

NOTAS SOBRE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LAS CONVENCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA RENTA

Sergio André Rocha

Master y Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Tributario de la Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Socio de Ernst & Young

1. Introducción

Uno de los temas que más han recibido atención en el ámbito del Derecho Fiscal Internacional es el desarrollo de canales de intercambio de información entre los distintos países. Esto no es un asunto nuevo, pero ha tenido un gran impulso en los últimos años, sobre todo desde 2001, cuando se desencadenó la guerra contra el terrorismo.

La guerra contra el terrorismo y la crisis financiera que abatió al mundo recientemente trajeron consigo la batalla contra los paraísos fiscales y el secreto de la información empresarial y bancario por el mundo¹, y se puede afirmar, por tanto, que la guerra contra el secreto ha hecho hincapié en el intercambio de información como instrumento principal para la aplicación del principio de transparencia.

En este escenario, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) ha desempeñado un papel destacado, por diversas razones.

En primer lugar, la mayor parte de las normas internacionales para el intercambio de información en vigor está prevista en los Convenios para evitar la Doble Imposición de la Renta celebrados entre los países, las cuales, en la mayoría de los casos, siguen el artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE.

Además, también fue en el marco de la OCDE, que se ha desarrollado el Foro Mundial sobre la Transparencia y el Intercambio de Informaciones, que reúne a países miembros y no miembros de la Organización y tiene por objetivo discutir los temas y el desarrollo de medidas para garantizar que dichos fines sean alcanzados.²

En el año 2000, la OCDE presentó su informe sobre el Desarrollo del Acceso a la Información Bancaria con Fines Fiscales, que fue actualizado en 2003³. Por otra parte, como resultado del Foro Mundial, la OCDE editó, en 2002, su Convención Modelo sobre el Intercambio de Información sobre Cuestiones de Tributación, dando así un paso adelante en la creación de una red de acuerdos internacionales en la materia⁴.

El 23 de enero de 2006, el Comité de Asuntos Fiscales la OCDE aprobó el Manual sobre la Implementación de las Reglas relativas al Intercambio de Información con Fines Fiscales, cuyo propósito “es proporcionar a las autoridades fiscales que lidian con el intercambio de información con fines fiscales una visión general sobre la operación de las reglas sobre el intercambio de información, así como alguna orientación técnica y práctica para mejorar la eficiencia de tales intercambios”⁵.

El 27 de mayo de 2010 la OCDE publicó el informe Promoviendo Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales. El primer párrafo del informe da una buena idea de la preocupación que se concede al tema del intercambio de información:

Elusión y evasión amenazan la recaudación de los gobiernos en el mundo. El Senado de Estados Unidos estima pérdidas de recaudación

de 100.000 millones de dólares al año, y en varios países los valores llegan a miles de millones de euros. Esto se traduce en menos recursos para infraestructura y afecta el nivel de vida de todos nosotros, tanto en los países desarrollados como en las economías en desarrollo. LA globalización crea oportunidades para el crecimiento de la riqueza global, pero también se traduce en un mayor riesgo. El aumento de las operaciones transnacionales que surge de un sistema financiero global exige una cooperación tributaria más eficaz. Mayor transparencia e intercambio de informaciones para fines fiscales son la clave para garantizar que los contribuyentes no tendrán un puerto seguro para esconder sus rentas y patrimonio, y que ellos pagarán el monto del impuesto debido en el local correcto. La OCDE es la organización líder en el área de cooperación fiscal y ha trabajado en los temas de transparencia e intercambio de informaciones por más de 15 años⁶.

Como se ve, los trabajos de la OCDE para el desarrollo de la transparencia fiscal internacional siguen en ritmo acelerado. El Forum Global, protagonista en esta fase, tiene su próxima reunión marcada para Singapur, en los días 29 y 30 de septiembre de 2011.

