



SECRETO FISCAL E INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA

¿NUEVO CONCEPTO DE INTIMIDAD A LOS FINES FISCALES?

El presente es un resumen del CAPITULO I del libro "SECRETO FISCAL E INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA" AUTOR: SERGIO CARBONE habilitado por EL AUTOR al solo efecto de introducir al lector en la materia – TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS

INTRODUCCION

La transnacionalización de los negocios o mejor dicho, el concepto de contribuyente global¹, atrae nuevos retos para las administraciones fiscales de todo el mundo por cuanto necesitan contar no solo con información sobre las actividades económicas que se realizan dentro de sus fronteras sino que, además, se requerirá información sobre las actividades desarrolladas por el contribuyente bien en el exterior; bien con sujetos del exterior.

Esta transnacionalización de los negocios, como realidad que se ha instalado a paso firme y con impacto en todas las economías del mundo, independientemente de su grado de desarrollo, integración, de su filosofía económica o política, al punto tal que incluso Juan Pablo II se ha referido a esta realidad en los siguientes términos:

“Hoy se está experimentando la llamada “economía planetaria”, fenómeno que no hay que despreciar, porque puede crear oportunidades extraordinarias de mayor bienestar. Pero se siente cada día mas la necesidad de que a esta creciente internacionalización de la economía correspondan adecuados órganos internacionales de control y de guía válidos, que orienten la economía misma hacia el bien común, cosa que un estado solo, aunque fuese el más poderoso de la tierra, no es capaz de lograr. Para poder conseguir este resultado, es necesario que aumente la concertación entre los grandes países y que en los organismos internacionales estén igualmente representados los intereses de toda la gran familia humana”²

La máxima autoridad de la iglesia católica no solo ha resaltado la importancia de reconocer el fenómeno señalado sino que además propugna por la conformación de un acuerdo “de concertación” donde se encuentren representados los intereses de todas las naciones lo cual permite advertir no solamente la importancia del problema sino también su consecuencia global.

¹ Bruno M. Tondini en su artículo “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias” publicado por la AAEF en [http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/\\$FILE/Doctrina0503.pdf](http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/$FILE/Doctrina0503.pdf) define al contribuyente por su ubicación en lo que el llama “aldea global”.

² Encíclica de Juan Pablo II “Centesimus Annus” citada en “EL INTERCAMBIO DE INFORMACION FISCAL – El desafío de su funcionalidad hacia la transparencia fiscal” – Autor: Luis María Capellano – Editorial LA LEY ISBN 978-987-03-2615-1 Pag. 1.



En este sentido la O.C.D.E. se ha constituido no solamente como un coordinador de voluntades, necesidades y expectativas de los actores mundiales sino que, tal como ha señalado Allison Christian³, ha formado la concertación reclamada por la máxima autoridad Papal por medios que, a reflexión de la mencionada autora, podrían ser “criticables”⁴.

En este marco, la cooperación internacional entre administraciones tributarias se presenta como el elemento fundante del nuevo paradigma⁵ al cual deben ajustarse las administraciones tributarias si desean ser eficientes en su objetivo de asegurar el cumplimiento de la norma tributaria y recaudar los tributos que le han sido encargados.

En nuestro país, la Administración Federal de Ingresos Públicos⁶ será el ente encargado de la ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación lo que conlleva la facultades de perseguir la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos; actividad que resultará claro no puede ser llevada a cabo eficientemente sin el adecuado acceso a información de carácter o interés tributario para lo cual se encuentra habilitada a requerir información a los contribuyentes directamente u otros sujetos designados como agentes de información (Art. 35 Ley 11.683) o bien, en uso de las facultades otorgadas por el Art. 101 inc d) ley 11.683, acceder al requerimiento de información tributaria a administraciones fiscales del exterior con las cuales, previamente, exista un acuerdo de intercambio de información fiscal.

³ Allison Christians en su Paper Nro 1063 presentado ante la Universidad de Wisconsin Law School en Agosto de 2008

⁴ El impulso dado por la O.C.D.E. en cuanto a la “concertación” necesaria para conformar un sistema efectivo que permita no solamente combatir el fraude fiscal sino que asegure incluso acercar herramientas para el correcto contralor de la adecuada manifestación, de parte de los contribuyentes, de la base tributaria de acuerdo a las normas locales puede ser advertido fácilmente en el “AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES” el cual puede ser consultado en sus bases desde <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/> el cual ha sido caracterizado por la “invitación” incluso a jurisdicciones no miembros de la mencionada organización internacional a participar del intercambio de información tributaria. La coordinación y la cooperación luego sería uniformada por impulso de documentos como el denominado “MANUAL ON THE IMPLEMENTATION OF EXCHANGE OF INFORMATION PROVISIONS FOR TAX PURPOSES” (entre otros) el cual será el elemento necesario para lograr la tan mentada concertación.

⁵ Se ha utilizado el término “nuevo paradigma” para señalar el nuevo marco conceptual sobre el cual, las diferentes jurisdicciones, deben diseñar y adaptar sus sistemas y regímenes tributarios. Este nuevo marco conceptual será puesto a consideración de la comunidad internacional como respuesta a los retos que ofrece la economía actual y, en este sentido, es útil resaltar la reflexión de Allison Christians en su Paper Nro 1063 presentado ante la Universidad de Wisconsin Law School en Agosto de 2008 quien advierte que, “la voz cantante” en la propuesta y diseño del mencionado marco conceptual lo ha cooptado la O.C.D.E. sobre la base de su actuación y recomendaciones emanadas pero, puntualmente, desde la emisión de su recomendación “HARMFUL TAX COMPETITION” el cual puede ser descargado desde <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>. En este sentido la autora postula: “National tax policy is one product of the classic Lockean social contract between individuals and government. But countries are now so economically interdependent that one nation’s tax policies can profoundly undermine another’s attempts to implement the bargain.” para luego afirmar que “...countries are implicitly drafting a transnational social contract that potentially constrains national tax policy bargaining”. En orden a lo dicho, la autora sentencia: “The OECD’s articulated position is therefore consistent with a view of the relationships among nations that is based in one of the oldest and richest philosophical attempts to explain the existence of the nation state itself”. Para ampliar el concepto consultar THOMAS HOBBS en su obra LEVIATHAN o THE MATTER, FORME AND POWER OF A COMMONWEALTH ecclesiasticall and civil; JEAN-JACQUES ROUSSEAU en AN INQUIRY INTO THE NATURE OF THE SOCIAL CONTRACT o en PRINCIPLES OF POLITICAL RIGHT o bien consultar JOHN LOCKE en THE SECOND TREATISE OF GOVERNMENT. En la misma línea pero con diferente argumento VICTOR UCKMAR en la presentación de la primera edición del CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL – TOMO I – ED TEMIS – BOGOTA en 2003 tiene dicho “..... que si bien no implican en strictu sensu una actividad tributaria en las relaciones entre los estados, imponen actividades dirigidas a hacer posible el ejercicio de la potestad tributaria interna, desarrollando, par tal fin, una colaboración entre Estados, mediante la acción concertada de los distintos órganos de cada estado particular”.

