

# CONCURSO DE MONOGRAFÍAS IEFPA 2017

XXVI Encuentro Técnico Internacional de Administradores Fiscales en Argentina  
Buenos Aires, del 6 al 10 de diciembre de 2017

“Realidades Tecnológicas, Sociales y Económicas Mundiales. La exigencia de repensar la tributación”.

## **Título del Trabajo: “*El intercambio de información tributaria internacional y el rol de redes tras nacionales e intergubernamentales en la creación y aplicación de estándares normativos en materia fiscal*”**

Autor: GAZZE, Patricio Eduardo

### **Curriculum Vitae abreviado del autor:**

Abogado (Universidad Católica Argentina, Rosario 2005), Profesor Superior Universitario (Universidad del Centro Educativo Latinoamericano, 2008) Magister en Integración y Cooperación Internacional (Universidad Nacional de Rosario, Centro de Estudios Interdisciplinarios, 2015). Funcionario en División Jurídica 2 de la Dirección Regional Rosario 2003-2017, Jefe interino de Sección Recursos 2 de la Dirección Regional Rosario (AFIP-DGI) a partir de mayo de 2017.

**Sumario:** La fuerza más poderosa que determinará la política tributaria del futuro será la creciente globalización de la actividad económica. Como consecuencia de esta enorme presión, las políticas económicas y fiscales de los estados se verán cada vez más condicionadas por el componente internacional. La movilidad de base imponible será la regla: las inversiones, el capital, la producción, las rentas, y la fuerza laboral, gracias a las nuevas tecnologías, cruzarán las fronteras con mayor rapidez y facilidad. Esta dinámica traerá consigo una merma de la soberanía fiscal de las administraciones locales. Frente a estos desafíos, las herramientas que se presentan –paradójicamente- como más eficaces para la recuperación de estas potestades fiscales, serán una mayor coordinación y armonización normativa entre las distintas administraciones tributarias. Un primer y fundamental paso en tal sentido es establecer mecanismos para que los funcionarios puedan compartir con sus pares valiosa información sobre los factores de la producción y los obligados tributarios. Por tal motivo considero que este tema presenta una enorme relevancia, en particular frente a la realidad de los fenómenos políticos, sociales y económicos con impactos transnacionales. Analizar este desafío a la luz de los estándares normativos creados bajo el paraguas de organismos internacionales y transgubernamentales será el objetivo de este trabajo,

con especial énfasis en el esfuerzo liderado por la OCDE, que como se observará, ha sido pionero en el diseño de la política fiscal del futuro.

### **1.) El intercambio internacional de información tributaria y su regulación mediante estándares normativos internacionales.**

El intercambio de información tributaria entre países surge como respuesta a los límites que impone el territorio sobre el cual tienen potestad para operar sus administraciones tributarias. Las agencias fiscales no pueden actuar ni obtener compulsivamente datos extra fronteras por sí mismas sin violentar el principio de soberanía de los estados. Esta restricción impuesta se hace más crítica a medida que avanza la economía globalizada y las nuevas tecnologías que prácticamente ponen a disposición de cualquier ciudadano del mundo el acceso a servicios (y más limitadamente a bienes) que se ofrecen en cualquier rincón del planeta.

Fraga (2012:1)<sup>1</sup> apunta que las fronteras físicas constituyen “un escollo para llevar adelante las actividades de combate contra la evasión y la elusión, particularmente la internacional. El intercambio de información internacional nace, entonces, básicamente, como un método tendiente a solucionar el problema de la evasión fiscal”. Es así que se fueron arbitrando vías de cooperación entre los países, con la finalidad de obtener información esencial para la correcta determinación y aplicación de las obligaciones tributarias de sus residentes.

Históricamente, esta forma de cooperación surgió como una cláusula dentro de los convenios bilaterales de coordinación fiscal para evitar la doble imposición, primer problema que planteó a las administraciones fiscales una economía más interconectada. Era necesario determinar y distribuir cómo ejercerían sus potestades tributarias en aquellos casos en que los residentes de sus jurisdicciones obtuvieren rentas o ganancias en un país extranjero. Las posibles soluciones a tal problema radicaban en establecer derechos exclusivos de tributación a uno de los Estados parte -según la fuente o la residencia- o bien mantener las facultades de tributación en ambos Estados, pero ofreciendo un sistema de compensación o cómputo como crédito fiscal de los tributos pagados en el exterior.

Merino Espinosa y Nocete Correa (2011)<sup>2</sup> señalan que el intercambio de información constituye un mecanismo esencial de comunicación de datos de trascendencia

---

<sup>1</sup> FRAGA, Diego N. (2012). “El intercambio de información internacional: implicancias jurídicas y prácticas del convenio

suscripto con la República Oriental del Uruguay.” La justicia uruguaya: revista jurídica, 2012, no 145, p. 27-40

<sup>2</sup> MERINO ESPINOSA, María del Prado y NOCETE CORREA, Francisco José. (2011). “El intercambio de información tributaria entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”. Crónica Tributaria. NUM. 129/2011

tributaria, cuya finalidad primordial radica en favorecer la correcta aplicación de los regímenes tributarios sustantivos establecidos por los Estados. Por su parte, Martinoli (2010)<sup>3</sup> repara en la polisemia del concepto información tributaria, al advertir que la misma puede dar cuenta de información de índole jurídica, técnica y fáctica. Esta última, bien vale agregar, es aquella cuyo contenido consiste en un hecho directamente imputable a un contribuyente determinado, sin necesidad de ningún proceso inductivo ni deductivo. Entonces, el referido concepto de información tributaria se refiere a hechos que pueden comprender, por ejemplo, titularidad de cuentas bancarias, inmuebles, muebles registrables, valores; como así también transacciones financieras, operaciones de locación, compraventa, donaciones.

Autores como Sánchez López (2005)<sup>4</sup> destacan que el intercambio ha sido ubicado dentro del concepto más amplio de asistencia mutua entre las administraciones fiscales para la liquidación y recaudación de impuestos. Sin embargo, resulta acertado señalar que puede suceder incluso de manera unilateral sin apelar a convenios, tratados o siquiera otros mecanismos de reciprocidad. En síntesis, se puede definir al intercambio de información tributaria como un método para obtener datos de interés fiscal de contribuyentes nacionales que se encuentran fuera de la jurisdicción nacional mediante la asistencia y cooperación de las administraciones fiscales de las jurisdicciones en las que se encuentran.

En lo que respecta al origen de esta especie de cooperación, García Prats (2009) encuentra precedentes de mecanismos cooperativos a principios del siglo pasado en el marco de la Sociedad de Naciones (SdN). En ese entonces, la preocupación era la doble tributación internacional y la movilidad de capital, con todas las consecuencias que ello traía aparejado. Verstraeten (2010)<sup>5</sup> señala como antecedente relevante el Modelo de Convención Bilateral sobre Asistencia Administrativa en Cuestiones Tributarias, propuesto en la SdN ya en 1927, en el cual se establecieron parámetros en cuanto a la medida y requisitos para hacer operativos tales intercambios<sup>6</sup>. Esta primigenia iniciativa luego sería retomada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en 1963, año en el que se publicó una primera versión del Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición, finalmente formulada como Modelo de Convenio en 1977<sup>7</sup>. Este modelo, contenía en su artículo 26 directivas específicas

---

<sup>3</sup> MARTINOLI, Carol R. (2010). "Institutos para mejorar la capacidad de las Administraciones Tributarias en el control de la evasión fiscal de operaciones internacionales". Cuadernos del Instituto AFIP. C-14.

<sup>4</sup> SÁNCHEZ LOPEZ, María Esther. (2005). "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas desde una nueva significación de este instrumento". Crónica Tributaria Num. 113/2005.

<sup>5</sup> VERSTRAETEN, Axel A. (2010). "Los acuerdos sobre intercambio de información como instrumento de política fiscal". Periódico Económico Tributario (PET) N° 438, p. 4, 12/03/2010. Edit. La Ley.

<sup>6</sup> Se pueden consultar los textos históricos en : <http://www.taxtreatieshistory.org/>

<sup>7</sup> En el trabajo de García Prats (2009: 101) se analiza pormenorizadamente la situación de la evolución de los convenios para evitar la doble imposición: "Los modelos de Convenio surgieron así como mecanismos complementarios

sobre el intercambio de información.

