otras Figuras Afines**. *Fraude y Evasión Fiscal*. San José, Investigaciones Jurídicas S.A.

SERRANO ANTÓN, (Fernando). **Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional y Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y aplicación**. *Fiscalidad Internacional*. Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001.

## **2. Revistas:**

BARNARD (Johan). **Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy**. *Bulletin for international Fiscal Documentation*, Enero, 2003, Volumen 57, N° 1, 2003.

BAVILA (Alessandro). **Some Sigues on exchange of Information Between revenue Authorities**. *Diritto e Practica Tributaria Internazionale*, Mayo-Agosto, Volumen I, N°2, 2001.

BLÁHA (Radim) y ŠINDERÁLOVÁ (Iva). **OECD Council Recommendation of 22 March 2001: On the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes**. *Tax Tribune*, Enero, 2001, volumen 9,

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, (M<sup>a</sup> Dolores). **Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos directos e IVA**.



*Documentos del Instituto de Estudios Fiscales.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, N°23/02 del año 2002.

CALDERÓN CARRERO (Manuel). **El Control del Fraude Fiscal Internacional a través del Intercambio de Información.** *Estudios de Fiscalidad:* Instituto de Estudios Económicos de Galicia, N° 44, 2000.

CALDERÓN CARRERO (José Manuel). **La Cláusula de Intercambio de Información Articulada en los Convenios de Doble Imposición.** *Fiscalidad Internacional:* Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005.

CALVO VÉRGEZ (J.). **El Intercambio de Información Fiscal en el Ámbito del Derecho Tributario: Algunas Consideraciones.** *Nueva Fiscalidad,* Noviembre, 2003, N° 10

GARCÍA PRATS (Francisco Alfredo). **Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Convention.** *IBFD Bulletin,* volumen 53 del mes de diciembre, N°12, 1999

GARCÍA PRATS (Francisco Alfredo). **Mutual Assistance in Collection of Tax Debts.** *International Tax Review,* Febrero, 2002, Vol. 30, N°2.

GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ (Julio). **Presente y futuro de Información y la Asistencia Tributaria Mutua en las relaciones Fiscales Internacionales.** *Crónica Tributaria,* Instituto de Estudios Fiscales, N° 71, 1994.

GYÖNGYI VÉGH (Perla). **Towards a Better Exchange of Information.** *IBFD European Taxation,* Noviembre, Volumen 42, N° 9, 2002.

HAMAEKERS (Hubert). **The Source Principle versus the Residence Principle.** *Revista Dos Tribunais.* Sao Paulo, Cuadernos de Dereitto Tributário e Finanças Públicas, Ano 1- N°3, Abril-Junho de 1993.

HAY (Richard J). **OECD Global Forum on tax Information Exchange.** *BNA Internationa/Tax Palnning International Review*, Julio, 2004, Volumen 31, N° 7.

HAY (Richard J.) **A level Playing Field for Tax Information Exchange.** *Tax Planing International Review*, Setiembre, 2003, Volumen 30, N° 9

KAMERLING (R.N.J.) y VAN DER HEL – VAN DIJK HAY (E.C.J.M.). **International exchange of Information and Multilateral Tax Auditing: Towards an Intra Community Approach?** *International Tax Review*, enero, 2003, N° 1.

KEEN (Michael) y LIGTHART (Jenny E) †. **Incentives and Information Exchange in International Taxation.** *Tilburg University Discussion Paper*, June 2004, N°2004-54.

KEEN (Michael) y LIGTHART (Jenny E) †. **Information Sharing and International Taxation.** *Tilburg University Discussion Paper*, November, 2004, N°2004-117.

KOSTERS (Bart). **The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments.** *Asia-Pacific Tax Bulletin*, enero/febrero, 2004.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO (Ascensión). **Nueva posición de la OCDE en Materia de Paraísos Fiscales.** *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, N°1/02, 2001.

MALHERBE (Jacques) y PARDO (Camila). **Competencia Fiscal perjudicial y paraísos fiscales.** *Quincena Fiscal*, N° 5, Madrid, marzo de 2001.

McCRACKEN (Sara K.). **Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on Internacional Tax Administration Sigues in the Exchange of Information Age.** *Canadian Tax Journal*, Volumen 50, N°6, 2002.

McLURE (Charles E. Jr.). **Will the OECD Initiative on Harmful Tax Competition Help Developing and Transition Countries?** *Bulletin for international Fiscal Documentation IBFD*, Países Bajos, Marzo, 2005, Volumen 59, N° 3, 2005

OBERSON (Xavier). **The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State.** *Bulletin for international Fiscal Documentation*, Enero, 2003, Volumen 57, N° 1, 2003

OWENS (Jeffrey). **The List of Un cooperative Tax Havens.** *Australian Tax Forum*, 2002, Vol.17, N° 1, 2002.