⁶ Conforme Art. 3 del DR 618-1997 se dispone: “La Administración Federal de Ingresos Públicos será el Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes.....”.



Nuestra atención estará centrada en la actividad dirigida por el organismo de recaudación fiscal en cuanto a la obtención o requisitoria, procesamiento y, cuando corresponda, la transferencia de datos de interés o impacto tributario hacia otras administraciones fiscales y, con ello, será el eje de nuestro estudio (y con ello de nuestra crítica) la aplicación que realiza el Fisco Nacional de las facultades asignadas conforme el DR 618-1997⁷ en el Art. 9 inc. e) y f).

En cuanto será objeto de nuestro estudio deberemos atender a los textos señalados:

Art. 9º-Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente:

e) Solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa, a administraciones aduaneras y tributarias extranjeras y a organismos internacionales competentes en la materia.

f) Realizar en el extranjero investigaciones destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir, detectar, investigar, comprobar o reprimir los ilícitos tributarios, aduaneros y, en especial, el contrabando. Para el cumplimiento de misiones que superen los TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO (365) días se requerirá autorización previa del PODER EJECUTIVO NACIONAL.

Como advertiremos al adentrarnos en el texto será necesario señalar que “solicitar y prestar colaboración e informes” o bien “realizar en el extranjero investigaciones..” no es sinónimo de la composición y celebración de acuerdos que permitan ejercitar las mencionadas actividades fuera de un marco general de actuación y competencias, en el ámbito señalado, de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

No se desconoce que la incorporación de las facultades señaladas en el Art. 9 inc. e) y f) del DR 618-1997 ha obedecido al reconocimiento de que el organismo que estará “ en mejores condiciones para

⁷ DR. 618-1997 – B.O. 14-07-1997 el cual, siendo un Decreto de Necesidad y Urgencia y pese a que su objetivo fuera el establecimiento de la Organización y Competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos conforme hubiera dispuesto anteriormente el DR 1156-1996 no es ocioso recordar el debate que este decreto ha generado desde el prisma constitucional; debate hoy concluido debido a que si bien es cierto que el DR 618-1998 se trata de un Decreto de Necesidad y Urgencia en el marco del Art. 99 inc. 3 de nuestra Constitución Nacional y que habiendo la CSJN en “VERROCCHI EZIO DANIEL CSJN 1999” recordado el restringido y excepcional ámbito aplicable a los Decretos de Necesidad y Urgencia cuando dijo “Por tanto, para que el Poder Ejecutivo pueda ejercer legítimamente facultades legislativas que, en principio le son ajenas, es necesaria la concurrencia de algunas de estas dos circunstancias: 1) Que sea imposible dictar la ley mediante el trámite ordinario previsto por la Constitución, vale decir, que las cámaras del Congreso no puedan reunirse por circunstancias de fuerza mayor que lo impidan, como ocurriría en el caso de acciones bélicas o desastres naturales que impidiesen su reunión o el traslado de los legisladores a la Capital Federal; o 2) que la situación que requiere solución legislativa sea de una urgencia tal que deba ser solucionada inmediatamente, en un plazo incompatible con el que demanda el trámite normal de las leyes” – citado por CARLOS MARIA FOLCO Y TERESA GOMEZ en obra “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO LEY 11.683” Editorial La Ley ISBN 978-987-03-2690-8 Pag. 4, pese a la opinión que manifiestan los mencionados autores en cuanto a la inconstitucionalidad del decreto referenciado, cabe destacar la doctrina del antecedente COPPOLA GUILLERMO ESTEBAN TFN 1998 en cuanto se interpretó que a.- el DR 617-1998 no regula “materia tributaria”, es decir, no violenta las limitantes dispuestas por el Art. 99 inc. 3) CN y que ha sido dictado en ejercicio de lo dispuesto por el Art. 99 inc. 10 y Art. 100 inc. 7 CN. El punto en cuanto a la génesis del DR 618-1997 será crucial por cuanto sea el carácter que se le asigne a la función de “simple ordenamiento” del organismo fiscal y a la función de “creación y administración” de obligaciones y obligados tributarios o sus consecuencias



ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias para el efectivo intercambio de información con otros países son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios” y que se ha propuesto “.. 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”⁸ pero, advertimos, la observación transcripta fuera realizada en el marco de proponer el aporte activo de parte de la Administración Tributaria⁹ en el diseño del acuerdo a celebrar pero, en ningún momento, la cita podría haber sido referenciada sobre la base de habilitar a un órgano dependiente del Poder Ejecutivo a darse a la celebración de acuerdos internacionales que, conforme nuestro ordenamiento constitucional y si bien la representación de la Nación y la construcción de las relaciones internacionales estará en competencia del Poder Ejecutivo, el Parlamento debería aprobar los tratados celebrados¹⁰.

Siendo la Administración Federal de Ingresos Públicos una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía¹¹ cabe considerar la normativa dispuesta por el entonces Ministerio de Economía y Producción el que, por imperio de la RG 336-2003, autorizó a la Administración Federal de Ingresos Públicos a intervenir en el intercambio de información sobre recaudación y fiscalización con otras Administraciones Tributarias¹² de países signatarios de convenios para evitar la doble imposición; reglamentación que, en palabras de Ventura María Cecilia¹³ ha tenido como objetivo autorizar a la Administración Federal a a.- intervenir en forma directa en la tramitación del intercambio de información y b.- acordar con las Administraciones Fiscales, complementariamente, los aspectos procedimentales relacionados con el intercambio de información fiscal.

