

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL Y LA PROTECCIÓN AL CONTRIBUYENTE

The Exchange of Tax Information and Taxpayer Protection

GABRIELA RIVADENEIRA CHACÓN¹
Andrade Veloz Abogados, Quito, Ecuador

Resumen

El intercambio de información en materia tributaria se ha posicionado en los últimos años como una herramienta para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Actualmente, los Estados cuentan con numerosos instrumentos bilaterales y multilaterales que les permiten intercambiar información con las administraciones tributarias de terceros Estados. Sin embargo, el intercambio de información también presenta desventajas y podría ocasionar la vulneración a los derechos de los contribuyentes. Por esta razón, este trabajo realiza un análisis de los derechos de los contribuyentes en el marco del intercambio de información fiscal y su posible aplicación en la legislación ecuatoriana.

Palabras clave

Intercambio de información tributaria, Derechos de los contribuyentes, Confidencialidad, Notificación, Derecho a la defensa, Oposición.

Abstract

The exchange of information in tax matters has positioned itself in recent years as a tool to fight tax evasion and fraud. Currently, States have various bilateral and multilateral instruments that allow them to exchange information with tax administrations of third States. However, the exchange of information also has disadvantages and could cause a violation of taxpayers' rights. For this reason, this work focuses on an analysis of the taxpayers' rights in the framework of the exchange of tax information and its application under Ecuadorian Law.

Keywords

Exchange of tax information, Taxpayers' rights, Confidentiality, Notification, Right to defense, Opposition.

1. Introducción

El objetivo del presente artículo es realizar un estudio acerca del intercambio de información en materia fiscal, su importancia para las administraciones tributarias, los mecanismos que regulan el intercambio de información, y las principales modalidades para que proceda el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados. Adicionalmente, se expondrán los principales problemas y limitaciones derivados del intercambio de información.

¹ Asociada de la firma Andrade Veloz Abogados, LL.B. por la Universidad San Francisco de Quito, Máster en Fiscalidad Internacional por la Universidad Internacional de la Rioja, Candidata a la Maestría en Litigio y Arbitraje Internacional por la Universidad San Francisco de Quito. Correo electrónico: grivadeneira@andradeveloz.com



Finalmente, se realizará un análisis sobre los derechos de los contribuyentes de acuerdo con los principales instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información para, posteriormente, determinar si estos derechos se encuentran garantizados en la legislación ecuatoriana, así como su posible alcance y los límites a estos derechos.

1.1. El intercambio de información fiscal y su importancia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal

El intercambio de información fiscal puede ser definido como la distribución de información relacionada con los contribuyentes, incluyendo sus transacciones transfronterizas y sus activos (Velasco Mancheno y Castañeda Flórez, 2017, pp. 99-100). El intercambio de información tiene como finalidad “el suministro de actos, datos, documentos que sean útiles a los sistemas tributarios implicados” (Rosembuj, 2003, p. 13). Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el intercambio de información evita la pérdida de recaudación de tributos por falta de conocimiento de las de las rentas obtenidas por los contribuyentes en otros Estados (Pecho Trigueros, 2014, p. 32).

El intercambio de información fiscal es una herramienta que permite a los Estados verificar el cumplimiento de las obligaciones de sus contribuyentes (Moreno González, 2013, p. 194). Mientras los negocios se expanden y se internacionalizan, las administraciones tributarias se mantienen confinadas en sus jurisdicciones e inspeccionan solo una parte de las operaciones económicas que realizan sus contribuyentes. Por esta razón, “las administraciones tributarias dependen cada vez más de sus contrapartes extranjeras para administrar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales” (Pecho Trigueros, 2014, p. 32).

En la actualidad, el intercambio de información tributaria es una herramienta de gran importancia debido a que la libre circulación de personas y capitales sumada a la facilidad de comunicación y a flexibles controles fronterizos, facilitan la deslocalización fiscal artificial de personas y el desplazamiento de activos a financieros (Cruz Amorós, 2005, p. 175). Esto a su vez, permite que los sujetos pasivos de impuestos puedan ocultar las rentas que realmente obtienen en el extranjero. Las administraciones tributarias por otra parte, enfrentan limitaciones para determinar las actividades y las inversiones realizadas en el extranjero por parte de sus contribuyentes (Adonino, 2013, p. 569). El intercambio de información surge como una solución a esta problemática y como un mecanismo de cooperación entre las administraciones tributarias para evitar la evasión y el fraude fiscal (Adonino, 2013, p. 569). El intercambio de información entre administraciones tributarias es un factor clave para una aplicación efectiva de tributos. Sin lugar a dudas, la cooperación mutua entre administraciones tributarias y el intercambio de información permiten controlar la evasión tributaria a través de la identificación de actividades y transacciones realizadas en el exterior (Pita, 2007, p. 15).

Para que las administraciones tributarias puedan intercambiar información, es necesario que el Estado de su jurisdicción cuente con mecanismos que autoricen y regulen el procedimiento de intercambio de la información. Estos mecanismos pueden consistir en la inclusión de una cláusula de intercambio de información en los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante “CDIs” o “CDI”), acuerdos internacionales específicos o mediante acuerdos de asistencia judicial internacional que contemplan este tipo de cooperación (Pita, 2007, p. 15).

En la actualidad existen varios instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información tributaria, la mayoría de estos instrumentos consisten en CDIs con cláusulas de intercambio de información entre Estados. Estos CDIs están basados en el Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante el “Modelo Convenio de la OCDE”) y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación (en

adelante la “Convención Modelo”). Además, existen instrumentos internacionales que regulan específicamente la cooperación fiscal internacional y el intercambio de información tributaria.

