



**ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL
ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

TESIS DE GRADO PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

TEMA:

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMO
INSTRUMENTO DE CONTROL FISCAL**

AUTOR:

CPA. JORGE SANTIAGO LINTHON DELGADO

DIRECTOR:

ING. JORGE VERA ARMIJOS

**Guayaquil-Ecuador
Octubre 2013**

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

PROMOCIÓN 8

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE GRADO

En la ciudad de Guayaquil, a los once días del mes de noviembre de dos mil trece, en el Aula A2 de la **ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, ESPAE**, de la **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL, ESPOL**, sustentó su tesis de grado: **EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROL FISCAL** el Sr. **JORGE SANTIAGO LINTHON DELGADO**, obteniendo la siguiente calificación:

Nombres	Nota promedio sustentación	Nota promedio documento escrito	Calificación Final

Actuaron como miembros del Tribunal los docentes: **Fabián Soriano Idrovo**, **Jorge Ayala Romero** y **Jorge Vera Armijos**, quienes firman a continuación:


FABIÁN SORIANO IDROVO


JORGE AYALA ROMERO


JORGE VERA ARMIJOS
TUTOR

AGRADECIMIENTO

A Dios, mi fuente de inspiración, a mi familia, mi abuelita Emma, mis padres Santiago y Cecilia y a mis hermanos Emilio y Diego quienes han brindado su apoyo en cada momento de mi carrera académica y sin duda este no ha sido la excepción.

A todos ustedes gracias, gracias de corazón...

***Cuidadosamente ocultos en Él (Dios)
están todos los tesoros de la sabiduría
y del conocimiento
(Col 2:3)***

DEDICATORIA

Dedico mi estudio a mi abuelita Emma, a mis padres y hermanos, todos sin duda, mi mayor motivación de superación académica.

A todos mis maestros por compartir sus conocimientos y experiencias en las aulas de clase durante el transcurso de mi carrera.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo pretende exponer el alcance y funcionalidad de los intercambios de información entre las Administraciones Tributarias como una medida de control de la elusión y evasión tributaria.

Ante lo anterior, resulta importante presentar la actual tendencia a nivel mundial sobre este tipo de instrumento de cooperación internacional en materia tributaria, a fin de que el lector conozca la directriz internacional referente a este tema y la situación en el Ecuador.

En Ecuador y en la mayoría de Estados la efectiva utilidad del intercambio de información está delimitada por los Convenios de Doble Imposición suscritos y las cláusulas de intercambio de información y asistencia mutua establecidas en los mismos. Los modelos internacionales de convenios emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU), contemplan cláusulas de intercambio de información sobre la cual en los últimos años, estos organismos han enfocado sus esfuerzos a esclarecer su alcance y potenciar aplicabilidad, puesto constituye una herramienta poderosa de control tributario.

Esto permite concluir, por una parte, que los Estados que no celebren convenios de doble tributación no podrán realizar intercambios efectivos de información como instrumento de lucha en contra de actividades perjudiciales al recaudo tributario, enfocando sus esfuerzos y recursos exclusivamente al régimen local. Por otra parte, favorece a las Autoridades Tributarias el lograr conocer operaciones que trascienden el territorio nacional, a fin de combatir los posibles deterioros que existan en la recaudación.

Por tal motivo, es innegable la importancia que el presente trabajo de investigación aporta a la sociedad contribuyente, en materia de fiscalidad internacional, en lo que se refiere a los intercambios de información.

Por lo mencionado, este estudio procura demostrar el alcance y funcionalidad del instrumento tributario que permite intercambiar datos sobre las operaciones que realizan los contribuyentes en uno o más Estados sean residente o no.

INDICE GENERAL

<u>CONTENIDO:</u>	<u>PÁGS.</u>
Agradecimiento	II
Dedicatoria	III
Resumen Ejecutivo	IV
INTRODUCCION.....	1
CAPITULO 1.....	4
1. ANTECEDENTES	4
1.1 Historia.....	10
1.2 Delimitación Conceptual	13
CAPÍTULO 2.....	16
2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS A NIVEL MUNDIAL	16
2.1 Importancia y funcionalidad del intercambio de información.....	17
2.2. Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información.....	19
2.3 Modelo de Convenio de la ONU sobre intercambio de información	21
2.4 Otros modelos normativos internacionales	24

CAPITULO 3.....25

3. MODALIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION25

3.1 Intercambio de información previa petición.....25

3.2 Intercambio espontáneo de información30

3.3 Intercambio automático de información.....31

3.4 Intercambio de información sectorial34

3.5 Otras modalidades de intercambio de información37

3.5.1 Fiscalizaciones o comprobaciones fiscales simultáneas37

3.5.2 Fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero39

3.5.3 Intercambios obligatorios42

3.5.4 Intercambios no autorizados o al margen del convenio43

3.5.5 Intercambios discrecionales43

CAPITULO 4.....44

**4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACION DE LA ADMINISTRACION
TRIBUTARIA ECUATORIANA44**

4.1 Convenios de Doble Imposición Cláusula de Intercambio de Información.....44

4.2 Límites sobre el intercambio de información y condiciones de uso69

4.3 Beneficios obtenidos en el uso del intercambio de información.75

5. CASOS PRÁCTICOS	79
5.1. Ejemplo 1 Intercambio de Información Espontánea	79
5.2. Ejemplo 2 Intercambio de Información Espontánea	82
5.3. Ejemplos en Intercambios de Información sectorial	85
5.4. Ejemplo de límites al intercambio de información	88
6. CONCLUSIONES	89
7. RECOMENDACIONES	91
8. BIBLIOGRAFIA	93
9. ANEXOS	98

INDICE DE TABLAS

<u>CONTENIDO:</u>	<u>PÁGS.</u>
Tabla 1 Sectores cubiertos por los países miembros de la OCDE en intercambios de información sectorial	36
Tabla 2 Selección, realización y conclusión de una fiscalización tributaria simultánea	38
Tabla 3 Procedimiento de celebración de convenios.....	46
Tabla 4 Convenios para evitar la doble imposición suscritos entre Ecuador y Estados de América y Europa.....	47
Tabla 5 Otros tipos de convenio en materia de cooperación y asistencia mutua entre la República del Ecuador y otros Estados	48
Tabla 6 Convenios de Doble Imposición en aplicación en América Latina	49
Tabla 7 Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria vigentes en América Latina	50
Tabla 8 Cláusulas de intercambios de información tributaria en los convenios suscritos por el Ecuador.....	56
Tabla 9 Artículo 26 MC OCDE (1963-2005).....	64
Tabla 10 Acuerdos suscritos por Suiza que incluyen cláusula intercambio de información	69
Tabla 11 Países con los que Suiza incluye en sus convenios cláusula de intercambio de información bajo el estandar internacional	69

INDICE DE ILUSTRACIONES

<u>CONTENIDO:</u>	<u>PÁGS.</u>
Ilustración 1 Recaudación tributaria neta del Ecuador 2002-2012.....	9
Ilustración 2 Presión tributaria del Ecuador 2002-2012.....	10
Ilustración 3 Pasos para una Fiscalización Tributaria en el Exterior	41
Ilustración 4 Intercambio de información de un contribuyente residente en un tercer Estado .	54
Ilustración 5 Intercambio información de un no contribuyente residente en un tercer Estado .	55
Ilustración 6 Ejemplo confirmación omisión de ingresos	81
Ilustración 7 Ejemplo confirmación deducción de gastos	84

INDICE DE ANEXOS

<u>CONTENIDO:</u>	<u>PÁGS.</u>
Anexo 1 Países Miembros del CIAT	98
Anexo 2 Países Miembros Asociados del CIAT	99
Anexo 3 Países Miembros de la OCDE	100
Anexo 4 Listado de Paraísos Fiscales (Ecuador) al 30 septiembre 2013	101
Anexo 5 Actualización Art. 26 de MC OCDE y comentarios (versión oficial en inglés).....	104

ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
CDI	Convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
FMU	Formato Magnético Uniforme
FTE	Formato de Transmisión Estándar
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MA CIAT	Modelo de Acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
MA OCDE	Modelo Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
MANUAL CIAT	Manual del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios.
MC OCDE	Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
MC ONU	Modelo Convenio de la Organización de las Naciones Unidas.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
PIB	Producto Interno Bruto
SRI	Servicio de Rentas Internas
XML	Extensible Mark-up Language

INTRODUCCION.

Es competencia de cada Estado velar por una política tributaria sustentable que permita su desarrollo y a su vez la soberanía de determinar la estructura de su sistema tributario. Sin embargo, tanto el avance tecnológico como la ineludible globalización en la que los movimientos de capitales se encuentran, marcan la necesidad de trascender las fronteras para efectuar transacciones mercantiles y expandir negocios.

La legislación de cada país está cercada por su territorio, de tal forma que cada Estado cuenta con una limitada potestad tributaria exclusiva a sus fronteras y a sus habitantes.

Este limitante ha hecho que los Estados deban optar por mecanismos de control y poder fiscal que permitan gravar aquello que no se encuentra al alcance de sus límites territoriales. Nace entonces, la necesidad de una cooperación internacional en materia tributaria, la cual ha producido mecanismos como medida de solución al problema de la doble imposición internacional, siendo un gran aporte para las Administraciones Tributarias de los diferentes Estados en lo que al régimen fiscal se refiere.

Si bien es cierto, la utilización de mecanismos que evitan la doble imposición internacional contribuyen un paso importante sobre cómo gravar a determinadas rentas; no es menos cierto, que en las últimas décadas el entorno económico ha evolucionado drásticamente, a través de procesos globalizadores en todo sentido, incluyendo la tributaria, un ejemplo es la presencia de la doble o múltiple imposición internacional.

Debido a la configuración de sistemas tributarios sobre los cuales prevalece la esencia económica sobre la formalidad, así como la creciente movilidad de capitales, ha estimulado

que los contribuyentes pasen de hacer transacciones locales a internacionales cada vez con mayor frecuencia.

Los Estados en su búsqueda de ventajas competitivas tendientes a lograr el desarrollo para un mayor crecimiento económico, crean alternativas que atraigan inversores o contribuyentes de otros Estados, permitiendo así efectuar operaciones que en ciertos casos, ante la ausencia de acuerdos de cooperación entre los Estados puede dificultarse la ejecución de un adecuado control tributario sobre dichas operaciones.

En tal sentido, es aquí donde entra en análisis a aquellos contribuyentes que han trascendido fronteras y se han convertido en “contribuyentes globales”, los cuales pueden hacer uso de una movilidad internacional distinta entre varios Estados, es por ello, que en los últimos años se ha tomado especial interés sobre este tipo de contribuyentes, a fin de garantizar la sostenibilidad de los sistemas tributarios estatales. Ante esto, se observa una creciente tendencia sobre el fortalecimiento en los medios de cooperación internacional, en busca de superar las barreras que significan la interrelación entre los sistemas tributarios de cada Estado bajo un objetivo común, reducir la evasión y elusión fiscal.

Para efectos, el presente trabajo, se centrará en concreto, a describir la funcionalidad del intercambio internacional de información, sobre el cual se puede expresar, constituye el núcleo de la eficacia de los sistemas impositivos de los países como un instrumento más de control tributario.

Es comprensible entonces, pensar que el actual interés de los Estados en dotarse de medios que impliquen cierta obligatoriedad legal en el intercambio de información entre Administraciones tributarias que puedan intercambiar la información necesaria para el

cumplimiento y control de su legislación fiscal interna. La presente tesis está encaminada al análisis del intercambio de información tributaria entre Estados como instrumento de control, tomando como punto de partida los modelos normativos emitidos por los diferentes organismos internacionales en materia tributaria, como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”), la Organización de las Naciones Unidas (en adelante “ONU”), así como diversos autores especializados en el tema.

CAPITULO 1

1. ANTECEDENTES

La economía mundial ha evolucionado en los últimos años, cada vez más se esfuerza en trascender sus operaciones a múltiples Estados, con la oportunidad de alcanzar nuevos mercados, en lo que conocemos como *Globalización Económica*. Esta, como todo fenómeno económico, posee su reflejo en el ámbito tributario (CALDERÓN CARRERO, J.M., 2006). Lo descrito origina, entre otros eventos, un desplazamiento de la potestad tributaria estatal sobre determinado contribuyente, hacia otro Estado, en donde realiza (en ocasiones simultáneamente) operaciones económicas que tributan en ambas naciones.

En contraste, a lo que sucedía en el pasado, en donde las transacciones mercantiles se desarrollaban en ambientes de economías relativamente poco internacionalizadas y como (CALDERÓN CARRERO, J.M., 2006) lo afirma, la configuración de buena parte de estas reglas fiscales responde a un contexto económico donde el comercio entre Estados estaba controlado y limitado, y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia.

Por consiguiente, la modernización, la liberación de movimientos de capital, la mundialización de los intercambios y acceso en tiempo real mediante tecnologías de información y de comunicación, han permitido un impacto múltiple sobre los sistemas tributarios de las naciones.

Es así, como por un lado, han aumentado en importancia, fenómenos como la doble (o múltiple) imposición jurídica internacional¹; mientras que, por otro lado, las oportunidades para la elusión y evasión fiscal² -en donde la primera no representa un acto propiamente ilegítimo, mientras que la segunda si- se han visto favorecidas con el desarrollo de tecnologías de la información en las operaciones comerciales.

Al presentarse estas condiciones, las Administraciones tributarias se van encontrando cada vez con mayor frecuencia, con la particular predisposición de fiscalizar a un *contribuyente global*³, al cual se puede definir como aquel contribuyente cuyas operaciones van más allá de sus fronteras de residencia y viaja informáticamente por los mercados financieros del mundo.

Es natural comprender entonces, la funcionalidad de los intercambios de información tributaria si tenemos en cuenta cómo los cambios en la economía mundial han incidido en la fiscalidad internacional.

¹ RUBIO GUERRERO, J. J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 66. El autor distingue en jurídica o económica dependiendo del número de personas afectadas por la imposición. Mientras que en la jurídica una misma persona resulta gravada más de una vez por el mismo concepto y período, en la económica la imposición afecta a dos personas distintas por el mismo patrimonio o renta.

² ESTADOS UNIDOS. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (IRS), LYONS J.T., ENGELSCHALK M., (1997), “*Atributos necesarios para una sana y eficaz Administración tributaria*”. (Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT No. 31). Tema 3.3. *La cooperación internacional de las Administraciones Tributarias para el combate a la evasión*. (179-184). Buenos Aires: Argentina. Conceptualiza al término “elusión tributaria” para describir la reducción de la obligación tributaria a través de medios que, aunque discrepan de la ley o su intención, no son fraudulentos (es decir, no se proponen defraudar), o al menos el fraude no se puede comprobar, y el término “evasión tributaria”, para describir la forma de evitar las responsabilidades tributarias mediante el fraude premeditado e intencional, ocultación, etc.

³ RICARDO ECHEGARAY, titular de la AFIP profundiza sobre el concepto de *contribuyente global* en su reciente libro “*La Administración Tributaria frente al contribuyente global: Aspectos técnicos y prácticos relevantes*”, sus particularidades y la forma en que puede ser abordado por las distintas administraciones tributarias en pos de proteger las finanzas públicas.

Precisamente, para comprensión del lector, la presente tesis se desarrolla en una época en donde el intercambio internacional de información en materia tributaria se encuentra en continuos debates al interior de los principales Organismos Internacionales.

El estudio de (LYONS & ENGELSCHALK, 1997) como representantes del INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)⁴ presentado en la exposición de la Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias⁵ (en adelante “CIAT”) número 31 en su Tema 3.3 menciona que:

Las dificultades para detectar y combatir la elusión y evasión tributarias se agravan grandemente cuando se produce en un contexto internacional. En cuanto al régimen local, las oportunidades para la elusión y evasión tributarias generalizadas se pueden reducir a través de medidas tales como la fiscalización en el campo de los libros y registros de los contribuyentes, medios obligatorios para solicitar el suministro de información, retención obligatoria en la fuente de ciertos pagos, información respecto a pagos proporcionada por terceras personas y la comparación computarizada de los documentos de información de terceras personas con las declaraciones de los contribuyentes. No obstante, la utilidad de dichas medidas generalmente está limitada a los contribuyentes residentes y fuentes locales de renta.

⁴ Internal Revenue Service (IRS). Servicio de Rentas Internas -su traducción al español. Sitio web oficial en español <http://www.irs.gov/Spanish>

⁵ El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) fue creado en 1967 agrupa cerca de 38 países miembros y un asociado distribuidos en 31 países americanos; 5 países europeos; 1 país africano y 1 país asiático. India es el país miembro asociado. Es un organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/es/acerca-del-ciat.html>

No siendo suficiente, la 47^a Asamblea General del CIAT celebrada en Buenos Aires, Argentina, del 22 al 25 de abril de 2013⁶ se dirigió a las administraciones tributarias de sus países miembros⁷ (se sugiere ver **ANEXO No. 1** y **ANEXO No. 2**) que, en la medida que puedan, recomendó lleven a cabo entre otras acciones:

“(…) TERCERO: Intercambio de información y asistencia mutua entre las administraciones tributarias

1. Analizar la conveniencia de celebrar acuerdos de intercambio de información, incluyendo el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios con los países que representen los intereses más significativos para la administración tributaria,
2. Establecer las reglas internas necesarias, igual que la capacidad de recursos, que permitan la exitosa implementación de los artículos de convenios tributarios y convenios similares celebrados con otros países, en relación con el intercambio de información y la recaudación de impuestos,
3. Continuar desarrollando metodologías y procedimientos para el intercambio de información y recaudación de impuestos, así como el análisis de las ventajas y desventajas de los acuerdos celebrados, y
4. Participar activamente en foros internacionales sobre intercambio de información, erosión de la base tributaria y evasión.”

⁶ CIAT. Recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/asambleas-generales/2462.html>

⁷ CIAT. Países miembros. Recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/es/acerca-del-ciat/paises-miembros.html>

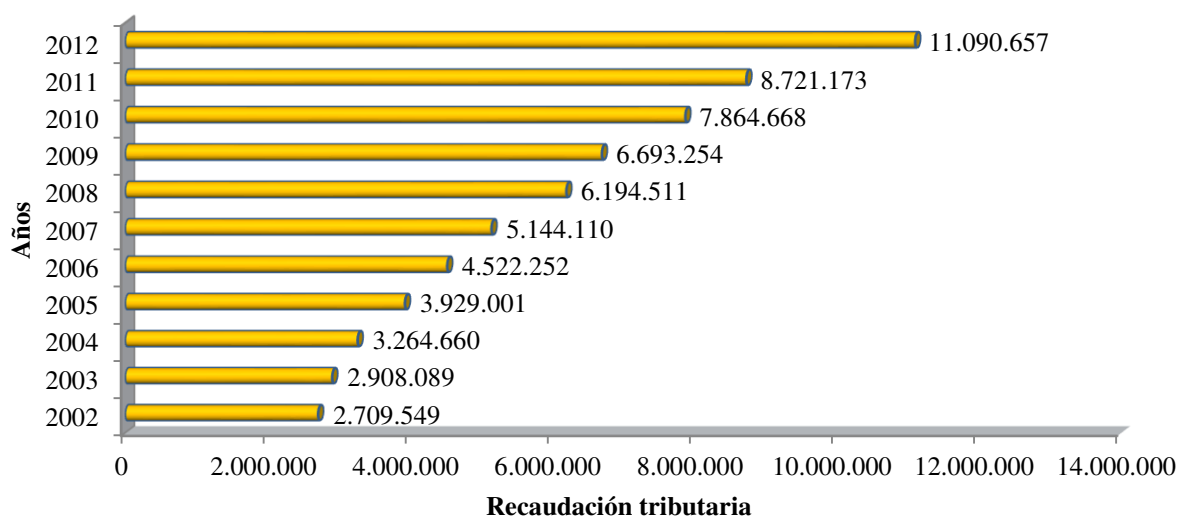
En principio, el intercambio de información se encuentra contenido en los convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal (en adelante, “CDIs”), sobre los cuales es facultativo para los Estados ser parte integrante. No obstante, para realizar un efectivo intercambio de información, es necesaria la suscripción de un acuerdo en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias que consentiría la transmisión segura de datos y sus modalidades de intercambio; sin embargo, se analizará brevemente la cláusula sobre intercambio de información prevista en los convenios suscritos por el Ecuador.