En paralelo, desde un enfoque económico los cambios radicales en la economía internacional precipitaron la necesidad de cooperar. Como se ha expuesto, la progresiva integración de la economía mundial desencadenó una crisis los sistemas tributarios nacionales, creados y desarrollados en un contexto en el cual el comercio entre naciones estaba muy controlado y limitado, y los grandes movimientos de capital eran casi inexistentes. En los últimos cincuenta años, las relaciones económicas comenzaron a depender cada vez más de estados extranjeros, empresas multinacionales, fondos de inversión y banca internacionales, y con ello los efectos transfronterizos de la tributación se convirtieron en un problema común e importante.

En consecuencia, podemos adelantar que la cooperación en el intercambio de información nació en el seno de las organizaciones y foros internacionales, que elaboraron **estándares** o **modelos** para ser adoptados por los países signatarios. Esta idea de estándar normativo resulta importante para entender el fenómeno. Marteau (2010:185)<sup>8</sup> describe al estándar jurídico internacional como “un dispositivo que opera como medida de equivalencia para los ordenamientos nacionales a los efectos de que los mismos, a partir de sus caracteres específicos -cultura o idiosincrasia jurídica- puedan producir una norma de igual valor, alcance y eficacia”. Por tanto, la estandarización será el “proceso mediante el cual una instancia de decisión política internacional promueve la gestación y aplicación de estándares normativos con el objetivo de armonizar ordenamientos jurídicos diversos”.

Dejando de lado la cooperación espontánea, se observa que la génesis de normas surge en un nivel claramente internacional. De este modo encontramos como referencia obligada a los convenios marco de la OCDE, de la CA o del CIAT, pensados y diseñados desde estos organismos internacionales y, con mayores o menores reservas, luego internalizados por los estados firmantes. Como consecuencia de este dato genético, estos instrumentos de cooperación tácitamente implican un recorte del poder normativo de los Estados. Si bien resulta necesaria la aprobación parlamentaria para que tales normas puedan surtir efectos internos, la intervención de los poderes legislativos se reduce a su sentido formal: la elaboración sustancial del contenido llega importada de estos laboratorios internacionales.

---

a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales –inicialmente, la Sociedad de Naciones- para su elaboración ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional.”.

<sup>8</sup> MARTEAU, Juan Félix. (2010). “Lavado de Dinero, Estandarización y Criminalización: notas para una política criminal contra el crimen financiero en la argentina globalizada”. en “Prejuicio, Crimen y Castigo” DEL PERCIO, Enrique (Comp.). Edit. Sudamericana. COPPAL 1era. Ed. Págs. 183-223.

La doctrina destaca que el fenómeno de la estandarización puede identificarse como una especie del género de la armonización jurídica; “parte de la aceptación de la diversidad de los ordenamientos nacionales y se presenta como una solución que puede generar más beneficios que costos a los estados nación en la administración de un problema común” (Marteau, 2010:185)<sup>9</sup>. En este caso se dan presupuestos similares, siendo idéntica la dinámica y sinergia que se produce entre los organismos internacionales y los entes específicos de la administración pública con potestades fiscales. Estas potestades que tradicionalmente eran entendidas como excluyentes y propias, hoy son alteradas por los estándares cooperativos, lo que evidencia una crisis o transformación del concepto mismo de soberanía, tal como lo señala Slaughter (2004)<sup>10</sup>.

Las limitaciones a la soberanía mediante la utilización de la técnica de internalizar estándares globales se potencia por cuanto el fenómeno de la globalización o interdependencia económica coadyuva -directa o indirectamente- al recorte de las potestades soberanas tributarias del Estado. Esta reducción está exhaustivamente expuesta en el trabajo de Calderón Carrero (2006)<sup>11</sup>, quien señala diversos aspectos que merecen apuntarse:

- **Limitaciones voluntarias inducidas por el mercado.** La globalización alimenta un contexto de competencia fiscal entre los Estados, provocando una carrera de sucesivas reducciones fiscales (*race to the bottom*) para atraer flujos de inversión. Esto determina que los cálculos y la sensibilidad de los flujos de capital a cuestiones de política tributaria interna sean tenidos en cuenta por el legislador para marcar una tendencia hacia una reducción de las cargas fiscales.
- **Limitaciones convencionales o negociadas que se proyectan sobre el ejercicio del poder tributario interno.** Este recorte sucede en el problema bajo investigación. Son los estándares y reglas comunes adoptadas voluntariamente por los Estados, adoptando el diseño normativo de los Convenios de Doble Imposición (CDI) o Acuerdos de Intercambio de Información o TIEA's –*Tax Information Exchange Agreements*-, aunque no son los únicos supuestos. El autor además comprende en esta categoría el GATT/OMC y el derecho comunitario europeo.
- **Limitaciones externas impuestas sobre el poder tributario de los Estados,** en el supuesto que uno o un grupo de Estados tome una posición común dirigida a compeler a otro país o conjunto de países a que modifique algún aspecto de su legislación fiscal, bajo

---

<sup>9</sup> MARTEAU, op. Cit.

<sup>10</sup> SLAUGHTER, Anne-Marie (2004) “Sovereignty and Power in a Networked World Order”. 40 STAN. J. INT'L L. 283.

<sup>11</sup> CALDERON CARRERO, José Manuel. (2006). “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI” Instituto de Estudios Fiscales de Madrid. Doc. 20/2006.

amenaza de adoptar contramedidas o medidas defensivas. Pone como ejemplo los esfuerzos de la OCDE por denunciar los Paraísos Fiscales o Jurisdicciones no Cooperativas.

- **Limitación a la independencia administrativa u operacional**, porque los Estados han diseñado sus impuestos sobre la base del principio de gravamen de la renta mundial sobre sus residentes, pero carecen de potestad para investigar o recaudar fuera de sus propias fronteras.

De este modo, la armonización o estandarización de reglas y principios que van elaborando los organismos internacionales se expanden entre los miembros que los integran, quienes deslizan estos dispositivos en sus ordenamientos tributarios internos mediante la adhesión o adopción del *corpus* de reglas y normas confeccionadas por expertos extranjeros.

Esta nueva “forma de creación del derecho” ha generado controversia, constituyendo a los regímenes internacionales en nuevas fuentes que nutren el cuerpo del derecho tributario interno. El diseño normativo se lleva a cabo al margen de los principios impositivos tradicionales, sin intervención directa de los parlamentos nacionales. Por ello, se denominan “*backdoor rules*” (la expresión literalmente refiere a regulación que ingresa por la “puerta trasera”, denotando que evita el proceso normal), ya que el contenido de los procedimientos, catálogos de conductas, principios y reglas son elaborados por los tecnócratas de las organizaciones internacionales y sólo intervienen los funcionarios nacionales en la medida que suscriben los acuerdos, quedando la intervención de los poderes legislativos limitada a la aprobación -a libro cerrado- del paquete normativo o, en el mejor de los casos, estableciendo alguna reserva en el acto de ratificación.

## **2.) Breve descripción de los principales modelos de convenio de intercambio de información tributaria:**

Previo a describir los principales instrumentos, corresponde señalar que en líneas generales el contenido los mismos comprende una definición sobre los ámbitos de aplicación material (impuestos que abarcan), personal (sujetos alcanzados), temporal y territorial. En cuanto al ámbito objetivo cabe destacar que como parámetro se exige el requisito que la información “previsiblemente pueda resultar de interés”<sup>12</sup> para ser susceptible de intercambio. Esta previsión está encaminada a prohibir las *fishing expeditions* (expediciones de pesca), es decir la recolección de datos con carácter especulativo, sin una finalidad específica.