Uno de los instrumentos internacionales que en la actualidad ha alcanzado gran relevancia es la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante la “Convención Multilateral”). Este instrumento internacional fue desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) y el Consejo Europeo en el año 1988. Posteriormente, en el 2010 la Convención Multilateral fue modificada por el Protocolo de Enmienda a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. La Enmienda se realizó con el propósito de adaptarla a los estándares internacionales aplicables al intercambio de información fiscal e incluir a terceros Estados que no sean parte de la OCDE o del Consejo Europeo (Falcón y Pulido, 2013, p. 208).

La Convención Multilateral es un instrumento internacional especializado en la cooperación fiscal internacional y regula las siguientes modalidades de cooperación: (i) el intercambio de información; (ii) la asistencia en la recaudación de impuestos; y (iii) la notificación o traslado de documentos.

Además, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias cuenta con Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT (en adelante el “Modelo de Acuerdo del CIAT”), cuyo objeto consiste en regular el intercambio de información fiscal entre las administraciones tributarias en todas las modalidades de intercambio, así como las fiscalizaciones simultáneas y las fiscalizaciones en el extranjero.

En el ámbito de la Unión Europea existe la Directiva 2014/107/UE, del Consejo de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE, que se refiere a la obligatoriedad del intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad (en adelante la “Directiva”). La Directiva regula el intercambio automático de información e impone a los Estados miembros de la Unión Europea la obligación de intercambiar información sobre determinadas categorías de renta y de patrimonio, en particular las de carácter no financiero que los contribuyentes mantienen en Estados miembros distintos de su Estado de residencia.

1.2. Modalidades de intercambio de información tributaria

La doctrina y los instrumentos internacionales especializados en la cooperación fiscal internacional contemplan las siguientes modalidades de intercambio de información:

- a. Intercambio de información bajo solicitud: en este mecanismo de intercambio de información, la administración tributaria solicita a otro Estado información específica sobre un determinado contribuyente a través de una solicitud que detalle la información a la que se busca acceder y el propósito por el que se solicita la información. Esta modalidad de intercambio de información es considerada suplementaria, pues el Estado solicitante debería agotar todos los medios para obtener la información requerida (Pita, 2007, p. 27).
- b. Intercambio automático de información: bajo esta modalidad las administraciones tributarias se proporcionan periódicamente categorías específicas de información. Este método de intercambio de información permite que las administraciones tributarias conozcan ingresos u operaciones desconocidas sin una solicitud especial previa (Pita, 2007, p. 27).
- c. Intercambio espontáneo de información: las administraciones tributarias se transmiten mutuamente información cuando, en el desarrollo de sus actividades, cuentan con información de utilidad para la administración del otro Estado; esta

- información puede consistir en las actividades de un residente fiscal o sobre las operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro Estado (Pita, 2007, p. 27).
- d. Inspección tributaria en el extranjero: los funcionarios de la administración tributaria de un Estado pueden estar presentes en ciertas tareas de fiscalización o en una parte de una inspección realizada por la administración tributaria del otro Estado (Pita, 2007, p. 27).
 - e. Intercambio de información con relación a una industria: no se intercambia información respecto a un contribuyente determinado, sino respecto a un sector de una determinada actividad económica. Esto permite que la administración tributaria cuente con esquemas de evasión, políticas de precios y esquemas financieros de las industrias (Pita, 2007, p. 27).
 - f. Inspección tributaria simultánea: las administraciones tributarias realizan inspecciones en su respectivo territorio sobre contribuyentes o actividades en la que los Estados tengan intereses relacionados (Pita, 2007, p. 27).
 - g. Intercambio de información por solicitud grupal: la administración tributaria requirente solicita información sobre un grupo de contribuyentes y no sobre un contribuyente en específico. Para que proceda este tipo de intercambio de información se debe proporcionar una descripción detallada del grupo de contribuyentes, sobre los hechos y circunstancias que fundamentan la solicitud (Lang, 2014, p. 204).

2. Mecanismos de intercambio de información fiscal en Ecuador

Como fue mencionado anteriormente, el intercambio de información procede cuando existe alguna herramienta legal que permita la cooperación entre las administraciones tributarias. Estos mecanismos consisten en cláusulas de intercambio de información en los CDIs o en acuerdos internacionales específicos de la materia.

Una de las herramientas más importantes con las que cuenta actualmente Ecuador para el intercambio de información tributaria y otros mecanismos de cooperación fiscal es la Convención Multilateral, la cual fue ratificada el 26 de agosto de 2019 y entró en vigor a partir del 1 de diciembre de 2019. Mediante la Convención Multilateral, Ecuador podrá intercambiar información fiscal con 136 administraciones tributarias. Sin duda la aplicación de este instrumento internacional se convertirá en una herramienta importante en la lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscal para la administración tributaria ecuatoriana (OCDE, 2020).

Además, entre otras fuentes de intercambio de información tributaria se encuentran las cláusulas de intercambio de información de los CDIs celebrados con otros Estados. Ecuador ha suscrito diecinueve CDIs con cláusulas de intercambio de información con los siguientes países: Alemania, Belarús, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Corea, España, Francia, Italia, Japón, México, Qatar, Rumanía, Rusia, Singapur, Suiza y Uruguay.

Por último, Ecuador al ser un Estado miembro de la Comunidad Andina se encuentra vinculado por la Decisión 578 sobre el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, el artículo 19 de la Decisión permite que los Estados parte se realicen consultas mutuas e intercambien información para establecer controles y evitar el fraude y la evasión fiscal.

3. Problemas derivados del intercambio de información fiscal

A pesar de los indiscutibles beneficios del intercambio de información entre administraciones tributarias, el intercambio de información puede ocasionar serios problemas y posibles violaciones a los derechos de los contribuyentes. A continuación, se resaltan al menos cinco:

En primer lugar, existe una evidente contraposición entre los intereses de las administraciones tributarias y los contribuyentes. Por una parte, los Estados buscan una adecuada aplicación de la legislación tributaria para asegurar la recaudación de ingresos fiscales, así como la tutela de la economía nacional y los principios de soberanía y eficiencia de la administración tributaria (Adonino, 2003, p. 570). Por otra parte, los contribuyentes buscan evitar situaciones de doble imposición y tributar lo que verdaderamente les corresponde (Adonino, 2003, p. 570).