La importancia de esta herramienta radica en conocer sobre la información *que se encuentra en el exterior*, es por tal motivo que para el Ecuador sería fundamental profundizar sobre en este tipo control tributario, el cual permitiría obtener beneficios como incrementos en la recaudación, identificación de operaciones inexistentes, empresas ficticias en el extranjero, omisión de ingresos, entre otros.

Ciertamente, los esfuerzos de la Administración tributaria ecuatoriana en los últimos diez años (2002-2012) por formalizar y controlar al contribuyente local han sido destacables, tales como, identificar a los comprobantes de venta con un número de autorización, creación del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE), modificaciones a los Anexos Transaccionales, y la facturación electrónica, entre otros, han llevado al contribuyente a formalizar sus actividades y a disponer de información al alcance para efectuar revisiones. La recaudación también ha visto un notable incremento como se ilustra a continuación.

ILUSTRACIÓN No. 1
Recaudación tributaria neta del Ecuador 2002-2012

expresado en miles US Dólares



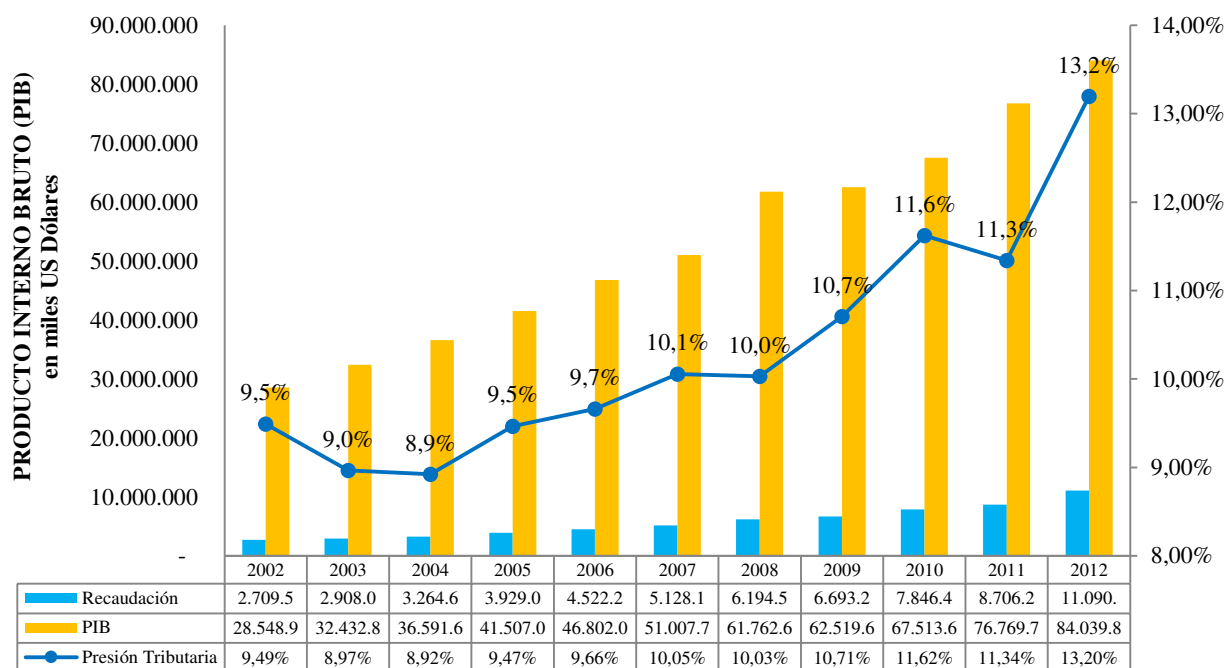
Fuente: Base de datos SRI www.sri.gob.ec Elaboración: el autor

De igual manera, la presión o carga tributaria⁸ del Ecuador ha mostrado un sostenido desarrollo en la última década (2002-2012) como evidencia de una favorable administración de los ingresos públicos no financieros. Sin embargo, ¿Es posible incrementar la carga tributaria reduciendo la evasión? se considera que sí. El mejorar la eficiencia recaudatoria permitiría un aumento de la carga tributaria, sin necesidad de hacer cambios a las tarifas impositivas, en otras palabras, incorporar un nuevo mecanismo que evite el fraude fiscal beneficiará a los ingresos corrientes del Estado sin desincentivar la inversión extranjera puesto que las tasas se mantienen.

⁸ El estudio presentado por la CÁMARA DE INDUSTRIAS Y PRODUCCIÓN (CIP), *La carga tributaria en el Ecuador*, (2011), p. 29, define a la carga tributaria, en términos generales, como “el peso impositivo que deben soportar los ciudadanos y las empresas de un país en un período determinado. Generalmente, esa carga se expresa en términos de la producción total; es decir, la relación entre la recaudación tributaria y el Producto Interno Bruto (PIB)”.

ILUSTRACIÓN No. 2

Presión tributaria del Ecuador 2002-2012



Fuente: Base de datos SRI www.sri.gob.ec, BCE Información Estadística Mensual No. 1939 Septiembre 2013 Elaboración: el autor

Por tal motivo, es preciso irrumpir en alternativas estratégicas que contribuyan alcanzar aquella recaudación que se encuentra en el exterior -que en ciertas ocasiones es en donde se concentran operaciones de mayor cuantía evasora- por consecuente el desconocimiento de las transacciones que se efectúan en el extranjero, podrían ser causa de una importante pérdida de recaudación sobre aquellos ingresos que posiblemente deberían ser gravados en el Ecuador.

1.1 Historia

La necesidad de intercambiar algún tipo de información o conocimiento nace desde el instante en que el hombre racional inicia su aventura sobre la tierra, desde que pasa de ser sedentario a nómada y comienza a explorar el mundo a su alrededor y transmitir los hallazgos de sus aventuras. Saber con precisión cuando surge este interés de traspasar a otros el conocimiento

adquirido, es casi imposible. Sin embargo, nuestro estudio busca un somero análisis sobre la reseña de los inicios en acuerdos de cooperación tributaria internacional, como antecedente previo a indagar sobre su funcionalidad.

Es a mediados del siglo XIX en donde el convenio entre Bélgica y Francia (1843) forman unos de los primeros tratados en materia tributaria que se puede encontrar. Sin embargo, no es sino hasta 1946 ante la necesidad de fortalecer y unificar la estructura de los convenios bajo una entidad reguladora, entra en escena la ONU, seguido de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) y luego la creación del Comité Fiscal, se encargarían de realizar estudios y formular modelos para los convenios bilaterales de cooperación entre Estados.

En el año 1955 existían cerca de 70 convenios bilaterales sobre doble imposición entre distintos países. A continuación, en 1958 a 1961 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sucesor del Comité Fiscal de la OECE⁹, publicó algunos modelos de convenio (en adelante, “MC OCDE”) detallados a continuación:

- (MC OCDE 1963): Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio-*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*-.
- (MC OCDE 1977): Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio –*Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*-.

⁹ La OECE fue establecida en 1947 como organismo de asistencia económica, en 1961 se convirtió en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) con la inclusión de EE.UU. y Canadá.

Este último modelo es sobre el cual se han efectuado constantes revisiones (1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010), con la finalidad de adaptarse al cambiante entorno socioeconómico en lo que a fiscalidad internacional concierne. La influencia de este modelo ha sido determinante a fin de establecer un sistema uniforme de normas en el entorno del Derecho tributario internacional.

De igual forma, por su parte el CIAT en el año 1990, publica el primer Modelo de Acuerdo sobre intercambios de información para los países de Latinoamérica.

Desde sus inicios, en 1963, el MC OCDE ha realizado diversas modificaciones para la correcta aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, incluyendo desde entonces, el art. 26 en el Capítulo VI “Disposiciones Especiales”, así como sus Comentarios, los cuales tratan sobre el intercambio de información.

Generalmente, al principio el intercambio de información se introdujo como un mecanismo para conseguir evitar la doble imposición en la correcta aplicación de los CDIs, con lo cual su finalidad se enmarcaba especialmente a dicha finalidad. Posteriormente se modificó el texto del artículo y de sus Comentarios para poder recurrir a este artículo para efectos de aplicación de la legislación interna de los Estados signatarios, independientemente de la aplicación del convenio, con lo que su propósito se fue separando de la doble imposición y dirigiéndose gradualmente hacia el control de la evasión y elusión fiscal.

Así mismo, los límites al intercambio de información, como el secreto bancario, se han ido aclarando, con el propósito de conseguir una cooperación efectiva entre las Administraciones tributarias de los Estados contratantes. De lo antedicho, se concluye que la tendencia en este aspecto a nivel internacional es evidente, tal como se explica a continuación, los intercambios de

información en materia tributaria serán en lo venidero una poderosa herramienta en contra las operaciones perniciosas.

1.2 Delimitación Conceptual

Como se ha mencionado el intercambio de información tributaria representa una importante herramienta no solo para las Autoridades tributarias de los distintos países, sino también para el contribuyente, es así lo reconocen (MERINO ESPINOZA & NOCETE CORREA, 2011) al afirmar que el intercambio de información no sólo constituye un mecanismo esencial para las Administraciones tributarias que pretenden evitar la pérdida de recaudación por falta de conocimiento de las rentas obtenidas por sus contribuyentes en otros Estados, sino también, para los propios contribuyentes en procura de una correcta determinación de sus deudas tributarias.

Pretender enmarcar a éste instrumento cómo una herramienta que sólo busca la eficiencia recaudatoria¹⁰, es limitar su alcance. Desde un punto de vista más amplio, constituye, entre otras, un objeto, en muchos casos fundamental, que permite identificar el origen de los fondos, así como su destino, lo cual podría prevenir el financiamiento de posibles actividades ilícitas. Cabe destacar, aquellos Estados que no adoptan una postura favorable al intercambio de información tributaria, conseguirían voluntaria o involuntariamente beneficiar dichas actividades.

Pues, antes de continuar con el presente estudio, es oportuno delimitar el concepto de “intercambio de información”, es conveniente mencionar que no existe una definición precisa y concreta sobre éste término. Por lo tanto, como referencia de lo que engloba el término intercambio de información, se ha citado a (CALDERON CARRERO, Intercambio de

¹⁰ Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador publicada en R.O. No. 449 de 20-10-2008.

información y fraude fiscal internacional, 2000) por considerar una definición más cercana, el citado escritor lo define como:

“(...) aquellos datos que hicieran referencia a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas (públicas o privadas), a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una concreta persona en el territorio de un Estado, a cuestiones contables, cuestiones relativas al régimen jurídico (fiscal o no) de ciertas operaciones, rentas (calificación/sujeción) o entidades, etc.”¹¹.

A esta cercana definición, los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU en su art. 26.1 puntualizan al tipo de información intercambiable, como “previsiblemente relevante”, también hacen referencia a la necesidad de que el Estado solicitante haya agotado previamente todo los medios disponibles para obtener la información solicitada, esto se conoce como “exhaustion rule”. Es pertinente agregar, que los convenios para evitar la doble imposición son sólo uno de los medios que enmarcan el intercambio de información con el otro Estado contratante.

El intercambio de información constituye fundamentalmente un mecanismo al servicio del control fiscal en lo que a operaciones económicas internacionales concierne (CALDERON CARRERO, Intercambio de Información y Asistencia Mutua, 2006).

Sin embargo, para la existencia de un efectivo intercambio de datos, es conveniente hablar sobre asistencia mutua entre los Estados, siendo dos conceptos distintos pero que cumplen un mismo objetivo, la cooperación internacional.

Según (ROSEMBUJ, 2004), la justificación de un intercambio de información de carácter bilateral o multilateral radica, precisamente, en la necesidad de que medie un

¹¹ CALDERON CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, p. 75.

acuerdo o tratado preceptivo por estar en juego la garantía de los derechos de la persona, si bien no ya así en el caso de un intercambio de información unilateral ante la posible presunción de la comisión de fraude fiscal, en cuyo caso estaría justificada una hipotética iniciativa espontánea de transmisión de datos con transcendencia tributaria por parte de un determinado Estado en favor de aquel otro que pudiera verse perjudicado por dicha conducta elusiva.

La necesidad de separar los conceptos de intercambio de información (entendido como la acción de intercambiar datos de transcendencia tributaria) y de asistencia mutua (entendida como el procedimiento a través del que se articula dicho intercambio de datos como consecuencia de la cooperación entre Estados), es prevista por (MERINO ESPINOZA et.al, 2011)

Por lo tanto, un entendimiento claro sobre la delimitación conceptual del término “intercambio de información” es de amplio debate no sólo por diversos autores y expertos tributarios; sino también por organismos fiscales a nivel internacional; sin embargo, todo gira alrededor de una necesidad de cooperación y asistencia internacional contra la lucha de la evasión fiscal.

CAPÍTULO 2

2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS A NIVEL MUNDIAL

En la actualidad, centrar las revisiones, investigaciones, exámenes, etc., fiscales exclusivamente al ámbito local, resulta limitante. A nivel mundial, la tendencia sobre extender el alcance de las investigaciones tributarias se fundamenta en la cooperación entre las Autoridades Fiscales en contra de actividades perniciosas que merman la recaudación tributaria de los Estados. Es por ello, que cada vez más son los países que buscan suscribir Acuerdos de Intercambios de Información en materia tributaria (ver Tabla 7), a fin de reducir la brecha que existe entre lo conocido y lo desconocido sobre un contribuyente.

El intercambiar información sobre un determinado sujeto pasivo¹² que realiza operaciones en dos países, puede favorecer a la Administración tributaria del país de residencia a determinar la correcta aplicación de los tributos que bajo su legislación interna correspondería contribuir.

Es ahí, entonces, en donde se justifican los continuos esfuerzos tanto del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios del CIAT¹³ como el de la OCDE¹⁴, efectúa constantes reuniones para acrecentar los lazos de asistencia y cooperación internacional entorno al ámbito tributario¹⁵.

¹² Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Publicada en R.O. Sup. 463 de 17-11-2004.

¹³ Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información para fines Tributarios, recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/2420-foro-global-sobre-transparencia-e-intercambio-de-informacion-para-fines-tributarios.html>

¹⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, recuperado de <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

¹⁵ Comisión Europea también establece propuestas sobre Intercambios de Información, recuperado de http://ec.europa.eu/news/economy/130614_es.htm

2.1 Importancia y funcionalidad del intercambio de información

Como se ha expuesto, el intercambio de información cumple dos finalidades fundamentales, que según (MERINO ESPINOZA et.al, 2011), consisten por una parte, establecer los hechos en relación a la aplicación de las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio; y por otra, la de asistir a una de las partes contratantes en la gestión y aplicación de su legislación interna.

Ambas finalidades descritas, son las más destacables, puesto enmarcan el verdadero sentido de lo que se refiere intercambios de información, debido a que no basta con la pura transmisión de datos fiscales para la ejecución de revisiones tributarias eficientes en afán de lograr consumir la facultad recaudatoria, sino más bien, obtener el agregado de asistencia mutua entre Estados logrando así consolidar una permanente cooperación en materia tributaria.

Para (MERINO ESPINOZA et.al, 2011) ésta doble finalidad básica del intercambio de información puede concretarse en *una correcta aplicación de los tributos y la importancia instrumental del intercambio de información como medio de lucha contra actividades delictivas, perniciosas y hechos lesivos.*

a) *Una correcta aplicación de los tributos*

Esta es una de las primeras finalidades del intercambio de información, en procura de salvaguardar la recaudación de cada Estado, a través de la correcta aplicación de los tributos.

Es innegable entonces, afirmar que permitir a la Administración tributaria efectuar una correcta aplicación de sus tributos sobre la base de una transmisión de datos, es fundamental a la hora de efectuar revisiones en el afán de precautelar el recaudo tributario. En éste sentido, el hecho de efectuar intercambios de información radica en la necesidad de preservar la recaudación de cada Estado.

b) *Importancia instrumental del intercambio de información como medio de lucha contra actividades delictivas, perniciosas y hechos lesivos*

De igual forma (MERINO ESPINOZA et.al, 2011) afirma que el intercambio de información representa la herramienta básica para la adopción de otros instrumentos normativos de carácter internacional en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de igual forma, a fines del 2007 éste fue uno de los objetivos prioritarios contenidos en el *Código de Conducta sobre Cooperación en la Lucha Internacional contra la Evasión Fiscal y la Elusión Legal de Impuestos de la ONU*¹⁶.

La ausencia de un intercambio de datos, inclusive podría interpretarse como un factor delimitador para las Administraciones tributarias de los diferentes Estados, a la hora de determinar a un territorio como “paraíso fiscal”¹⁷, constituyendo esto un punto de partida en la lucha por combatir la elusión y evasión fiscal.

¹⁶ Consejo Económico y Social. Comité de expertos sobre cooperación internacional en materia tributaria. Tercera Sesión. Ginebra, 29 de octubre - 2 Noviembre 2007. Párrafo 6.2. Recuperado de http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP17.pdf

¹⁷Art. 3.-“ Sin perjuicio de lo señalado en los artículos 2 y 4 de esta Resolución, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de

Por otro lado, (BUSTAMANTE ESQUIVIAS, 2007) es más crítica al calificar como países “no informadores”, a cierto grupo de Estados que no contribuyen al intercambio de información, es por ello, que se hace especial énfasis sobre la cooperación conjunta de todas las naciones que pretenden combatir el fraude fiscal, como política de soberanía nacional, para que las dificultades en la obtención de información sean cada vez más imperceptibles y coadyuven a éste objetivo común.

2.2. Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información

El Modelo Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de la OCDE¹⁸ (en adelante “MA OCDE”), es el instrumento normativo que representa, la postura práctica a nivel internacional sobre las tendencias en fiscalidad y sobre los criterios ante los paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición. Este acuerdo se configura como un instrumento de cooperación internacional en materia tributaria, basados en el *art. 26 Intercambios de información* del MC OCDE.

Este Acuerdo fue desarrollado por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE¹⁹ sobre Intercambio efectivo de información, (en adelante “Grupo de Trabajo”), integrado por representantes de los países miembros de la OCDE (se sugiere ver **ANEXO No. 3**), así como por delegados de Aruba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Islas Mauricio, Antillas holandesas, Seychelles y San Marino.

conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.” Resolución NAC-DGER2008-0182 publicada en R.O. Sup. 285 de 29-feb-2008.