El escenario internacional brevemente descrito antes tiene impactos en el Brasil, que sufre presiones internacionales para seguir el ritmo del avance de las prácticas de intercambio de informaciones y concretización de la transparencia fiscal internacional. Como se vio en el pasaje transcrito en la nota 2, el Brasil pasó a integrar ambos grupos que componen el Forum Global sobre Transparencia e Intercambio de Informaciones, además de haber retirado las reservas que tenía al artículo 26 de la Convención-Modelo de la OCDE. En el "Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard", editado el día 03 de Junio de 2010, el Brasil pasó a integrar la lista de las jurisdicciones que sustancialmente adoptaron los patrones internacionales de transparencia e intercambio de informaciones⁷.

El objetivo de este artículo es presentar como la cuestión del intercambio de informaciones se encuentra actualmente prevista en el Modelo de la OCDE de Convención para Evitar la Doble Imposición de la Renta y la Evasión Fiscal, para entonces analizar como la materia está colocada en los tratados de la misma naturaleza celebrados por el Brasil. Como fue mencionado, el asunto en examen ha sido objeto también de tratados específicos de intercambio de informaciones, como el celebrado entre Brasil y Estados Unidos y que se encuentra bajo apreciación del Senado Brasileño. Sin embargo, el estudio de este tipo de tratado no es el objetivo de este artículo.

Teniendo en vista la naturaleza del tema examinado, analizaremos inicialmente las reglas que cuidan en la protección del secreto fiscal en el ordenamiento jurídico brasileiro.

2. Protección del secreto fiscal en el Brasil

La Constitución Federal, al cuidar del poder de la Hacienda de auditar a los sujetos pasivos tributarios en el § 1 de su artículo 145, dejó consignado que tal poder debe ser ejercido con respeto de los derechos individuales y términos de la ley⁸. Entre los derechos fundamentales a ser observados están aquellos relativos a la protección de la intimidad y de la vida privada, los cuales tienen como consecuencia la garantía del sigilo de los datos a los cuales las autoridades fiscales tienen acceso en el ejercicio de su función pública. En las palabras de Paulo Barros Carvalho, "está vedada la

divulgación, para cualquier fin, por parte de la Hacienda Pública o de sus funcionarios, de cualquier información, obtenida en razón de oficio, sobre la situación económica o financiera de los sujetos pasivos o de terceros y sobre la naturaleza o estado de sus negocios o actividades”⁹.

La materia se encuentra regulada en el artículo 198 del Código Tributario Nacional (CTN), según el cual “sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación penal, es vedada la divulgación, por parte de la Hacienda Pública o de sus funcionarios, de información obtenida en razón de oficio sobre la situación económica o financiera del sujeto pasivo o de terceros y sobre la naturaleza y el estado de sus negocios o actividades”.

Según el § 1 del referido artículo, son excepciones a esta regla general: (a) los casos de requisición de la autoridad jurídica en el interés de la justicia; y (b) las solicitudes de la autoridad administrativa en el interés de la Administración Pública, desde que sea comprobada la instauración regular de proceso administrativo, en el órgano o entidad respectiva, con el objetivo de investigar al sujeto pasivo que pertenece la información, por la práctica de infracción administrativa”.

La quiebra del sigilo fiscal consuma el crimen de violación de sigilo funcional, previsto en el artículo 325 del Código Penal, cuyo tipo consiste en “revelar hecho de que tiene ciencia en razón del cargo y que deba permanecer en secreto, o facilitarle la revelación”.

Aun habiendo todo este reglamento, constitucional e infraconstitucional, acerca de la protección del sigilo fiscal de los sujetos pasivos fiscales, estamos de acuerdo con Antônio de Moura Borges cuando afirma que “no es inconstitucional la cláusula del intercambio de informaciones prevista en acuerdos internacionales que el Brasil hace parte, considerando no ser absoluto el sigilo fiscal, expresión del derecho a la privacidad, consagrado por la Constitución Federal en el artículo 5º, inciso X. Con efecto, conforme se desprende de decisiones del Supremo Tribunal Federal, puede haber la transferencia del sigilo fiscal delante del interés público, del interés de la justicia y del interés social, observado el procedimiento para tal establecido en ley, y desde que no sean pasados los límites o restricciones establecidos en la referida cláusula de intercambio de informaciones”¹⁰.