En segundo lugar, existe la posibilidad de que las administraciones tributarias atenten contra los derechos de los contribuyentes al intercambiar información, esto puede ocurrir principalmente en casos de revelación de secretos profesionales o empresariales.

En tercer lugar, en algunos Estados la jerarquía normativa implica que ciertos tratados internacionales tengan un rango inferior a su Constitución, lo cual ocasionaría que en los casos en que ciertas disposiciones constitucionales sean contrarias a las disposiciones del tratado que regula el intercambio de información. En estos casos se producirían dos consecuencias inevitables: (i) se frustraría el intercambio de información o; (ii) se intercambiará información tributaria en violación a las normas constitucionales o atentando contra los derechos del contribuyente (Arias Esteban, 2019, p. 511).

En cuarto lugar, los Estados requirientes de información pueden emplear el intercambio de información tributaria como una herramienta para ampliar su poder de determinación atentando contra el principio de no confiscatoriedad en materia fiscal. Si bien el intercambio de información fiscal permite que las administraciones tributarias cuenten con información suficiente que les permita determinar, liquidar y recaudar los tributos de forma adecuada (Valdez Ladrón de Guevara, 2014, p. 424); el intercambio de información debe tener ciertos límites para evitar que los Estados amplíen sus facultades y afecten los derechos de los contribuyentes (Adonino, 2003, p. 587).

Finalmente, en quinto lugar, es posible que surjan diferencias sobre la interpretación, el alcance y las limitaciones a la información que será intercambiada. Este problema puede ocurrir principalmente en los casos que involucren la manipulación abusiva de precios de transferencia y los casos en los que la información se encuentre en poder de abogados (Arias Esteban, 2019, p. 503).

4. Límites al intercambio de información entre administraciones tributarias

Por regla general los límites al intercambio de información fiscal se encuentran contenidos en los propios acuerdos de que regulan la materia. Esto significa que son los propios Estados quienes determinan qué información puede ser intercambiada y en qué casos no se puede intercambiar información con otro Estado (Pita, 2007, p. 28).

El principal objetivo de la limitación al intercambio de información consiste en evitar que el Estado al que se haya solicitado algún tipo de información se vea forzado a atentar contra su legislación y práctica administrativa con el fin de cumplir el requerimiento de otro Estado (Adonino, 2003, p. 587). De igual manera, los límites al intercambio de información impiden que el Estado requiriente de la información incremente su facultad determinadora, es por lo que la información objeto del intercambio debe ser limitada.

Entre los principales límites al intercambio de información podemos señalar: (i) la adopción de disposiciones administrativas contrarias a la legislación o a la práctica de los Estados; (ii) información que no pueda ser obtenida bajo la legislación del Estado requerido; (iii) revelación de un secreto comercial industrial, profesional; o (iv) en los casos en los que se pudiera contravenir el orden público.

Finalmente, cabe destacar que tanto la doctrina como los instrumentos internacionales especializados en la cooperación fiscal internacional coinciden en que otra limitación al intercambio de información consiste en la tutela a los derechos de los contribuyentes.

5. Garantías y derechos básicos de los contribuyentes en el marco del intercambio de información fiscal

En la actualidad, la protección a los contribuyentes en los casos de intercambio de información es un tema de gran importancia debido a que ni los instrumentos internacionales sobre la cooperación administrativa ni la legislación interna de los Estados cuentan con una reglamentación adecuada que proteja los derechos de los contribuyentes. En estos casos, las administraciones tributarias se encontrarán en la encrucijada de no intercambiar información o hacerlo atentando contra los derechos del contribuyente (Cordón Ezquerro, 2014, p. 14). Este dilema afectará inevitablemente la eficacia del intercambio de información.

Una adecuada tutela de los derechos de los contribuyentes se caracteriza por la colaboración entre la administración y el contribuyente, dentro de la cual se permita que el contribuyente conozca desde el inicio la existencia de un requerimiento de información para poder oponerse a su transmisión o para ejercer sus derechos durante todo el proceso de intercambio (Adonino, 2003, p. 593). En este sentido, la protección de los derechos del contribuyente ayudaría a una mayor eficacia en el intercambio de información y no constituiría un obstáculo para que las administraciones tributarias puedan emplear este mecanismo de cooperación.

A continuación, se detallan los principales derechos y garantías con los que deberían contar los contribuyentes en los casos de intercambio de información entre administraciones tributarias.

5.1. Derecho del contribuyente a que su información sea confidencial

Una de las principales garantías de los contribuyentes es la confidencialidad de su información en los casos en que esta sea objeto de intercambio. Por esta razón, es importante que se establezca de manera expresa su carácter confidencial, así como “la información, las personas y autoridades a quienes podrá ser revelada, como así también si podrá serlo a otras jurisdicciones y, en caso afirmativo bajo que procedimiento...” (Pita, 2007, p. 31).

Afortunadamente, la mayoría de los instrumentos internacionales que prevén el intercambio de información entre administraciones tributarias reconocen de forma expresa la confidencialidad de la información y contemplan algunas reglas al respecto, como se pasa a explicar:

En primer lugar, el Modelo Convenio de la OCDE garantiza la confidencialidad de la información intercambiada, de acuerdo con la legislación interna de cada Estado y establece que la información solo puede ser revelada a las autoridades administrativas y judiciales que estén encargadas de la determinación o liquidación del impuesto.

En segundo lugar, la Convención Modelo también reconoce la confidencialidad de la información intercambiada entre administraciones tributarias y, compartiendo el criterio del Modelo Convenio de la OCDE, señala que la información se puede revelar únicamente a personas o autoridades que participen en la estimación de la base imponible o la recaudación, o en la decisión de recursos en relación con los impuestos.