¹⁸ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Modelo de Acuerdo de sobre Intercambio de información en materia tributaria. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/37975122.pdf>

¹⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, recuperado de <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

Desde el Informe de la OCDE de 1998 “Competencia fiscal perniciosa: un problema global emergente”²⁰ ya se consideraba a “la falta de un intercambio efectivo de información” como uno de los criterios claves para determinar las prácticas fiscales nocivas para la recaudación de los Estados. La tarea encomendada al Grupo de Trabajo fue el desarrollo de un instrumento jurídico que pudiera utilizarse para establecer un intercambio efectivo de información.

El Acuerdo fue lanzado en abril de 2002, no es un instrumento vinculante; pero establece el criterio de intercambio efectivo de información a los efectos de la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Contiene modelos de acuerdos bilaterales y multilaterales.

La OCDE por intermedio del Grupo de Trabajo ha publicado una plantilla modelo para las solicitudes de información de conformidad con los Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal como guía para las autoridades competentes de los Estados en los requerimientos de información²¹.

Siguiendo a (VALLEJO CHAMORRO, 2005), en su artículo, indica que los elementos principales del MA OCDE constituyen:

1. Establecimiento del intercambio de información para expedientes civiles y penales,
2. No se permite alegar el principio de interés doméstico, de forma que la información debe proporcionarse aunque el país requerido no tenga interés en obtener dicha información,
3. Debe estar garantizado el acceso a la información en disposición de bancos, entidades financieras, instituciones fiduciarias, etcétera,

²⁰ OCDE. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

²¹ OCDE. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/50429979.docx>

4. Debe estar garantizada la defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes, y que la información facilitada se trate como confidencial; y
5. Deben evitarse las peticiones de información genéricas o las que no sean necesarias y relevantes para el Estado requiriente.

2.3 Modelo de Convenio de la ONU sobre intercambio de información

Como parte de presente estudio, también se ha considerado oportuno analizar brevemente, el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, “MC ONU”), el cual es otro cuerpo normativo en materia de doble imposición tributaria internacional.

El MC ONU revisado en el año 2011, dentro de sus principales actualizaciones establece:

1. El arbitraje obligatorio vinculante, cuando una disputa no puede resolverse en el marco del Procedimiento de Acuerdo Mutuo de costumbre,
2. Confirma y aclara la importancia del intercambio de información bajo el Modelo de Naciones Unidas,
3. Establece las normas bajo las cuales los Estados pueden ayudarse mutuamente en la recaudación de impuestos,
4. Se dirige a la evasión de impuestos relacionados con la posible imposición de las plusvalías; y
5. Trata sobre los ingresos por servicios personales independientes en línea con el modelo de la OCDE.

El MC ONU junto con el MC OCDE, representan sin lugar a dudas los instrumentos normativos más relevantes en materia de intercambios internacionales de información, y ambos expresados en el art. 26.

Como lo afirma en su estudio el profesor (GARCIA PRATS, 1999), el Grupo encargado de elaborar el MC ONU subrayó la importancia de establecer un mecanismo positivo que aportara suficiente base jurídica a los Estados contratantes para la exigencia y solicitud de información con trascendencia tributaria al otro Estado. Para ello tomó como punto de partida el trabajo realizado en el seno de la OCDE, resaltando algunos aspectos del espíritu con el que el Modelo afronta el intercambio de información.

Como se ha descrito, la escasa cooperación internacional sobre el intercambio de información incluso en aplicación del MC ONU es advertida por el citado autor en su investigación, quien a su vez destaca que ante la inexistencia de principios internacionalmente consensuados en torno a la necesidad y conveniencia de desarrollar mecanismos de cooperación administrativa para la correcta exacción tributaria de las rentas de carácter transnacional repercute sobre los mecanismos, necesariamente limitados, sobre cuya base jurídica se desarrolla el intercambio de información (GARCIA PRATS, 1999). No obstante, la firma de convenios bilaterales de para evitar la doble imposición con inclusión de la cláusula de intercambio de información prevista en ambos modelos citados, constituyen una fuente normativa que permiten a los Estados contratantes la exigencia de una asistencia en transmisión de datos; sin embargo el propio Convenio de doble imposición se ve supeditado a las limitaciones y condicionantes que restringen, en gran medida, al alcance de éste instrumento de cooperación internacional, sobre las que se ahondarán más adelante.

En lo que al art. 26 del MC ONU respecta, dentro de los aspectos más relevantes se han destacado los siguientes:

1. *Información Intercambiable:* Antes de las modificaciones introducidas en el año 2011 en el artículo 26, se utilizaba la palabra “necesaria” en vez de la actual expresión “previsiblemente pertinente”. El Estado solicitante no está obligado a demostrar que necesita la información solicitada para que rijan la obligación de proporcionarla.
2. *Proporcionar Información Bancaria:* El párrafo 5 que se agregó a la Convención modelo de las Naciones Unidas en 2011 estipula que el Estado al que se solicite información no podrá negarse a facilitar esa información al Estado solicitante solo porque obre en poder de un banco u otra institución financiera. Por lo tanto, el párrafo 5 tiene precedencia sobre el párrafo 3 en la medida en que, de no ser así, el párrafo 3 permitiría al Estado contratante al que se solicitara información, negarse a facilitarla alegando la existencia de leyes internas sobre el secreto bancario.
3. *Exhaustion rule:* Se refiere a que las autoridades solicitantes de información de un Estado contratante, deben haber agotado todos los medios previstos en su normativa interna y los procedimientos administrativos normales para la obtención de la información solicitada al otro Estado contratante.

Como se ha mencionado este instrumento de fiscalidad internacional presenta gran similitud al MC OCDE, no solo en su contenido, sino también en el sentido de cooperación interadministrativa con otros Estados, así como el espíritu por un intercambio de información eficaz para combatir la evasión tributaria.

2.4 Otros modelos normativos internacionales

Existen, igualmente, otros instrumentos normativos en materia de intercambio de información, tales como el *Convenio Nórdico sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria*²², el *Modelo de Acuerdo del CIAT sobre intercambio de información*²³, *El Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua Administrativa en Materia Tributaria*²⁴, el artículo 19 del *Modelo de Convenio aprobado por la Resolución 40 de la Comunidad Andina*²⁵, el *Convenio de cooperación y asistencia entre las Administraciones de Aduanas del MERCOSUR*²⁶, el *Modelo de Convenio de doble tributación de la Asociación de naciones del Sudeste asiático*, el *Convenio multilateral para la prevención de la doble imposición y la asistencia administrativa mutua en materia tributaria de la Asociación del Asia Meridional para la Cooperación Regional (SAARC)*, el *Acuerdo del Caribe para la evitación de la doble imposición y prevención de la evasión fiscal*, *Directiva 2011/16/UE relativa a la Cooperación Administrativa en el ámbito de fiscalidad y por la que deroga la Directiva 77/199/CEE*²⁷, *El Reglamento (CE) núm. 1798/2003 del consejo de 7 de octubre de 2003 sobre cooperación administrativa en materia de IVA*²⁸, *El Reglamento (CE) núm.*

²² El Convenio Nórdico sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Firmado inicialmente en noviembre de 1972, ha sido objeto de sucesivas modificaciones y actualizaciones introducidas el 7 de noviembre de 1989, el 19 de junio de 1991 y el 4 de diciembre de 1997. Recuperado de <http://www.Nordisketax.net>

²³ El Modelo de Acuerdo del CIAT sobre Intercambio de información. Recuperado de www.ciat.org

²⁴ El Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua Administrativa en Materia Tributaria. Recuperado de <http://www.oecd.org/taxation>

²⁵ El artículo 19 del Modelo del Convenio aprobado por la Resolución 40 del Comunidad Andina. Recuperado de www.comunidadandina.org

²⁶ *Convenio de cooperación y asistencia entre las Administraciones de Aduanas del MERCOSUR*. Recuperado de <http://www.mercosur.com/pt-noticia-13618-Decision%200011997.aspx>

²⁷ Directiva 2011/16/UE. Diario Oficial de la Unión Europea. D.O. L 64 de 11.3.2011. Recuperado de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:ES:PDF>

²⁸ Reglamento del Consejo (CE) núm. 1798/2003. D.O. L 264 de 15.10.2003. Recuperado de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003R1798:20100101:ES:PDF>

*2073/2004 del consejo de 16 de noviembre de 2004 sobre cooperación administrativa en materia de Impuesto especiales*²⁹, entre otros.

CAPITULO 3

3. MODALIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

Los instrumentos normativos internacionales que se han analizado no limitan las formas en que se pueden efectuar intercambios de información; si bien las modalidades principales o más comunes son el intercambio previa petición (o rogado), el intercambio automático y el intercambio espontáneo, no quiere decir, que sean los únicos medios por los cuales se puedan efectuar intercambios de información tributaria, sino que, en la práctica, es habitual que interactúen los primeros.

3.1 Intercambio de información previa petición

Consiste en el medio a través del cual una autoridad competente solicita a otra determinada información. Generalmente, la información requerida se relaciona a un examen, consulta o investigación de ciertas obligaciones tributarias de un determinado contribuyente durante períodos tributarios específicos.

²⁹ El Reglamento del Consejo (CE) núm. 1798/2003. D.O. L 359 de 4.12.2004. Recuperado de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0001:0010:ES:PDF>

La previa petición o específico (o rogado), constituye la modalidad más utilizada por las Administraciones tributarias de los distintos países. El MA OCDE, prevé sólo este tipo de intercambio dentro de sus formas de asistencia.

Para (IMAOKA HOJYO, 2013) esto se debe a que el MA OCDE representa el resultado de los trabajos desarrollados en el marco del proyecto sobre competencia fiscal nociva, cuyo objetivo es conseguir la cooperación por parte de los paraísos fiscales.

No obstante, el procedimiento del intercambio previo requerimiento o previa petición, concerniente a los casos en que la información solicitada está relacionada con una determinada inspección, sumario o investigación, constituye un punto de referencia. Al respecto, cabe mencionar que los Comentarios al MA OCDE prevén la posibilidad de que los Estados contratantes puedan ampliar el ámbito de su cooperación y acuerden otras modalidades de intercambio, como el intercambio automático o espontáneo de información, o las inspecciones fiscales simultáneas³⁰.

El intercambio rogado no exime del cumplimiento del principio *exhaustion rule*, expresado en los instrumentos normativos que se han estudiado. Así mismo, (PITA, C., 2007) considera a éste un recurso suplementario de los que dispone internamente la administración tributaria para atender el examen, consulta o investigación que lleva a cabo la autoridad competente.

En otras palabras, el Estado solicitante deberá llevar a cabo las actuaciones que se encuentren a su disposición de conformidad con su legislación interna, como revisiones de libros o registros, requerimientos de documentos y todo tipo de elementos para recabar información e inclusive entrevistas a personas, todo esto con antelación a la solicitud previa de información.

³⁰ Art. 5.1 párrafo 39 de los Comentarios MA OCDE

Así mismo, no hace falta que el Estado que proporciona la información necesite la misma para sus propios fines tributarios.

Al respecto, el art. 5.2 del MA OCDE y su comentario, establece la obligación a la Parte requerida de obtener y proporcionar la información sin necesidad que ésta se vea afectada por el hecho de que necesite o no la misma para sus propios efectos tributarios³¹.

Esta disposición resulta necesaria mencionar, puesto que el requisito del interés fiscal nacional puede hacer imposible el intercambio efectivo de información, por ejemplo, si el Estado requerido no aplica un impuesto sobre la renta o la solicitud se relaciona con una entidad no sujeta a imposición en dicho Estado, podría influir en la capacidad de obtener la información, debido a que no satisface los propios fines tributarios del Estado al cual se ha solicitado la información.

A continuación, se ilustran tipos de solicitud previa en materia de intercambios de información, en base al MANUAL CIAT.

³¹ MA OCDE art 5 párr. 2 p. 7 y Comentario al art. 5.2 párr. 43 p. 22

EJEMPLO DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN

DE

Sr. Autoridad Competente del País X
Director de Impuestos
 1234 Av....
 Ciudad capital, 21001 País X Ciudad País Y
 Teléfono/fax
 Referencia N°
 Contribuyente bajo investigación: Empresa XXXX
 NIT: 89 67 89 02 Av. _____ N°
 Ciudad:
 País:

PARA

Sr. Autoridad Competente del País Y
Director de Impuestos

Años fiscales bajo investigación:

01/10/00 - 30/09/01
 01/10/01 - 30/09/02
 01/10/02 - 30/09/03

Años sobre los que se solicitó información: mismos años

Estimado Sr. Autoridad Competente del País Y

Re: solicitud de información conforme al Artículo __ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre el País X y el País Y

Esta solicitud se presenta conforme al Artículo __ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre nuestros dos países. Nuestra solicitud se refiere a la Compañía XXXX antes mencionada. La oficina tributaria nacional de _____e está actualmente examinando sus declaraciones del impuesto sobre la renta para los períodos tributarios antes mencionados.

La compañía XXXX se dedica a la importación de equipo de alta tecnología en la industria de computadoras y la venta de este equipo a sus subsidiarias nacionales. Durante la fiscalización tributaria se descubrió que se habían depositado fondos en una cuenta bancaria (número: 001 678 543 en el State Bank, 1 Bank Street Freedom City 34001 Country Y. Creemos que la cuenta está a nombre del Sr. John Smith NIT 57 06 2345, nacido el 15 06 57 dirección: 1 Blue Street, Blueville 10003 quien posee el 65% de las acciones de la Compañía PC y es su gerente ejecutivo. Creemos que los fondos depositados en esta cuenta son gravables en el País X y no han sido declarados.

Por lo tanto, solicitamos la siguiente información para el período bajo investigación:

Registros bancarios que incluyen estados bancarios relacionados con la cuenta n° 001 678 543 identificada como que estaba siendo usada directa o indirectamente por la Compañía XXXX o por el Sr. John Smith.

Si requiere más información, sírvase comunicarse con el Sr. Green al teléfono: 1234567 fax 12344568. Le solicitamos avisar recibo de esta solicitud e indicar la fecha probable de recibo de la información.

Esta solicitud se presenta de acuerdo con el Artículo __ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria y la información proporcionada se usará únicamente según se establece en dicho Artículo.

Atentamente,

Sr. Autoridad Competente del País X

EJEMPLO DE RESPUESTA A UNA SOLICITUD

DE

Sr. Autoridad Competente del País Y

Director de Impuestos

Av. _____

Ciudad:

País:

Teléfono: Fax:

Persona a contactar: Sr. Freed

PARA

Sr. Autoridad Competente del País X

Director de Impuestos

___ de _____ de _____

Estimado Sr. Autoridad Competente,

Re: su solicitud de información conforme al Artículo __ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre el País X y el País Y

Su referencia CA/1001 94 U

Contribuyente empresa XXXX

Av. _____

Ciudad:

País:

Años Fiscales sobre los que se solicita información:

01/10/00-30/09/01

01/10/01-30/09/02

01/10/02-30/09/03

El día _____, usted presentó una solicitud de información conforme al Artículo __ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre nuestros dos países en relación con cuentas bancarias identificadas como que estaban siendo usadas directa o indirectamente por la Empresa XXX o por el Sr. John Smith, gerente ejecutivo de la Empresa XXXX.

Sírvase encontrar adjunto los registros bancarios de la cuenta número (001 678 543). Nuestro archivo central de cuentas bancarias nos permitió identificar otra cuenta abierta en el 5.08.92 por el Sr. John Smith, Banco _____, n° 001 725 613, en la Sucursal ubicada en la Av. _____ de la ciudad _____.

Esta información es proporcionada conforme al Artículo __ antes mencionado y su uso está cubierto en consecuencia. Sírvase informar sobre la utilidad de la información suministrada.

Atentamente,

Sr. Autoridad Competente del País Y

Adjuntos:

Estado bancario de State Bank n° 001 678 543

Copias de 36 estados bancarios

Cuenta Bancaria Banco _____ de n° 001 725 613

Copias de 17 estados bancarios

3.2 Intercambio espontáneo de información

Consiste en proporcionar información “previsiblemente relevante” a la otra parte contratante, sin que ésta haya sido solicitada previamente. De igual forma, por su naturaleza, implica una participación y cooperación activa de los agentes responsables. El facilitar este tipo de información tiene lugar, normalmente con motivo de una actividad investigadora, por ejemplo, una auditoría u otro tipo de investigación tributaria (MERINO ESPINOZA et.al, 2011).

Por supuesto, es preciso puntualizar que para la ejecución de un intercambio mediante esta modalidad se debe estar ante la existencia de un acuerdo de asistencia tributaria.

Para (ESCALONA RUIZ, 2009) implica además una obligación de transmitir, a medida que se van conociendo por la Administración de un Estado, los datos obtenidos en el curso de un procedimiento o investigación, que se supone ofrecen especial interés para la gestión de los tributos del otro Estado contratante.

Por ejemplo, un funcionario en el curso de una fiscalización puede encontrarse con datos que, en su opinión, pueden ser importantes indicios para la aplicación de impuestos en el otro país. Con base en esos datos, puede sospechar que en el otro país se están obteniendo ventajas impositivas improcedentes. En tales casos esta información debe ser enviada a ese otro país, sin necesidad de esperar a que se reciba una solicitud de parte del mismo, así lo ha planteado (PITA, C., 2007) en su estudio.

En cuanto a la información, ésta puede consistir en detalles relacionados a la situación particular de un residente o de operaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro país, o de todo tipo de transacciones o actividades que, de manera directa o indirecta, se relacionen con personas o empresas residentes en el otro país, un ejemplo puede ser que la

Administración tributaria pueda determinar la inexistencia de un ingreso gracias al intercambio de información espontánea en el país de residencia de un determinado contribuyente, el cual podría corresponder a un pago por honorarios que fue deducido como gasto en el otro estado.

Son las propias autoridades las que deben determinar si este tipo de intercambio debe responder o no a directrices convencionales que lo regulen –acuerdos de asistencia mutua- o si, por el contrario, es el propio país transmisor el que define cuándo y cómo transmitir la información por él obtenida (PITA, C., 2007), en coordinación con el Estado receptor.

Es por tal razón que el intercambio espontáneo efectivo depende sobremanera de la capacidad y el grado de cooperación sobre la transmisión de ciertos datos que logren determinar pérdida de recaudación en los Estados y prevenir potenciales actividades indebidas.

3.3 Intercambio automático de información

Siguiendo a (MERINO ESPINOZA et.al, 2011), quienes han conceptualizado al intercambio automático de información o también conocido como intercambio sistemático como una transmisión “en masa”³² de datos relativos a contribuyentes, de forma periódica, por el país de fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de renta (dividendos, intereses, cánones, salarios o pensiones, por ejemplo). El intercambio automático también se puede

³² La OCDE ha diseñado tanto un formato uniforme en papel como un formato electrónico uniforme (conocido como el Formato Magnético Uniforme o “FMU”). La OCDE también ha diseñado un formato de transmisión de “nueva generación” para el intercambio automático (conocido como el Formato de Transmisión Estándar o “FTE” cuyas siglas en inglés son “STF”) para eventualmente reemplazar al FMU y se basa en el lenguaje etiquetado extendible XML (siglas en inglés de “extensible mark-up language”)

utilizar para transmitir otros datos que pueden resultar útiles, tales como cambios de residencia, la compra o disposición de bienes inmuebles o devoluciones de IVA³³, entre otros.

Por lo mencionado, el intercambio automático de información constituye una herramienta imprescindible en un sistema tributario fundamentado en la cooperación interadministrativa, tanto local como internacionalmente.