A los efectos de acceder a datos de interés fiscal los fiscos nacionales (y puntualmente la Administración Fiscal de Ingresos Públicos) pueden hacer uso de diferentes herramientas como ser:

⁸ PITA, CLAUDINO, en “Intercambio de Informaciones entre Administraciones Tributarias”, AAVV, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar. Coordinadores Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, - Editorial ABACO de Rodolfo Depalma, Buenos Aires – 2005, Página 758, citado por Luis María Capellano – Editorial LA LEY ISBN 978-987-03-2615-1 Pag. 143.

⁹ En nuestro caso Administración Federal de Ingresos Públicos.

¹⁰ Recordemos pues que la Ley 26.338 coloca en cabeza del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto ciertas competencias en materia de elaboración de Tratados Internacionales, que los tratados internacionales poseen jerarquía superior a las leyes conforme Art. 31 y 75 inc. 22) CN, que será el Poder Ejecutivo quién tendrá facultad para celebración de los mencionados tratados conforme establece el Art. 99 inc. 11) CN pero será el Congreso de la Nación el que tendrá competencia para disponer la aprobación de los mismos conforme Art. 75 inc. 24) CN cuando dice “Corresponde al Congreso de la Nación..... Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones....” Debiéndose seguir, una vez aprobados, las disposiciones de la Ley 24.080 para dar a conocer el acto en Boletín Oficial.

¹¹ DR 618-1997 Art. 1

¹² Mencionado esto último por Luis María Capellano en su texto “EL INTERCAMBIO DE INFORMACION FISCAL – El desafío de su funcionalidad hacia la transparencia fiscal” – Editorial LA LEY ISBN 978-987-03-2615-1 Pag. 125.

¹³ VENTURA MARIA CECILIA en capítulo de su autoría “LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA” de la obra MANUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ARGENTINA – Director: Cecilia Goldemberg, ED. LA LEY 2007 Pág. 739 y 740.



a.- régimen de intercambio de información y asistencia en materia tributaria habilitado comúnmente dispuesto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional el cual suele seguir los parámetros del Art. 26 del modelo de convención propuesto por la O.C.D.E.

En referencia a los acuerdos para evitar la Doble Imposición Internacional celebrados por nuestro país es necesario considerar, a los efectos de una correcta interpretación de los tratados tributarios, que ha sido respetando, mayormente, el modelo propuesto por la O.C.D.E. en 1977 que incluyó asistencia en el proceso de recaudación a las etapas Administrativa y Judicial y, a su vez, liberó de la obligación de mantener secreto fiscal para revelar información obtenida ante magistrado judicial¹⁴.

Puntualizando sobre los acuerdos celebrados por nuestro país podemos advertir la siguiente ubicación en el articulado de cada tratado de las pautas de intercambio de información tributaria y asistencia administrativa (cuando se hubiera pautado)¹⁵.

PAIS	LEY	ARTICULO
REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA	LEY 25.025 - LEY 25.332	ART. 26
REPUBLICA DE FRANCIA	LEY 22.357 - LEY 26.676	ART. 27
REPUBLICA DE ITALIA	LEY 22.747 - LEY 25.396	ART. 27
REINO DE ESPAÑA	LEY 26.918	ART. 26
REPUBLICA FEDERATIVA DE BRASIL	LEY 22.675	ART. 26
CANADA	LEY 24.398	ART. 26
REPUBLICA DE FINLANDIA	LEY 24.654	ART. 26
REINO DE SUECIA	LEY 24795	ART. 25
GOB. DE REINO UNIDO E IRLANDA DEL NORTE	LEY 24.727	ART. 27
REINO DE DINAMARCA	LEY 24.838	ART. 27
REINO DE LOS PAISES BAJOS ¹⁶	LEY 24.933	ART. 29

¹⁴ CLAUDINO PITA en su capítulo "Intercambio de Informaciones entre Administraciones Tributarias" en AAVV "ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL E INTERNACIONAL. HOMENAJE LATINOAMERICANO A VICTOR UKMAR" Pag. 757

¹⁵ El listado y contenido de los acuerdos puede ser consultado desde <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>. No ha sido considerado el CDI celebrado con la República de Bolivia al estar basadas sus disposiciones en el Modelo del Pacto Andino donde si bien contiene normativa aplicable al intercambio de información tributaria, escapa al modelo convencional O.C.D.E.. Disposiciones particulares a Art. 20 del mencionado CDI.

¹⁶ Si bien conforme Decreto 589-2013 Argentina ha modificado el criterio anteriormente sostenido por cuanto se detallaban jurisdicciones o regímenes considerados "paraísos fiscales" y que, conforme las disposiciones del mencionado decreto actualmente el Reino de Países Bajos es considerado Jurisdicción Cooperante, publicación realizada en <http://www.afip.gov.ar/genericos/novedades/documentos/paisesCooperantes.pdf> bien es cierto que esta jurisdicción se ha caracterizado por la proliferación de regímenes off-shore para el desarrollo de ciertas actividades motivo por el cual en el CDI celebrado con la mencionada jurisdicción encontraremos un Art. 26 orientado a la aplicación del presente CDI cuando se trate de actividades off-shore realizadas por determinados sujetos o bajo determinadas estructuras. Para conocer mas sobre la estructura tributaria del Reino de Países Bajos consultar http://www.observatoriorli.org/docs/PAISES_BAJOS/FISCALIDAD_Paises_Bajos.pdf.



REINO DE BELGICA	LEY 24.850	ART. 26
GOB. DE AUSTRALIA	LEY 25.328	ART. 26
CONFEDERACION SUIZA	LEY 27.010	ART. 25
REINO DE NORUEGA ¹⁷	LEY 25.461	ART. 27
GOB. DE LA FEDERACION RUSA	LEY 26.185	ART. 26

En cuanto a modelos de disposiciones de Intercambio de Información Tributaria y Asistencia Administrativa estos responderán, en principio a aquellos propuestos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.)¹⁸, la Organización de las Naciones Unidas¹⁹ y el modelo propuesto por el Pacto Andino²⁰

b.- Acuerdos bilaterales de Intercambio de Información Fiscal y Asistencia Administrativa celebrados entre diferentes jurisdicciones ante lo cual deberemos reconocer la importante tendencia de delegar la celebración de este tipo de acuerdos a las Administraciones Tributarias siendo los celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos el particular foco de interés de nuestro estudio por la dudosa constitucionalidad del instrumento legal que hace de base al intercambio acordado.