En tercer lugar, la Convención Multilateral establece en el artículo 22 que la información intercambiada debe mantenerse como secreta y podrá ser revelada únicamente a las personas o autoridades encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos.

No obstante, esta información puede ser revelada en audiencias públicas o en las sentencias judiciales relacionadas con los impuestos.

En cuarto lugar, el artículo 8 del Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE (en adelante el “Modelo de Acuerdo de la OCDE”), dispone que la información intercambiada entre las administraciones tributarias debe ser tratada como confidencial y puede revelarse únicamente a tribunales y órganos administrativos bajo la jurisdicción del otro Estado.

En quinto lugar, el Modelo de Acuerdo del CIAT, establece que la información recibida por parte de una administración tributaria “se considerará secreta, de igual modo que la información obtenida en virtud de las leyes nacionales de aquel Estado, o conforme a las condiciones de confidencialidad” (CIAT, 1999, p. 8).

Adicionalmente, es importante mencionar que la confidencialidad está estrechamente vinculada con el manejo de la información y con los protocolos que deben seguir las administraciones tributarias para su seguridad. Así, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información ha desarrollado un profundo monitoreo, análisis y publicaciones respecto a los estándares y reglas aplicables al intercambio de información tributaria. Una de las publicaciones más relevantes es la Guía Sobre la Protección de la Información Objeto de Intercambio con Fines Fiscales (en adelante la “Guía”).

La Guía recoge las políticas y prácticas administrativas para proteger la confidencialidad de la información y establece que las administraciones tributarias deberán contar con una política que incluya procedimientos para la protección de la información que incluyan los siguientes aspectos:

- a. Verificación de los antecedentes, contratos de trabajo y formación de los funcionarios de la administración tributaria: es importante que se verifiquen los antecedentes de los funcionarios y que en sus contratos se incluyan disposiciones sobre la obligación de confidencialidad y sobre posibles sanciones en caso de incumplimiento de esta obligación. Las disposiciones de confidencialidad deberían continuar incluso una vez que se concluya con la relación con la administración.
- b. Acceso a las dependencias: las administraciones deben restringir la entrada a sus instalaciones por razones de seguridad mediante la presencia de guardias, políticas en contra de la presencia de visitantes, pases de seguridad o sistemas de entrada codificados a las zonas en las que se localice la información confidencial.
- c. Acceso restringido a registros electrónicos y físicos: las administraciones deben contar con un sistema seguro de almacenamiento de los documentos confidenciales. La información puede guardarse en unidades o salas de almacenamiento cerradas. Además, la información debe alojarse en servidores seguros y protegidos con una contraseña.
- d. Políticas de salida: implementación de políticas que pongan fin al acceso a la información confidencial para los funcionarios que se marchan o que ya no necesitan el acceso a la información.
- e. Políticas sobre la eliminación de la información: las administraciones deben optar por políticas que aseguren una correcta eliminación de la información sea física o digital.
- f. Políticas de envío de información a la autoridad fiscal extranjera: las administraciones deben confirmar que la persona que ha solicitado la información sea la autorizada para hacerlo y adoptar medidas para confirmar que el nombre y dirección de la autoridad sean correctos. Asimismo, la información confidencial

- debe estar debidamente etiquetada. Por lo general, se incluye un aviso integrado en la carta de autoridad competente y todos los documentos adjuntos.
- g. La información intercambiada bajo la modalidad de intercambio automático debe transmitirse de forma codificada en Discos CD, en una plataforma segura o mediante archivos cifrados adjuntos a los mensajes de correos electrónicos.
 - h. Clasificación de la información recibida por parte de una autoridad competente extranjera: la información se debe clasificar según su nivel de confidencialidad.
 - i. Almacenamiento de la información recibida por parte de una autoridad competente extranjera: la información debe almacenarse de forma segura e integrarse al sistema interno de gestión informática, al que solo pueden acceder los funcionarios autorizados, cuyo acceso estará estrictamente controlado bajo el principio de “necesidad de conocer”.
 - j. Por último, en caso de que la información se transmita en otras áreas de la administración tributaria, es necesario que se mantenga un registro de las personas a las que se ha revelado la información, el número de copias que se ha generado y una determinación de las personas que tienen una copia en su poder en todo momento.

En conclusión, los contribuyentes tienen el derecho a que la información que haya sido intercambiada sea confidencial y que no sea develada a personas que no estén debidamente autorizadas a conocerla. Asimismo, las administraciones tributarias están obligadas a adoptar políticas y protocolos que garanticen la protección y la confidencial de la información de los contribuyentes que se encuentre bajo su custodia.

5.2. Derecho del contribuyente a ser notificado con el requerimiento de información

Otro de los derechos con los que cuentan los contribuyentes es el derecho a ser notificado con la solicitud de intercambio de información² (Cordón Ezquerro, 2014, p. 20). El derecho a la notificación implica que la administración tributaria debe informar al contribuyente aspectos como: (i) la información a remitir; (ii) el país que solicitó la información; (iii) los impuestos afectados con el intercambio de información; y (iv) las normas que regulan el intercambio de información (Cordón Ezquerro, 2014, p. 20).

Este derecho depende de que las legislaciones internas de los Estados o de las convenciones internacionales aplicables que lo reconozcan. Hay ciertos Estados en donde existe la obligación explícita de notificar al contribuyente; mientras que, en otros, a pesar de no estar reconocido como una obligación legal, la práctica de las administraciones tributarias ha permitido que los contribuyentes sean notificados con la solicitud de intercambio de información (Bustamante Esquivas, 2001, p. 494).

Los Comentarios al apartado 3 del Modelo Convenio de la OCDE reconocen la posibilidad de que ciertos Estados notifiquen al contribuyente cuya información será intercambiada. Sin embargo, las notificaciones “no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información” (OCDE, 2020, p. 411).