El *Manual del CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios*³⁴ (en adelante “MANUAL CIAT”), fundamentado en el Modelo de Acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del CIAT (en adelante “MA CIAT”) define:

El Intercambio habitual o automático de información: La información que se intercambia de manera automática generalmente es información que abarca muchos casos individuales del mismo tipo, usualmente consistente en detalles de renta que se origina en fuentes de un país, por ejemplo, intereses, dividendos, regalías, pensiones, etc. Esta información la obtiene de manera rutinaria el país que la envía (generalmente mediante informes de pagos efectuados por los contribuyentes) y así está disponible para ser transmitida a las contrapartes en los tratados. Normalmente, las autoridades competentes interesadas en el intercambio automático acordarán anticipadamente el tipo de información que desean intercambiar sobre esta base. Para mejorar la eficiencia

³³ Impuesto al Valor Agregado (IVA)

³⁴ Este Manual fue elaborado en el año 2006 y presentado a los países miembros del CIAT en su Conferencia Técnica realizada en Madrid, España. Fue producto del Grupo de Trabajo de Intercambio de Informaciones para Fines Tributarios, auspiciado y coordinado por la Secretaría Ejecutiva del CIAT, por funcionarios expertos del área de los siguientes países: Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos de América, Italia, México y un representante de la OCDE.

El manual ofrece una visión general de la aplicación de las disposiciones de intercambio de información, especialmente con referencia a las del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, que pueda servir como guía técnica y práctica a los funcionarios de sus respectivas administraciones tributarias a cargo de ese intercambio, y así contribuir a que el mismo se haga efectivo. El Manual también puede resultar útil en programas de capacitación sobre la materia y proveer una guía de utilidad para las administraciones tributarias al diseñar o revisar sus propios manuales e, inclusive, al negociar nuevos acuerdos.

y efectividad de los intercambios automáticos de información, es importante que las partes contratantes consideren y se esfuercen para acordar detalles para el efectivo ejercicio de estos intercambios, estableciendo formatos uniformes en papel o electrónicos, tal como ya lo vienen haciendo diversos países.

El Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, en ponencia del 14 de septiembre de 2013, en Vilnius, Lituania sobre *“La lucha contra el fraude y la evasión fiscal: hacia un nuevo estándar global de intercambio automático de información fiscal”*³⁵ expuso sus argumentos sobre la ventaja de contar con un intercambio automático de información efectivo con el nuevo estándar global, disminuyendo costos y conservando la integridad de información oficial, con el apoyo de países tanto dentro como fuera de Europa.

“Grandes cantidades de dinero se mantienen fuera de la costa y van libres de impuestos. Los países no pueden darse el lujo de perder estos ingresos fiscales. Cuanto más se esfuerza para combatir el fraude y la evasión fiscal, más recursos tendremos para financiar el crecimiento que mejora la inversión pública, restablecer la salud de las finanzas públicas” expresaba el Secretario General ante los representantes.

Es por tal motivo, la importancia de analizar las operaciones que ocurren fuera de las costas de cada Estado -en ocasiones libres de impuestos- a través de elementos de cooperación en materia tributaria. Los países no pueden darse el lujo de perder estos ingresos fiscales. “La lucha contra el fraude fiscal y la evasión es también cuestión de confianza” asegura Ángel Gurría, es por esto, que las Administraciones tributarias de los distintos países deben aceptar y

³⁵ ÁNGEL GURRIA. Secretario General de la OCDE. *La lucha contra el fraude y la evasión fiscal: hacia un nuevo estándar global de intercambio automático de información fiscal*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/thefightagainsttaxfraudandtaxevasiontowardsanewglobalstandardonautomaticexchangeoftaxinformation.htm>

patrocinar esta inminente tendencia de fiscalidad internacional hacia nuevos sistemas tributarios³⁶.

3.4 Intercambio de información sectorial

El intercambio de información sectorial o para actividades específicas (industrias)³⁷ consiste en el intercambio de información que afecta de manera global y específica a un sector económico, y no a contribuyentes en particular. El propósito de tal intercambio es asegurar unos datos exhaustivos y seguros de las prácticas industriales mundiales y de las pautas de comportamiento, posibilitando a los inspectores fiscales efectuar con más conocimiento y de una forma más eficaz las inspecciones de los contribuyentes del sector³⁸. Para (ROSEMBUJ, 2004) este tipo de intercambio se encuentra incluido en los Comentarios al MC OCDE en el párrafo 9.1³⁹ como otra modalidad adicional a las estudiadas con anterioridad.

Un intercambio a nivel de toda la industria debe iniciarse mediante un intercambio formal de notas entre las autoridades competentes participantes de un tratado el cual puede ser bilateral o multilateral.

³⁶ La OCDE, ha presentado un informe titulado *Intercambio automático de información*, en donde se analiza esta modalidad de intercambio de información desde la perspectiva actual. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>

³⁷ Denominación técnica establecida por el Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios. 2006.

³⁸ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al Intercambio de información con fines tributarios: *Módulo 4 – El intercambio de información sectorial*. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006.

³⁹ Comentarios art. 26 MC OCDE. párrafo 9.1: (...) “–En un intercambio de información en toda la industria es el intercambio de información fiscal, especialmente en relación con un sector económico (por ejemplo, la industria del petróleo o farmacéuticas, el sector bancario, etc.) y no los contribuyentes, en particular”. (traducción no oficial).

Generalmente las autoridades competentes designarán un representante en sus respectivas administraciones tributarias para coordinar el intercambio a nivel de la industria. No obstante, las autoridades competentes firmarán todas las comunicaciones formales entre las respectivas contrapartes en los tratados en relación con el intercambio a nivel de la industria.

El MANUAL CIAT establece que el intercambio formal de notas entre las autoridades competentes debe:

- a) Detallar el asunto objeto de intercambio,
- b) Establecer los parámetros del intercambio,
- c) Designar el personal de las respectivas administraciones tributarias que están autorizadas para reunirse e intercambiar información,
- d) Confirmar que se intercambiará documentación conforme a las notas de las autoridades competentes y que la misma será sellada en lo que respecta al uso y revelación restringidos; y
- e) Acordar las fechas y lugares de reunión.

Los acuerdos de intercambio sectorial o sobre ramos de actividad económica de cada parte contratante no se trata de informaciones concernientes a determinados contribuyentes sino a una rama o sector de actividad económica como un todo, para que las partes vinculadas al acuerdo puedan conocer y comparar las tendencias y esquemas de evasión, las políticas de precios, los esquemas financieros, etc., correspondientes a cada sector sobre el cual se ha permitido el intercambio de información.

Los sectores de los países miembros de la OCDE sobre los cuales se han efectuado intercambios de información sectorial se detallan a continuación:

TABLA No. 1

Sectores cubiertos por los países miembros de la OCDE en intercambios de información sectorial

– Banca,	– Seguro,
– Mercaderías,	– Petróleo y gas,
– Componentes electrónicos,	– Farmacéuticos,
– Pesca,	– Telecomunicaciones; y
– Tecnología informática,	– Servicios públicos

Fuente y elaboración: Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios 2006

Sobre este tipo de intercambio se ha logrado identificar que su funcionalidad abarca a ciertos segmentos de la economía estatal, sobre las cuales se han autorizado la transmisión de datos, evidenciando así su limitado alcance, sin desmerecer por supuesto, su utilidad como herramienta de investigación en control tributario.

Un intercambio de información a nivel de la industria, normalmente no involucra asuntos sobre contribuyentes específicos. No obstante, un Estado Contratante puede hacer solicitudes de información basándose en la información recopilada a través de un intercambio de información sectorial. Estas solicitudes específicas complementan el intercambio a nivel de

toda la industria y puede llevar a una fiscalización tributaria de un sujeto pasivo que opere dentro de la industria cubierta por el tratado.

3.5 Otras modalidades de intercambio de información

Junto a las anteriormente indicadas, que constituyen las modalidades de intercambio de información más habituales, podemos identificar también otras modalidades con un alcance más limitado; sobre las cuales se ha realizado una breve descripción de cada una de ellas dentro del presente apartado.

3.5.1 Fiscalizaciones o comprobaciones fiscales simultáneas

Una fiscalización tributaria simultánea es un acuerdo entre dos o más países para fiscalizar de manera concurrente e independiente, cada uno en su territorio, los asuntos tributarios de contribuyentes (o un contribuyente) en el que tengan un interés común o relacionado con miras a intercambiar cualquier información relevante que puedan así obtener⁴⁰.

(MERINO ESPINOZA et.al, 2011), agrega que estas comprobaciones resultan particularmente útiles en el ámbito de los precios de transferencia, simulaciones y fraude de ley, blanqueo u ocultación de capitales en paraísos fiscales.

A continuación, se ha descrito los pasos dentro de un proceso de selección, realización y conclusión para el instrumento de fiscalización tributaria simultánea:

⁴⁰ Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios. *Módulo sobre realización de Fiscalizaciones tributarias simultáneas* 2006.

TABLA No. 2

**Selección, realización y conclusión de una fiscalización tributaria simultánea
(Proceso 10 pasos)**

PASO 1 – SELECCIÓN INICIAL DE CASO Las administraciones tributarias consideran individualmente los casos adecuados para fiscalización tributaria simultánea
PASO 2 – ACUERDO SOBRE CASOS ADECUADOS Acuerdo entre administraciones tributarias sobre los casos que se consideran adecuados para fiscalización tributaria simultánea
PASO 3 – REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES PRELIMINARES
PASO 4 – CONTACTO CON LOS CONTRIBUYENTES Contribuyentes contactados e informados sobre fiscalización tributaria simultánea
PASO 5 – REUNIÓN DE PLANIFICACIÓN INICIAL Reunión inicial entre representantes designados para discutir estrategias de coordinación, etc.
PASO 6 – REUNIONES Y ENTREVISTAS CON CONTRIBUYENTES
PASO 7 – FISCALIZACIONES ADICIONALES Fase posterior a entrevista del contribuyente de la fiscalización tributaria simultánea
PASO 8 – FINALIZACIÓN DEL CASO
PASO 9 – PREPARACIÓN DE INFORME FINAL
PASO 10 – MEJORAS DEL PROCESO IMPLANTADAS Mejoras del proceso recomendadas implantadas por el coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas.

Fuente y elaboración: Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios. 2006

3.5.2 Fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero

El MANUAL CIAT describe a las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero como el procedimiento de fiscalización tributaria que permite a las administraciones tributarias cuando se les solicite y en la medida que sea posible de acuerdo con su ley nacional, que funcionarios tributarios de otro país participen en fiscalizaciones tributarias llevadas a cabo por el país requerido. Ello puede incluir, por ejemplo, permitir a los funcionarios tributarios extranjeros llevar a cabo entrevistas y examinar registros relacionados con los contribuyentes que están siendo fiscalizados.

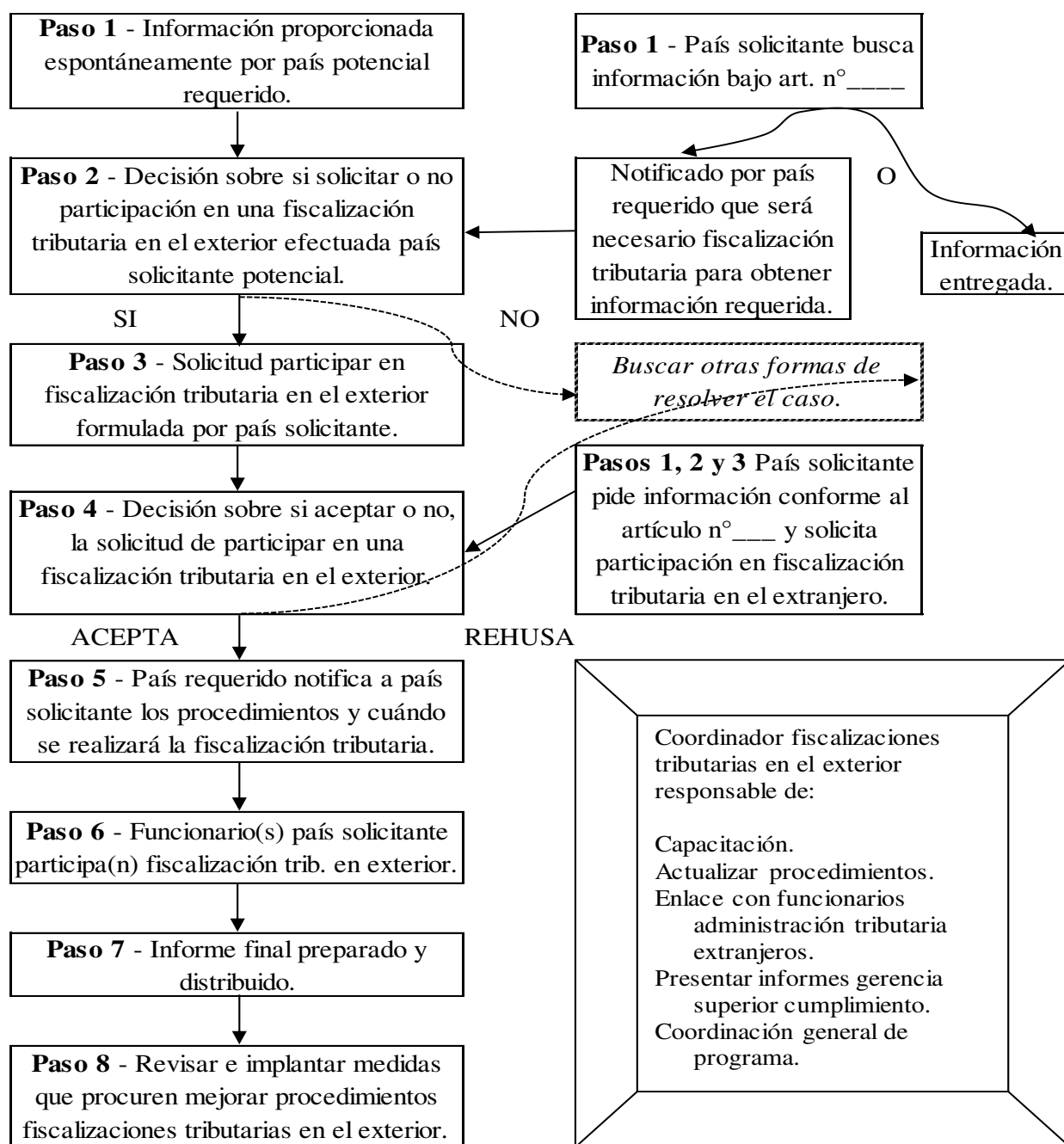
El procedimiento escrito tradicional con frecuencia puede tomar mucho tiempo, es por ello, que el uso de este método puede ser más efectivo que otros métodos cuando se requiere acción rápida por la parte requerida, además de permitirle una comprensión mayor sobre el caso sujeto a análisis, debido a la interacción directa con los funcionarios extranjeros en el país requerido.

El citado manual, a su vez segrega las fiscalizaciones tributarias en el extranjero en activas y pasivas, en donde las primeras permiten a los funcionarios tributarios extranjeros autorizados ejercer una participación activa, por ejemplo, permitir a los funcionarios tributarios extranjeros que lleven a cabo entrevistas y examinen los registros relacionados con los contribuyentes que están siendo fiscalizados. Las fiscalizaciones tributarias de esta naturaleza resultan útiles en situaciones en que las leyes le permiten al contribuyente mantener registros en otro país y el contribuyente ha acordado que el funcionario tributario vaya al país extranjero en lugar de facilitar los libros y registros en el país del contribuyente.

Las fiscalizaciones pasivas, por el contrario sólo permiten una participación restringida de los funcionarios tributarios extranjeros en una fiscalización tributaria, es decir, a diferencia de la primera, a los funcionarios no se les permitiría entrevistar directamente a los contribuyentes u otras personas según las normas de fiscalización tributaria en el país extranjero y sólo podrán limitarse a observar y a vincularse directamente con los funcionarios tributarios del país requerido.

ILUSTRACIÓN No. 3

Pasos para una fiscalización tributaria en el exterior



Fuente y elaboración: Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios. 2006

3.5.3 Intercambios obligatorios

Según (CALDERON CARRERO, El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información, 2000), si concurren todos los presupuestos (objetivo, subjetivo y temporal) del convenio de doble imposición surge la obligación de obtener y transmitir la información solicitada para el Estado requerido debiendo implementar, a tal fin, todos los medios a su disposición para obtenerla en virtud del *principio de autonomía procedimental nacional*. Advierte el citado autor que el estado requerido deberá proporcionar la información sin perjuicio inclusive de lo dispuesto en la legislación interna.

Del mismo modo, existen otros dos tipos o modalidades de intercambio de información en base a lo antedicho por (CALDERON CARRERO, El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información, 2000), si bien, pese a no reunir los supuestos establecidos en el art. 26.1 de los MC OCDE⁴¹ y MC ONU⁴² sobre intercambio de información; se sobrepone el criterio de discrecionalidad de los Estados para decidir si suministrar o no la información que les es requerida por otro Estado salvo en los casos en que

⁴¹ MC OCDE. art. 26.1: “Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2” (traducción no oficial).

⁴² MC ONU. Revisión 2011. art. 26.1 “1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o para la administración o la ejecución de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación establecidos en nombre de los Estados contratantes, o de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención. Se intercambiará, en particular, información que pueda resultar útil a un Estado contratante para prevenir la elusión o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por los artículos 1 y 2.”

se presume la comisión de un posible fraude fiscal, causa que justifica la posibilidad de proceder a dicho intercambio aun obviando normas de rango constitucional internas, tales como el secreto bancario y/o la protección de determinados datos de carácter personal (MERINO ESPINOZA et.al, 2011).

3.5.4 Intercambios no autorizados o al margen del convenio

Se verifican cuando el convenio no otorga cobertura al Estado requerido para obtener y suministrar una determinada información, si bien el convenio no excluye que se haga con arreglo a la legislación interna, cualquiera de las partes contratantes pueden consensuar efectuar la transmisión; sin embargo la Administración tributaria podría estar vulnerando las obligaciones de secreto fiscal (lo que conllevaría sanciones administrativas) y en tal caso, el contribuyente podría exigir con base en su legislación interna la responsabilidad por el resultado de la transmisión de datos.

3.5.5 Intercambios discrecionales

No son obligatorios proveer por parte del Estado requerido una respuesta, en cualquier caso, el Estado puede decidir de forma discrecional si atender o no al requerimiento, siempre que no lo prohíba su legislación interna.

Cabe añadir igualmente que las causas en virtud de las que un intercambio se convierte en discrecional residen, en definitiva, en los límites al intercambio de información⁴³.

⁴³ Las mencionadas causas se encuentran delimitadas en el art. 26.3 de los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU.

CAPITULO 4

4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA ECUATORIANA

Durante el desarrollo del presente trabajo se han expuesto los diferentes modelos en cuanto a los intercambios de información tributaria se refiere basados en la normativa internacional aplicable, bajo la premisa de un instrumento de control tributario contra prácticas evasoras.

En lo posterior, se describirán los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador y su cláusula de intercambio de información, a su vez, se abordará la funcionalidad de este tipo de instrumento de control tributario por parte de la Administración tributaria ecuatoriana en un entorno internacional, cuya incuestionable tendencia es el fortalecimiento de herramientas tributarias de cooperación interestatal.