En su mayoría, estos instrumentos además determinan qué autoridades pueden

---

<sup>12</sup>

En inglés el criterio se denomina *foreseeable relevance*.

utilizar la información intercambiada, las condiciones para requerir asistencia y los motivos que justifican la negativa a otorgarla

Por último, corresponde hacer una breve descripción de las modalidades y formas de intercambio que prevén los modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición, los modelos de Acuerdos de Intercambio de Información o *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA) y el Convenio Multilateral OCDE:

- A. Intercambio específico o a requerimiento: esta modalidad funciona a partir del requerimiento o solicitud de información sobre un contribuyente en particular, respecto de períodos fiscales determinados, para ser utilizada con un fin específico.
- B. Intercambio automático o de rutina: lo que caracteriza a esta modalidad es la recepción y remisión en bloque de información a otro país, en forma constante y sistemática. Implica que la administración tributaria de un país remite a su contraparte toda la información tributaria disponible sobre residentes o nacionales del otro fisco. En general, Martinoli (2010:65) apunta que este tipo de cooperación tributaria se da para el caso de “transacciones comerciales que vinculan a ambos Estados con determinadas categorías de renta; por ejemplo, dividendos, intereses, regalías, sueldos o pensiones; o también para transmitir otro tipo de información útil como cambio de residencia, compra o venta de bienes inmuebles, devoluciones en el impuesto al valor agregado (IVA), datos que resultan de fundamental importancia para conocer el Estado de la residencia, verificar si el contribuyente declaró correctamente su renta de fuente extranjera, evaluar el patrimonio de una persona, entre otras.”
- C. Intercambio espontáneo: esta forma está caracterizada por surgir por iniciativa del Estado informante, al encontrar algún dato que pudiera resultar relevante para la administración tributaria extranjera.
- D. Fiscalización tributaria simultánea: este procedimiento implica que entre dos o más países fiscalizan de manera simultánea e independiente, cada uno en su jurisdicción, a contribuyentes en los que tengan algún interés común y para cuya mayor eficiencia se intercambian mutuamente la información obtenida.
- E. Visita de representantes autorizados por las autoridades competentes: esta manera de cooperación implica la presencia de funcionarios de un país en otro para recabar la información necesaria para realizar sus tareas. Como implica la actividad en una jurisdicción ajena, debe prestarse conformidad por parte de las autoridades y legislación de esta última, para no afectar su soberanía. Se señalan como supuestos que habilitan esta modalidad: la necesidad de precisión en la búsqueda de documentación e información y la reducción de costos operativos del país requerido.

A continuación se describen los principales estándares internacionales en materia de intercambio de información:

**a. Modelo de Convenio OCDE:** Es propicio destacar que la OCDE ha sido pionera en el desarrollo de estos modelos desde 1963, año en el que ofreció un modelo de instrumento normativo destinado a favorecer el intercambio de información en el artículo 26 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI). Esta organización internacional nació con el nombre de Organización Europea para la Cooperación Económica, con la finalidad de supervisar el programa de recuperación de Europa luego de la II Guerra Mundial (Plan Marshall). En 1960 se firmó la Convención que la transformó en la actual Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y en su seno se gestaron nuevas instituciones internacionales de relevancia como la Agencia Internacional de Energía (AIE) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), entre otros. Está integrada por reducido grupo de países que cuentan con altos índices de desarrollo<sup>13</sup>, en su seno se profundizó el estudio y revisión de políticas regulatorias de la más variada índole.

Respecto al Modelo de Convenio OCDE conviene reiterar que el intercambio está previsto como una cláusula dentro de un cuerpo normativo general, cuya finalidad principal era evitar la doble imposición de los impuestos a la renta o al capital. Este dato es importante por cuanto los llamados Paraísos Fiscales carecen de los mencionados tipos de impuestos y, por tal motivo, en aquellos tiempos escapaban a la regulación. La evolución de los conceptos “Paraíso Fiscal” y “País de Baja o Nula Tributación” hacia el más moderno estándar de “Jurisdicción No Cooperativa” va de la mano con la falencia implícita en la más antigua caracterización. Con todo, este estándar es uno de los más difundidos a nivel global, reportando la propia OCDE que más de 3.500 tratados fueron firmados siguiendo este modelo.

Tal como se reconoce en un informe esta organización (OCDE 2012:29), esta propuesta fue elaborada por el Comité de Asuntos Fiscales con el objetivo principal de “clarificar, estandarizar y confirmar la situación fiscal de los contribuyentes a través de la aplicación de soluciones comunes por parte de todos los países para casos análogos de doble tributación”. La cuestión del intercambio de información y asistencia en la recaudación como forma de prevenir la evasión tenía un lugar secundario y limitado: en su redacción original el artículo 26 sólo comprendía los impuestos dentro del ámbito de aplicación del Convenio y los procesos de

---

<sup>13</sup> Son miembros plenos de la OCDE; Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea del Sur, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza, Turquía y la Comisión de la Unión Europea. (Fuente: <http://www.oecd.org/centrodemexico/paisesmiembros.htm>)



determinación y recaudación y la regla general era el intercambio de información a requerimiento. Como se expone a continuación, las sucesivas reformas de este artículo marcaron la tendencia a nivel mundial con un claro sentido de ampliación de facultades y eliminación de obstáculos para el efectivo intercambio entre las jurisdicciones. Gotlib, Vaquero y Dalessandro (2013:1)<sup>14</sup> destacan esta tendencia: “Originado en la globalización de la actividad económica, este auge de la cooperación internacional entre las distintas administraciones fiscales del mundo se ha ido acentuando en las sucesivas versiones de los Modelos de Convenio de la OCDE”.

Este modelo sufrió la primera reforma en 1997, determinando que quedaba comprendida tanto la etapa administrativa como judicial. En el año 2000 se reformuló el artículo 26, ampliando su ámbito de aplicación a cualquier impuesto que aplicaran los Estados contratantes, subdivisiones políticas o entidades locales en la medida que no fuera contraria al convenio la imposición. El mismo artículo fue reformado estructuralmente una vez más, incluyéndose un párrafo por el cual no pueden negarse los Estados contratantes a proporcionar información con la excusa que ésta obre en poder de bancos, instituciones financieras o en manos de otras personas que actúen en representación del titular. La finalidad de esta reforma es imposibilitar que los Estados participantes opongan el secreto bancario para no brindar la información tributaria relevante. La última adaptación se realizó en 2014 e hizo extensiva la aplicación de la regulación a todos los impuestos creados por los Estados signatarios, incluyó tres tipos de intercambio de información (a requerimiento, espontáneo y automático).

**b. Modelo TIEA OCDE:** Otro modelo que ofrece la OCDE es el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en materia Tributaria (*Tax Information Exchange Agreement - TIEA*). La novedad de este modelo es que trata de manera especial y particular la asistencia mutua y el intercambio de información. Constituye un modelo doble, puesto que puede utilizarse como instrumento bilateral y también ofrece un esquema de convenio multilateral. En el informe de la OCDE sobre competencia fiscal nociva de 1998 se había identificado la falta en el intercambio de información y, en consecuencia, a partir de dicho informe se creó el Grupo de Trabajo del Foro Global sobre el Intercambio Efectivo de Información, integrado por los países miembros de la OCDE y ciertos Paraísos Fiscales (OCDE, 1998).

Merino Espinosa y Nocete Correa (2011) señalan que esta elaboración representó una consecuencia práctica del evidente cambio de postura de la OCDE por el nuevo posicionamiento de Estados Unidos en cuanto a los criterios de delimitación de los Paraísos Fiscales y las Jurisdicciones no Cooperativas. Este modelo fue publicado en 2002 con la finalidad

---

<sup>14</sup> GOTLIB, Gabriel, VAQUERO, Fernando y DALESSANDRO, Valeria P. (2013). “*Convenios de Intercambio de información y asistencia administrativa en materia fiscal*”. Publicado en La Ley 2013-E, 1050.

de proveer asistencia para el intercambio de información relevante para la determinación, valoración y fiscalización de los impuestos cubiertos taxativamente enumerados por el instrumento. A diferencia de la cláusula en el modelo de CDI sólo prevé dos formas de cooperación: el intercambio de información a requerimiento -cuyo procedimiento se explicita luego- y las fiscalizaciones en el extranjero. Es decir, quedan excluidas las formas que implican un compromiso de regularidad, como las modalidades de intercambio automático o de rutina y el intercambio espontáneo.

Este estándar fue utilizado principalmente por aquellos países o territorios catalogados como “Paraísos Fiscales”, con la finalidad de ser retirados de las listas que así los caracterizaban. La OCDE reporta que a la fecha existen aproximadamente 600 tratados bilaterales que utilizan tal modelo.

### **c. La Convención Multilateral OCDE- Consejo de Europa.**

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue desarrollada por los miembros de la OCDE y el Consejo de Europa en el año 1988 y originalmente estaba destinada al selecto club de países miembros de aquellas organizaciones.

En 2010, ante el pedido del G-20 para extender la cooperación en cuestiones tributarias a los países en vías de desarrollo, se suscribió un protocolo de enmienda (alineando el contenido a los nuevos parámetros de transparencia e intercambio de información) y se abrió a la firma de todos los países del mundo. Esta Convención otorga a los Estados adherentes una herramienta para que maximicen las potencialidades de cooperación administrativa tributaria, mediante el intercambio de información, la asistencia en el cobro de deudas tributarias y servicios de notificación y traslado de documentos.