ROSEMBUJ (Tulio). **Derecho Fiscal Internacional.** El Fisco: Barcelona, 2001

RUCHELMAN (Stanley C.) y SHAPIRO (Susan). **Exchange of Information.** *Internacional Tax Review*, Noviembre, Volumen 30, N°11, 2002.

SÁNCHEZ LÓPEZ (María Esther). **El Intercambio de Información Tributaria: Perspectivas de Una Nueva Significación de Este Instrumento.** *Crónica Tributaria*, N° 114, 2005.

SCHAUMBURG (Harald) y SCHLOSSMACHER (Stefan). **Article 26 of the OECD MODEL in the Light of Informational Self-Determination.** *IBFD Bulletin – Tax Treatie Monitor*, octubre del 2000, Volumen 54, N° 10, 2000.

SHARP SR. (William M.) y E. SHEPPARD (Hale). (2003). **Defenses in IRS's International Tax Enforcement.** *Tax Analyst Tax Notes*, noviembre, 2003, Volumen 101, N° 7.

SHARP SR. (William M.), HARRISON III (William T.), LUNSFORD (Rachel A.) y HARTY (Scott A.). **U.S. Tax Information Exchange agreements: A Comparative Analysis.** *Tax Notes*, 11 de noviembre de 2002, Volumen 97, N° 6, 2002

VALENCIA ALONSO (Francisco). **La asistencia Mutua en el Mercado Único.** *Cuadernos de Formación de la escuela de hacienda Pública de Madrid: Inspección de Tributos*, N°24, 1991.

VANDER DER BRUGGEN (Edwin). **Tax Treaty Renegotiations by Developing Countries: A Case Study Using Comparative Analysis to Asses the Feasibility of Achieving Policy Objectives.** *IBFD Asia-Pasific Tax Bulletin*, julio/agosto, 2002

### 3. **Memorias o Tesis:**

Banco Interamericano de Desarrollo. **Fomento a la inversión: recomendaciones de mejoras en la(s) unidad(es) internacional(es) de la administración tributaria. Informe de misión relativo a Costa Rica.** Proyecto de Cooperación Técnica Regional ATN/FG-9141-RS, 2006

CIAT. **Aspectos Claves en las acciones de control de las administraciones tributarias: El intercambio de Informaciones Tributarias.** Secretaría Ejecutiva del CIAT. Lisboa, 29 de setiembre al 2 de octubre de 2003.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA RÉPUBLICA DE COSTA RICA. **El Sistema Tributario Costarricense: Contribuciones al Debate Nacional (Libro Blanco)**. San José, 2001.

DPADM y UNDESA. **International Cooperation in Tax Matters North-South and South-South: A National Perspective**. Presentación frente al Segundo Comité realizada por Suresh Shende, 11 de noviembre, 2002.

ECOSOC. **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. Resolución ST/ESA/PAD/SER.E/21. Nueva York, 2001.

ECOSOC. **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación: Informe sobre el primer periodo de sesiones (5 a 9 de diciembre de 2005)**. Documentos Oficiales 2005, Suplemento número 25.

ECOSOC. **Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Proposed revision of article 26, Exchange of information, of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Annex**. Geneva, 5-9 December 2005.

G-20. **Statement on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Berlin, 20-21 de noviembre, 2004.

OECD. **Agreement On Exchange Of Information On Tax Matters**. Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, 2002.

OECD. **A Process for Achieving a Global Level Playing Field**. Global Forum on taxation, Berlin, 3 y 4 de junio de 2004.

- OECD. **Changes to the Model Tax Convention.** Committee on fiscal Affairs. Paris, 1 de junio de 2004
- OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.** Paris, 9 de abril de 1998.
- OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes.** Committee on fiscal Affairs. Paris, 23 de enero del 2006.
- OECD. **Model Double Taxation Convention on Income and Capital.** (Versión Actualizada). OECD Council. Paris, 15 de julio del 2005.
- OECD. **Template/Questionnaire on Transparency and Exchange of Information.** 2 de noviembre del 2004.
- OECD. **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress report.** OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris, 14 de noviembre del 2001.
- OECD. **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 progress report.** OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris, 4 de febrero del 2004.
- OECD. **Towards Global Tax Co-operations: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and recommendations.** OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris, 2000.
- ONU. **Chart of the Principal Organs.** Departamento de Información Pública de la ONU, DPI/2342, marzo del 2004.
- REPÚBLICA DE PANAMA, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. **Statement of the Republic of Panama at the Global Forum of the Organization for**

**Economic Cooperation and Development (OECD).** Ottawa, Canadá, 14-15 de octubre del 2003.

**SIECA. Modelo Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centro América.** San José, Costa Rica, 25 de abril de 2006.