4.1 Convenios de Doble Imposición Cláusula de Intercambio de Información

En el Ecuador se han suscrito hasta 14 convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (1 multilateral y 13 bilaterales). El Ecuador ha adoptado el MC OCDE como estructura básica en la redacción de sus convenios. Para la celebración de CDIs se han de realizar varias negociaciones (ver Tabla 3) entre ambos Estados interesados, a fin de establecer un consenso previo a su publicación oficial.

Cabe mencionar que hasta el mes de septiembre del año 2013 ciertos convenios para evitar doble imposición con países como China⁴⁴, Qatar⁴⁵, Emiratos Árabes Unidos⁴⁶, Indonesia⁴⁷, Portugal⁴⁸ y Singapur⁴⁹ se encontraban en avanzado proceso de negociación y tan solo esperaban su publicación oficial.

Los convenios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados. Esto se hace a través de un reparto de las materias imponibles entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos (SHIGLA CUJI & MONTECÉ QUIGUANGO, 2005).

Pues bien, como se ha descrito, una de las principales ventajas para los países que suscriban convenios es dar seguridad jurídica al inversionista extranjero permitiéndole una carga fiscal menor a la que hubiesen tenido sus operaciones en países que no cuenten con CDIs; además posibilita el fortalecimiento de la estructura tributaria de los Estados. En Tabla 4 se ilustra un resumen de los tipos de acuerdos firmados por Ecuador, describiendo el nombre del convenio, países involucrados y fecha de publicación.

⁴⁴ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/ecuador-y-china-consolidan-acuerdo-para-evitar-la-doble-tributacion/>

⁴⁵ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/es/avanzan-negociaciones-para-evitar-la-doble-tributacion-entre-ecuador-y-qatar/>

⁴⁶ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/es/ecuador-y-emiratos-arabes-unidos-negocian-acuerdo-para-evitar-doble-tributacion/>

⁴⁷ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/es/concluyen-negociaciones-ecuador-e-indonesia-para-evitar-la-doble-tributacion/>

⁴⁸ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/es/ecuador-y-portugal-cierran-la-negociacion-de-un-acuerdo-para-evitar-la-doble-tributacion/>

⁴⁹ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/ecuador-y-singapur-negocian-acuerdo-para-evitar-la-doble-tributacion/>

TABLA No. 3
Procedimiento de celebración de convenios

PASO 1	Manifestación informal de interés en negociaciones, que pueden ocurrir en el nivel de los técnicos, altos funcionarios, o por vía diplomática.
PASO 2	Manifestación formal de interés, normalmente por vía diplomática (una carta a la embajada del otro país es suficiente), mientras los técnicos programan negociaciones de una semana (conocida como “ronda” de negociaciones).
PASO 3	Invitación al público para comentar sobre temas que el país debería discutir en las negociaciones.
PASO 4	Primera ronda: Conversación sobre la legislación tributaria de ambos países, los problemas de los inversionistas, intercambio de información entre administraciones tributarias, negociación de los artículos menos controvertidos y sugerencias para los artículos más controvertidos.
PASO 5	Consultas a las autoridades del más alto nivel de los países respectivos, para discutir los temas controvertidos y determinar las posibles soluciones y compromisos.
PASO 6	Segunda ronda: Se resuelven los puntos controvertidos y se procede a que los negociadores rubriquen las páginas.
PASO 7	Los países firman el convenio, normalmente a nivel de Ministro, pero a veces por los Presidentes o Viceministros.
PASO 8	Debate y ratificación por los respectivos congresos.
PASO 9	Canje de notas diplomáticas.

Fuente: SHIGLA CUJI & MONTECÉ QUIGUANGO *Los Convenios Internacionales suscritos por el Ecuador para evitar la doble tributación, objetivo, alcance y su efecto tributario (tesis inédita de maestría)* p.30. Elaboración: el autor

TABLA No. 4

Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal suscritos entre la Republica del Ecuador y Estados de América y Europa

NOMBRE DEL CONVENIO	PAIS	FECHA DE PUBLICACIÓN
Convenio entre la República de Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	Alemania	R.O. 493 de 05-08-1986
Convenio entre la República del Ecuador y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta.	Brasil	R.O. 865 de 02-02-1988
Convenio entre los Gobiernos de Ecuador e Italia para evitar la doble imposición en la materia de impuesto a la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal.	Italia	R.O. 407 de 30-03-1990
Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	Francia	R.O. 34 de 25-09-1992
Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.	España	R.O. 253 de 13-08-1993
Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital para la prevención de la evasión fiscal.	Rumania	R.O. 785 de 20-09-1995
Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.	Suiza	R.O. 788 de 25-09-1995 R.O. 178 de 05-10-2000
Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.	México	R.O. 281 de 09-03-2001
Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a evitar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.	Bélgica	R.O. 312 de 13-04-2004
Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta.	Canadá	R.O. 484 de 31-12-2001
Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.	Chile	R.O. 293 de 16-03-2004
DECISION 578. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal ⁵⁰ .	Países miembros	R.O.Sup.457 de 09-11-2004
Convenio entre la República Oriental de Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal.	Uruguay	R.O. 885 de 04-02-2013
Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta.	Corea	R.O. Sup. 86 de 23-09-2013

Fuente: Base de datos SRI www.sri.gob.ec Elaboración: el autor

⁵⁰ El Acuerdo multilateral suscrito entre los países miembros de la Comunidad Andina - CAN (Ecuador, Colombia, Perú, Bolivia y Venezuela) publicado en el R.O No. 743 del 7 de febrero de 1975. Para Venezuela dejó de ser aplicable en 2006. La Decisión 578 reemplazó a la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena que creó el Régimen Común para Evitar la Doble Imposición, vigente desde 1981.

En materia de intercambios de información y asistencia mutua, Ecuador ha suscrito dos Convenios de cooperación y asistencia administrativa mutua e intercambio de información tributaria, con Argentina en el año 2011⁵¹ y con Perú en el año 2012⁵². Hasta septiembre 2013 se encontraba en proceso de publicación oficial el convenio de cooperación con Costa Rica⁵³.

TABLA No. 5

Otros tipos de convenio en materia de cooperación y asistencia mutua entre la República de Ecuador y otros Estados

NOMBRE DEL CONVENIO	PAIS	FECHA DE PUBLICACION
Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo.	Argentina	R.O. 235 de 04-05-1982
Convenio de cooperación y asistencia administrativa mutua e intercambio de información tributaria entre el Servicio de Rentas Internas y la Administración Federal de Ingresos Públicos.	Argentina	R.O. 526 de 02-09-2011
Addendum al Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República del Perú para la cooperación entre Administraciones Tributarias.	Perú	R.O. Sup. 799 de 28-09-2012
Acuerdo entre la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina y el Servicio Nacional de Aduana de la República del Ecuador sobre asistencia técnica en cuestiones aduaneras.	Argentina	R.O. Sup. 928 de 08-04-2013

Fuente: Base de datos SRI www.sri.gob.ec Elaboración: el autor

Tanto los CDIs, los Acuerdos de cooperación sobre intercambio de información, así como los otros tipos convenios descritos, muestran la actual situación tributaria en la que se encuentra el Ecuador con otros Estados de la región. Ante lo expresado, es consecuente analizar también, los CDIs y Acuerdos sobre Intercambios de Información celebrados por países de América Latina durante los últimos años, como examen de la tendencia internacional en convenios para evitar la doble imposición y asistencia fiscal mutua, tal como se demuestra a continuación.

⁵¹ Publicado en R.O. No. 526 de 02-09-2011.

⁵² Publicado en R.O. Sup. No. 661 de 14-03-2012

⁵³ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. Noticias. Recuperado de <http://cancilleria.gob.ec/convenio-tributario-entre-ecuador-y-costa-rica-evitara-la-evasion-de-impuestos/>

TABLA No. 6

Convenios de Doble Imposición en aplicación en América Latina (al 1 de Junio de 2013)

PAIS	1963	1968	1969	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1986	1987	1988	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
Argentina 2/ 3/	1						1		1	1	1	1		1	1								2		1	2	1	2		1										1	18	
Bolivia 1/											1	1							1					2	1		1					1										8
Brasil 4/		1		1	2	1	3	1				1	2	1	1		1		3	3	1	1									1			1	3			1	1		1	31
Chile															1													2				7	3	1	2		4	1	3		2	26
Colombia 1/												1																					1				1		1	1	6	
Costa Rica																																						1			1	
Ecuador 1/												1				1	1	1			1	1		1	1			1	1		1	2								1	14	
El Salvador																																					1				1	
Guatemala																																									0	
Honduras																																									0	
México																				1	2	2	3	3	2	2	2	2	1	3	2	1	1	2	3	1	2	2	4	1	3	45
Nicaragua																																									0	
Panamá																																						4	5	2	11	
Paraguay																																					1	1			2	
Perú 1/ 5/			1									1																				2	1				1				6	
R. Dominicana								1																														1			1	
Uruguay																						1																1	5	2	9	
Venezuela 1/												1										2			2	4	4	1	2	1			4	1	1	4	1	3	1	1		33
Fuente: CIAT, IBFD y Autoridades tributarias Elaboración: CIAT																																	212									

Fuente: CIAT, IBFD y Autoridades tributarias Elaboración: CIAT

1/ Para Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela incluye la Decisión 578 de la CAN vigente desde 2005. Para Venezuela dejó de ser aplicable en 2006. La Decisión 578 reemplazó a la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena que creó el Régimen Común para Evitar la Doble Imposición, vigente desde 1981.

2/ El CDI firmado con Bolivia sigue el modelo del Pacto Andino, basado en el principio de ubicación de la fuente productora de la renta.

3/ El CDI con Austria estuvo vigente desde el 17/01/1982 hasta el 01/01/2009. El CDI con Chile estuvo vigente desde el 01/01/1986 hasta el 01/01/2013. El CDI con España estuvo vigente desde el 01/01/1995 hasta 01/01/2013. Este último fue renegociado y firmado el 11/03/2013, pero aún no ha entrado en vigencia.

4/ El CDI con Alemania estuvo vigente desde el 01/01/1976 hasta el 01/01/2006.

5/ El CDI con Suecia estuvo vigente desde el 01/01/1969 hasta el 01/01/2007.

TABLA No. 7

Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria vigentes en América Latina ^{1/} (al 1 de junio de 2013)

PAIS	1981-1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Total
Argentina 2/ 4/																					1	3	7	4	15
Bolivia																									0
Brasil																									0
Chile																									0
Colombia																									0
Costa Rica		1																				1	4	1	7
Ecuador																						1			1
El Salvador																									0
Guatemala																									0
Honduras		1																							1
México 3/	1			1																	2	1	8		13
Nicaragua																									0
Panamá																						1		1	2
Paraguay																									0
Perú		1																							1
R. Dominicana	1																								1
Uruguay 4/																					1			1	2
Venezuela																									0
Fuente: CIAT, IBFD y Autoridades Tributarias. Elaboración: CIAT																									43

1/ No incluye los acuerdos firmados bajo el Modelo CIAT ni acuerdos multilaterales.

2/ Para Argentina no se incluye el Memorándum de Entendimiento sobre Cooperación e Intercambio de Información, suscrito entre la Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP y la Guardia de Finanza de la República Italiana, firmado en el 2010.

3/ Un AIIT con Canadá estuvo vigente desde el 27/04/1992 hasta el 01/01/2008.

4/ El AIIT Argentina-Uruguay incluye una cláusula de crédito tributario.

Como el lector ha de apreciar, existe una marcada tendencia de incorporar convenios para evitar la doble imposición dentro de los sistemas tributarios de los países de la región. El país que despunta en éste ámbito es México, seguido de Venezuela y Brasil.

El Ecuador muestra una serena marcha sobre la incorporación de convenios y acuerdos bilaterales en materia tributaria, se observa que durante los años 2005 a 2012 no suscribió ningún convenio y se encuentra por debajo de países como Chile y Argentina.

En lo referente a los Acuerdos de Intercambio de información Argentina lidera la región, seguido de México y Costa Rica. Ecuador incursiona parsimoniosamente sobre este tipo de instrumento al suscribir hace dos años un acuerdo de intercambio.

Como se aprecia, es un instrumento nuevo en temas de cooperación tributaria internacional dentro de los países de América Latina, demostrando así una vez más la orientación que imprimen cierto Estados sobre el desarrollo de instrumentos de cooperación que precautelen su recaudo tributario, como son los convenios. Es por tal motivo que (SHIGLA CUJI et.al., 2005) afirman que: “los convenios de doble tributación traen entre sus objetivos el combatir y frenar la evasión y en algunos casos a la elusión tributaria, por medio de mecanismos de colaboración e intercambio de información fiscal entre las Administraciones tributarias, así como una disminución de las cargas fiscales para el inversionista, que disminuya el incentivo de continuar con estas prácticas.”(p. 19).

Por último, en lo que al Ecuador se refiere, es oportuno señalar, que la actual predisposición de la Autoridad tributaria por introducir tratados internacionales para evitar la doble imposición es adecuada, alineándose así a la directriz mundial.

4.1.1. Cláusula de Intercambio de Información

En lo que se refiere a convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con otros estados, el Ecuador ha adoptado la estructura del modelo establecido por la OCDE como guía de redacción. El MC OCDE expresa el intercambio de información tributaria en su art. 26, el mismo que proporciona la base jurídica comúnmente aceptada internacionalmente para intercambios bilaterales de información en materia fiscal.

El art. 26 prevé la obligación de intercambiar información que sea considerada previsiblemente relevante o *necesaria* para aplicar lo dispuesto en los convenios entre ambas partes contratantes.

En el mes de julio del año 2005, el art. 26 fue objeto de actualización, al cual se incluyeron dos nuevos apartados: 4 y 5. Estos nuevos apartados establecen expresamente que un Estado no puede denegar una solicitud de información únicamente por no existir interés doméstico tributario⁵⁴. En otras palabras, el Estado al cual se solicita la información no podrá rechazar el suministro de la misma sustentándose en la falta de interés sobre aspectos fiscales que éste posea sobre lo requerido (art. 26.4).

El apartado 5 del art. 26, a su vez, manifiesta que un Estado no puede negarse a proporcionar información por el mero hecho de hallarse ésta en poder de un banco, otra institución financiera o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque la misma haga referencia a la participación en la titularidad de una persona. Se deduce entonces, que el secreto bancario no es incompatible con las disposiciones del artículo 26 en los

⁵⁴ (MERINO ESPINOZA & NOCETE CORREA, 2011) describe al *interés doméstico* como una situación en la que una parte contratante puede proveer información a otra tan sólo si aquélla tiene un interés en la información requerida a efectos tributarios.

términos en que dicho secreto no impide el intercambio de información; de hecho la mayoría de países contemplan el secreto bancario o normas de confidencialidad financiera dentro de su legislación interna.

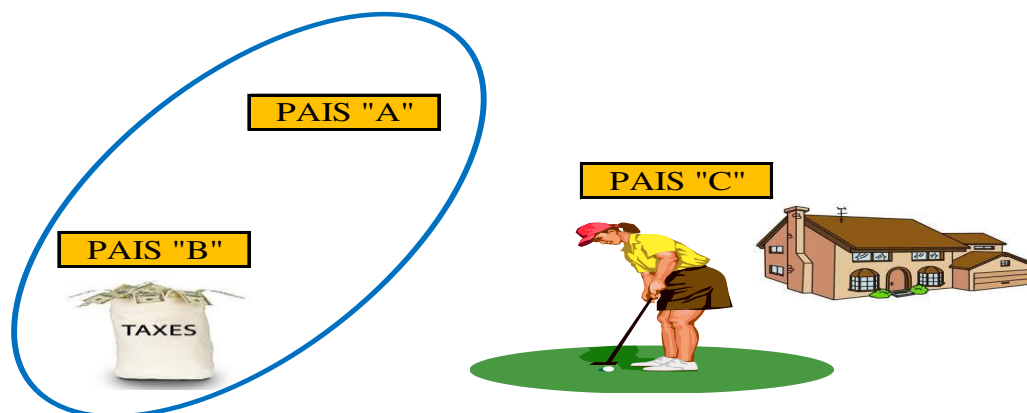
Por último, no podemos olvidar que la información que se intercambia bajo acuerdos estatales bilaterales o multilaterales está sujeta a estrictas normas de confidencialidad. A respecto, el artículo 26 en su párrafo 2 prevé expresamente que toda información facilitada recibirá el tratamiento de secreta y que se utilizará exclusivamente con la finalidad de dar cumplimiento a las disposiciones del convenio y/o al Derecho interno de los Estados contratantes.

En cuanto al alcance se refiere, el MC OCDE permite igualmente el intercambio de información –no referente a un contribuyente en concreto- sobre estadísticas, índices, indicadores o información relativa a un sector en particular, etc., a fin de beneficiar la asistencia mutua y cooperación internacional.

En relación con los *sujetos comprendidos* (o cubiertos) por los convenios de intercambio de información, se ha de señalar que no estarán limitados ni se restringen a aquellos datos relativos a residentes en los Estados contratantes, sino que, más bien, es habitual encontrarse con que uno de los Estados signatarios (País “A”) tenga interés en informarse sobre las actividades realizadas por un determinado contribuyente en el otro Estado (País “B”), pese a residir en un tercer país (País “C”), con objeto de determinar cuáles son las obligaciones fiscales de dicho contribuyente no residente.

ILUSTRACIÓN No. 4

Intercambio de información de un contribuyente residente en un tercer Estado

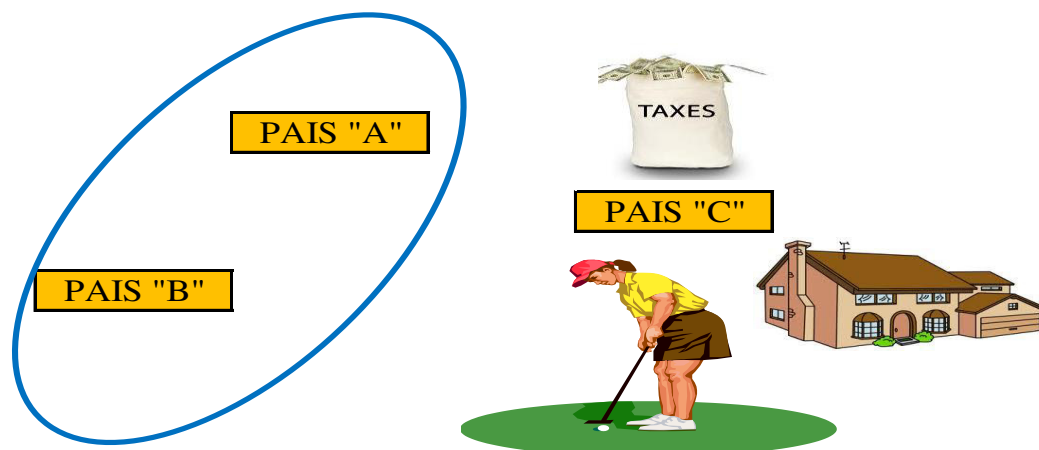


Del mismo modo, puede ocurrir que una parte contratante quiera obtener información que considere relevante para la tributación de un residente en un tercer país (País “C”) que no tribute en ninguno de los Estados contratantes (País “A” y “B”) ni sea contribuyente o residente del país que solicita la información (País “A”). En este caso concreto, las partes contratantes no podrían facilitar información que no esté a disposición de sus autoridades tributarias respectivas, limitación que aparece implícita en el artículo 26 MC OCDE; pero sí se prevé expresamente en el artículo 2 del Modelo de Acuerdo⁵⁵.