Este convenio multilateral dedica un capítulo entero -el III- a las distintas formas de cooperación mediante el intercambio de información entre las administraciones nacionales. En la sección primera están previstos los instrumentos de asistencia administrativa mediante el intercambio de información. Prevé las modalidades de intercambio a requerimiento, intercambio automático (sujeto a la firma de memorando de entendimiento en el que se establezcan las pautas al efecto), intercambio espontáneo, fiscalizaciones simultáneas y fiscalizaciones en el extranjero.

No se limita a la información relevante para la materia tributaria sino que inclusive establece la posibilidad que los datos compartidos se utilicen para la persecución de delitos financieros graves. Esta forma de cooperación más abierta ayuda en la lucha contra otros problemas globales, como la corrupción, el lavado de dinero o el terrorismo, siempre sujeto a que la legislación del Estado lo permita y las autoridades competentes lo autoricen. Al tratarse de un

instrumento multilateral brinda un estándar legal común que resulta atractivo porque expande notablemente el ámbito de cooperación con países con relaciones comerciales importantes sin necesidad de encarar procesos de negociación o renegociación de los convenios de doble imposición para introducir los mecanismos de cooperación administrativa.

En base a este modelo, se articuló el nuevo estándar denominado *Common Reporting Standard*<sup>15</sup> que surgió del compromiso asumido por los ministros de finanzas de los países del G-20, los miembros de la OCDE y del Foro Global. Prevé la implementación de un mecanismo de intercambio automático, sistemático, estandarizado y periódico de información financiera esencial de los residentes. Requiere un nuevo compromiso para afinar los detalles del intercambio automático, que tiene lugar a partir de este año.

#### **d. Otros modelos:**

Corresponde efectuar una breve reseña de aquellos estándares que brindan otros organismos internacionales. En primer lugar cabe destacar modelo de Convenio de la ONU originado por preocupación surgida al observarse una exigua fluencia del modelo de la OCDE a los pocos años de su publicación. En particular, en relación a los países menos desarrollados que mostraban reticencia a adoptar los Convenios de Doble Imposición (CDI). Ello, porque el modelo OCDE fue diseñado por países exportadores de capital, favoreciendo el criterio de tributación por residencia y no por fuente -en el país receptor de la inversión-. En consecuencia, se decidió involucrar a la Organización de las Naciones Unidas a través del ECOSOC (Consejo Económico y Social) en la elaboración de propuestas para abordar los problemas de doble imposición y evasión fiscal internacional. Sin embargo, el modelo ONU se diseñó tomando como punto de partida el Modelo OCDE, incorporando temas específicos a favor de la visión de los países en desarrollo.. Se mantiene, entonces, una mayor proporción de ingresos fiscales para el Estado de origen, el país donde la actividad de inversión o de otro tipo se lleva a cabo. En contraste, el modelo OCDE mantiene una mayor participación para el Estado de residencia, el país del inversionista, empresario. Este estándar resulta más favorable para los países en desarrollo, ya que les permite mayor capacidad de recaudación sobre los ingresos emanados de inversiones foráneas (García Prats, 2009).

Por otra parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) - organismo internacional, técnico, público y sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización<sup>16</sup>- que

---

<sup>15</sup> Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>

<sup>16</sup> Conforme: <http://www.ciat.org/index.php/es/acerca-del-ciat.html>

cuenta con 38 países miembros y países miembros asociados, en 1990 elaboró un Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Informaciones, que luego fue modificado en 1999, con la participación de expertos de Argentina, Brasil, Canadá, Estados Unidos, Italia, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT. Asimismo, presentó en la conferencia técnica de 2006 realizada en Madrid un Manual para la Implantación y práctica del Intercambio de Información para Fines Tributarios<sup>17</sup>. Este modelo entiende el intercambio de información como “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”. Si bien posee similitudes con el convenio OCDE, es más amplio por cuanto autoriza el intercambio generalizado de información –comprendiendo la modalidad espontánea y también la automática– como así también las fiscalizaciones simultáneas y las fiscalizaciones en el extranjero.

Por último merece nombrarse el modelo que ofrece la Comunidad Andina. Este organismo, -integrado por Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y en aquel momento Chile, y no Venezuela- adoptó el 16 de Noviembre de 1971 la decisión 40<sup>18</sup>, por la cual aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y un Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. Estos modelos, al estilo de los primeros diseños que se implementaron tenían en miras principalmente el problema de la doble tributación, y adoptaban una fórmula laxa para el intercambio de información tributaria.

### **3.) La OCDE como actor principal de la gobernanza global en materia de intercambio de información tributaria:**

Efectuado el recorrido sobre los estándares internacionales que proveen los más importantes modelos de Convenio, volvemos a centrar la atención la actuación de una organización internacional en particular: la OCDE. El concepto de *gobernanza*, de acuerdo con Gault Arellano (2014)<sup>19</sup>, constituye una concepción genérica e instrumental acorde incluso con la etimología del término -alusiva a manejar o pilotear-, y en el sentido estricto refiere a la estructuración de un proceso, sea cual fuere, mediante el cual se toman decisiones. Gobernanza refiere, entonces, a cierto mecanismo que define la distribución del poder en un colectivo. Otra forma de entenderla, la ofrece Fukuyama (2013)<sup>20</sup> al señalar que se trata de la forma en que se organiza y estructura la autoridad y la decisión para llevar a cabo ciertos fines definidos. Stoker

---

<sup>17</sup> Disponible en: [http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=3640](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=3640)

<sup>18</sup> Disponible en <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/decisiones/DEC040.doc>

<sup>19</sup> GAULT ARELLANO, David. (2014). “¿Uno o varios tipos de gobernanza? Más allá de la gobernanza como moda: la prueba del tránsito organizacional”, Cuadernos de Gobierno y Administración Pública, 2014, vol. 1, no 2.

<sup>20</sup> FUKUYAMA, Francis. (2013). “What is governance?”. Governance, vol. 26, no 3, p. 347-368.

(1998)<sup>21</sup> apunta cinco aspectos de la gobernanza: 1) refiere a un cúmulo de instituciones y actores que pertenecen al gobierno pero también lo exceden; 2) tiene en cuenta que se desdibujan los límites y responsabilidades a la hora de resolver problemas sociales y económicos; 3) identifica la dependencia del poder presente en las relaciones de las instituciones envueltas en la acción colectiva; 4) trata de redes autónomas de actores; y 5) reconoce una capacidad de acción que no descansa en el poder o autoridad del gobierno, sino como parte que utiliza estas nuevas herramientas y técnicas.

Cerrillo Martínez (2005)<sup>22</sup> se refiere a la gobernanza como una nueva manera de gobernar, diferente del modelo de control jerárquico, más cooperativa, en la que los actores estatales y los no estatales participan en redes mixtas público-privadas, añadiendo que se caracteriza por adoptar una perspectiva más cooperativa y consensual que en los modelos tradicionales de gobernar.

En esta línea, el concepto de gobernanza resulta interesante en el proceso de toma de decisiones a nivel internacional. Esta perspectiva enriquece el análisis, por cuanto el proceso de elaboración normativo y la coordinación de políticas requeridas para hacer efectivos los acuerdos de intercambio de información entre países implican la intervención de una miríada de actores, que interactúan en un complejo regimental. Entre los numerosos actores, surgen en primer lugar los estados, que conviene establecer canales institucionalizados de intercambio de información, pero la mera observación de estos procesos arroja como dato empírico que, desde el comienzo mismo de estos esfuerzos cooperativos, los estados no actúan en soledad

En este contexto conceptual, corresponde destacar el protagonismo de la OCDE en la elaboración de modelos y estándares de cooperación internacional para el intercambio de información, que además abarca numerosos otros temas como por ejemplo precios de transferencia, comercio electrónico, doble imposición, etc. En materia fiscal, su preponderancia es reconocida por numerosos autores, entre ellos Wouters y Mauwissen (2011:10)<sup>23</sup> quienes sostienen que “la OCDE ha gozado de una posición de importancia central en la formulación y propagación de normas de política fiscal, catalogándose a sí misma como líder en el desarrollo de estándares y guías, una caracterización que es ampliamente reconocida y correcta”<sup>24</sup>. En

---

<sup>21</sup> STOKER, Gerry. (1998). “*Governance as theory: five propositions*”. International social science journal, vol. 50, no 155.