La posibilidad jurídica del intercambio de informaciones entre el Fisco brasileño y autoridades extranjeras fue expresamente incluida en el CTN por la Ley Completar n. 104/01, la cual agregó un párrafo único al artículo 199 del Código, según el cual “la Hacienda Pública de la Unión, en la forma establecida en tratados, acuerdos o convenios, podrá permutar informaciones con Estados extranjeros en el interés de la recaudación y la fiscalización de impuestos”.

La lectura de este dispositivo nos permite destacar los siguientes requisitos para que sea legítimo el suministro de informaciones por el Fisco brasileiro a las autoridades fiscales extranjeras: (a) que la misma tenga fundamento en tratado internacional celebrado por Brasil en atención a los procedimientos constitucionalmente previstos; y (b) que la finalidad de la información a ser prestada esté vinculada a la recaudación y fiscalización de tributos.

Dentro de estos parámetros, el intercambio de informaciones entre las autoridades fiscales es más una forma de concretización del principio de la transparencia¹¹, que viene siendo tan bien estudiado por el Profesor Ricardo Lobo Torres¹², y que sirve de fundamento no sólo para el intercambio de informaciones, sino también para diversas de las modificaciones por las cuales las legislaciones financiera

y fiscal brasileras han venido pasando, como la edición de la Ley de Responsabilidad Fiscal, la creación de la regla general antielisiva del párrafo único del artículo 116 del CTN, la implementación de la transparencia fiscal internacional por el artículo 74 de la Medida Provisoria n. 2.158-35/2001, la creación de los llamados regímenes fiscales privilegiados por la Ley n. 11.727/2008, las modificaciones en la tipificación de los paraísos fiscales promovidas por esta misma ley y por la Ley n. 12.249/2010, entre otros. Independiente de algunos problemas que la adopción de estas medidas viene generando, sea por dificultades de adaptación, sea por inconsistencias del modelo brasileño, son todos instrumentos para la concretización de la llamada transparencia fiscal.

Se nota, de todas formas, que como cualquier otro principio el de la transparencia no debe ser aplicado en una forma absoluta, abriéndose para la ponderación y el test de la proporcionalidad.

Por lo tanto, aunque no se pueda apuntar una inconstitucionalidad apriorística en el intercambio de información entre los Estados soberanos, la misma puede aparecer en el caso concreto. En este sentido, José Manuel Calderón Carrero indica que “los tribunales norteamericanos, británicos y neerlandeses han ido elaborando una jurisprudencia de ‘ponderación de intereses’ (*balancing approach*) al objeto de determinar si procede o no el cumplimiento efectivo de estos requerimientos de información por parte de los sujetos requeridos; tal ponderación se efectúa teniendo en cuenta los siguientes aspectos: a) si el obligado tributario al que se solicita la información tiene realmente ‘control efectivo’ sobre la misma o sobre la persona que la posee [...]; b) si la información solicitada a una persona posee trascendencia tributaria para determinar sus obligaciones tributarias o las de un tercero; c) [...] si la revelación de la información por parte de la persona que la posee entraña o conlleva una violación de las leyes del Estado donde está ubicado o establecido [...]; d) debe tenerse en cuenta en todo caso si las autoridades fiscales del Estado requirente pueden acceder a la información solicitada a través de otros medios que no susciten tales problemas (por ejemplo, cuando media un CDI que permite el intercambio de los datos solicitados)”¹³.

3. Sistema Brasilerero de intercambio de información

Tan bien destacado por Marcos Aurelio Pereira Valadão, cuando analizamos el sistema brasilerero de intercambio de información nos dimos cuenta de que el mismo está compuesto por: a) los tratados para evitar la doble tributación de la renta celebradas por el Brasil (referidas adelante como CDTRs); (b) los tratados para el intercambio de información; (c) los tratados de cooperación aduanera; y (d) los tratados de cooperación jurídica¹⁴.