Este tipo de acuerdos, pero por sobre todo, esta particular forma de celebración – entre administraciones tributarias –, se basa en el concepto de la “necesaria colaboración entre Agencias Tributarias” por su mayor conocimiento y dominio de la problemática, de la temática y la necesidad de interacción forzosa que entre ellas se debe presentar²¹.

La principal motivación en cuanto a la celebración de este tipo de acuerdos es “sortear” la limitación en cuanto a alcance del intercambio y asistencia administrativa en materia recaudatoria contenida en las disposiciones del Art. 26 del Modelo propuesto por la O.C.D.E. toda vez que, claro está, estas se encuentran dispuestas dentro un marco mas general cuyo objetivo es la celebración de un pacto que permita evitar la Doble Imposición Internacional, la Doble no Imposición Internacional o el Fraude y Evasión Fiscal²².

¹⁷ El CDI celebrado con NORUEGA presenta similares disposiciones a las mencionadas en nota (6) en su Art. 21.

¹⁸ <http://www.oecd.org>

¹⁹ <http://www.un.org/es/index.html>

²⁰ Convenio Multilateral del Pacto Andino y Modelo de Convenio con terceros Países según Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena de 1971 complementada por Decisión 578 de la Comisión Andina de 2004. Consultar web Comunidad Andina <http://www.comunidadandina.org/Index.aspx>

²¹ CLAUDINO PITA en su capítulo 4.1.- COOPERACION INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL – LOS ACUERDOS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACION – obra TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – TOMO II – ED LA LEY ISBN 978-987-03-2527-7 – DIRECTOR RUBEN ASOREY y FERNANDO GARCIA. Pág. 752. Para ampliar el objeto de los acuerdos de Intercambio de Información Fiscal consultar a MARIA DEL PRADO MERINO ESPINOSA y FRANCISCO JOSE NOCETE CORREA en su artículo “EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA...” disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/139_Merino.pdf



Entre las razones esbozadas por Claudino Pita podemos destacar:

a.- La necesidad de que el Administrador Tributario cuente con información generada o acumulada fuera de las fronteras nacionales de manera oportuna y a bajo costo a fin de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria global del contribuyente.

b.- Si bien a partir del modelo propuesto por la O.C.D.E. en 2000, en cuanto hace a las disposiciones del Art. 26 de dicho modelo²³, se ha propuesto la ampliación del marco de intercambio de información tributaria respecto de los impuestos comprendidos en el CDI debemos reconocer que la Argentina ha venido celebrando sus pactos internacionales en materia tributaria siguiendo el modelo convencional propuesto en 1997 de lo cual advertimos la limitación del intercambio a los impuestos comprendidos en el tratado internacional.

c.- Permiten ampliar las condiciones en las cuales se prestarán, las jurisdicciones contratantes, asistencia en materia administrativa.

d.- La celebración de pactos específicos de Intercambio de Información Fiscal y Asistencia Administrativa colaboraría con el combate a ciertas prácticas tributarias nocivas diseñadas por algunas jurisdicciones tributarias; es decir, se conformaría como un instrumento para combatir la competencia tributaria desleal entre jurisdicciones tributarias²⁴.

Esta especificidad mencionada de los acuerdos bilaterales orientados al Intercambio de Información Tributaria y Asistencia Administrativa podría generar un “conflicto” a nivel acuerdos internacionales en el caso de que, para la misma jurisdicción, existan tanto disposiciones en cuanto a Intercambio de Información de interés Fiscal o Asistencia en materia Administrativa entre administraciones fiscales en un tratado internacional para Evitar la Doble Imposición como en un acuerdo específico de Intercambio de Información y Asistencia Administrativa cuando poseen un alcance diferente. El mencionado posible conflicto se magnifica – como se analizará mas adelante – cuando el acuerdo ha sido celebrado entre Administraciones Tributarias sin haber transitado el camino parlamentario dispuesto por nuestro ordenamiento constitucional²⁵.

²² CLAUDINO PITA en su capítulo 4.1.- COOPERACION INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL – LOS ACUERDOS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACION – obra TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – TOMO II – ED LA LEY ISBN 978-987-03-2527-7 – DIRECTOR RUBEN ASOREY y FERNANDO GARCIA. Pág. 767.

²³ Modelo CDI O.C.D.E. 2014 puede ser consultado desde http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en

²⁴ Ver CLAUDINO PITA en “EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS COMO INSTRUMENTO DE CONTENCIÓN DE LA COMPETENCIA DESDE EL NIVEL INTERNACIONAL” 2007 disponible en: <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/27472/Claudino%20Pita%20INTERCAMBIO%20DE%20INFO%20TRIBUTARIA.pdf>

²⁵ Art. 101 inc. d) Ley 11.683



En cuanto a modelos de convenciones bilaterales en esta materia podemos destacar el propuesto en 1990 por el INTER-AMERICAN CENTER of TAX ADMINISTRATORS (CIAT)²⁶; actualizado en 1999²⁷ el cual cuenta con la particularidad de que, en cuanto al ámbito subjetivo, el intercambio se aplica a informaciones referentes a cualquier individuo o empresa independientemente de su nacionalidad o residencia fiscal y, por otro lado, en cuanto a los impuestos comprendidos, se deja librado a que estos sean decididos por las partes contratantes libremente y contempla el intercambio de información en todas sus variantes incluyendo incluso datos generales respecto de la actividad económica global²⁸.

Debemos también mencionar el modelo propuesto por la O.C.D.E. que fuera desarrollado por el Grupo de Trabajo del Foro Global sobre Intercambio Efectivo de Información el cual fuera aprobado en 2002 y hecho efectivo en 2003 denominado “Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria”²⁹.