<sup>22</sup> CERRILLO I MARTINEZ, Agustí –coordinador- (2005). “*La Gobernanza hoy*” Universitat Oberta de Catalunya La gobernanza hoy: 10 textos de referencia.- 1: ed. - Madrid: Instituto Nacional de Administración

<sup>23</sup> WOUTERS, Jan & MEUWISSEN, Katrien. (2011). “*Global Tax Governance: Work in Progress?*”. Working Paper No. 59 - February 2011. Leuven Centre for Global Governance Studies.

<sup>24</sup> Traducción del autor, en inglés del original: “*The OECD has long enjoyed a position of central importance in formulating and disseminating tax policy norms, labeling itself the market leader in developing tax standards and*

concordancia, se ha expresado Salzman (2011:105)<sup>25</sup> al afirmar que “el diseño de acuerdos internacionales por parte de la OCDE ha jugado un rol significativo en la emergente arquitectura de la gobernanza global”<sup>26</sup>.

Clifton y Díaz Fuentes (2011)<sup>27</sup> han advertido la notable potencialidad de la OCDE para llevar adelante la misión de ser los guardianes de los bienes públicos globales de la transparencia y fiscalidad internacional. En ese sentido, los autores manifiestan que “la OCDE cuenta con activos que pueden resultar fundamentales para la provisión de bienes públicos globales. Por una parte, una Secretaría General con personal experimentado, capacidades profesionales y técnicas excepcionales de las que carecen otros organismos como el G7/G8 o el G-20. En segundo lugar, la OCDE tiene una consolidada experiencia en producir datos y análisis y establecer normas de gobierno necesarias para la aplicación de políticas públicas, la evaluación por pares y, también, establecer comisiones y ámbitos de discusión abiertos sobre asuntos interrelacionados” (Clifton y Díaz Fuentes, 2011:137-138).

La cuestión de la gobernanza a través de derecho blando o indicativo y el rol de la OCDE fue analizado profundamente Christians (2007, 2010)<sup>28</sup>, quien advierte que los estados emplean una infraestructura de *softlaw* en las redes internacionales en lugar de un régimen multilateral de *hardlaw* para desarrollar consenso internacional en cuestiones tributarias. Este enfoque desde la gobernanza por medio del derecho indicativo o blando para alcanzar la coordinación de las políticas impositivas es el resultado de una larga historia de construcción de consensos en un marco de trabajo intelectual que prioriza las autonomías nacionales, incluso cuando la cooperación internacional resulte crítica a efectos de lograr los objetivos de las políticas tributarias locales.

Las redes transnacionales en materia impositiva, especialmente aquellas englobadas bajo el régimen OCDE facilitan una constante renegociación de autonomía y cooperación facilitando interacciones iterativas entre expertos, funcionarios y partes interesadas,

---

*guidelines’3, a characterisation that is widely recognized as accurate”*

<sup>25</sup> SALZMAN, James. (2011). “*The Organization for Economic Cooperation and Development’s role in International Law*”. Spring 2011 Symposium Toward Coherence in International Economic Law: Perspectives at the 50th Anniversary of the OECD hosted by The George Washington International Law Review.

<sup>26</sup> Traducción del autor, en inglés del original: “*the OECD’s drafting of international agreements has played a significant role in the emerging architecture of global governance*”

<sup>27</sup> CLIFTON, Judith; DÍAZ-FUENTES, Daniel.(2011). “*La nueva política económica de la OCDE ante el cambio en la economía mundial*”.Universidad de Cantabria.

<sup>28</sup> CHRISTIANS, Allison. (2010). “*Networks, Norms, and National Tax Policy*”. 9 Wash. U. Global Stud. L. Rev. 2010.[http://openscholarship.wustl.edu/law\\_globalstudies/vol9/iss1/2](http://openscholarship.wustl.edu/law_globalstudies/vol9/iss1/2) y CHRISTIANS, Allison. (2007). “*Hard Law & Soft Law in International Taxation*”. Legal Studies Research Paper Series Paper No. 1049 May 2007.

sumando las perspectivas de esos participantes y sintetizando este cúmulo de perspectivas, como normas internacionales en la forma de modelos, estándares, guías y otros instrumentos similares (Christians, 2010). Esta manera de generación de estándares normativos ofrece a las burocracias estatales el beneficio de permitirles aprovechar el conocimiento acumulado por la investigación técnica y científica llevada adelante por expertos de nivel mundial y al mismo tiempo otorga a sus adherentes una pauta de cierta armonía normativa entre todos los Estados, que facilita la comprensión del sistema y ayuda a la cooperación.

La situación resulta paradójica al ser confrontada con el debate relativo a la necesidad de establecer un organismo internacional específico en la materia. Tanzi (1999)<sup>29</sup> ha propuesto crear una organización tributaria mundial *World Tax Organization*, con funciones de vigilancia sobre los sistemas tributarios de todo el mundo, foro de políticas, solución de controversias, ejercicio de lobby y presión sobre los *free riders*<sup>30</sup> (países que se benefician sin asumir carga alguna), recopilación de estadísticas tributarias y elaboración de guías de buenas prácticas y códigos de conducta para las administraciones tributarias.

Planteada esta discusión, autores como Fitzgerald (2002)<sup>31</sup> y Cockfield (2006)<sup>32</sup> no son optimistas frente a tal pretensión. En primer lugar, objetan que existen pocos elementos que demuestren que los Estados Unidos estén dispuestos a modificar su propio sistema tributario con el solo objeto de aumentar la participación de otros países en la recaudación tributaria. Por otra parte, advierten que atenta contra esta propuesta el hecho que las naciones consideran sus sistemas tributarios herramientas fundamentales para el logro de sus políticas económicas y sociales. En tal sentido, se observa una clara preferencia por mantener las leyes y políticas adaptadas al interés nacional sin interferencia de una institución internacional formal con suficiente potestad para tomar medidas intrusivas.

La soberanía tributaria constituye una importante motivación de los estados. Sin embargo, ante la ausencia de una organización internacional integrada de manera más participativa, otra más elitista, como la OCDE, ha ocupado los vacíos en la regulación -que justamente prolifera dada la creciente interdependencia económica- y de facto se erige en una

---

<sup>29</sup> TANZI, Vito (1999). *"Is there a need for a World Tax Organization"* en "The Economics of Globalization. Policy Perspectives from Public Economics", Editado por Asaf Razim y Efraim Sadka, Cambridge University Press. 173-186.

<sup>30</sup> Los llamados *Free Riders* son también conocidos como polizones en la literatura de la teoría de los bienes públicos aludiendo a su condición de beneficiarse de un bien o servicio respecto del cual han evitado pagar su costo.

<sup>31</sup> FITZGERALD, Valpy. (2002). *"Cooperación Tributaria internacional y movilidad del capital"*. REVISTA DE LA CEPAL N° 77. Agosto 2002. 77-82.

<sup>32</sup> COCKFIELD, Arthur J. (2006). *"The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' through National Responses to Ecommerce Tax Challenges"*. Yale Journal of Law and Technology, vol. 8, núm. 1, 2006, 180-183.

especie de agencia global informal en la materia.

En el mismo sentido, Christians (2010) concluye que si bien la crisis desatada en 2007-2008 recordó la necesidad de coordinar las políticas fiscales, los políticos, funcionarios públicos, académicos y profesionales se han acostumbrado a trabajar con la visión del estado como una esfera cerrada de soberanía tributaria. Señala que si bien en algunas áreas que afectan la política nacional, en particular en lo que refiere al comercio internacional, los estados han cedido la completa autonomía por la cooperación materializada en un tratado multilateral, reconociendo instituciones supranacionales (régimen de la OMC), han fracasado en establecer un régimen similar multilateral y obligatorio para cooperar en materia tributaria (en especial en relación a la imposición de impuestos a la renta). En tal sentido, resulta evidente que los estados han preferido confiar en métodos *soft* de coordinación de políticas, a través de colaboración por medio de redes, utilizando modelos y emulaciones de estándares para reconciliar sus intereses.