Sobre estos instrumentos, cuidaremos en este artículo del intercambio de información en las CDTRs celebrados por Brasil¹⁵. Para que la radiografía de las Convenciones patrias se entienda mejor, examinaremos brevemente los dispositivos que componen el artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE.

3.1. Intercambio de información sobre Modelo de Convenio de la OCDE

La convención Modelo de la OCDE se ocupa del intercambio de información en su artículo 26, cuyo texto es el siguiente:

El artículo 26 – INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información como es previsible para llevar a cabo las

disposiciones de esta convención o administración o la aplicación de la legislación nacional relativa a los impuestos de todo tipo y descripción impuesta en nombre de los Estados contratantes, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que la imposición en concreto no sea contraria a la Convención. El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2.

2. Toda la información recibida en virtud del párrafo 1 por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado y sólo será revelada a personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que se ocupan de la evaluación o recopilación, la aplicación o enjuiciamiento, la determinación de recursos en relación con los impuestos a que se refiere el apartado 1, o la supervisión de todo lo anterior. Estas personas o autoridades utilizarán esa información únicamente para esos fines. Pueden revelar la información en audiencias públicas o en las decisiones judiciales.

3. En ningún caso se aplicará lo dispuesto en los apartados 1 y 2 debe interpretarse en el sentido de imponer a un Estado contratante la obligación:

a) para llevar a cabo medidas administrativas incompatibles con las leyes y la práctica administrativa de ese Estado o del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se puede obtener en virtud de las leyes o en el curso normal de la administración de ese Estado o del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que revele cualquier actividad comercial, industrial, comercial o secreto profesional o de un proceso comercial, o de la información, cuya divulgación sería contraria al orden público).

4. Si la información es requerida por un Estado Contratante, en conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante deberá utilizar sus medidas de recopilación de información para obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado puede no necesitar dicha información para sus propios fines fiscales. La obligación contenida en la frase anterior está sujeta a las limitaciones del párrafo 3, pero en ningún caso tales limitaciones se interpretan para permitir a los Estados contratantes a negarse a suministrar información únicamente porque no tienen ningún interés nacional en dicha información.

5. En ningún caso se aplicará lo dispuesto en el párrafo 3 será interpretada en el sentido de permitir a los Estados contratantes a negarse a suministrar información únicamente porque la información se celebró por un banco o institución financiera, candidato o una persona que actúa en un organismo o un fideicomiso o porque se refiere a la propiedad de una persona.

No es nuestro propósito examinar en detalle todos los aspectos relacionados con la interpretación de este dispositivo, de modo que remitimos al lector a trabajos donde se ha examinado en mayor profundidad¹⁶. Sin embargo, quisiéramos poner de relieve las principales características de cada uno de los elementos del artículo 26 de la Convención-Modelo.

En relación con el artículo 26 (1), se nota que el intercambio abarca todas las informaciones potencialmente pertinentes a la aplicación de las normas de la convención o de cualquier impuesto cobrado por los Estados contratantes y sus subdivisiones territoriales (siempre que no esté en desacuerdo con la propia convención). Por esta razón, el artículo 26 (1) no está sujeto a los límites subjetivos y objetivos establecidos en los artículos 1 (personas visadas) y 2 (impuestos visados) de la Convención-Modelo.

El artículo 26 (2) establece regla, muy importante en el sentido de que la información suministrada por el otro Estado contratante será tratada como confidencial, la misma que las obtenidas con arreglo a la legislación interna del Estado receptor, siendo el suministro de información sólo permitido a las personas o autoridades con competencia para efectuar el lanzamiento y la cobranza, aplicar la ley o decidir las controversias. La información obtenida sólo puede ser utilizada para tales fines y puede ser presentada en los procesos y las decisiones judiciales¹⁷.