En materia de acuerdos internacionales bilaterales resultará claro para la comunidad internacional que este es el modelo que ha sido seguido ampliamente por todos los países del globo y, como era de esperar, también ha sido el modelo aplicado por la República Argentina incluso siendo utilizado por el Foro sobre Competencia Tributaria Nociva de la O.C.D.E. para impulsar la celebración de este tipo de acuerdos ante diferentes jurisdicciones consideradas como *paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales*³⁰. En cuanto a las particularidades de este modelo de intercambio es interesante señalar que contempla solamente el intercambio de información a requerimiento siendo, por tanto, de alcance más restrictivo que el propuesto por el INTER-AMERICAN CENTER of TAX ADMINISTRATORS (CIAT).

c.- Los acuerdos Multilaterales parten de la necesidad de coordinar los esfuerzos para combatir la evasión y el fraude fiscal pero, por sobre todo, podemos encontrar definida esta necesidad de coordinación en el concepto vertido por Allison Christians en su teoría del “nuevo contrato social internacional”³¹ de manera tal que, por intermedio de ellos, se busca conformar un grupo de países que, en colaboración conjunta, propendan hacia los mismos objetivos de manera coordinada convirtiéndose, por tanto, en el primer elemento para la conformación de este tipo de tratados, los intereses regionales de los países conformantes.

²⁶ <http://www.ciat.org>

²⁷ El modelo y sus comentarios actualizados pueden ser consultados desde <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/147-modelo-de-acuerdo-de-intercambio-de-informaciones-tributarias-del-ciat.html>

²⁸ CLAUDINO PITA en su capítulo 4.1.- COOPERACION INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL – LOS ACUERDOS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACION – obra TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – TOMO II – ED LA LEY ISBN 978-987-03-2527-7 – DIRECTOR RUBEN ASOREY y FERNANDO GARCIA. Pág. 770.

²⁹ El modelo puede ser descargado desde <http://www.oecd.org/ctp/harmful/37975122.pdf>. Versión en inglés “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”

³⁰ Concepto que hoy ha evolucionado al de *jurisdicciones cooperantes* o *jurisdicciones NO cooperantes* pasando a requerir de aquellas jurisdicciones o regímenes antes considerados paraísos fiscales que sean cooperantes en el intercambio de información tributaria.

³¹ Ver comentario nota al pie (5)



Sería, por tanto, este interés regional en alcanzar una mecánica de cooperación y asistencia administrativa coordinada el que explicaría la existencia de diferentes tratados multilaterales pudiendo mencionar, entre otros, al Convenio del Benelux³² conformado por los países de Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo (de ahí el acrónimo con el cual se distingue) celebrado en Bruselas en 1952 en el objeto de asegurar asistencia en el cobro de impuestos directos e indirectos tanto sea a nivel federal como a nivel local presentando como particularidades del mismo el reconocimiento incluso al crédito tributario privilegio respecto de otro tipo de crédito³³ o que la información recabada en el marco de un intercambio internacional de información tributaria solo podrá ser utilizada en el marco y para el proceso por el cual fuera requerida³⁴.

Por otro lado, continuando con la regionalización inicial que diera luz a estas iniciativas multilaterales, contamos también con el Modelo de Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios³⁵, el cual comprende a los países de Dinamarca, Islandia, Noruega, Finlandia y Suecia comprensivo de un amplio conjunto de impuestos e incluso información bancaria con excepción de aranceles de importación y diferentes mecanismos de intercambio de información fiscal y asistencia administrativa.

En el ámbito de la Unión Europea debemos considerar la Directiva de 77-799-CEE³⁶ en cuanto a asistencia mutua de los Estados Miembros en el ámbito de impuestos directos e indirectos; originalmente diseñada para intercambio de toda información relacionada para la correcta liquidación de los impuestos al patrimonio, impuestos a la renta, impuesto al valor agregado, impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas e impuestos especiales sobre las labores de tabaco.

Si bien la mencionada directiva fue modificada por las Directivas 79-1070-CEE, 92-12-CEE, 2003-93-CEE de manera de ampliar el objeto de las disposiciones especiales inicialmente pactadas, mantiene el concepto de instrumento de intercambio de información multilateral con el cual fuera originalmente diseñado. Por último y en relación a las original Directiva 77-799-CEE es de destacar la modificación radical sufrida por imperio de la Directiva 2004-106-CE que incorpora las disposiciones relativas a la Cooperación Administrativa en Materia de Impuestos Especiales³⁷ reduciendo el objeto de la directiva original al ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguro.

³² <http://www.benelux.int/nl/>

³³ Art. 5 Convenio Multilateral de BENELUX

³⁴ Art. 6 Convenio Multilateral de BENELUX

³⁵ <https://www.nordisketax.net>. En referencia al Convenio Multilateral bajo comentario es de destacar que en su Art. 12 se reglamenta el intercambio de información fiscal y asistencia en materia de recaudación para los países comprendidos en el instrumento permitiendo, incluso, la realización de fiscalizaciones simultáneas. Para más detalle consultar "DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS" publicado por el INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES y autoría de O.C.D.E. año 1999 – CAPITULO IV – Pág. IV-26 párrafo 4.82.

³⁶ Disponible para consulta en español: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A133029>



Continuando en el marco de la región de la Unión Europea será importante destacar el foco puesto por la mencionada comunidad en cuanto a la fiscalidad de los rendimientos sobre el ahorro por imperio de la Directiva 2003-48-CE³⁷ orientado al intercambio automático de información sobre intereses y otras rentas del ahorro entre 25 jurisdicciones conformantes de la Unión. Una particularidad de esta directiva es que esta se extiende a terceros respecto de la unión como ser Suiza, Islas del Canal o bien territorios del Caribe en Alta mar³⁹ donde la particularidad es que solamente será aplicable respecto de individuos personas humanas de manera tal que, aquellas inversiones cursadas por personas jurídicas (incluso sin constatación o reglas respecto del criterio comúnmente conocido como “beneficial owner⁴⁰” que impida la construcción de estructuras en objeto de eludir la mencionada normativa) sean alcanzadas con el régimen informativo. En relación con la mencionada directiva es de desatacar que, por medio de la Directiva 2014-48-UE, en objeto de abarcar a determinados instrumentos financieros derivados generadores de intereses o bien medios indirectos de tenencias de valores generadores de intereses, se han determinado modificaciones la régimen original las que serán aplicables a partir del 1 de Enero de 2016.

La región Centroamericana también ha asistido a la necesidad de coordinar sus actividades en el combate de la evasión y fraude fiscal lo cual fue realizado en el marco de la Secretaría de la Integración Económica de Centroamérica⁴¹ del cual forman parte las repúblicas de Costa Rica,, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua; acuerdo al que posteriormente se incorporaron las jurisdicciones de Belice (2000), República Dominicana (2003); adhesión retirada por Costa Rica (2015)⁴² y que, por intermedio del acuerdo firmado en San José de Costa Rica en 2006 centrando sus objetivos en brindarse asistencia mutua y cooperación técnica en funciones de gestión, fiscalización y recaudación entre las administraciones tributarias de los países involucrados.