⁵⁵ ACUERDO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE, “art. 2.- La Parte requerida no estará obligada a facilitar la información que no obre en poder de sus autoridades o que no esté en posesión o bajo el control de personas que se hallen en su jurisdicción territorial.”

ILUSTRACION No. 5

Intercambio de información de un no contribuyente y residente en un tercer Estado



En lo que respecta a los *impuestos comprendidos*, el artículo 26 del MC OCDE establece que el intercambio de información se aplica a todo tipo de impuestos, así mismo lo dispuesto en el art. 2 (*Impuestos comprendidos*) no limita su alcance⁵⁶.

A continuación se ilustran por un lado, las cláusulas de intercambios de información tributaria emanadas en los convenios suscritos por el Ecuador, así como la evolución que ha tenido el art. 26 del MC OCDE en los últimos años:

⁵⁶ Art. 26.1 “(...) relativo a los impuestos de cualquier naturaleza relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes (...). El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2”.

TABLA No. 8

Cláusulas de Intercambios de información tributaria en los convenios suscritos por el Ecuador

ALEMANIA	BRASIL	ITALIA
Art. 26.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio. Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas en reserva y solo se podrán revelar a las personas, autoridades o tribunales que estén encargados de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio, o del examen de recursos administrativos y jurisdiccionales o de acciones penales relativas a estos impuestos. Esta reserva tampoco incluye la revelación de las informaciones en el curso de las audiencias públicas de los tribunales competentes. 2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 obligan a un Estado Contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante. b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o práctica administrativa normal o las del otro Estado Contratante. c) Transmitir informaciones que revelen un secreto comercial, industrial, de negocios o profesional o un procedimiento comercial o industrial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al	Art. 26.- Intercambio de Información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio y de las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el mismo que se exijan de acuerdo con el. Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas en reserva y solo se podrán revelar a personas u autoridades incluyendo tribunales jurisdiccionales o administrativos competentes) vinculadas a la liquidación o recaudación de los impuestos objetos del presente Convenio. 2. En ningún caso, las disposiciones del apartado 1 obligan a un Estado Contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante; b) suministrar información que no se puede obtener sobre la base de su propia legislación o práctica administrativa o de las del Estado Contratante; y, c) transmitir informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	Art. 27.- Intercambio de Información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquel no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho Internacional de este Estado y solo comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos reclamativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades solo utilizarán estos informes para estos fines. Podrá revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. 2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa o a las del otro

orden público.		Estado Contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del Estado Contratante; y, c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
FRANCIA	ESPAÑA	RUMANIA
Art. 26.- Intercambio de información 1. Las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para dar cumplimiento a las disposiciones del presente Convenio, o a aquellas de la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos contemplados en el Convenio en la medida en que la imposición por ella contemplada no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se ve limitado por el artículo primero. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante son considerados secretas de igual manera que las información obtenidas en cumplimiento con la legislación interna de dicho Estado y no se comunicarán sino exclusivamente a las personas o autoridades (inclusive los tribunales y órganos administrativos) responsables del establecimiento o del cobro de los impuestos a los que el Convenio se refiere, de los procedimientos o diligencias relacionados con dichos impuestos, o de las decisiones sobre los recursos relativos a dichos impuestos. Tales personas o autoridades solo utilizarán dichas informaciones para esos fines. Pueden valerse de dichas informaciones en el	Art. 27.- Intercambio de información 1.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, y en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por el derecho interno no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho Interno de este Estado y solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades solo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias	Art. 28.- Intercambio de información.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, y en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por el derecho interno no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y solo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 de este artículo pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

transcurso de audiencias públicas de tribunales o en fallos. 2. Las disposiciones del numeral 1 no pueden en ningún caso ser interpretadas como si impusieran a un Estado la obligación: a) de tomar medidas administrativas que vayan contra su legislación y su práctica administrativa y aquellas del otro Estado Contratante; b) de suministrar datos que no pudieran ser conseguidos sobre la base de su legislación o en el marco de su práctica administrativa normal o de aquellas del otro Estado Contratante. c) de suministrar datos que revelaran un secreto comercial, industrial, profesional o un procedimiento comercial o datos cuya comunicación fuera contraria al orden público.	judiciales. 2.- En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 de este artículo pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante. b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y, c) Suministrar información que revelan un secreto comercial, industrial o profesional u procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público	a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante; b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y, c) Suministrar informaciones que revelen cualquier secreto de transacción comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya revelación sea contraria al orden público.
CANADA	CHILE	COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN)
Art. 25.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones relevantes para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al mismo. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual manera que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los	Art. 26.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que la informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los	Art. 19.- Consultas e información Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal. La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

impuestos establecidos por este Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con los impuestos establecidos en ese Estado. Estas personas o autoridades utilizarán dichos informes sólo para tales fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. 2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: (a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante; (b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y, (c) suministrar información que revele un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público (ordre public). 3. Cuando la información es solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a la que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, aunque este otro Estado, en ese momento, no requiera tal información. Cuando sea solicitada en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información en los	impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. 2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: (a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o las del otro Estados Contratante; (b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante; y, (c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público. 3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a la que se refiere el presente	Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario. En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro; b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro; y, c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
--	--	---

términos del presente artículo en la forma requerida, la misma que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos, de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de este otro Estado Contratante en relación con sus propios impuestos.	artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.	
SUIZA	MEXICO	BELGICA
Ninguno	Art. 25.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos establecidos por los Estados Contratantes, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos percibidos por cuenta de este Estado. De los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.	Art. 26.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas, en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho Interno de este Estado y solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluyendo los tribunales y órganos administrativos) encargados de establecer o recaudar los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

	2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante; b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y, c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: a) Tomar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o las del otro Estado Contratante; b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
URUGUAY	COREA	
Art. 27.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o administraciones locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al presente Convenio. El intercambio de información no estará limitado por los Artículos 1 y 2 del presente Convenio. 2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta o reservada de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado y solo se revelará a las	Art. 27.- Intercambio de información 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2. 2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades	

personas o autoridades encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1 (incluidos los tribunales y órganos administrativos), de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias o fallos judiciales. 3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público. 4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación	(incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. 3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se puede obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones, cuya comunicación sea contraria al orden público. 4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el
--	--

precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma. 5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.	apartado 3, siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma. 5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque la información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona
--	--

Fuente: Base de datos del SRI www.sri.gob.ec

Elaboración: el autor

TABLA No. 9

Artículo 26 MC OCDE 1963-2005⁵⁷

MC OCDE 1963	MC OCDE 1977	MC OCDE 2000	MC OCDE 2005	MC OCDE 2005 ⁵⁸
Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio y el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el presente Convenio, en la medida en que la imposición prevista en el mismo sea conforme al presente Convenio. La información que <i>sea intercambiada de este modo</i> será mantenida secreta y <i>no se revelará a cualquier persona o autoridades distintas a aquellas encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos</i> comprendidos en el Convenio	1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo <i>no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1.</i> Las informaciones <i>recibidas por un Estado contratante</i> serán mantenidas secretas <i>en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado</i> y solo se comunicarán a las personas o autoridades <i>(incluidos los tribunales y órganos administrativos)</i> involucradas en la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, <i>de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas</i>	1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a <i>los impuestos de cualquier tipo y descripción ex accionados en nombre de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o autoridades locales,</i> en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por <i>los artículos 1 y 2.</i> Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) <i>encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos a los que hace</i>	1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información <i>previsiblemente pertinente</i> para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o <i>para administrar y exigir</i> lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.	1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información <i>previsiblemente pertinente</i> para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o <i>para administrar y exigir</i> lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.

⁵⁷ La negrita, cursiva y subrayado pertenecen al autor y describen las modificaciones efectuadas en cada período.

⁵⁸ Actualización que modifica el Art. 26 del MC OCDE y sus Comentarios. Aprobado por Consejo de la OCDE el 17 de julio 2012. Recuperado de http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20%282%29.pdf

	<i>personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</i>	<i>referencia la primera frase, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</i>		
2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a uno de los Estados contratantes a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y solo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.	2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y solo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá ser utilizada para otros fines cuando dicha

				<i>información puede ser utilizada para otros fines con arreglo a las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado suministrar autorice dicho uso</i>
			3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.	3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
				<i>4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3</i>

				<i>siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</i>
				<i>5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</i>

Fuente: (IMAOKA HOJYO, 2013) **Elaboración:** el autor

Como el lector ha de observar, los artículos sobre intercambios de información han sufrido importantes cambios con el pasar de los años en los convenios suscritos por el Ecuador y en el MC OCDE. Por ejemplo, uno de los primeros acuerdos suscritos por el Ecuador –el convenio con Alemania- contempla una cláusula sobre intercambio de información poco estructurada, no así, el convenio con la República de Corea –último suscrito- el cual muestra las últimas actualizaciones del MC OCDE (párrafos 4 y 5) los cuales tratan sobre *interés doméstico* y *el secreto bancario*, respectivamente. Los párrafos que incluye la actualización del año 2012 son fundamentales y un gran avance para el desarrollo de un intercambio efectivo de información, aquellos permiten esclarecer sobre la necesidad de un intercambio que sobreponga intereses particulares de los Estado y el levantamiento del secreto bancario en la información requerida para análisis, investigación o examen de carácter tributario.

El convenio multilateral suscrito con la Comunidad Andina de Naciones (CAN), en cambio describe en su artículo 19 *consultas de información* lo referente a intercambio de datos, bajo la estructura básica de los otros convenios analizados.

No obstante, el convenio signado con Suiza no contempla disposición alguna sobre intercambios de información. Es país es reconocido por su poca apertura de su sistema financiero en lo que a información de su clientes se refiere.

Hasta septiembre 2013, este país había suscrito 103 CDIs de los cuales tan solo 10, es decir el 90 % de sus acuerdos no contemplan cláusula de intercambio de información, según cifras del Portal de Intercambios de Información Tributaria de la OCDE⁵⁹.

⁵⁹ Portal de Intercambios de Información Tributaria OCDE (Exchange of Tax Information Portal), el cual es una iniciativa del Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información con fines fiscales sobre los cambios y seguimientos a las revisiones que se efectúan sobre los países miembros. Recuperado de <http://eoi-tax.org/>

TABLA No. 10**Acuerdos suscritos por Suiza que incluyen cláusula intercambio de información**

Tipo de Acuerdo	En vigor	No están en vigor	Incluye cláusula intercambio de información (contiene párrafo 4 y 5)
Convenio de Doble Imposición (CDIs)	103	6	10
Acuerdo de Intercambio de Información (AIIT)	0	3	3

Fuente: Exchange of Tax Information Portal (<http://eoi-tax.org/>). Consultado el 08-10-2013

Elaboración: el autor

TABLA No. 11**Países con los que Suiza incluye en sus convenios cláusula de intercambio de información bajo el estándar internacional**

PAÍS	CDIs (en vigor)	Fecha de la firma	Fecha que entró en vigor	AIIT (no están en vigor)	Fecha de la firma
Canadá	SI	05-05-1997	21-04-1998		
Países Bajos	SI	26-02-2010	09-11-2011		
Emiratos Árabes Unidos	SI	06-10-2011	21-10-2012		
India	SI	02-11-1994	29-12-1994		
Luxemburgo	SI	21-01-1993	09-02-1994		
Alemania	SI	11-08-1971	29-12-1972		
Austria	SI	30-01-1974	04-12-1974		
Malta	SI	25-02-2011	06-07-2012		
Singapur	SI	24-02-2011	01-08-2011		
España	SI	26-04-1966	02-02-1967		
Jersey				SI	17-09-2013
Isla de Man				SI	28-08-2013
Guernsey				SI	17-09-2013

Fuente: Exchange of Tax Information Portal (<http://eoi-tax.org/>) consultado el 08-10-2013

Elaboración: el autor

4.2 Límites sobre el intercambio de información y condiciones de uso

El Ecuador al ser un país que incursiona progresivamente en los tratados de intercambios de información el número de acuerdos suscritos es su principal limitante; como una forma de

compensación se sustenta en los convenios firmados con otros Estados, que a su vez contemplan cláusulas de intercambio de información como se ha revisado anteriormente.

Las revisiones fiscales efectuadas en base a información que se encuentra en el exterior sobre los sujetos afectados -contribuyentes- como obligados tributarios, es posible tanto en el Ecuador como en la mayoría de los Estados que el ámbito legal represente una limitante sobre este tipo de exámenes, debido a la afectación sobre sus derechos y la protección jurídica que sobre ellos recae. Por consiguiente, es necesario un condicionamiento a la estructura legal de los Estados en cuanto a la intervención de los instrumentos normativos de derecho internacional -como los CDIs- dentro de la legislación interna de los países contratantes. La estructura constitucional del Ecuador establece supremacía del Derecho internacional sobre el derecho nacional⁶⁰, de esta forma, se puede augurar, que esto permite cimentar legalmente una investigación basada en intercambios de información.

Es por esto que se analizarán algunos aspectos considerados parte de las limitantes sobre un intercambio de información.

Existen razones por las cuales el Estado requerido puede oponerse al intercambio, el MC OCDE anticipa en su art. 26.3 restricciones a los Estados contratantes sobre las causas por las cuales no puede obligarse a suministrar información de carácter tributario a pesar de ser necesaria para efectuar auditorías o investigaciones.

MC OCDE Art. 26.3.- “En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

⁶⁰ Art. 425 y Art. 417 de la Constitución de la República del Ecuador publicada en R.O. No. 449 de 20-10-2008

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c) Suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (ordre public)”.

(MERINO ESPINOZA et.al, 2011), ha clasificado los límites del intercambio en límites al uso y límites al intercambio.

4.2.1 Límites al uso

- *Uso de la información para otros fines*, esto se refiere al no poder usar para otros fines que no sean los meramente fiscales la información adquirida de una parte contratante. “Así pues, los datos tributarios obtenidos en virtud de los mencionados instrumentos normativos no pueden ser utilizados para perseguir delitos no fiscales” (MERINO ESPINOZA et.al, 2011). En algunos casos es necesario compartir la información con otras autoridades legales y judiciales para combatir actividades irregulares, ante este evento, es preciso solicitar autorización al Estado que suministra la información el uso de la misma para otros fines que no sean los inicialmente previstos.

- *Confidencialidad y protección de datos de carácter personal*, La OCDE conoce a plenitud las dificultades legales que conlleva la divulgación no autorizada de datos de carácter confidencial o personal, es por ello, que ha emitido directrices sobre la protección de la intimidad y circulación de datos personales. El Marco de Privacidad de la OCDE⁶¹ es el último trabajo publicado sobre este tema, emitido en el año 2013, contiene los lineamientos a seguir en la protección de información sensible. Del mismo modo la ONU planteó Directrices para la regulación de los archivos de datos personales informatizados en el año 1990⁶²; sin embargo, es un documento limitado en relación al publicado por su par europeo. Ambos organismos internacionales coinciden en que se trate a este tipo de información como “secreta” La información recibida también puede en casos excepcionales comunicada al contribuyente, a su apoderado o a un testigo. Sin embargo, dicha divulgación no es obligatoria.

Debe señalarse, por último, que las disposiciones sobre confidencialidad contenidas en los instrumentos normativos para el intercambio de información tienen predominio sobre cualquier otra normativa nacional, tal como ocurre en los convenios de doble imposición, los acuerdos crean obligaciones de Derecho internacional, de las que provendrán las responsabilidades internacionales pertinentes al Estado que incumpla las disposiciones contenidas en los tratados suscritos.

⁶¹ Marco de Privacidad de la OCDE. *The OCDE Privacy Framework*. 2013. Recuperado de http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf

⁶² ONU. Directrices para la regulación de los archivos de datos personales informatizados. 1990. Recuperado de http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/45/95

4.2.2. Límites al intercambio

- *Principio de Reciprocidad*⁶³, Esto significa que un Estado no se encuentra obligado a intercambiar información cuando el otro Estado no lo puede hacer de un modo similar, ya sea por disposiciones de su legislación interna o por límites en su práctica administrativa. De este modo, aun si lo permite su legislación interna y práctica administrativa, el Estado requerido no está obligado a llevar a cabo medidas que el Estado requirente no podría realizar conforme a su propia legislación o que contravinieran su práctica administrativa para obtener la información que no sería capaz de obtener dentro de su propio territorio. (IMAOKA HOJYO, 2013)
- *El secreto bancario*, tal vez el este constituya la variable más importante hacia el logro del intercambio efectivo. De igual forma, juega un papel fundamental en lo que a confidencialidad y protección de datos respecta. No obstante, para (IMAOKA HOJYO, 2013) puede servir de pretexto para que los contribuyentes oculten actividades ilegales o escapen al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La banca moderna transciende con facilidad las fronteras en las operaciones bancarias que efectúa, a su vez, no está restringida a grandes empresas, ahora las personas pueden efectuar movimientos de capitales deslocalizando importantes recursos.

Es debido a esto, que el Instituto de Estudios Fiscales (en adelante “IEF”) en coordinación con el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE desclasifica el Informe

⁶³ MC OCDE art. 26.3 “(...) b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante.”; MC ONU art. 26.3 “(...) b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;”

sobre “Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios”⁶⁴, el cual sugiere medidas para mejorar el acceso a información con fines tributarios que se hayan en poder de los bancos.

- *Prohibición de revelar secretos comerciales, industriales, profesionales. Cláusula de secreto tributario internacional*, es impedido por el art. 26.3 literal c del MC OCDE efectuar intercambios sobre el cual exista el riesgo de revelar algún secreto comercial, industrial o profesional, a fin de evitar ventajas competitivas irregulares sobre el resto de contribuyentes.

Es oportuno manifestar también, como una limitante a las diferencias entre los períodos de prescripción entre estados. Los ejercicios o períodos fiscales varían de país a país y que los períodos de caducidad de la facultad determinadora⁶⁵ de las Administraciones tributarias hacia sus contribuyentes son diferentes. En cuanto al intercambio de información se refiere, por ejemplo, un supuesto hecho lesivo y/o delito fiscal puede haber prescrito en el Estado requerido mientras que aún se encuentra vigente en el Estado requiriente, de igual forma la obligación de conservar por un archivos⁶⁶ comprobantes fiscales, contables o financieros para ser sujetos a revisión posterior. Estos eventos pueden dar lugar a un problema de prescripción en cuanto a la diferencia entre el momento en que se proporciona la información y el año al que se refieren los datos, traducándose en dificultades para la autoridad competente ejercer su facultad determinadora y proporcionar la información al Estado solicitante.

⁶⁴ Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y Comité de Asuntos Fiscales OCDE. “Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios”. Informe del año 2003. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/01_FinesTributarios.pdf

⁶⁵ Art. 94 del Código Tributario

⁶⁶ Art. 55 del Código Tributario, Art. 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 41 del Reglamento de Comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.

4.3 Beneficios obtenidos en el uso del intercambio de información.

Un Estado que lleva a cabo investigaciones fiscales a través del uso de acuerdos de intercambios de información, cualquiera sea su modalidad (automáticos, espontáneos o previa solicitud, etc.), le posibilita desplegar un análisis más profundo en sus revisiones permitiéndole al grupo de auditoría responsable mitigar la seguridad razonable⁶⁷.