El artículo 26 (3) trae consigo lo que Alberto Xavier llama límites a la competencia para el intercambio de información, una vez que “derivan del hecho de que los Estados contratantes no están obligados a adoptar medidas administrativas contrarias a su práctica administrativa (o a las de otro Estado contratante, en virtud del principio de reciprocidad), ni a proporcionar información que no podría obtenerse sobre la base de su propia legislación o en el ámbito de su práctica administrativa normal de las del otro Estado contratante”¹⁸.

La obligación para el intercambio de información podría convertirse en una letra muerta si los Estados contratantes sólo tuvieran que obtener la información solicitada sólo cuando es de su interés. Por esta razón, el artículo 26 (4), incluido del Modelo de 2005, establece que los Estados contratantes deben obtener la información aunque no tengan necesidad de la misma para sus propios fines fiscales. La parte final de este dispositivo consagra el principio de buena fe 19, a fin de determinar que las limitaciones contenidas en el artículo 26 (3) no pueden utilizarse como base para que un Estado contratante no proporcione la información solicitada sólo por no tener interés en ella.

Al final, el artículo 26 (5), también incluido en el modelo en el año 2005, se preocupa de uno de los temas más polémicos envolviendo el intercambio de información, ya que cruza con los debates que envuelven el secreto bancario. Con efecto, según este dispositivo las limitaciones previstas en el artículo 26 (3) no pueden utilizarse como justificación para negar el suministro de información sólo par que ésta es detenida por un banco o institución financiera, un fiscal o personas que actúan como representantes, agentes o fiduciarios, o aún por relacionarse la información a participaciones sociales o accionarias.

Esta visión general de las disposiciones de la Convención-Modelo fue presentada para que podamos mostrar, el siguiente tema, como el asunto del intercambio de información es tratado en las CDTRs celebrados por el Brasil.

3.2. Intercambio de información en las CDTRs brasileñas

Brasil ha venido celebrando CDTRs desde la década del sesenta, de modo que sus convenciones no se muestran uniformes a lo largo del tiempo, sea por cambios en la política de negociación de los tratados por el Gobierno de Brasil, sea por cuenta de las adaptaciones a los cambios promovidos por la OCDE en su Convención modelo. El artículo 26 es un buen ejemplo práctico de como los convenios fueron cambiando.

Examinaremos a continuación como cada uno de los puntos de este artículo para el intercambio de información se presenta en la práctica convencional brasilera. Cabe señalar que en las CDTRs brasileñas las reglas comentadas abajo no aparecen necesariamente en el mismo punto en que figuran en la Convención-Modelo de la OCDE, siendo que nuestros tópicos siguen esta última.

a. Artículo 26 (1): Intercambio de información relativa a cualquier tributo

Ninguna convención brasileña en vigor tienen el texto del artículo 26 (1) de la Convención-Modelo de la OCDE, que prevé el intercambio de información relativa a cualquier impuesto recaudado por el Estado-contratante o cualquiera de sus subdivisiones. Las CDTRs celebradas con Sudáfrica, México y Perú establecen la posibilidad de un intercambio de información en relación con todos los impuestos federales, mientras que los siguientes CDTRs proveen el intercambio de información sólo en relación a los impuestos comprendidos en la Convención: Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Corea del Sur, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Eslovaquia, República Checa, Suecia y Ucrania.

b. Artículo 26 (1): El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2

En conformidad con el punto anterior, sólo las CDTRs con Sudáfrica, México y Perú, poseen la regla de la Convención-Modelo de que el intercambio de información no se limita en conformidad con las disposiciones de los artículos 1 y 2. Las CDTRs con Chile, China, Finlandia, Israel y Portugal tienen una versión parcial, que sólo establece que el intercambio no se restringe por lo dispuesto en el artículo 1 (personas visadas). Los demás Convenciones brasileiras 21 no tienen esta restricción.