Los Comentarios a la Convención Modelo comparten el criterio de la OCDE y si bien prevén la posibilidad de que los Estados notifiquen al contribuyente acerca del intercambio de información, el intercambio no debería verse frustrado por la notificación, menos aún en casos de evasión o elusión fiscal.

² La Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario reconoce este derecho en los siguientes términos: “Derecho del sujeto del que se requiere información a que el Estado requerido le notifique la información solicitada”.

De igual manera, según la OCDE en ciertos casos, los Estados pueden obviar el requisito de la notificación cuando existen casos de fraude o cuando un tribunal determina que la notificación implica un grave riesgo para la investigación. En aquellos casos, las autoridades deberán indicar en la solicitud si existe una sospecha de fraude y si es necesario que se evite la notificación (OCDE, 2006, p. 21).

Por su parte, la Convención Multilateral no establece expresamente la obligación de las administraciones tributarias de notificar al contribuyente sobre el intercambio de información. No obstante, el artículo 21 dispone que la Convención no podrá afectar los derechos ni salvaguardas de los contribuyentes, de conformidad con la legislación o práctica del Estado requerido.

Finalmente, el Modelo de Acuerdo del CIAT no hace ninguna mención a los derechos y salvaguardas de los contribuyentes en el marco de intercambio de información tributaria. Sin embargo, el Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Información para Fines Tributarios (en adelante el “Manual CIAT”) reconoce el deber de las administraciones tributarias de respetar los derechos y salvaguardas de los contribuyentes de conformidad con la legislación interna de cada Estado.

En definitiva, el ejercicio del derecho de los contribuyentes a ser notificados depende de su reconocimiento en los instrumentos internacionales y de la legislación interna. Sin embargo, la notificación no puede significar un obstáculo para el intercambio de información.

5.3. Derecho de audiencia

El derecho de audiencia o consulta consiste en la posibilidad de que el contribuyente que podría resultar perjudicado con el intercambio de información sea escuchado³ en una audiencia antes de que su información sea enviada a otra administración tributaria (Cordón Ezquerro, 2014, p. 21), (Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018, p. 18).

Este derecho genera una apertura para que el contribuyente pueda formular alegaciones dentro del intercambio de información sean de índole fáctico o jurídico. El ejercicio de este derecho permite que el intercambio de información sea más eficaz en la medida en que se pueden corregir datos y se puede anticipar la protección de información comercialmente sensible para el contribuyente (Imaoka Hojyo, 2013 p. 323).

El Modelo Convenio de la OCDE, la Convención Modelo, la Directiva, el Modelo de Acuerdo de la OCDE, la Convención Multilateral y el Modelo de Acuerdo del CIAT no reconocen de manera expresa este derecho, por esta razón, son las legislaciones internas de los Estados que intervienen en el intercambio de información las que determinarán si los contribuyentes cuentan o no con este derecho, así como el proceso para ejercerlo y sus limitaciones.

En el ámbito de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre este derecho de los contribuyentes en el marco de intercambio de información y determinó que en principio la Directiva no atribuye derechos a los contribuyentes. Sin embargo, la Corte al analizar la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea determinó que el derecho a la defensa del contribuyente no exige que participe en la solicitud de información ni a ser oído antes de que el Estado transmita información al Estado requirente (Asunto C276/12).

³ La Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario reconoce este derecho en los siguientes términos: “Derecho de audiencia o consulta para formular alegaciones una vez que el sujeto es notificado y tiene conciencia de que se va a producir un intercambio de su información tributaria. El derecho incluirá la facultad de formular alegaciones ante posibles discrepancias del sujeto del que se pide información con la información facilitada o solicitada”.

En conclusión, los contribuyentes deberían contar con el derecho de ser escuchados antes de que su información sea intercambiada con otra administración tributaria. Sin embargo, los instrumentos internacionales no reconocen expresamente este derecho y dependerá de la legislación interna de cada Estado determinar si un contribuyente puede presentar objeciones o argumentos en el intercambio de información.

5.4. Derecho de oposición al intercambio de información

El derecho del contribuyente a la intervención en el marco del intercambio de información se refiere a la posibilidad de que el contribuyente someta a un control administrativo y judicial la legalidad del intercambio de información⁴ antes y después de su ejecución (Cordón Ezquerro, 2014, p. 22), (Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018 p. 20).

La posibilidad de que el contribuyente pueda oponerse al intercambio de información es un tema ampliamente debatido, pues como ha sido mencionado en líneas anteriores, los principales instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información reconocen ciertos derechos a los contribuyentes. No obstante, los derechos de los contribuyentes no pueden obstaculizar el intercambio de información y la intervención podría ser vista como un obstáculo.

Es importante señalar que los principales instrumentos internacionales sobre el intercambio de información no reconocen de manera expresa este derecho. Sin embargo, si partimos de la consideración de que el ejercicio de este derecho implica un retraso o un obstáculo para el intercambio de información, no se encontraría previsto en los parámetros de protección a los contribuyentes y consecuentemente, el contribuyente no podría ejercer este derecho.

El ejercicio de este derecho involucra la posibilidad de que los contribuyentes puedan cuestionar la forma en que se obtuvo la información, el destino y el uso de su información, así como el derecho a que se declaren nulas todas las pruebas que se hayan obtenido vulnerando los procesos y mecanismos de obtención e intercambio de información previstos en los tratados internacionales (Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018 p. 26).

El ejercicio de este derecho permitirá que los contribuyentes puedan acudir a las cortes para defenderse de posibles arbitrariedades o en caso de que sus derechos hayan sido vulnerados por la administración tributaria al intercambiar información. A pesar de esto, el derecho de oposición debería tener ciertos límites y condiciones para su ejercicio con el fin de evitar que se frustre el intercambio de información.