Muestra de aquello, es lo sucedido en el reconocido caso de la empresa “Argenfruit”⁶⁸, dedicada a la importación de frutas y vegetales de Argentina. En donde se logró descubrir la importación de bananas por 50 millones de dólares durante 2010 y 2011 sobre las cuales no se pagó los correspondientes derechos de importación por tratarse de bananas ecuatorianas, que no tributan ese impuesto en virtud de Acuerdos de Complementación Económica entre los países de América del Sur; pero gracias a la suscripción del convenio de intercambio de información tributaria que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)⁶⁹ (Autoridad tributaria de Argentina que hasta junio de 2013 ha suscrito 15 Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria según estadísticas del CIAT) suscribió con el Servicio de Rentas Internas (SRI)⁷⁰ (Autoridad tributaria de Ecuador) en el año 2011 se logró descubrir un perjuicio por aproximadamente 10 millones de dólares, según datos de la AFIP y medios de prensa argentinos⁷¹.

⁶⁷ El término *seguridad razonable*, es utilizado en el área de auditoría para expresar “un alto pero no absoluto, nivel de seguridad” en el contexto de las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (2011), aceptadas por el Ecuador según Resol. No. 06.Q.ICI.003 emitida por la Superintendencia de Compañías publicada en R.O. No. 348 del 04-09-2013. De igual forma, la citada norma define el objetivo de un trabajo de seguridad razonable como la “reducción del riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del trabajo como base para expresar una conclusión en forma positiva del profesionista.”

⁶⁸ Empresa ARGENFRUIT sitio web oficial www.argenfruit.com.ar

⁶⁹ ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) sitio web oficial. <http://www.afip.gov.ar>

⁷⁰ SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI) sitio web oficial <http://www.sri.gob.ec>

⁷¹ DIARIO UNO (Argentina). Noticia del 19 de diciembre de 2011 disponible en: <http://190.220.128.247/mendoza/La-AFIP-denuncio-a-la-empresa-Argenfruit-por-fuga-de-divisas-al-exterior-20111219-0049.html>. EL DIARIO (Argentina). Noticia del 20 de diciembre de 2011 disponible en

La suscripción de convenios otorga a las administraciones tributarias de los países contratantes ventajas al enfrentar la evasión y el fraude fiscal por parte de los contribuyentes globales, los cuales ejercen operaciones mercantiles y una importante movilidad de capitales fuera de su residencia fiscal, en el entorno de la doble o múltiple imposición tributaria.

De igual forma, el intercambio de información y el procedimiento de cooperación entre las autoridades tributarias posibilitan, entre otros, el control de los precios de transferencia, el blanqueo de capitales y en ocasiones el financiamiento de actividades delictivas.

Debe notarse al respecto que, de no haber convenio, podría ser ilegítimo compartir información tributaria con funcionarios de otro país⁷².

Para (IMAOKA HOJYO, 2013) los acuerdos de intercambio de información entre Estados se describen en tres finalidades:

- “La información que se recibe del Estado requerido se utiliza para comprobar los hechos en relación con la renta y el patrimonio en el otro Estado,
- Esta información puede auxiliar a dicho Estado en la administración o la aplicación de su normativa interna; y

<http://www.eldiario.com.ar/secciones/interes-general/30538-la-afip-denuncio-penalmente-a-una-empresa-frutihorticola-por-fuga-de-capitales.htm>, Diario ANDES (Argentina). Noticia del 19 de diciembre de 2011 disponible en: <http://www.losandes.com.ar/notas/2011/12/19/afip-denuncio-frutihorticola-mendocina-fugar-divisas-exterior-613695.asp>

⁷² SHIGLA CUJI A. & MONTECÉ QUIGUANGO M. (2005) *Los Convenios Internacionales suscritos por el Ecuador para evitar la doble tributación, objetivo, alcance y su efecto tributario*” (tesis inédita de maestría). Universidad Politécnica del Litoral (ESPOL) Escuela de Posgrado en Administración de Empresas (ESPAE) Guayaquil, Ecuador.p.35

- La función más importante, su papel como un mecanismo que permite a las autoridades tributarias de un país solicitar la cooperación de otros gobiernos a la hora de ejecutar su legislación tributaria.”

Ante este último objetivo la OCDE ha enfocado sus esfuerzos en los denominados paraísos fiscales y en los regímenes fiscales preferentes considerados como perniciosos, sobre los cuales ha impulsado la firma de acuerdos de intercambio de información como control fiscal.

En el Ecuador, podrán ser excluidos de la categoría de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales aquellos países que pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga la cláusula de intercambio de información, o un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias y sin que pueda ejercer secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información que se haya requerido.

Sin embargo, al contrario, aquellos países que no proporcionasen información que les sea solicitada en atención a la cláusula de intercambio de información descrita en los convenios suscritos con el Ecuador o a su vez, en un Acuerdo de intercambio de información, serán considerados paraísos fiscales en lo que respecta a la normativa tributaria vigente⁷³.

Algo muy importante de mencionar, es que para poder determinar con precisión los logros alcanzados por el Servicio de Rentas Internas por los convenios internacionales de cooperación tributaria en la actualidad (octubre 2013) es complicado, el investigador privado no cuenta con información oficial que le permita efectuar análisis cualitativos y cuantitativos

⁷³ Resol. NAC-DGER2008-0182 Publicada en R.O. Sup. 285 29-02-2008 artículos 4 y 5

sobre la utilidad que brinda al sistema tributario ecuatoriano este valioso mecanismo. Por consiguiente, es preciso invocar a las autoridades fiscales a publicar y proveer canales de acceso a la información⁷⁴ -especialmente hacia la sociedad investigadora- en cifras y hallazgos de auditoría sobre los frutos concebidos gracias a su participación en acuerdos con otros Estados en materia tributos internos y del comercio exterior.

Por último, los acuerdos de intercambio de información pueden resultar más eficaces y operativos que los CDIs. Por ejemplo, los objetivos que persigue un Acuerdo de Intercambio de Información son distintos al de los CDIs, mientras el primero permite una cooperación continua en materia tributaria, ya sean intercambios de información o asistencia técnica para identificar actividades irregulares, el CDI por otro lado, su finalidad es facilitar las relaciones económicas entre dos Estados, mediante la eliminación de la doble imposición y la reducción o supresión de las retenciones en la fuente. En ocasiones, algunos países no desean suscribir este tipo de convenios, ya que podría suponer perder la recaudación por la reducción de los porcentajes de retención sobre determinadas rentas o ceder la potestad tributaria sobre determinados ingresos, es por tal motivo que a un Estado puede resultarle interesante mejor concluir un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

⁷⁴ Art. 91 de la Constitución de la República del Ecuador publicada en R.O. No. 449 de 20-10-2008.

5. CASOS PRÁCTICOS

5.1. Ejemplo 1 Intercambio de Información Espontánea

Información espontánea recibida por el país “A” del país “E”

Confirmación omisión de ingresos⁷⁵

Las autoridades fiscales del Ecuador reciben información espontánea, enviada por las autoridades fiscales competentes del país “E”. Dicha información consistió en la venta de opciones (stock options) por parte de un habitante del país “E” de la empresa multinacional para la que prestó sus servicios en el ejercicio fiscal de 2009, por un importe de \$3’000,000.00, importe que fue depositado en cuentas bancarias del país “P”, dicha persona actualmente es residente para efectos fiscales del Ecuador.

El Servicio de Rentas Internas (autoridad fiscal del Ecuador), después de revisar en sus bases de datos a fin de verificar si la persona física de la cual el país “E” declaró la ganancia obtenida en la citada operación financiera, determinó que no reportó los ingresos obtenidos en el extranjero en su declaración anual del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2009.

Los funcionarios de la autoridad tributaria ecuatoriana en el año 2012 efectuaron una exhaustiva revisión fiscal al sujeto pasivo en mención, determinando diferencias a cargo del contribuyente en su declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2009⁷⁶, debido a la información espontánea recibida del país “E”, por lo que la administración fiscal procedió a recalcular el impuesto que debió cancelar.

⁷⁵ Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios, *Módulo sobre intercambio espontáneo de información*. 2006 p.7

⁷⁶ Art. 68 y Art. 91 del Código Tributario

Determinación del Impuesto a pagar:

Fecha de exigibilidad del contribuyente: 23/03/2010

Fecha de declaración: 22/10/2013

Impuesto a la renta causado determinado por el sujeto activo ⁷⁷	\$ 232.000,00
Impuesto a la renta causado declarado y pagado por el sujeto pasivo ⁷⁸	<u>\$ (86.200,00)</u>
Diferencia en Impuesto a la renta Causado a favor del sujeto activo	\$ 145.800,00
Deducciones determinadas por el sujeto pasivo en su declaración	<u>\$ (23.700,00)</u>
Nuevo Impuesto a la renta a pagar	\$ 122.100,00
Interés por mora ⁷⁹	\$ 55.666,61
Multa tributaria recargo 20% ⁸⁰	<u>\$ 29.160,00</u>
Total a pagar por el contribuyente	<u><u>\$ 206.926,61</u></u>

Se evidencia un incremento de la recaudación a favor del sujeto activo del 169% entre lo inicialmente declarado y pagado por el contribuyente y lo determinado en la fiscalización; considerando recargos por interés y multas el cobro asciende al 240%, gracias a la información recibida del país “E”.

⁷⁷ Art. 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno

⁷⁸ Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno

⁷⁹ Art. 21 Código Tributario y Art. 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno

⁸⁰ Art. 90 Código Tributario

ILUSTRACIÓN No. 6**Ejemplo confirmación omisión de ingresos**

Beneficiario es residente en Ecuador



Fuente y elaboración: el autor

5.2. Ejemplo 2 Intercambio de Información Espontánea

Las autoridades competentes del país “A” solicitan información específica al país “B”

Confirmación deducciones de Gastos⁸¹

Las autoridades fiscales del país “A” (autoridad requirente), solicitan información y documentación al país “B” (autoridad requirente), relacionada con operaciones de asistencia técnica prestada por un grupo de empresas residentes para efectos fiscales en el país “B” por un importe de \$1’150,000.00 de dólares americanos.

Las autoridades del país “A” consideran que no se prestó tal asistencia, debido a que las retenciones efectuadas conforme al tratado que tienen celebrado ambos países, no coinciden con el monto pagado por su contribuyente, además, al revisar los pagos efectuados, estos muestran irregularidades.

Las autoridades fiscales del país “A” solicitaron a las autoridades del país “B” al amparo del tratado de doble tributación que tienen celebrado, la siguiente información y documentación:

- Contratos celebrados entre el grupo de empresas del país “B” y la empresa del país “A”
- Forma de pago utilizada por la empresa A, para cubrir sus adeudos con el grupo de empresas “B”.
- Bitácoras de trabajo así como el nombre del personal que prestó la asistencia técnica al contribuyente del país “A”, en dicho país.

⁸¹ Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios, *Módulo Intercambio de Información a solicitud 2006* p.20

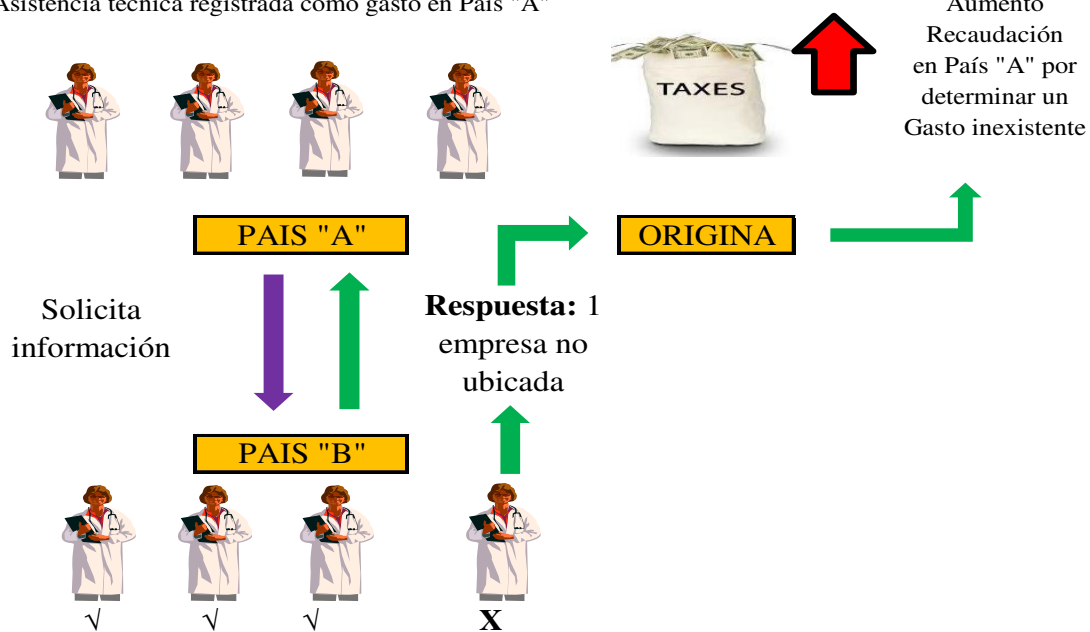
- Confirmación por parte de las autoridades fiscales competentes del país “B” del acreditamiento del impuesto retenido por parte del contribuyente auditado en el país “A” a las empresas del país “B”.

Las autoridades fiscales competentes del país “B” dieron respuesta a la solicitud del país “A”, dando a conocer a sus autoridades fiscales que, tres de las cuatro empresas reportaron el ingreso percibido así como el impuesto retenido, el cual fue acreditado en el país “B”, sin embargo, respecto una de las empresas del grupo, la empresa B₂, las autoridades competentes del país “B”, informaron que no está registrada en su base de datos y que en el domicilio proporcionado corresponde a una firma de Contadores Públicos, quienes señalaron desconocer la existencia de empresa B₂. Las autoridades fiscales del país “A” efectuaron los ajustes al resultado fiscal de su contribuyente, determinándole deducciones improcedentes y evaluando la posibilidad de tipificar dicha acción como delito fiscal por el uso de documentación falsa.

ILUSTRACIÓN No. 7

Ejemplo confirmación deducción de gastos

Asistencia técnica registrada como gasto en País "A"



Fuente y elaboración: el autor

5.3. Ejemplos en Intercambios de Información sectorial

*Tipo de Intercambios de Información Sectorial o Industrial*⁸²

Tipo de información requerida para la industria farmacéutica y pesquera

La industria farmacéutica es una importante industria transnacional donde son muy comunes las transacciones transfronterizas entre partes relacionadas. Los intercambios a nivel de la industria en relación con farmacéuticos generalmente se enfocan en asuntos sobre precios de transferencia que involucran la venta de productos, suministro de servicios, transferencias de propiedad intelectual y arreglos de financiamiento.

Los siguientes aspectos claves han sido cubiertos en los intercambios a nivel de actividades específicas en la industria farmacéutica:

- a) Segmentación de la industria (fabricantes/distribuidores, volumen de negocios/rentabilidad, combinación de productos y áreas de crecimiento);
- b) Líderes del mercado y rentabilidad indicativa;
- c) Reglamentación del gobierno (políticas/reglas, precios de referencia y subsidios, impacto de la intervención en los precios de transferencia);
- d) Análisis de funciones, activos y riesgos (identificación de valor agregado en la cadena de suministro, funciones que requieren destrezas especializadas, intangibles de comercio y mercadeo);
- e) Metodologías de precios de transferencia usadas;

⁸² Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios, *Módulo sobre intercambio de información para actividades específicas (industrias)*. 2006 p.5-7

- f) Conjuntos comparables (mercados geográficos, contabilización de variaciones en la combinación de productos/volumen de negocios y diferentes perfiles de función/activo/riesgo);
- g) Rangos de precios de transferencia (comparaciones con otras industrias y fabricantes/distribuidores/proveedores de servicios genéricos);
- h) Tratamiento de investigación y desarrollo (incentivos tributarios, acuerdos de distribución de costos, contrato de I&D);
- i) Transferencias de propiedad intelectual;
- j) Aspectos/tendencias/desarrollos emergentes;
- k) Productos de capacitación;
- l) Productos de ejecución (procesos de evaluación de riesgos, cuestionarios standard, listas de información a ser divulgada, revisiones de documentación, auditorías limitadas o completas, auditorías simultáneas, monitoreo continuo de la industria);
- m) Productos del servicio (lineamientos/reglas/publicaciones recientes y acuerdos anticipados de precios); y
- n) Legislación (cambios en la ley recientes/propuestos).

El sector pesca es otra industria que rápidamente se presta para intercambios efectivos a nivel de toda la industria. La pesca no conoce fronteras – resulta fácil descargar y vender pescado en todos los muelles alrededor de las principales zonas pesqueras – creando así riesgos de

cumplimiento particulares. El intercambio se puede realizar mejor sobre una base multilateral y los siguientes aspectos claves fueron cubiertos en los intercambios de información a nivel de la industria pesquera:

- a) Fuentes de información de la industria/mercado;
- b) Registros y estadísticas oficiales;
- c) Información de las autoridades pesqueras;
- d) Registros mantenidos por las autoridades tributarias (revelaciones/estados financieros /declaraciones de impuestos);
- e) Legislación sobre impuestos internos en los países involucrados;
- f) Técnicas comunes de elusión /evasión; y
- g) Controles gubernamentales.

5.4. Ejemplo de límites al intercambio de información

Ingresos declarados parcialmente por Personas Naturales

Incapacidad de confirmar omisión de ingresos

Un contribuyente “A”, ciudadano de nacionalidad del País “B”, trabajó en el País “P” para una Compañía residente del País “P”. El Contribuyente “A” alega vivir en el País “P”; pero para fines tributarios todavía no es considerado residente. Dentro de la revisión que la Autoridad Tributaria del País “B” lleva a cabo al Contribuyente “A”, se identificó que el Contribuyente “A” recibió por sus actividades como empleado de la Compañía del País “P” salarios por US\$120,000.00. La Compañía del País “P” reporta pago de salarios al Contribuyente “A” por US\$200.0000.00 y lo reportó como deducción de impuestos en dicho país. La Autoridad tributaria del País “B” no puede confirmar que el Contribuyente “A” reportó la totalidad de los salarios recibidos en la declaraciones financieras del País “P” o si en sus estados de cuenta bancarios existe algún movimiento de ingresos, puesto no cuenta con un Acuerdo o convenio de intercambio de información que facilite conocer el ingreso efectivo percibido por el Contribuyente “A” sobre los salarios.

6. CONCLUSIONES

Los Tratados sobre Intercambios de información en materia tributaria, son acuerdos internacionales a través de los cuales dos Estados se comprometen a prestarse asistencia en la forma de intercambiar información de índole fiscal. El objetivo principal de estos acuerdos es establecer un cauce legal para que las Administraciones tributarias puedan intercambiar la información necesaria para el cumplimiento de la normativa interna relativa a los impuestos comprendidos dentro del acuerdo. Asimismo, sirven para promover tanto la cooperación internacional, las relaciones administrativas y reforzar las relaciones internacionales entre los Estados.

Los esfuerzos de organismos de renombre en materia tributaria, como la OCDE, el CIAT, la ONU, permiten una clara señal de la relevancia que tiene la suscripción de Acuerdos de intercambios de información.

Dentro de las ventajas que puede suponer la firma de estos acuerdos se encuentra el efecto estratégico que puede tener sobre los sujetos impositivos. Esto significa, el intercambio de información permite que los Estados mantengan sus niveles de imposición sobre la renta y por consiguiente, al contribuyente global le representará un menor atractivo la deslocalización de sus ingresos hacia países con los que se intercambie información. Asimismo, los Estados comprometidos con el intercambio de información, podrán gozar de los beneficios derivados de la reputación obtenida a través de la adopción de estándares internacionales en la materia.