c. Artículo 26 (2): Confidencialidad

Todas las CDTRs brasileñas poseen una previsión de que la información proporcionada por uno de los Estados contratantes debe ser tratada por el otro confidencialmente. Sin embargo, la gran mayoría de los Convenciones no sigue la redacción actual del modelo, haciendo sólo una referencia general a la confidencialidad. Este es el caso de CDTRs con Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, China, Corea del Sur, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Francia, Holanda, Hungría, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, República Eslovaca, República Checa, Suecia y Ucrania. Sólo las CDTRs más recientes traen la disposición en el sentido de que la confidencialidad debe seguir las mismas reglas establecidas por el derecho interno del Estado-contratante, siendo este el caso de las Convenciones con Sudáfrica, Chile, Finlandia, India, México, Perú, Portugal.

d. Artículo 26 (2): La persona para quien puede ser trasferida la información

La mayoría de las CDTRs brasileñas tiene un texto simple en lo que se refiere a los destinatarios de la información intercambiada, limitándose en decir que sólo se les podrá comunicar a las personas o autoridades responsables de la puesta en marcha o la recaudación de impuestos. Esto es lo que ocurre con los tratados firmados con Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, Dinamarca, España, Filipinas, Francia, Holanda, Hungría, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, República Eslovaca, la República Checa y Suecia. Otros tratados tienen una redacción más cercana a la redacción de la convención-modelo de la OCDE, como los tratados firmados con Sudáfrica, Chile, China, Ecuador, Finlandia, India, Israel, México, Perú, Portugal y Ucrania.

Vale la pena mencionar que algunas CDTRs mencionan explícitamente la posibilidad de transferencia de información a las autoridades responsables de la instauración de procesos relacionados con la averiguación de las infracciones, categoría en la que se encuentran los tratados con Sudáfrica, Corea del Norte, Finlandia, Hungría, Israel, México, Portugal y Ucrania.

e. Artículo 26 (2): Posibilidad de usar la información en los procesos públicos

Muy pocas CDTRs brasileñas tienen la regla que permite que la información objeto de intercambio sea presentada públicamente en una corte. Este es el caso de los tratados con China, Finlandia, la India y el Perú (en este caso, deben ser observadas las normas constitucionales de cada país).

f. Artículo 26 (3): límites a la competencia

Todas las CDTRs brasileñas tienen las limitaciones de competencia establecidas en este dispositivo.

g. Artículo 26 (4): Obligación de obtener la información incluso si el Estado requerido no necesita la misma

Sólo las convenciones con Chile y el Perú tienen la regla de que los Estados contratantes tienen la obligación de obtener la información necesaria incluso si no necesitan la misma con fines internos. Sin embargo, ningún tratado tiene la norma complementaria, en el sentido de que este derecho está sujeto a las disposiciones del artículo 26 (3), pero tales limitaciones no pueden ser utilizadas de tal manera en eliminar la obligación de los Estados contratantes para proporcionar la información solicitada.

h. Artículo 26 (5): Obligación de obtener la información incluso si se encuentran detenida por un banco u otras personas e instituciones

Ningún tratado brasileño tiene esta regla. Hasta 2009 el Brasil tenía una reserva expresamente formalizada contra este tema 22, que fue retirada en la reunión del Foro Mundial celebrado en México.

4. Conclusión

El intercambio de información es inherente al proceso de globalización. Los operadores del derecho Tributario están testimoniando la armonización contable, con la tendencia mundial de adopción de los “International Financial Reporting Standards”, que se introdujeron en Brasil a partir de la Ley no. 11.638 /2007²³. Por lo que cabe esperar, de la misma manera, una globalización de las informaciones fiscales. En este escenario, es muy importante el estudio de los mecanismos para el intercambio de información, especialmente para que podamos pensar y considerar los derechos del contribuyente contra el principio de transparencia es el Gran Hermano fiscal global que se avecina en el horizonte.

Notas:

¹ Véase: SILVA, José Manuel Braz da. *Paraísos Fiscais: Casos Práticos com Empresas Portuguesas*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 35.