5.5. Derecho a que la información intercambiada sea previsiblemente pertinente

Los contribuyentes deberían contar con el derecho a que en el intercambio de información únicamente se envíe información que sea previsiblemente pertinente. La información es pertinente cuando la obtención o el conocimiento de dicha información, permita cumplir la legislación tributaria del Estado, incluyendo la determinación, liquidación, recaudación de impuesto, el cobro y ejecución de créditos tributarios y la investigación o persecución de infracciones y delitos tributarios.

⁴ La Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario reconoce este derecho en los siguientes términos: “Derecho al recurso del acto de comunicación de la información y al cuestionamiento de la información solicitada (posibilidad de oponerse ante su Estado de residencia alegando extralimitación en el uso de la información o cuestionando, en general, la legalidad del acto en que se formaliza el intercambio)”.

La Convención Modelo establece que el criterio de información previsiblemente pertinente permite facilitar el intercambio de información tributaria y, además, impide solicitar información sobre un contribuyente que no guarde relación con sus asuntos.

De igual manera, el Modelo Convenio de la OCDE señala que las autoridades competentes de cada Estado deben intercambiar información previsiblemente pertinente para el cumplimiento de la legislación interna del Estado y para el cumplimiento de los fines del Convenio.

Por su parte, la Convención Multilateral establece que la información intercambiada entre administraciones tributarias debe ser previsiblemente relevante para la aplicación de los impuestos previstos en la propia Convención.

La aplicación de este derecho permite garantizar a los contribuyentes la seguridad de que las administraciones tributarias intercambien y conozcan únicamente información que sea relevante para temas fiscales y no información que pueda ser sensible para el contribuyente o que pueda ser utilizada para otros fines.

5.6. La información del contribuyente debe ser empleada únicamente para fines fiscales

Partiendo del supuesto de que el intercambio de información fiscal debe ser destinado al cumplimiento de los fines tributarios, los contribuyentes deberán contar con el derecho a que la información intercambiada no sea utilizada por la administración tributaria con otros fines.

Los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE señalan que en caso de que la información intercambiada resulte beneficiosa para el Estado receptor para fines distintos a los establecidos en el CDI, es necesario que los Estados estén autorizados para utilizar la información para esos fines o recurrir directamente a mecanismos diseñados para esos fines. El Modelo Convenio establece una excepción para los casos en que se investigue el cometimiento de un delito fiscal.

Asimismo, según los Comentarios a la Convención Modelo, la información intercambiada entre las administraciones tributarias no puede ser empleada para fines distintos a los fines para los cuales se realizó el intercambio. La información puede ser empleada para otros fines únicamente cuando el otro Estado lo autorice y cuando se trate información relacionada con una posible evasión tributaria o por el cometimiento de algún delito.

La Convención Multilateral también establece la salvedad de que la información intercambiada puede ser destinada para el cumplimiento de sus fines.

Por su parte, el Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributarios de la OCDE dispone que la información intercambiada no puede ser utilizada para fines distintos para los que fue intercambiada, es decir, para fines tributarios. Para hacer un uso distinto de esta información, se requiere de una consulta a la otra administración tributaria o recurrir a mecanismos específicos de acuerdo con el uso que se pretende dar a la información.

El Manual CIAT de manera clara señala que “la información intercambiada no puede ser usada para fines distintos...” (Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios, 2006, p. 29). Además, el Manual establece que en los casos en los que exista duda sobre el uso de la información para un fin distinto para el que fue intercambiada, es necesario hacer una consulta a las autoridades locales.

Es importante mencionar que en los casos en que los Estados requieran usar la información intercambiada, es necesario que estos amplíen el alcance del destino de la información mediante la incorporación de una cláusula o un apartado en sus CDIs o en sus Convenios de Intercambio de Información.

En conclusión, los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información reconocen el derecho de los contribuyentes a que su información sea empleada únicamente para fines tributarios. Las únicas excepciones a este derecho derivan de la investigación de delitos tributarios y de la autorización expresa de la otra administración tributaria para hacer un uso distinto de la información.

6. Derechos y garantías de los contribuyentes en la legislación ecuatoriana

A lo largo de esta sección, se analizarán los derechos y garantías de los contribuyentes que han sido descritos a lo largo del apartado previo desde la perspectiva de la legislación ecuatoriana, con el objetivo de delimitar los derechos y garantías específicos con los que cuentan los contribuyentes cuya información será intercambiada entre la administración tributaria ecuatoriana con terceros Estados.

Antes de iniciar el análisis de la legislación ecuatoriana, es preciso realizar una salvedad respecto a la regulación del intercambio de información tributaria. A diferencia de lo que ocurre en otras legislaciones, la legislación ecuatoriana no cuenta con una regulación específica destinada al intercambio de información fiscal. Por esta razón, el análisis se fundamentará en la Constitución, en los CDIs celebrados por Ecuador y en las disposiciones contempladas en la legislación tributaria que resulten aplicables.

6.1. Derecho del contribuyente a que la su información sea confidencial

La Constitución del Ecuador no reconoce de manera expresa el derecho de que la información de los contribuyentes sea considerada confidencial. Sin embargo, el artículo 92 reconoce el derecho a toda persona de conocer la existencia y acceder a documentos, archivos de datos personales e informes sobre sí misma o sus bienes. De igual manera, tendrá derecho a conocer el uso que se haga de ellos, su finalidad, destino e información. Los responsables de la información deben contar con la autorización del titular de la información o la ley para difundir la información.

Como se ha explicado anteriormente, las administraciones tributarias deben contar con mecanismos que permitan el intercambio de información. Así, CDIs que han sido suscritos y ratificados por Ecuador reconocen de manera expresa que la información que haya sido intercambiada entre la administración tributaria ecuatoriana y la administración de un tercer Estado debe ser considerada confidencial.

De igual manera y como se ha explicado anteriormente, la Convención Multilateral reconoce el carácter confidencial de la información entre las administraciones tributarias de los Estados parte de la Convención.