Además, los Estados con los cuales se efectúe intercambios de información para absolver exámenes fiscales, estarán interesados en brindar su colaboración en reciprocidad.

Por lo mencionado, las autoridades fiscales del Ecuador deberán amplificar sus esfuerzos en conocer las operaciones que llevan a cabo los obligados tributarios en el exterior, lo cual sin instrumentos de cooperación internacional que contribuyan al control tributario sería tarea difícil. Por tal razón, se justifica que la Administración tributaria ecuatoriana deba propender alinearse a la tendencia mundial en la suscripción de mayores acuerdos de este tipo, buscando alcanzar en las negociaciones, ventajas que favorezcan al Estado, en especial ante aquellos países preferidos por los contribuyentes para efectuar actividades nocivas que estimulan la evasión tributaria.

Evidentemente, en los últimos años se han adoptado medidas para formalizar a los contribuyentes y a su vez, se han realizado notables esfuerzos para recoger información de los propios sujetos pasivos que permitan efectuar revisiones y controles al interior. De igual modo, los acuerdos de cooperación interinstitucional entre importantes organismos de control del país han permitido extender y precisar las investigaciones fiscales realizadas por estos.

Estas y otras situaciones han contribuido a alcanzar los valiosos niveles de recaudación tributaria existentes; sin embargo ¿Es posible incrementar la recaudación conociendo la información de los contribuyentes que se encuentra en el exterior?

Ante ésta interrogante, se puede concluir, en la medida en que los lazos de asistencia entre Administraciones tributarias se estrechen, los controles para precautelar el recaudo tributario de los Estados serán más efectivos y perdurables en el tiempo. El Ecuador deberá tomar mayor participación sobre este tipo de modalidad de fiscalización que le permitiría dilucidar la cuantía de una posible merma tributaria; caso contrario se encontrará limitado a las fronteras de su territorio dejando en una sencilla conjetura la interrogante planteada.

7. RECOMENDACIONES

El Ecuador sólo ha suscrito dos Acuerdos de intercambio de información tributaria con Argentina (2011) y con Perú (2012) en los últimos diez años.

Por tal motivo, es preciso incorporar un mayor número de tratados de este tipo bajo los estándares de modelos previstos por los principales organismos internacionales en materia tributaria como la OCDE y el CIAT, como instrumento de control que contribuya a la reducción del fraude y la evasión fiscal.

Hay que tener en cuenta que la firma de un Convenio para evitar la doble imposición significa delimitar la potestad tributaria entre dos o más Estados a través de mecanismos que eviten duplicar la carga tributaria sobre los contribuyentes, por consiguiente el incorporar cláusulas de intercambio de información como forma asistencia entre Administraciones tributarias de los Estados contratantes es fundamental. El convenio suscrito entre Ecuador y Suiza, por ejemplo, no contempla cláusula de intercambio de información, cediendo a criterio del autor la principal herramienta de control que podría lograrse en dicho acuerdo. Es importante que en lo posterior el Estado ecuatoriano ejerza mayor influencia sobre los puntos más críticos a la hora de signar tratados tributarios.

Dentro del presente estudio, se ha considerado realizar a juicio del autor las siguientes recomendaciones:

- El Estado ecuatoriano debe aumentar el número de Acuerdos de intercambio de información tributaria, bajo los modelos aceptados por Organismos Internacionales, en especial con países de menor imposición o sobre los cuales logré un efectivo control

tributario sobre los contribuyentes con países como por ejemplo Suiza, Uruguay, Panamá, Costa Rica, Estados Unidos, Venezuela, entre otros.

- La Administración tributaria ecuatoriana debe publicar los logros y beneficios obtenidos por la suscripción de Convenios de doble imposición, Acuerdos de intercambio de información y demás tratados de cooperación tributaria con otros países, los cuales permitan conocer la importancia de este instrumento de control tributario.
- La Autoridad tributaria del Ecuador debe lograr una participación más enérgica al interior del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en lo referente a intercambios de información alineándose a países como Argentina y México quienes lideran en la región.

8. BIBLIOGRAFIA

- AMERICAN PSYCHOLOGICAL ASSOCIATION. (2009). *Guía de Redacción del estilo APA* (3ra. español ed.). El Manual Moderno.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. (2007). Intercambio de información internacional. En T. CORDON EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional* (3ra. ed., págs. 1211-1212). Madrid, España: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- CALDERON CARRERO, J. (2000). En *El control del fraude fiscal internacional a través del intercambio de información*. Papeles de trabajo núm.44/2000, p.78: A Coruña: Instituto de Estudios Económicos de Galicia, D.L. 2000.
- CALDERON CARRERO, J. (2000). *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros.
- CALDERON CARRERO, J. (2006). Intercambio de Información y Asistencia Mutua. En N. CARMONA FERNANDEZ, & J. CALDERON CARRERO, *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea* (págs. 523-550). Madrid, España: CISS.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2006). *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI* (Vol. Documentos de trabajo 20/06). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CÁMARA DE INDUSTRIAS Y PRODUCCIÓN, (2011). *La carga tributaria en el Ecuador tributario*. Recuperado el 12 de octubre de 2013, de <http://www.cip.org.ec/es/topicos-de-interes/macroeconom%C3%ADa/116-estudio-cip-la-carga-tributaria-en-el-ecuador.html>
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT. (2006). *Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Informaciones Tributarias*. Recuperado el 20 de septiembre de 2013, de http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=3640
- CODIGO TRIBUTARIO, publicado en Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14-jun-2005 (última modificación 26-sep-2012)
- CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR, publicada en Registro Oficial No. 449 de 20-oct-2008 (última modificación 13-jul-2011)

- CORDOBA RODRIGUEZ, O. (2010). *Guia de redacción del estilo APA (audio en español)*. (Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología - Costa Rica) Recuperado el 04 de agosto de 2013, de <http://bb9.ulacit.ac.cr/OAR/OCR/01/player.html>
- DEL GIUDICE, M. (1998). La cooperación internacional entre las Administraciones tributarias en el contexto de la globalización económica. Salvador de Bahía, Brasil: Asamblea General del CIAT, núm. 32. Obtenido de www.ciat.org
- ECHEGARAY, R. (s.f.). *Libro "La administración tributaria frente al contribuyente global: aspectos técnicos y prácticos relevantes"*. Recuperado el 4 de octubre de 2013, de RE Ricardo Echegaray: <http://www.ricardoechegaray.com.ar/home/la-administracion-tributaria-frente-al-contribuyente-global-aspectos-tecnicos-y-practicos-relevantes-ya-esta-en-las-librerias-2/>
- ECONOMIC AND SOCIAL COUNCIL. (01 de Noviembre de 2007). *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*. Recuperado el 16 de Septiembre de 2013, de http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP17.pdf
- ESCALONA RUIZ, M. (2009). *Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua*. Recuperado el 20 de septiembre de 2013, de Trabajo presentado al I Curso Avanzado de Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública España: <http://www.hacienda.go.cr/cifh/sidovih/uploads/archivos/Articulo/Acuerdos%20internacionales%20de%20intercambio%20de%20informaci%C3%B3n%20y%20asistencia%20mutua-2010.pdf>
- EXCHANGE OF TAX INFORMATION PORTAL. (s.f.). *PORTAL INTERCAMBIO DE INFORMACION*. Acuerdos suscritos por SUIZA con cláusula de intercambio de información Obtenido de <http://eoi-tax.org/>
- GARCIA PRATS, F. (1999). *El Intercambio de información en el Modelo de convenio de las Naciones Unidas el Art. 26*. (Naciones Unidas, Ed.) Recuperado el 18 de septiembre de 2013, de <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002459.pdf>
- IMAOKA HOJYO, L. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- LEY DE CREACION DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, publicada en Registro Oficial No. 206 de 02-dic-1997 (última modificación 10-dic-2012)
- LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, publicada en Suplemento de Registro Oficial No. 463 de 17-nov-2004 (última modificación 12-ago-2013)

- LYONS, J. T., & ENGELSCHALK, M. (1997). *Atributos necesarios para una sana y eficaz Administración tributaria, Tema 3.3. La cooperación internacional de las Administraciones Tributarias para el combate a la evasión*. Buenos Aires, Argentina: Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias No. 31.
- MARTIN MORATA, B. (2010). *Los acuerdos de intercambio de información*. Recuperado el 14 de agosto de 2013, de Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, vol. 10, núm. 14:
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/14.pdf
- MERINO ESPINOZA, M., & NOCETE CORREA, F. (2011). *El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PITA, C. (2007). *CEPAL-Comisión Económica para América Latina y el Caribe*. Obtenido de <http://www.cepal.cl/ilpes/noticias/paginas/2/27472/Claudino%20pita%20INTERCAMBIO%20DE%20INFO%20TRIBUTARIA.pdf>
- REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA, RETENCION Y DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS, publicado en Registro Oficial No. 247 de 30-jul-2010 (última modificación 23-ene-2013)
- REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, publicado en Suplemento de Registro Oficial No. 231 de 08-ene-1998 (última modificación 30-dic-2011)
- REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, publicado en Suplemento de Registro Oficial No. 209 de 08-jun-2010 (última modificación 23-ene-2013)
- RESOLUCIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS NAC-DGER2008-0182
 Publicada en Segundo Suplemento de Registro Oficial No. 285 de 29-feb-2008 (última modificación 07-ago-2013)
- ROSEMBUJ, T. (2004). *Intercambio internacional de información tributaria*. Barcelona: Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona.
- RUBIO GUERRERO, J. (2004). *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional*, en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, (2 ed.) Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (s.f.). *Convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador*. Recuperado el 20 de 08 de 2013, de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/bases->

legales?p_p_id=busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-3&p_p_col_count=1&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_com.

- SHIGLA CUJI, A., & MONTECÉ QUIGUANGO, M. (19 de noviembre de 2005). *Los Convenios Internacionales suscritos por el Ecuador para evitar la doble tributación, objetivo, alcance y su efecto tributario (tesis inédita de maestría)*, p.171. Guayaquil, Ecuador: Universidad Politécnica del Litoral (ESPOL), Escuela de Posgrado en Administración de Empresas (ESPAE).
- TONDINI, B. M. (2003). *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias*. (Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF)) Recuperado el 14 de agosto de 2013, de [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/\\$FILE/Doctrina0503.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/$FILE/Doctrina0503.pdf)
- VALLEJO CHAMORRO, J. (2005). La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. *Información Comercial Española ICE: Revista de economía*(No.825), 147-160.

PAGINAS DE INTERNET

AAEF: Asociación Argentina de Estudios Fiscales	http://www.aaef.org.ar/
AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos	http://www.afip.gov.ar/
APA: American Psychological Association	http://www.apa.org/
BANCO MUNDIAL	http://databank.bancomundial.org/
BCE: Banco Central del Ecuador	http://www.bce.fin.ec/
BIBLIOTECAS ECUADOR	http://bibliotecasdeecuador.blogspot.com/
CEF: Centro de Estudios Fiscales	https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/
CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe	http://www.eclac.cl/
CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.	http://www.ciat.org/
CIEPLAN: Corporación de Estudios para Latinoamérica	http://www.cieplan.org/
DIALNET	http://dialnet.unirioja.es/
EXCHANGE OF INFORMATION PORTAL	http://eoi-tax.org/
IBFD: International Bureau of Fiscal Documentation	http://www.ibfd.org/
IEF: Instituto de Estudios Fiscales	http://www.ief.es/
IOTA: Intra-European Organization of Tax Administrations	http://www.iota-tax.org/
ITD: International Tax Dialogue	http://www.itdweb.org/
Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana	http://cancilleria.gob.ec/
OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	http://www.oecd.org/
ONU: Organización de las Naciones Unidas	http://www.un.org/es/
SRI: Servicio de Rentas Internas	http://www.sri.gob.ec/

9. ANEXOS

ANEXO No. 1

Países Miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) al 30 septiembre 2013⁸³

PAÍS	AUTORIDAD TRIBUTARIA	PAÍS	AUTORIDAD TRIBUTARIA
Argentina	Administración Federal de Ingresos Públicos	República Dominicana	Dirección General de Impuestos Internos
Barbados	Ministerio de Finanzas y Asuntos Económicos	Surinam	Dirección de Impuestos
Bolivia	Servicio de Impuestos Nacionales	Uruguay	Dirección General Impositiva
Canadá	Agencia de Ingresos de Canadá	Aruba	Dirección de Impuestos y Aduanas
Colombia	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	Bermuda	Ministerio de Finanzas
Cuba	Oficina Nacional de Administración Tributaria	Brasil	Ingresos Federales de Brasil
Ecuador	Servicio de Rentas Internas	Chile	Servicio de Impuestos Internos
España	Agencia Estatal de Administración Tributaria	Costa Rica	Dirección General de Tributación, Ministerio de Hacienda
Francia	Dirección General de Finanzas Públicas	Curazao	Inspectoría de Impuestos de Curazao
Guatemala	Superintendencia de Administración Tributaria	El Salvador	Dirección General de Impuestos Internos
Honduras	Dirección Ejecutiva de Ingresos	EE.UU.	Servicio de Rentas Internas
Jamaica	Servicio de Ingresos	Haití	Dirección General de Impuestos
México	Servicio de Administración Tributaria	Guyana	Autoridad de Ingresos de Guyana
Países Bajos	Administración de Impuestos y Aduanas	Italia	Guardia di Finanza
Paraguay	Subsecretaría de Estado de Tributación	Kenia	Autoridad de Ingresos de Kenia
Portugal	Dirección General de Impuestos	Panamá	Dirección General de Ingresos
Nicaragua	Dirección General de Ingresos	Perú	Superintendencia Nacional Tributaria
República Bolivariana de Venezuela	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria	Trinidad y Tobago	Dirección General de Hacienda Pública
San Martín	Departamento de Asuntos Fiscales		

Fuente: CIAT

Elaboración: el autor

⁸³ CIAT Países miembros. Disponible en <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/enlaces-de-interes/paises-miembros.html>

ANEXO No. 2**Países Miembros Asociados del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) al 30 de septiembre de 2013⁸⁴**

PAÍS	AUTORIDAD TRIBUTARIA
India	Departamento de Ingresos del Ministerio de Finanzas

⁸⁴ CIAT. Países miembros asociados. Disponible en: <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/enlaces-de-interes/paises-miembros-asociados.html>

ANEXO No. 3

**Países Miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
(OCDE) al 30 de septiembre de 2013⁸⁵**

PAÍS	FECHA DE ADHESIÓN	PAÍS	FECHA DE ADHESIÓN
AUSTRALIA	07 Junio 1971	POLONIA	22 Noviembre 1996
AUSTRIA	29 Septiembre 1961	PORTUGAL	04 Agosto 1961
BELGICA	13 Septiembre 1961	REPUBLICA ESLOVACA	14 Diciembre 2000
CANADA	10 Abril 1961	ESLOVENIA	21 Julio 2010
CHILE	07-Mayo-10	ESPAÑA	3 Agosto 1961
REPUBLICA CHECA	21 Diciembre 1995	SUECIA	28 Septiembre 1961
DINAMARCA	30-Mayo-61	SUIZA	28 Septiembre 1961
ESTONIA	09 Diciembre 2010	TURQUIA	02 Agosto 1961
FINLANDIA	28 Enero 1969	REINO UNIDO	02-Mayo-1961
FRANCIA	07 Agosto 1961	ESTADOS UNIDOS	12 Abril 1961
ALEMANIA	27 Septiembre 1961		
GRECIA	27 Septiembre 1961		
HUNGRIA	07-Mayo-96		
ISLANDIA	05 Junio 1961		
IRLANDA	17 Agosto 1961		
ISRAEL	7 Septiembre 2010		
ITALIA	29 Marzo 1962		
JAPON	28 Abril 1964		
COREA	12 Diciembre 1996		
LUXEMBURGO	07 Diciembre 1961		
MEXICO	18-mayo-94		
HOLANDA	13 Noviembre 1961		
NUEVA ZELANDA	29-Mayo-73		
NORUEGA	04 Julio 1961		

Fuente: CIAT

Elaboración: el autor

⁸⁵ OCDE Países miembros. Disponible en <http://www.oecd.org/centrodemexico/paisesmiembros.htm>

ANEXO No. 4**Listado de Paraísos Fiscales (Ecuador) al 30 septiembre 2013**

No.	DOMINIOS, JURISDICCIONES, TERRITORIOS O ESTADOS ASOCIADOS
1.	ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2.	ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
3.	ANTILLAS HOLANDEAS (Territorio de Países Bajos)
4.	ARCHIPIELAGO DE SVALBARD
5.	ARUBA (Territorio de Países Bajos)
6.	ISLA DE ASCENSION
7.	BARBADOS (Estado independiente)
8.	BELICE (Estado independiente)
9.	BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
10.	BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
11.	CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia)
12.	COLONIA DE GIBRALTAR
13.	COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
14.	EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado asociado)
15.	EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)
16.	ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
17.	ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
18.	ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
19.	ESTADO DE QATAR (Estado independiente)
20.	ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
21.	FEDERACION DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
22.	GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
23.	GROENLANDIA
24.	GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
25.	HONG KONG (Territorio de China)
26.	ISLA DE COCOS O KEELING
27.	ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
28.	ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
29.	ISLA DE NORFOLK
30.	ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON
31.	ISLA QESHM
32.	ISLAS AZORES
33.	ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
34.	ISLAS CHRISTMAS

35.	ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou,
36.	Jethou Lihou)
37.	ISLAS DEL PACIFICO
38.	ISLAS SALOMON
39.	ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
40.	ISLAS VIRGENES BRITANICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
41.	ISLAS VIRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA
42.	KIRIBATI
43.	LABUAN
44.	MACAO
45.	MADEIRA (Territorio de Portugal)
46.	MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
47.	MYAMAR (ex Birmania)
48.	NIGERIA
49.	NIUE
50.	PALAU
51.	PITCAIRN
52.	POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
53.	PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
54.	PRINCIPADO DE MONACO
55.	PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
56.	REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
57.	REINO DE TONGA (Estado independiente)
58.	REINO HACHEMITA DE JORDANIA
59.	REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
60.	REPUBLICA DE ALBANIA
61.	REPUBLICA DE ANGOLA
62.	REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
63.	REPUBLICA DE CHIPRE
64.	REPUBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
65.	REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
66.	REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
67.	REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
68.	REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)
69.	REPUBLICA DE MAURICIO
70.	REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)
71.	REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)

72.	REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
73.	REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
74.	REPUBLICA DE TUNEZ
75.	REPUBLICA DE VANUATU
76.	REPUBLICA DEL YEMEN
77.	REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
78.	SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
79.	SAMOA OCCIDENTAL
80.	SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
81.	SANTA ELENA
82.	SANTA LUCIA
83.	SERENISIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
84.	SULTANADO DE OMAN
85.	TOKELAU
86.	TRIESTE (Italia)
87.	TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
88.	TUVALU
89.	ZONA LIBRE DE OSTRAVA

Fuente: Art. 2 Resol. NAC-DGER2008-0182 Publicada en R.O. Sup. 285 29-02-2008 Elaboración: el autor

ANEXO No. 5

**Actualización Art. 26 del Modelo Convenio en materia tributaria de la OCDE y sus
comentarios (versión oficial en inglés)**