Se destaca por su parte el trabajo en redes desplegado por la OCDE, como protagonista principal de las redes transnacionales tributarias. Siendo la naturaleza de las redes fluida, dinámica, desgarrada y cambiante, a las que define como complejas e inconsistentes, se advierte que tales características se replican en la estructura y dinámica de la OCDE. Así, la efectiva distribución de tareas depende en gran manera de la composición de los comités, el tipo de tópicos tratados y el rol asumido por la planta estable de acuerdo con cada caso. Las políticas fiscales se desarrollan en la intersección de tres áreas o redes de la estructura: el Consejo de la OCDE, el Centro para la Política y Administración fiscal (*Centre for Tax Policy Administration, CTPA*) y el Comité de Asuntos Fiscales (*Committee on Fiscal Affairs, CFA*)<sup>33</sup>.

La cooperación en materia tributaria en el marco de la OCDE se realiza en gran medida en el marco del Comité de Asuntos Fiscales. Allí se desarrollan las reuniones, negociaciones, el diseño de modelos y consenso de reglas, para luego dar intervención a la Secretaria y el Consejo. A su vez, el CAF o CFA constituye un comité paraguas bajo el cual trabajan diversos *Working Parties*, foros especializados y grupos ad hoc, que tratan temas en particular (Christians, 2010). Su función consiste en desarrollar ideas y revisar el progreso en áreas regulatorias específicas. Estos subgrupos de trabajo resultan inclusivos, ya que engloban a expertos de países miembros y provenientes de países observadores. La República Argentina, si bien no es miembro de la OCDE, participa como observador permanente en varios de los foros y subgrupos relativos a la política fiscal. Resulta de interés para la presente investigación su participación en el Grupo de Trabajo N° 10 de intercambio de información fiscal (*Working Party N° 10*), en el subgrupo de expertos sobre la asistencia administrativa mutua en cuestiones tributarias (*Expert Sub-Group on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) y en el Foro Global sobre

<sup>33</sup>

<http://www.oecd.org/ctp/>



Transparencia e Intercambio de Información<sup>34</sup>.

Para el seguimiento específico del intercambio de información tributaria, la evasión, el lavado de dinero, los Paraísos Fiscales y los CDI's el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales que había sido creado en 1996 pasó a denominarse Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, y se ha constituido en un órgano - seno del Comité de Asuntos Fiscales- del que forman parte 127 Estados de todo el mundo<sup>35</sup>, además de numerosas organizaciones internacionales, como el Banco Mundial, la ONU, el Banco Interamericano de Desarrollo, el FMI. Así pues, resulta claro que el Foro excede ampliamente la limitada membresía de la OCDE. Por otra parte, recibe los auspicios del G-20, que impulsa políticamente sus recomendaciones e iniciativas.

Desde este nodo central de este verdadero régimen internacional de intercambio de información tributaria se diseñan y establecen los parámetros, estándares, guías y recomendaciones que, no obstante no revestir la calidad de normas jurídicas internacionales, impactan con alcance global en la regulación de esta forma particular de cooperación.

Una vez más, corresponde recurrir a Christians (2010), quien en su ensayo *Hard Law and Soft Law in International taxation* examina en profundidad la diferencia entre las normas duras de los tratados y las blandas de estas recomendaciones, guías de buenas prácticas y modelos. Apunta que la OCDE al abordar estas cuestiones mediante el Comité de Asuntos Fiscales (CFA), y agrupándose por su intermedio una densa red de funcionarios de agencias impositivas que colaboran activamente con referentes de las comunidades académica y empresarial, funciona más como un foro de construcción de consenso entre las partes interesadas que como un cuerpo de creación de leyes o reglas cuyos miembros se espera cumplan.

Los modelos de convenio OCDE se han expandido de forma considerable a nivel mundial y son empleados por países que -si bien participan en los foros, comités y subgrupos de trabajo- estrictamente no son miembros de dicha organización internacional. Es el caso de la mayoría de los países latinoamericanos, asiáticos y africanos, configurándose en los hechos una mundialización de las técnicas y principios elaborados por esta organización internacional (Calderón Carrero, 2006). Esta gradual emergencia de una gobernanza global en materia de

---

<sup>34</sup> Se puede acceder al directorio completo de los grupos de trabajo de la OCDE en el siguiente link:  
<http://www.oecd->

[ilibrary.org/docserver/download/0112021e.pdf?expires=1438012746&id=id&accname=guest&checksum=E835B042FFE21EB4A9499D3A64FB134E](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/0112021e.pdf?expires=1438012746&id=id&accname=guest&checksum=E835B042FFE21EB4A9499D3A64FB134E)

<sup>35</sup> Se puede acceder al listado de países miembros del foro global en el sitio web oficial de la OCDE:  
<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>

fiscal<sup>36</sup> es desigual en cuanto a la intensidad de cobertura, siendo precisamente el campo del intercambio de información tributaria uno de los más avanzados gracias al éxito de la OCDE en imponer una aceptación universal de los estándares elaborados en su seno.

En este rol protagónico que ha adquirido la OCDE en material de política tributaria, además de los modelos de convenios y acuerdos estudiados, merecen destacarse algunos de los trabajos realizados para asistir a las administraciones fiscales en la implementación de los estándares normativos creados y promovidos. Además de brindar un formato normativo pre-elaborado, la institución pone a disposición manuales, guías y comentarios que contribuyen a una mayor uniformidad en cuanto a la aplicación concreta y práctica de las reglas elaboradas.

Las publicaciones sobre “buenas prácticas” refieren a las formas de petitionar la información, procedimientos, resguardos que debe tomar el funcionario actuante, junto con las numerosas guías, comentarios y manuales que confecciona el Comité de Asuntos fiscales, con directrices, buenas prácticas y recomendaciones constituyen un claro ejemplo de documentos que actúan como *soft law*, que penetran por esta vía indirecta en las normas que se aplican en cada estado parte.

Otra herramienta fundamental utilizada por la OCDE para el tendido y funcionamiento de este régimen global es el control que ejerce a través de las revisiones de pares o *peer reviews*. Se trata de procedimientos por los cuales un área en particular de la regulación de un Estado es puesta bajo examen por parte de otros países en una base igualitaria. De esta manera se evitan costos y se supervisan los avances en la implementación de las políticas. Se trata de una relación bidireccional o multidireccional, puesto que las mismas naciones que son examinadas también juegan el rol de examinadoras en otras ocasiones.

En materia de intercambio de información, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información ha configurado su propio Grupo Revisor de Pares del que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) participa activamente (Curien, 2013)<sup>37</sup>. Los miembros del Foro Global y aquellas jurisdicciones que identifica como relevantes para su trabajo son evaluados. El proceso consta de dos fases: la revisión de la Fase 1 tiene como objetivo evaluar la calidad del marco legal y normativo de una jurisdicción para el intercambio de

---

<sup>36</sup> “Although we can speak of the gradual emergence of a form of global tax governance, international tax law is non-existent today. This being said, in the field of exchange of information and fiscal transparency, international cooperation has become the norm. Today, the OECD Standard of Transparency and Exchange of Information is universally accepted. Moreover, the OECD Standard has been integrated into the relevant standards of other players” (Wouters y Mauwissen, 2011)

<sup>37</sup> CURIEN, Horacio. (2013). “Intercambio de información y Asistencia Administrativa Mutua entre las Administraciones Tributarias”,<sup>47º</sup> Asamblea General del CIAT – Buenos Aires.

información. La revisión de la Fase 2 analiza su implementación práctica. Es posible además que se efectúen revisiones combinadas (Fase 1 y Fase 2).

El Foro global confecciona sus conclusiones generales –que luego son puestas a disposición del público en general - conforme los resultados obtenidos y de acuerdo con el grado de aplicación de las normas y estándares de transparencia e intercambio de información.

Estos procesos de revisión de pares según Porter y Webb (2008)<sup>38</sup> resultan fenómenos culturales destacables por cuanto se corresponden más con un proceso de construcción del conocimiento y de la identidad, a través de la persuasión y debate, que con una negociación convencional entre los Estados<sup>39</sup>. Asimismo, al constituirse el Foro Global en un nodo en el cual los datos e información son compilados, categorizados, analizados y publicados<sup>40</sup>, se facilita que el régimen funcione como mecanismo de difusión informativa en el sistema internacional. Esta variable potencia el régimen pues, como observa Lazer (2005)<sup>41</sup>, a diferencia de lo que sucede en el sector privado, en las redes intergubernamentales no existen incentivos para mantener secreta la información sobre innovaciones exitosas en la regulación, y este intercambio ayuda a romper las barreras de la inercia burocrática.