Finalmente, cabe mencionar que la legislación tributaria interna no reconoce la confidencialidad de la información obtenida mediante un intercambio entre administraciones tributarias.

Como se puede observar, la legislación interna ecuatoriana no reconoce de manera expresa la confidencialidad de la información intercambiada, la Constitución permite la divulgación de información de una persona cuando esta lo haya autorizado expresamente o si la ley lo autoriza. En este caso, Ecuador cuenta con varios CDIs que facultan al Servicio de Rentas Internas a intercambiar información con terceros Estados. En consecuencia, los contribuyentes gozan del derecho a que la administración tributaria ecuatoriana garantice la confidencialidad de su información y que tome todas las medidas y protocolos para garantizar la seguridad de la información.

6.2. Derecho del contribuyente a ser notificado con el requerimiento de información

Los CDIs celebrados por Ecuador no reconocen de manera expresa el derecho de los contribuyentes a ser notificados con la solicitud de un intercambio de información y dejan que la legislación interna de cada Estado sea la que regule los derechos y garantías de las partes en el contexto de un intercambio de información fiscal.

Por su parte, el artículo 85 del Código Tributario prescribe que “las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones”. Esta disposición legal obliga a la administración tributaria ecuatoriana a notificar a los contribuyentes cuando una administración tributaria de un tercer Estado solicite el intercambio de su información.

6.3. Derecho de audiencia o consulta

Los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información no reconocen de manera expresa el derecho de los contribuyentes a tener una audiencia o a ser consultados antes de que su información sea intercambiada. Sin embargo, el artículo 76, numeral 7, de la Constitución reconoce el derecho de todo individuo a la defensa y el derecho a ser escuchado. Al tratarse de un derecho constitucional, todas las autoridades, sin excepción alguna, deben asegurar estas garantías en todo proceso o actuación en la que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden. Por lo cual, en principio, los contribuyentes tienen el derecho a ser escuchados por la administración tributaria ecuatoriana, presentar argumentos y corregir información, en caso de que sea necesario.

6.4. Derecho de oposición al intercambio de información

El artículo 76, numeral 7, de la Constitución reconoce el derecho de todo individuo a ejercer su derecho a la defensa. Además, el artículo 30.1 del Código Tributario prescribe que todo sujeto pasivo tiene derecho a “impugnar los actos de la administración tributaria en los que se considere afectado, de acuerdo con lo establecido en el presente código, y a obtener un pronunciamiento expreso y motivado por parte de la administración tributaria” (Código Tributario, artículo 30.1). A pesar de que los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información entre la administración tributaria ecuatoriana y terceros Estados no reconocen expresamente el derecho de los contribuyentes de oponerse al intercambio de información, la remisión de los instrumentos internacionales a la legislación interna es la que determina si determinados contribuyentes cuentan o no con este derecho.

En Ecuador, todo contribuyente puede impugnar sea directamente ante la administración tributaria o ante las cortes el intercambio de información si es que podría resultar afectado.

6.5. La información objeto del intercambio debe ser previsiblemente pertinente

La legislación tributaria ecuatoriana al no regular de forma específica el intercambio de información tributaria no establece límites a la información objeto del intercambio de información. Por lo cual estos límites, que protegen a los contribuyentes, son los establecidos en los CDIs celebrados por Ecuador y en la Convención Multilateral. Es decir, la administración tributaria ecuatoriana puede intercambiar únicamente información que sea relevante para fines fiscales como la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o para la investigación de conductas que constituyan una infracción o un delito tributario.

La administración tributaria ecuatoriana debe respetar estos límites con el objetivo de precautelar los derechos y garantías de sus contribuyentes.

6.6. La información del contribuyente debe ser empleada únicamente para fines fiscales

La legislación tributaria ecuatoriana no contiene ninguna disposición respecto a los fines para los cuales podría ser empleada la información intercambiada por otro Estado. Por esta razón, es importante considerar las disposiciones de los CDIs celebrados por Ecuador y en la Convención Multilateral. Como ya ha sido explicado, estos instrumentos internacionales señalan que la información intercambiada puede ser empleada únicamente para fines tributarios.

Por lo tanto, la administración tributaria ecuatoriana no podrá emplear la información que se haya intercambiado para otros fines que no sean los previstos en los instrumentos internacionales. Sin embargo, existe la posibilidad de que en de los casos en los que la información sea necesaria para la investigación de delitos tributarios o si cuenta con la autorización expresa de la otra administración tributaria que ha intervenido en el intercambio para usar la información con otros fines. Esta premisa se encuentra respaldada por el artículo 5 del Código Tributario que prescribe que las actuaciones de la administración tributaria deben regirse por el principio de legalidad, en consecuencia, la administración no puede hacer otro uso de la información si la ley o el CDI no lo permiten.

Como se puede evidenciar, la legislación ecuatoriana reconoce y protege los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información realizado entre la administración tributaria ecuatoriana con terceros Estados. Sin embargo, esta protección principalmente de carácter constitucional es una protección general de derechos y no está diseñada específicamente para la tutela del contribuyente en casos de intercambio de información fiscal. Al no existir una regulación expresa y clara sobre esta materia es posible que el ejercicio de estos derechos por parte de los contribuyentes signifique un obstáculo para el intercambio de información, más aún cuando bajo nuestra legislación la Constitución goza de un rango jerárquicamente superior que los tratados internacionales.

En este sentido, es importante que en Ecuador se regule la protección a los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información. De lo contrario, los derechos garantizados en la Constitución podrían derivar en un obstáculo para el intercambio de información fiscal, en un posible incumplimiento por parte del Estado ecuatoriano a sus obligaciones internacionales; o en su defecto, la administración tributaria ecuatoriana se enfrentaría a numerosas acciones iniciadas por los contribuyentes que consideren que el intercambio de información realizado haya afectado sus derechos.