**TORREALBA (Adrián). Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El Caso de Costa Rica.** 2005.

#### **4. Páginas de Internet**

**BARRACLOUGH (Emma). Tax havens hit back at OECD over use of corporate vehicles.** <http://www.internationaltaxreview.com>, consultado el 5 de junio del 2006.

**BISWAS (Rajiv). Global competition in offshore business: prospects for developing countries.** <http://www.itio.org/documents/ComSec-Biswas.pdf>, consultado el 15 de marzo del 2006.

**DWYER (Terry). Information Exchange and Global Economic Regulation: For whose benefit?** <http://www.itio.org/documents/TDwyerPaper.pdf>, consultado el 15 de marzo del 2006.

**ECOSOC. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.** <http://www.un.org/esa/ffd/indexTax.htm>. Consultada el 31 de octubre de 2007

**EUROMONEY INSTITUTIONAL INVESTOR PLC. OECD compromises fail to satisfy havens.** 2006, <http://www.internationaltaxreview.com>, consultado el 5 de junio del 2006.

FIGUEROA (Indira). **OECD y el Intercambio de Información Tributaria: Comentarios.** 2000, [http://legalinfo-panama.com/articulos/articulos\\_59.htm](http://legalinfo-panama.com/articulos/articulos_59.htm), consultado el 19 de noviembre del 2005.

FINANCING FOR DEVELOPMENT. **Taxation.** <http://www.un.org/esa/ffd/ffd taxation overview.htm>, consultada el 20 de marzo del 2006.

IBÁÑEZ (José Emiliano). **Globalización: el concepto, el origen histórico y el capitalismo neoliberal.** <http://www.pangea.org/jei/soc/c/glob-conc-ori.htm>, consultada el 20 de octubre de 2007.

INTERNATIONAL TAX REVIEW. **US hits OECD's haven plans.** <http://www.internationaltaxreview.com>, consultada agosto del 2006.

**Introduction to Globalization.** <http://www.globalization.com/index.cfm?MyCatID=1&PageID=1321>, consultada el 6 de agosto del 2006

KEEN (Michael) y LIGTHART (Jenny E). **Revenue Sharing & Information Exchange under Non discriminatory Taxation.** 2005 <http://center.uvt.nl/staff/ligthart/nondisc.pdf>, consultada el 9 de marzo del 2006.

LAS HERAS (Jorge). **La Evasión Fiscal: Origen y Medidas de Acción para Combatirla.** 2001, <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/evfiscal.htm>

López García (Ana María). **El comercio electrónico en las regiones de España.** Revista Fuentes Estadísticas. Fuentes Autonómicas, revista N° 62, 2002.



<http://www.fuentesestadisticas.com/Numero62/paginas/21-23.htm>. Consultada el 31 de julio del 2007.

McLURE (Charles E. Jr.). **Rethinking sales and local realiance on the retail sales tax: Should we fix the sales tax or discard it?** Brigham Young University Law Review, 2000, <http://www.findarticles.com/>, consultada el 5 de junio del 2006.

MÉNDEZ DELGADO (Elier) y LLORET FEIJÓO (María del Carmen). **Globalización: Interrogantes y Dimensiones.** <http://www.eumed.net/libros/2006a/mdll/2.htm>, consultada el 20 de octubre de 2007.

Mitchell (Daniel J.). **A tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy.** 2001, <http://www.heritage.org/Research/Taxes/BG1460.cfm>, consultada el 19 de marzo del 2006.

OECD OBSERVER. **A short list of seven uncooperative jurisdictions has been announced.** 2002. <http://www.oecdobserver.org/news/>, consultada el 1 de junio del 2006.

PITA (Claudino). **Intercambio de Información y Administraciones Tributarias.** 2003, [http://www.ciat.org/es/estu/docu/intercambio\\_de\\_informacion\\_y\\_administracion\\_tributaria.pdf](http://www.ciat.org/es/estu/docu/intercambio_de_informacion_y_administracion_tributaria.pdf)

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la Lengua Española.** Vigésimo segunda edición, 2005, <http://www.rae.es>

REYES E. (Giovanni). **Teoría de la Globalización: Bases Fundamentales.** <http://www.monografias.com/trabajos7/bafux/bafux.shtml?monosearch>, consultada el 20 de octubre de 2007.

SCADAPlus. **Fiscalidad de los rendimientos del ahorro.** <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l31050.htm>

SIECA. **Secretaría de Integración Económica Centroamericana.** <http://www.sieca.org.gt/>

**Some definitions of 'globalisation'.** [http://www.positivelyglobal.org/background\\_research5.html](http://www.positivelyglobal.org/background_research5.html). Consultada el 20 de octubre de 2007.