Lazer (2005) evidenció que estas redes intergubernamentales cumplen un **rol de difusores de políticas regulatorias**, que permite que los Estados participantes actúen como productores de información y como electores de políticas regulatorias. Estos últimos aspectos evidencian que este supuesto de cooperación presenta el carácter de “ejercicio desagregado” de la soberanía y la construcción de una nueva configuración de las funciones estatales.

#### **4.) Tendencias a partir de la Crisis de 2008: trabajo conjunto OCDE y el G-20. Implicancias de las redes transnacionales.**

Se puede marcar como punto de inflexión al bienio 2008-2009, período a partir del

---

<sup>38</sup> PORTER, Tony; WEBB, Michael. (2008). *“The role of the OECD in the orchestration of global knowledge networks. The OECD and transnational governance.”* UBC, Vancouver, p. 43-59.

<sup>39</sup> En inglés del original: “...*The process of peer review therefore corresponds closely to social processes of knowledge and identity construction through persuasion and arguing rather than to conventional processes of inter-state bargaining: “the peer review process is also a cultural phenomenon ...that ... leads to the development of a new frame of mind...”*”

<sup>40</sup> Los reportes por jurisdicción pueden consultarse en: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews\\_2219469x](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x)

<sup>41</sup> LAZER, David. (2005). *“Regulatory capitalism as a networked order: The international system as an informational network”*. The Annals of the American Academy of Political and Social Science, vol. 598 (1) 52-66.

cual se incrementó notablemente el interés en la agenda política global por el intercambio de información, en el contexto de una verdadera ofensiva contra los Paraísos Fiscales y un esfuerzo cooperativo por llevar más transparencia a las finanzas internacionales. La crisis desatada en 2008 impactó la sensibilidad social y logró concentrar la atención de las autoridades en la evasión internacional y el lavado de dinero, precipitando una dura crítica a la institución del secreto bancario. Estos fenómenos globales serían indispensables para entender el desarrollo de esta nueva etapa de la política tributaria transnacionalizada.

Las potencias centrales reaccionaron operando políticamente desde el G-20, contando con la asistencia técnica y el lobby intergubernamental de los organismos de gobernanza global económica: el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB, *Financial Stability Board*) y la OCDE. Estas instituciones tuvieron entonces a su cargo la lucha contra la evasión fiscal, el lavado de dinero, la inestabilidad financiera y el financiamiento del terrorismo Carrera (2009) ubica al G-20 en lo más alto de los ámbitos políticos que dominan la nueva arquitectura financiera internacional, conjuntamente con el G-7. El autor manifiesta que en la materia se evidenciaba la ausencia de un espacio único de coordinación macroeconómica y financiera, a diferencia de lo que sucede en el ámbito comercial con la OMC. Por lo tanto, la supervisión del G-20, cuyo campo de acción excede al de la OCDE y abarca múltiples áreas, si bien inmersa en una gran complejidad y superposición de los regímenes e instituciones, pudo dar una dirección a esta tendencia en pos de objetivos comunes. Su importancia reside en su carácter político y en la pretensión de representatividad global, a pesar de su carácter restringido -ya que su membresía no es abierta- por cuanto incluye a las potencias industriales y a los países emergentes. Petrella (2011:5)<sup>42</sup> lo caracteriza como “burocráticamente inorgánico, igualitario y pluralista”, y valora su búsqueda de un “objetivo final convergente” al que identifica como “la voluntad de superar la crisis para lograr la estabilidad y el crecimiento”.

La cumbre del G-20 del 2 de Abril de 2009 en Londres bajo la consigna de terminar con la era del secreto bancario<sup>43</sup> marcó un hito, al acordar la persecución de los países incluidos en la lista gris<sup>44</sup> que no mejoraran los niveles de transparencia e intercambio internacional de información. Se convino que para excluirlos de la Lista Gris debían firmar al menos 12 acuerdos

---

<sup>42</sup> PETRELLA, Fernando. (2011). *Argentina: gobernanza global y participación en el G20*. Consejo Argentino para las Relaciones Internacionales. Grupo de Trabajo para la Inserción de la Argentina en el Mundo. Working Paper.

<sup>43</sup> Nota del Financial Times del 2/04/2009 “Lideres buscan terminar con el secreto bancario” (*“Leaders see end to banking secrecy”*) <http://www.ft.com/cms/s/0/da9fde14-1fb6-11de-a1df-00144feabdc0.html#axzz3j5ISy0kS>.

<sup>44</sup> La OCDE de acuerdo con los estándares internacionales elaboró una caracterización de los países de acuerdo con el grado de cooperación y transparencia, clasificándolos en tres listas; Blanca, Gris y Negra. Aquellas jurisdicciones de la lista blanca son las que implementaron satisfactoriamente los estándares OCDE; las que se ubican en la lista gris son aquellas que se han comprometido a cumplir con el estándar y están tomando medidas para cooperar efectivamente, mientras que las de la lista negra son las que no han tomado ninguna medida para cooperar.

bilaterales conforme a los estándares de la OCDE para fines de 2009; en caso contrario serían pasibles de ser sancionados. En la declaración se enumeraron una serie de contramedidas, a los efectos de proteger las finanzas públicas contra los riesgos de las jurisdicciones no cooperativas, como ser: denegar deducciones por pagos a residentes, mayores requerimientos de revelación de información, retención de impuestos en caso de pagos efectuados a residentes de jurisdicciones no cooperativas, exigencia de regímenes de transparencia por parte de instituciones financieras y bancos de desarrollo<sup>45</sup>.

Esta cruzada emprendida por los países más poderosos obliga a detenerse en el concepto de los destinatarios de las baterías de medidas emprendidas para incrementar la cooperación y transparencia: los Paraísos Fiscales. Su denominación deriva de una traducción incorrecta del inglés *tax havens* (refugios fiscales), y refiere a territorios o Estados en los que existe nula o baja tributación para los inversores extranjeros

La OCDE en su célebre “Informe Sobre Competencia Fiscal Perjudicia”<sup>1</sup> de 1988 enunció factores o características que consideró clave para identificar a los Paraísos Fiscales, entre los que se encuentran: a) jurisdicción que presente inexistencia de impuestos o una mera existencia nominal; b) ausencia de intercambio efectivo de información, falta de colaboración de la administración, leyes de secreto muy estrictas; c) falta de transparencia; y d) baja actividad sustancial o real de la filial o sede radicada<sup>46</sup>, indicando esto que las inscripciones o radicaciones son sólo al efecto tributario<sup>47</sup> (OCDE, 1998).

Esta nueva condición prioritaria en los niveles más altos de la gobernanza global forzó un considerable incremento en la cantidad de acuerdos específicos de intercambio de información a nivel global a partir de 2009, año en el cual se quintuplicó la cantidad de estos

---

<sup>45</sup> Puede consultarse el texto completo de la declaración “*Declaration on Strengthening the Financial System*,” en: [http://www.financialstabilityboard.org/wp-content/uploads/london\\_summit\\_declaration\\_on\\_str\\_financial\\_system.pdf](http://www.financialstabilityboard.org/wp-content/uploads/london_summit_declaration_on_str_financial_system.pdf)

<sup>46</sup> Este es el caso de las sociedades offshore, inscritas o incorporadas como residente en un país en el que no tienen actividad económica o comercial, para aprovechar el régimen tributario más laxo o permisivo que ofrece dicha jurisdicción de conveniencia.

<sup>47</sup> “KEY FACTORS IN IDENTIFYING TAX HAVENS FOR THE PURPOSES OF THIS REPORT a) *No or only nominal taxes: No or only nominal taxation on the relevant income is the starting point to classify a jurisdiction as a tax haven.* b) *Lack of effective exchange of information: 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.* c) *Lack of transparency: A lack of transparency in the operation of the legislative, legal or administrative provisions is another factor in identifying tax havens.* d) *No substantial activities: The absence of a requirement that the activity be substantial is important since it would suggest that a jurisdiction may be attempting to attract investment or transactions that are purely tax driven*” *HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue* (<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>)

convenios en relación con 2008. A su vez, en 2010 se verificó el doble que en 2009, cifras que se mantuvieron similares en 2011.