Una cuestión a destacar en referencia al mencionado convenio centroamericano es el alcance general de la información que puede ser objeto de intercambio dispuesto esto por el Art. 8 del mencionado convenio; a su vez, comprensivo de un mayor objeto si se lo analiza comparativamente con otros acuerdos multilaterales referidos a la materia:

- a.- Datos generales o de identificación de personas naturales o jurídicas, en su calidad de contribuyentes, representantes legales, así como de accionistas, socios o

³⁷ Disponible para consulta en español Reglamento (CE) 2073-2004: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:l31055>

³⁸ Disponible para consulta en español: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A131050>

³⁹ CLAUDINO PITA en su capítulo 4.1.- COOPERACION INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL – LOS ACUERDOS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACION – obra TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – TOMO II – ED LA LEY ISBN 978-987-03-2527-7 – DIRECTOR RUBEN ASOREY y FERNANDO GARCIA. Pág. 776.

⁴⁰ Para ampliar el concepto consultar https://en.wikipedia.org/wiki/Beneficial_owner

⁴¹ <http://www.sieca.int/Portal/Pagina.aspx?Paginald=1016&ver=1>. Por su parte el convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias de CentroAmérica puede ser consultado desde <http://www.mific.gob.ni/Portals/0/Documentos%20Integracion/Instrumentos%20Juridicos%20de%20la%20Integracion/Instrumentos%20n%20Proceso%20de%20Ratificacion/Convenio%20de%20Asistencia%20Mutua.pdf>

⁴² Referencia ampliada ver: https://es.wikipedia.org/wiki/Sistema_de_la_Integración_Centroamericana



participes 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;

c.- Cualquier otra tendiente a asegurar la correcta imposición y recaudación de los tributos.

Por último, pero no menos importante, debemos considerar el Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (O.C.D.E.)⁴³ el cual si bien nace en el seno del Consejo de Europa donde 26 de los 47 países son miembros de la O.C.D.E. en los últimos años se ha revitalizado con gran fuerza explicando esta situación el impulso que ha dado por esta última organización al combate de la evasión fiscal transnacional y fraude tributario en general.

La particularidad de este acuerdo multilateral es que si bien surge desde un centro altamente regionalizado, al ser coordinado el desarrollo, la implementación y el control por un órgano de carácter transnacional (como es la O.C.D.E.), donde gracias a su política de apertura por la cual se han incorporado miembros no Europeos y a la luz de las listas propuestas por esta organización de jurisdicciones cooperantes y no cooperantes⁴⁴, es que diferentes países de otras partes del mundo han adherido a la convención rompiendo así con el esquema regional original y típico para este tipo de acuerdos multilaterales de Intercambio de Información Tributaria y Asistencia Administrativa.

A la fecha de Febrero de 2016 se encuentran adheridos a la convención 94 Jurisdicciones⁴⁵ habiendo la República Argentina adherido en fecha 3 de Noviembre de 2011, depositando los instrumentos de ratificación con fecha 13 de Septiembre de 2012 e iniciando la vigencia del acuerdo el 1 de Enero de 2013.

d.- Los Acuerdos Multilaterales para Intercambio de Información Financiera de los cuales la finalidad es acercar datos de movimientos y stocks financieros de los contribuyentes de manera automática y multilateral entre administraciones tributarias. Es de destacar que el objetivo principal no es información de carácter fiscal sino que es información que, por su significado, posee implicancias o consecuencias fiscales para el titular de la mismas.

⁴³ Para ampliar: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

⁴⁴ Para una discusión sobre el concepto de Jurisdicción Cooperante y Jurisdicción no Cooperante; concepto que si bien pretende ser definido unilateralmente por la O.C.D.E. cada país mantiene su derecho soberano de definirlo particularmente generándose, con ello, que ciertas jurisdicciones sean consideradas NO COOPERANTES por algunos países mientras que la O.C.D.E. las considere cooperantes ver: <http://www.elsalmoncontracorriente.es/?Quien-considera-a-quien-un-Paraiso>. En el presente artículo se exponen los criterios seguidos por la O.C.D.E., la diferencia en cuanto a la definición utilizada por el Reino de España y la posición de TAX JUSTICE NETWORK - <http://www.taxjustice.net>

⁴⁵ El listado puede ser consultado desde http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf



En el marco de la O.C.D.E. se ha desarrollado el “Standard For Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters”⁴⁶ del cual la República Argentina realizará su primer intercambio de información fiscal en 2017 en el cual se conocerán saldos de inicio al 1 de Enero de 2016 y saldos de cierre al 31 de Diciembre de 2016 con los movimientos anuales pertinentes⁴⁷.

El sustento normativo dado por nuestro país para el mencionado intercambio informativo está dispuesto por el Decreto 618-1997 y la Resolución General de AFIP 3826, habiendo generado por su parte la Administración Federal de Ingresos Públicos una interesante guía que, de su lectura, se advierte rápidamente el alcance del intercambio⁴⁸

Sin embargo, este nuevo reto para las administraciones tributarias en cuanto a la necesidad de acceso a datos del contribuyente por actividades que realiza en el exterior (o su titularidad), viene acompañado de la necesidad de atender al ordenamiento interno del país en el cual esta se sitúa (en nuestro caso la República Argentina) y al ordenamiento del país con quién se celebre un acuerdo de intercambio de información con fines tributarios en aspectos tan importantes como:

a.- las normas internas en cuanto a secreto fiscal y sus excepciones que habilitan su levantamiento. En el ordenamiento fiscal Argentino encontramos las excepciones mencionadas que permitirían el levantamiento del secreto fiscal en el Art. 101 párrafo 5 de la Ley 11.683 cuando dice “*El secreto establecido en el presente artículo no regirá:....*” siendo, para el caso que nos convoca, importante lo dispuesto en el inc. d) del mencionado artículo aplicable a la “*remisión de información al exterior*”....