² Sobre el Foro, cabe señalar las siguientes palabras del profesor Marcos Aurelio Pereira Valadão, en un excelente artículo sobre el tema de intercambio de información: “En este sentido, el Foro de la Transparencia Fiscal se constituye en el foro donde las direcciones al respecto del fortalecimiento de la transparencia fiscal se tomarán. El intercambio de información sobre cuestiones de tributación, al lado de la legislación que permite el acceso a la verificación de los socios y los propietarios de las empresas y de sus actuaciones es el núcleo de la actuación del Foro. El parámetro actual para alcanzar el estándar de intercambio de información de una jurisdicción cooperante es la existencia de 12 tratados que contengan las cláusulas patronos del art. 26 Del Modelo de la OCDE (DTA o TIEA), la tendencia que este patrón sea refinado a fin de verificar la eficacia del intercambio de información, considerando por supuesto, también la legislación interna de cada país. Desde la reunión de México el Foro comenzó a participar en pie de igualdad de sus miembros, con derecho a voz y voto, incluso aquellos que no son miembros de la OCDE (equal footing), y pasó a contar con dos subgrupos: el grupo directo (Steering Group) y el grupo de revisión de los pares (Peer Review Group), que harán periódicamente la revisión de las legislaciones y de la red de tratados, que permiten el intercambio de información tributaria, de los países miembros y no miembros, para verificar si se siguen las normas de los llamadas jurisdicciones cooperativas. El Brasil, que sólo pasó a formar parte del Foro a partir de la reunión de septiembre en México, integra ambos grupos. El Foro ha publicado informes sobre esas revisiones (sólo en relación a los países miembros). Además, el Foro de la Transparencia publica y actualiza el Progress Report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standards (Progress Report)” (VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 4, n. 2, jul-dez. 2009, p. 267). Para un análisis de los acontecimientos de la reunión que se celebró en México, por favor consulte el “Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for the tax Purposes Held in México 1-2 Septiembre de 2009”. Disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/39/43610626.pdf>. Acceso 07 de junio de 2010.

³ Véase: <http://www.oecd.org/dataoecd/5/0/14943184.pdf>. Acceso 07 de junio de 2010.

⁴ Véase: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>. Acceso 07 de junio de 2010.

⁵ OECD. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for tax Purposes*. p. 3. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/16/23/36647823.pdf>. Acceso 07 de junio de 2010.

⁶ OCDE. *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. p. 2. Disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>. Acceso en 07 de junio de 2010.

⁷ Véase: <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>. Acceso en 07 de junio de 2010.

⁸ Véase: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 339-344.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 535.

¹⁰ BORGES, Antônio De Moura. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, año 4, No. 46 de OCT. 2000. Disponible en: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.sap?id=1611>>. Acceso: 02 de jun. 2010. En este mismo sentido, véase: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 844; ABRAHAM, Marcus. O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. V. p. 767-774.

¹¹ Véase: JOBIM, Eduardo. A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. p. 483.

¹² En las palabras del Profesor Ricardo Lobo, “la transparencia fiscal es un principio constitucional implícito. Señala en el sentido que la actividad financiera debe desarrollarse según los dictámenes de la claridad, apertura y simplicidad. Se dirige así al Estado como a la Sociedad, tanto a los organismos financieros supranacionales como a las entidades no-gubernamentales. Guía y modula la problemática de la elaboración del presupuesto y de la gestión responsable, la creación de normas antielisivas, la apertura del secreto bancario y la lucha contra la corrupción” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 243-244).

¹³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. El Artículo 26 MC OCDE 2000: La Cláusula de Intercambio de Información. In: RUIZ GARCÍA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords). A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004. p. 1260-1261.

¹⁴ Véase: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível, 2009, p. 273-280.

¹⁵ Para un examen de la cuestión del intercambio de información en los tratados brasileiros, véase: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário Internacional Contextualizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 157-165.