El incremento en la actividad cooperativa siguiendo el patrón de Acuerdo de Intercambio de Información de la OCDE evidencia un claro ejemplo en el que la cooperación ha sido impuesta por la parte más fuerte de una relación. En este caso, el foro conformado por los países más poderosos y los líderes regionales logró impulsar un marcado incremento en el número de convenios de intercambio de información firmados por año. La amenaza de permanencias en las listas negra y gris, asociadas a la falta de adopción de los estándares de transparencia, constituye un fuerte incentivo o presión para que las jurisdicciones se esfuercen por adaptarse sin mayores reparos. Si bien resulta difícil que medie el mutuo beneficio en concreto producido por esta cooperación, se puede concluir que sin dudas la ampliación de la red constituye un claro beneficio potencial para todas las naciones intervinientes

Esta evolución quedó plasmada en el reporte de la OCDE titulado “Un cambio radical en Transparencia”<sup>48</sup>, publicado el 18 de Junio de 2013 en el lago Erne, Irlanda. Este documento, elaborado a pedido del G-8<sup>49</sup>, destacó el cambio de paradigma hacia el modelo del intercambio automático de información, como se dijera anteriormente mediante la adopción del Common Reporting Standard (CRS) enmarcado en el modelo de convenio multilateral. Además, expuso un plan de acción de cuatro pasos concretos para implementar el nuevo estándar global. Esos pasos son: i) establecer una legislación marco amplia que facilite la expansión de las redes de cooperación de cada país; ii) elegir una base legal para el intercambio de información; iii) adaptar el ámbito de reporte y requisitos de debida diligencia y coordinación; y iv) desarrollar estándares comunes o compatibles de tecnologías de la información.

## 5.) Conclusiones:

En lo que respecta a las discusiones en torno a la relación entre soberanía y los tratados de cooperación, los últimos años han puesto de relieve un significativo choque entre las concepciones jurídicas tradicionales y las nuevas interpretaciones elaboradas a la luz de la realidad cambiante. En líneas generales, los regímenes jurídicos constitucionales de los estados son celosos de su soberanía en el sentido tradicional del concepto. Sin embargo, han surgido nuevas formas de entender estas potestades a la luz de los avances y evolución en materia internacional que valoran la mayor flexibilidad necesaria para ser eficientes en un mundo interconectado.

---

<sup>48</sup> “A Step Change in Transparency” disponible en: [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency\\_G8report.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf)

<sup>49</sup> Es el G-7 más la Federación Rusa.

En el futuro lo crucial será la efectiva de respuesta de oficiales y funcionarios de las administraciones fiscales. En este sentido se ha afirmado que estos fenómenos son “el resultado es un sistema más denso de redes gubernamentales, permitiendo a los oficiales compensar su decreciente poder territorial, con un mayor alcance global” (Slaughter, 2004:283)<sup>50</sup>. Quedan entonces en segundo plano aquellas críticas a la importación normativa, a la delegación del poder regulatorio o la falta de participación de los parlamentos, puesto que la nueva forma de actuar en el marco de redes internacionales de hecho incrementa la capacidad de respuesta de la administración tributaria frente a las maniobras elusivas y de evasión complejas.

Esta reconfiguración de la estructura estatal y de las agencias públicas encargadas de la recaudación y fiscalización de los tributos, recursos aduaneros y de la seguridad social, ha tenido lugar gracias a que las administraciones fiscales estructuraran dependencias centralizadas para la gestión del intercambio en todas sus modalidades (Curien, 2013:15).

En tal dinámica, la confección en concreto de normas y reglas técnicas queda en manos de la tecnocracia o burocracia de las organizaciones internacionales como la OCDE, el Foro Global y el Comité de Asuntos Fiscales. Así, estos organismos internacionales brindan un marco institucional para que los que expertos y funcionarios de diversos países intercambien experiencias, teorías y elaboren las normas que luego devendrán en estándares a ser aplicados por todos los Estados y administraciones adherentes al régimen en particular.

La complejidad del sistema y el entramado de agencias estatales queda en evidencia al analizar los centros de poder desde los cuales parecería emanar la iniciativa de regulación; para el caso del complejo regimental internacional de intercambio de información tributaria se verifica una correlatividad entre los progresos y nuevos estándares que elabora la OCDE y las fuertes declaraciones de carácter político que se dan en el seno del G-20.

Esta situación trasluce un juego interactivo interesante entre las cumbres y organizaciones multilaterales como la OCDE. En este contexto, puede subrayarse que el G7, G8 y G-20 y la OCDE han cooperado fuertemente en cuestiones de índole fiscal, y para el observador, resulta difícil determinar quién es efectivamente el titular del liderazgo. Es razonable pues plantearse la duda sobre si efectivamente es el G-20 el ámbito institucional que instruye a la OCDE o es ésta quien “pre-cocina” los discursos y planes para que luego los los líderes en las cumbres hagan las declaraciones políticas correspondientes.

---

<sup>50</sup> Traducción del autor, en inglés del original: “*The result is an ever denser web of government networks, allowing government officials to compensate for their decreasing territorial power by increasing their global reach*”.

La situación expuesta indica una reconfiguración del entendimiento convencional acerca de la soberanía estatal. Se ha ido conformando un *modus operandi* de las agencias especializadas mediante el cual funcionarios tienden puentes hacia sus pares de otros Estados para tratar o trabajar en áreas de interés específicas (*given issue areas*) y así se establecen redes que cumplen funciones estatales internas (relativas a la cuestión tributaria) a la vez que externas (relativas a la cooperación con otros estados).

Se puede agregar que, asimismo, hay funciones de contralor y auditoría de procesos que bajo un entendimiento tradicional sólo podían ser cumplidas por el propio estado, y en la actualidad se vislumbra una nueva realidad en la cual la performance de una agencia estatal puede ser supervisada y monitoreada por un órgano inter o tras-nacional validado por la propia red transgubernamental, integrado por funcionarios de otros estados o de organizaciones internacionales (el caso del *peer review*).

Una economía globalizada y profundamente interdependiente requiere estructuras estatales con capacidad de adaptación a esta realidad dinámica y compleja para cumplir eficientemente funciones propias y vitales como la recaudación fiscal. El apego a una concepción tradicional en la interpretación de la soberanía y el Estado resulta un obstáculo para lograr tal adaptación, ya que ciertos actores individuales -como las corporaciones multinacionales- trascienden las fronteras y operan desde múltiples locaciones, en varios lugares y en ninguno a la vez. A efectos de posibilitar una adecuada fiscalización y control de actores tan flexibles, los estados y sus respectivas administraciones fiscales deben imitar, en cierta manera, la maleabilidad de las corporaciones multinacionales. En este orden de ideas, para sortear las limitaciones de las fronteras nacionales la cooperación entre los Estados surge como una herramienta fundamental e indispensable.

La divergencia entre regímenes jurídicos, económicos y políticos, como así también los intereses egoístas de cada estado o gobierno, se erigen en factores que dificultan el logro de acuerdos y el diseño de mecanismos que satisfagan a ambas partes. Por tal motivo, y atendiendo a que una completa armonización tributaria resulta de muy difícil concreción, la elaboración de estándares y normas comunes en el seno de foros y organismos internacionales aparece como la opción más factible para encauzar y promover la cooperación fiscal a nivel global.

Si bien la adopción de estas normas diseñadas y propiciadas en y por organismos, foros y otros ámbitos internacionales implica en cierta forma una delegación de las facultades legislativas propias de los parlamentos, siguiendo a Slaughter (2004, 2009) es dable afirmar que en lugar de ceder poder estatal la inserción a regímenes internacionales potencia y empodera al estado a su administración fiscal, ya que le permite recuperar la plenitud de sus facultades y ser



más eficaz y eficiente en su función.

La cooperación a través de redes transgubernamentales, en el marco de regímenes liderados por organismos tecnocráticos como la OCDE en los que expertos internacionales diseñan normas, procedimientos y guías además permite acceder a un *know how* y experiencia que no estaría disponible de otra manera. La posibilidad que funcionarios técnicos de otros países evalúen a instituciones y a los propios funcionarios locales en la implementación de tales estándares constituye una herramienta de control de gestión externo, que si es debidamente aprovechada ayudará a mejorar el funcionamiento de la institución local. La existencia de un marco cooperativo para requerir o recibir información de otros países o inclusive emprender acciones de fiscalización en el extranjero implica la ventaja de ampliar considerablemente el rango de acción de la administración local. De esta manera, las fronteras no serán más una barrera para fiscalizar al contribuyente global.

Patricio E. Gazze  
Rosario, 30 de Octubre de 2017