La regulación del intercambio de información en nuestra legislación tributaria es de vital importancia para que la administración tributaria ecuatoriana pueda beneficiarse de este mecanismo de cooperación y pueda localizar rentas, patrimonio, activos e identificar las transacciones realizadas por sus contribuyentes en terceros Estados, sin dejar de lado la protección con la que debe contar el contribuyente, quien indudablemente se encuentra en una posición de desventaja frente a las administraciones tributarias que intercambian información.

7. Conclusiones

El intercambio de información fiscal es una importante herramienta para lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Mediante el intercambio de información las administraciones tributarias pueden localizar con mayor facilidad factores productivos, actividades y capitales fuera de su jurisdicción. El intercambio de información fiscal requiere necesariamente que las administraciones tributarias cuenten con mecanismos legales que les faculten a intercambiar información con administraciones de terceros Estados. Generalmente, estos mecanismos consiste en cláusulas contenidas en los CDIs o Convenios sobre Intercambio de Información.

Los instrumentos internacionales más relevantes que regulan el intercambio de información fiscal son los Convenios para Evitar la Doble Imposición basados en el modelo de la OCDE o la Convención Modelo, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT y en el ámbito de la Unión Europea la Directiva 2014/107/UE. Todos estos instrumentos internacionales declaran la obligación de las administraciones de los Estados parte de intercambiar información bajo las reglas previstas en estos instrumentos y de acuerdo con la modalidad intercambio de información empleada.

Independientemente de las ventajas que el intercambio de información fiscal representa para las administraciones tributarias, su implementación en la práctica no deja de ser problemática sobretudo por los intereses contrapuestos entre las administraciones y los contribuyentes. Es por lo que, el intercambio de información contiene ciertas limitaciones principalmente relacionadas con la vulneración a la normativa o al orden público de los Estados.

Otra de las limitaciones al intercambio de información tributaria consiste en la tutela a los derechos de los contribuyentes. Los derechos de los contribuyentes que pueden resultar involucrados en el marco de un intercambio de información fiscal son: (i) el derecho a la confidencialidad de la información; (ii) el derecho del contribuyente a ser notificado con la solicitud de intercambio de información; (iii) derecho del contribuyente a ser escuchado y a ser consultado antes del intercambio de información; (iv) derecho a que se intercambie la información previsiblemente relevante del contribuyente; y (v) que la información no sea empleada para fines que no sean fines tributarios.

Aunque, la mayoría de estos tratados internacionales no reconocen de manera expresa cuáles son los derechos, el alcance y los límites a los derechos de los contribuyentes; estos instrumentos remiten la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes a la legislación interna de sus Estados parte.

En Ecuador, los derechos que han sido analizados a lo largo de este artículo se encuentran garantizados por la Constitución, pues se tratan de derechos garantizados a todas las personas en general y no de una regulación en el marco del intercambio de información fiscal. Por esta razón, es recomendable que la legislación ecuatoriana cuente con reglas, protocolos aplicables al intercambio de información y con una regulación adecuada de los derechos de los contribuyentes mediante la cual se logre un balance entre un intercambio de información efectivo y una tutela adecuada de los derechos de los contribuyentes.

Referencias bibliográficas

- Adonino, P. (2003). *El intercambio de información entre administraciones fiscales*. Citado en "Curso de Derecho Tributario Internacional", Tomo II, Bogotá: Temis.
- Arias Esteban, I.G. (2019). *El intercambio internacional de información para propósitos tributarios*. En Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra (2013). E. *Derecho Fiscal Internacional*. segunda edición. Marcial Pons.
- Fernado Fernández Marín (2019). *El Derecho a la defensa y el intercambio de información tributaria en el Derecho de la UE*, Revista Studi Tributari Europei vol. 8.

- Lang, M. (2014). *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la doble imposición*, Bogotá: Temis, 2014.
- Lilium Sumi Imaoka Hojyo (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?* (tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid. Disponible en: <https://eprints.ucm.es/21012/1/T34413.pdf>
- María Dolores Bustamante Esquivas (2001). *Fiscalidad Internacional e Intercambio de Información*, en Teodoro Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Rosembuj, T. (2003). *Intercambio de información tributaria*. Ediciones de la Universitat de Barcelona.
- Teodoro Cordón Ezquerro (2014). *Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones Tributarias*, Revista Derecho PUCP No. 72.
- Valdez Ladrón de Guevara (2014). *Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en Perú*, Derecho & Sociedad No. 43.
- Velasco Mancheno C. y Castañeda Flórez C. (2017). *Fortalecimiento del intercambio internacional de información para combatir el fraude fiscal del impuesto a la renta: caso de estudio comparativo entre Ecuador y Chile*, FORO Revista de Derecho, no. 28, 2017. Recuperado de <https://bv.unir.net:2257/docview/2102827698/fulltextPDF/BC16F29957C44C3APQ/1?accountid=142712>

Legislación

Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.
Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 119 de 20 de octubre de 2008.

Instrumentos Internacionales

- Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Montevideo, 9 de noviembre de 2018. Disponible en: http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf
- CIAT, *Manual CIAT para la implementación y práctica del intercambio de información para fines tributarios*. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_implantacion_Intercambio_Informaciones.pdf
- CIAT, *Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT*. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/1999_modelo_acuerdo_intercambio_informaciones.pdf
- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre países en desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011. Disponible en: https://www.un.org/esa/ffd/11/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Foro Global, *Intercambio de información previa petición*, Manual sobre revisiones inter pares, 2016-2020. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2017-spanish.pdf>
- OCDE, *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf>

- OCDE, *Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria*. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/37975122.pdf>
- OCDE, *Manual de la OCDE para la implementación de las disposiciones sobre intercambio de información con fines tributarios*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/manualdelaocdeparalaintercambiodeinformacionconfinestributarios.htm>
- OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*, 2006.
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, versión abreviada de 22 de julio de 2010. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencia de 22 de octubre de 2013, asunto C-276/12.