El secreto fiscal, como instituto autónomo de nuestro Derecho Tributario fue incluso destacado por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en Cusenier SA Gran Destilería de Buenos Aires en antecedente de 1960 dijo que “los artículos 100 y 111 de la ley 11683 (t.o. en 1956) fundados en razones de interés público, responden -entre otros- al propósito de resguardar el interés de los terceros que podría ser afectado por la divulgación de informaciones suministradas a la DGI” mientras que en Zumos Argentinos SA CSJN 1975 se dijo que “las declaraciones juradas que los responsables o terceros presenten a la DGI son secretas y no serán admitidas como prueba en causas judiciales”⁴⁹.

Mientras tanto, la Procuración del Tesoro de la Nación en Dictamen 204:6 explica que “uno de los principios objetivos que persiguen las disposiciones que instituyan el carácter secreto de las manifestaciones y declaraciones juradas tributarias es el asegurar que los informes

⁴⁶ El cual puede ser analizado desde <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>

⁴⁷ Para ver estado y primeros intercambios por jurisdicción: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489>

⁴⁸ La guía de implementación desarrollada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) puede ser consultada desde http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/guidance/Argentina_Guidance.pdf

⁴⁹ Citado por CARLOS MARIA FOLCO Y TERESA GOMEZ en obra “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO LEY 11.683” Editorial La Ley ISBN 978-987-03-2690-8 Pag. 632



presentados ante la DGI no pueden ser usados, como ‘armas’ contra el contribuyente que los formuló”

De lo dicho resultará natural la exigencia de nuestro sistema legal de reconocer el carácter excepcional del levantamiento del secreto fiscal y, atendiendo a lo delicado del objeto del intercambio, la necesidad de un estricto cumplimiento a la normativa que regule la excepción y su ejercicio.

b.- el derechos de los contribuyentes como ser aquel relacionado con la protección del secreto en los comercial, industrial o de cualquier otra índole, el derecho a la intimidad o al derecho al control del uso de los datos aportados al fisco nacional conforme Art. 43 de la Constitución Nacional.

c.- resguardo de la información fiscal obtenida o transferida con la otra parte contratante debido que así como se requiere un determinado “standard” de secreto e impedimento de acceso a información remitida al fisco nacional dispuesto por normativa local, el mismo “standard” o superior deberá ser respetado por la jurisdicción de destino de la misma dado que, de no ser así, la norma local quedaría vacía de contenido con la simple remisión de datos al exterior.

d.- destino o uso habilitado para la información recibida o transmitida.

e.- límites a las facultades de compartir información de carácter tributario relacionado directamente con el derecho a la intimidad en el marco de secretos comerciales o industriales y con el derecho a la contravención en cuanto a la autenticidad, certeza e incluso correspondencia con el requerimiento tributario o proceso cursado en el exterior.

f.- El derecho a verificar la “calidad de los datos” en poder de la Administración Fiscal convirtiéndose lo aquí expresado en un cuestión fundamental toda vez que la Administración Federal de Ingresos Públicos sirve su necesidad de datos por aquellos provistos no solamente directamente por el contribuyente sino incluso por terceros quienes pueden bien cometer error en la entrega de datos o bien, por cuestiones personales y que no vienen al objeto de estudio del presente, verter datos incorrectos con plena conciencia del hecho. De lo dicho se desprende que no debería pretender igual consideración aquel dato obtenido directamente desde el responsable tributario respecto de aquel obtenido desde terceros o incluso aquellos obtenidos desde responsables o terceros pero que pudieron ser verificados por el órgano de fiscalización respecto de aquellos para los cuales no se ha podido constatar su autenticidad y justeza.

En el presente texto nos abocaremos al estudio de un particular método de intercambio de información con fines tributarios que es aquel impulsado por uso de Acuerdos de Asistencia Administrativa e Intercambio de Información para fines tributarios celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el marco de las facultades habilitadas por el inc. d) del Art. 101 de la Ley 11.683⁵⁰ del cual deberemos destacar que su ubicación no es caprichosa habida cuenta de la

⁵⁰ Incorporado este último por Ley 25.795 a partir del 17 de Noviembre de 2003



importancia que tiene el artículo recientemente modificado en el marco de los acuerdos tributarios bajo referencia revistiendo, para todo, suma importancia el concepto de secreto fiscal, su alcance y limitaciones o excepciones de lo cual advertiremos, muchas veces, que se corre el peligro de priorizar las herramientas con las cuales la Administración Fiscal podrá dar cumplimiento a sus funciones en detrimento de derechos inalienables del ser humano y reconocidos por nuestra carta magna.

El secreto fiscal debe ser entendido como el derecho a la libertad de intimidad de todo hombre donde, al decir de Daniel Malvestiti⁵¹, es “aquel por el cual todo individuo puede impedir que los aspectos privados de su vida sean conocidos por terceros o tomar estado público”.

De lo dicho, ante un exceso en cuanto a la requisitoria de datos o bien ante aquella que fuera desarrollada en estricto interés de controlar el cumplimiento a las obligaciones fiscales conforme legislación local por parte del contribuyente, junto con la posibilidad de compartir esta información con Administraciones Tributarias de otras jurisdicciones sin siquiera acceso al control y/o contradicción por parte del contribuyente afectado rompería no solo con aquel “derecho a la intimidad” o los principios señalados por nuestro máximo tribunal⁵² en cuanto a los fundamentos del instituto del secreto fiscal sino que, además, se rompería el andamiaje o el equilibrio que, de momento, soportaría la explicación en la seguridad de colaboración por parte del contribuyente con la actividad fiscalizadora que debe desarrollar el fisco el cual fuera presentado como la “piedra angular” del sistema de auto-declaración tributaria, mayormente imperante en nuestro país⁵³.

Calderón Carrero⁵⁴ coloca al Secreto Fiscal en el centro de la relación Fisco-Contribuyente pero además advierte que el mismo debe ser considerado como un derecho de contribuyente; derecho derivado de la previa obligación a responder a una obligación tributaria material o formal sobre la base de un sistema que, sin información remitida al fisco, nada podría controlar la autoridad fiscal⁵⁵.