SPENCER (David). **El FMI y la fuga de capitales: Rediseñando la arquitectura financiera internacional.** 2006. <http://www.brettonwoodsproject.org/art.shtml?x=528668>, consultada el 1 de junio del 2006

TANZI (Vito) y SHOME (Parthasarathi). **A Primer on Tax Evasion.** <http://www.imf.org/>, consultada el 1 de junio del 2006.

TELEPOLIS. **¿Qué es Globalización Económica?** <http://www.telepolis.com/especiales/globalizacion/quees.htm>

VILLENA SALGADO (Zulema). **El Origen del Estado.** <http://www.monografias.com/trabajos12/elorigest/elorigest.shtml#ELEM>

## **5. Normativa**

**Constitución Política de Costa Rica.** San José, 7 de noviembre de 1949

**Decreto N° 31098-RE-H. Corresponde al Ministerio de Hacienda, como órgano especializado en fiscalidad internacional, la emisión de opinión vinculante para**

**la suscripción de convenios referentes a intercambio de Información Tributaria y Aduanera.** San José, del doce de noviembre del dos mil dos.

Decreto N° 29264-H. **Reglamento General De Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.** San José, 24 de enero del 2001

Ley N° 7194. **Ley de Aprobación del Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre la República de Costa Rica y el Gobierno de Estados Unidos de América.** San José, doce de julio de mil novecientos noventa.

Ley N° 6227. **Ley General de la Administración Pública.** San José, 2 de mayo de 1978.

Ley N° 7607. **Reforma al Artículo 24 de la Constitución Política.** San José, 29 de mayo de 1996.

Ley N° 7092. **Ley del Impuesto Sobre la Renta.** San José, de 21 de abril de 1988.

Ley No. 4755. **Código de Normas y Procedimientos Tributarios.** San José, 29 de abril de 1971

Ley No. 63. **Código Civil.** San José, 28 de septiembre de 1887

Ley No. 3284. **Código de Comercio.** San José, 24 de abril de 1964

Ley No. 7637. **Ley de notificaciones, citaciones y otras comunicaciones judiciales.** San José, 21 de octubre de 1996.

Expediente No. 15516. **Ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructurada.** Informe sobre la redacción final del texto aprobado en primer debate en la Asamblea Legislativa el 20 de febrero de 2006. San José, Costa Rica.

## **6. Jurisprudencia**

PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. **Dictamen C-304-2007**. Treinta de agosto de dos mil siete. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 835-90**. Quince horas y treinta minutos del dieciocho de julio de mil novecientos noventa. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 1997-01434**. Diez horas y cuarenta y cinco minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y siete. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 2000-02108**. Nueve horas con dieciocho minutos del ocho de marzo del dos mil. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 2006-003671**. Catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 06189-98**. Veinte horas nueve minutos del veintiséis de agosto de mil novecientos noventa y ocho. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 2000-01930**. Quince horas con cincuenta y siete minutos del primero de marzo del dos mil. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 2813-96.** Quince horas dieciocho minutos del once de junio de mil novecientos noventa y seis. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 5407-97.** Dieciséis horas del cinco de septiembre de mil novecientos noventa y siete. San José, Costa Rica.

SALA CONSTITUCIONAL CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. **Voto 2006-003671.** Catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis. San José, Costa Rica.

## **7. Entrevistas**

JIMÉNEZ VARGAS (Jenny). **Solicitud de Información sobre Convenios a la Subdirectora de Fiscalidad Internacional.** Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 21 de febrero, 2006.

JIMÉNEZ VARGAS (Jenny). **Actualización de Información sobre Convenios a la Subdirectora de Fiscalidad Internacional.** Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 13 de Septiembre, 2007.

JIMÉNEZ VARGAS (Jenny) y Garro Montoya (Luis Diego). **Mecánica del Intercambio de Información con EE.UU.** Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 21 de agosto, 2007.

GARRO MONTOYA (Luis Diego). **Funcionario de la Dirección de Fiscalización Encargado de Coordinar el Intercambio de Información con EE.UU.** Entrevista: San José, Edificios La Llacuna, Dirección General de la Fiscalización. 14 de septiembre, 2007.

SOLÍS (José Manuel), Caballeros (Ricardo) y Muñoz (Jorge). **Mecánica del Intercambio de información en la Administración de Grandes Contribuyentes.** San Pedro, Barrio Escalante, Administración de Grandes Contribuyentes. 10 de octubre de 2007

TENCIO PEREIRA (Giovanny). **Director de la División de Gestión habla sobre el grupo de trabajo de Sieca.** Entrevista: San José, Antiguo Banco Anglo. 21 de febrero, 2006.