¹⁶ Véase: GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005. p. 205-215; SCHOUERI, Luís Eduardo. Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 2, 2006, p. 70-76; ENGELSCHALK, Michael. [Exchange of Information]. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1998. p. 1393-1452; ADONNINO, Pietro. El Intercambio de Información entre Administraciones Fiscales. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003. t. II. p. 569-600; JOBIM, Eduardo. A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV. p. 475-508; CALDERÓN CARRERO, José Manuel. El Artículo 26 MC OCDE 2000: La Cláusula de Intercambio de Información. In: RUIZ GARCÍA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords). A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004. p. 1235-1299.

¹⁷ Como fue dicho, este dispositivo es de gran importancia. Sin embargo, como explica Heleno Torres, “las dudas, y hasta temores, en cuanto al cumplimiento de este

precepto, son muchos. Que la Administración Tributaria deba guardar secreto de la información que recibe, como previsto, es un deber que se impone, el problema es el grado de respetabilidad a este deber y su relación con las normas internas de confidencialidad (confidentiality Law), que son distintos y cambiantes de jurisdicción para jurisdicción. Por lo tanto, el grado de la protección conferido por el Estado requerido puede diferir del aplicado por el Estado requirente, llevando a la conclusión de que no existe una garantía de reserva absoluta, lo que es un grave perjuicio para el correcto funcionamiento del procedimiento. Y todo acaba terminando en una cuestión de lealtad del Fisco con el respectivo contribuyente directamente relacionado con el objeto de la información” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluriributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 676).

¹⁸ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 841. Sobre los límites de proporcionar Informaciones, véase: TÓRRES, Heleno. *Pluriributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 674-675.

¹⁹ Sobre el principio de buena fe, véase: ROCHA, Sergio André. *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*. Aspen: Kluwer Law International, 2009. p. 143-146. Para un examen más exhaustivo del principio de buena fe en Derecho Tributario, véase: RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

²⁰ Las CDTRs brasileras así se distribuyen a lo largo de las últimas décadas: Década de Sesenta (Japón); Década de setenta (Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Luxemburgo y Suecia), Década de Ochenta (Argentina, Canadá, Ecuador, Italia y Noruega); Década de Noventa (China, Corea del Norte, Filipinas, Finlandia, Hungría, India, los Países Bajos, la República de Eslovaquia y la República Checa); Años Dos Mil (Sudáfrica, Chile, Israel, México, Perú, Portugal, Ucrania).

²¹ Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Francia, Holanda, Hungría, India, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, República Eslovaca, República Checa, Suecia y Ucrania.

Bibliografía

ABRAHAM, Marcus. O Sigilo Fiscal e os Acordos Internacionais para o Combate à Evasão, à Elisão e à Sonegação Fiscal. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. V.

ADONNINO, Pietro. El Intercambio de Información entre Administraciones Fiscales. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, 2003. t. II.

BORGES, Antônio De Moura. O fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras com base na cláusula da troca de informações, prevista em tratados internacionais sobre matéria tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, año 4, No. 46 de OCT. 2000. Disponible en: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.sap?id=1611>>. Acceso: 02 de jun. 2010.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. El Artículo 26 MC OCDE 2000: La Cláusula de Intercambio de Información. In: RUIZ GARCÍA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords). *Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y*

Prevenir la Evasión Fiscal Concluidos por España. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ENGELSCHALK, Michael. [Exchange of Information]. In: VOGEL, Klaus (Coord.). *On Double Taxation Conventions*. London: Kluwer Law International, 1998.

GARBARINO, Carlo. *Manuale di Tassazione Internazionale*. [S.L.]: IPSOA, 2005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário Internacional Contextualizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 157-165.

JOBIM, Eduardo. A Troca de Informações no Direito Tributário Internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. v. IV.

ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROCHA, Sergio André. *Interpretation of Double Taxation Conventions: General Theory and Brazilian Perspective*. Aspen: Kluwer Law International, 2009.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Questões Atuais da Tributação e da Cooperação Internacionais. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 2, 2006.

SILVA, José Manuel Braz da. *Paraísos Fiscais: Casos Práticos com Empresas Portuguesas*. Coimbra: Almedina, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 4, n. 2, jul-dez. 2009.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.