⁵¹ En un interesante documento titulado “El Habeas Data y la Materia Tributaria” Ed. AdHoc Bs. As. 1998 a página 195

⁵² Ver nota al pie (40)

⁵³ El alcance del instituto del secreto fiscal deberá ser comprensivo, incluso, de los objetivos primeros por los cuales fueron recabados los datos que podrían ser objeto de transferencia desde y hacia fiscos ubicados en extraña jurisdicción. No solamente será necesario asegurar el control de los datos, previo a su intercambio, por parte del contribuyente, sino que incluso se debe considerar aquella situación en la cual el dato transmitido pudiera ser utilizado para fines diferentes de los originalmente colectado; o incluso cuando su uso pudiera derivar en utilización “abusiva” conforme derecho local de la jurisdicción que originalmente posee el dato. En este sentido advierte Roberth Stephen Hawkshaw en su tesis “TAX INFORMATION EXCHANGE AND THE EROSION OF TAXPAYER PRIVACY RIGHTS”, documento que puede ser consultado desde https://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjBnlud_Y_OAhVFS5AKHRxsCYkQFggcMAA&url=https%3A%2F%2Fopen.library.ubc.ca%2Fmedia%2Fdownload%2Fpdf%2F24%2F1.0077778%2F1&usg=AFQjCNEYLjxjXmSPpLXvplbV4GkbjTRA&sig2=Gci3_01R8Ri8YTsmSGdr5A&cad=rjt, donde advierte “In addition, countries may want assurances that any tax information that is provided to foreign governments will not be used for abusive purposes. For instance, China maintains the death penalty for egregious forms of tax evasion, and countries may be reluctant to share tax information with China if this information will assist with the investigation and prosecution of tax crimes that result in capital penalties for taxpayers.”

⁵⁴ Calderon Carrero en “EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES AL SECRETO TRIBUTARIO” Ed. NetBiblo S.L. edición 2009 ISBN 978-84-9745-447-6

⁵⁵ G. Jenkins en “TECNOLOGIA DE LA INFORMACION E INNOVACION EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA” publicado por el Instituto de Estudios Fiscales – Madrid (1996) a página 13 sostiene que es parte del interés público el resguardo del secreto fiscal toda vez que los sistemas tributarios modernos se soportan en la remisión de datos que realiza el contribuyente; posición esta coincidente con lo sostenido por el T.C. Español en sentencia STC 76-90 del 26 de abril.



En este sentido el mencionado autor advierte:

“El secreto tributario constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de información obtenida por la Administración Tributaria frente a su revelación a terceros y uso derivado de la misma”.

Del texto aquí transcrito será necesario advertir dos conceptos magistralmente dispuestos por el autor señalado; estos son:

a.- el concepto de terceros ante lo cual deberemos obligarnos a reflexionar sobre si la administración tributaria extranjera o bien, los intereses recaudatorios o el bien jurídico tutelado es un tercero respecto de la relación jurídico-tributaria entablada entre el Estado que legisla y aplica el tributo u obtiene información de tal carácter y el contribuyente.

En línea con lo expuesto el autor señalado advierte⁵⁶ que *“... por terceros se viene entendiendo toda persona distinta del contribuyente (o su representante debidamente acreditado) y la propia Administración Fiscal que, en ejercicio de sus funciones, obtuvo la información”.*

b.- el uso derivado que se haga de la información en poder del fisco. En este sentido deberemos considerar que si dentro de los usos que haga el fisco nacional en su poder se encuentra la remisión hacia otras administraciones tributarias (incluyendo las condiciones de remisión y legislación de la jurisdicción de destino) la propuesta de Ruiz García⁵⁷, soportado en la doctrina alemana respecto del concepto de seguridad jurídica derivado de la propia idea del Estado de Derecho que exige que el ciudadano pueda prever los supuestos en que el Estado puede entrometerse en su ámbito de actuación colocando entonces al secreto fiscal como una consecuencia natural del derecho el obligado a controlar la información que suministra a la Administración Fiscal.

En línea con lo dicho la República Oriental del Uruguay conforme Decreto 313-2011 obliga a la intervención por parte del contribuyente titular de la información a intercambiar para que verifique o presente oposiciones al intercambio próximo a efectuar

Por nuestra parte no debe extrañarnos que en el centro de la discusión respecto del método, pasos y garantías a respetar relacionadas con el intercambio de información tributaria está la pregunta respecto de si existe alguna relación jerárquica entre el bien jurídico tutelado por la recaudación fiscal y el bien jurídico tutelado por el derecho a la intimidad⁵⁸.

⁵⁶ Calderon Carrero en “EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES AL SECRETO TRIBUTARIO” Ed. NetBiblo S.L. edición 2009 ISBN 978-84-9745-447-6 página 21. Tomando un concepto de LUCAS DURAN M. En “Secreto Fiscal y Constitución” de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Abril 1998 Pág. 34.

⁵⁷ Ruiz García en “SECRETO BANCARIO Y HACIENDA PUBLICA” – Editorial Civitas – Madrid 1988 a Pág. 170-171



Por su parte José Osvaldo Casas⁵⁹ al indagar respecto de la protección constitucional de derechos y garantías individuales en su función como límite al poder tributario afirma:

“..... asumida la imperiosa necesidad de recaudar tributos – ya que sin tales recursos no podría subsistir el Estado como sociedad políticamente organizada -, ello no debería conducir a olvidar el interés particular – e incluso público – de establecer límites a la potestad estatal.... En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la denominada “libertad civil”, vienen a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados,.... dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de la norma que los desconozca o los vacíe”

Por lo dicho, daremos introducción a nuestro recorrido desde el concepto de secreto fiscal, su evolución en el tiempo (expresión de las limitaciones al concepto) y las herramientas jurídicas sobre las que se soporta el Fisco Nacional para darse a la celebración de los Acuerdos de Intercambio de Información tributaria objeto de estudio.

⁵⁸ La pregunta fue planteada en Jornada Nro 2 del 15vo Congreso Tributario celebrado por el CPCECABA en la localidad de Mar del Plata en 2015 al representante del CIAT Isaac G Arias Esteban quién en exposición fragmento desde 2:21:30 hs a 3:00:00 hs aprox https://www.youtube.com/watch?v=kuwG2Ft_Ld0 indica la posición del organismo en cuanto entienden que, efectivamente, el bien jurídico tutelado recaudación fiscal se encuentra por encima del bien jurídico tutelado derecho a la intimidad; postura no apoyada por expositores como A. Figueroa y otros en mismo congreso.

⁵⁹ José Osvaldo Casás en “DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE” – Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires 2002 a Pág. 71 a 74.