

**Universidad de Chile
Facultad de Derecho
Escuela de Posgrado
Magíster de Derecho Tributario**

Relación entre la obligación de intercambio de información de los Convenios

OCDE y el deber de reserva legal del Código Tributario.

**Proyecto de Actividad Formativa Equivalente a Tesis para optar al grado de
Magíster en Derecho Tributario**

Profesor guía: Pablo González Suau

Alumna: María Paz Quiroz Vergara

Santiago, Chile

2012

ÍNDICE	Página
1. Introducción	4
1.1 Resumen	4
1.2 Palabras Claves	4
1.3 Abstarct	5
1.4 Keywords	5
1.5 Comentarios Previos	6
2. Análisis de la Materia	7
2.1 Concepto del deber de reserva legal tributario	7
2.2 Limitaciones y excepciones	7
2.3 Aproximación al Secreto Bancario	32
2.4 Concepto de Deber de Intercambio de Información	16
2.5 Revisión Comparada	33
2.6 Observaciones a la obligación de Intercambio	37
2.7 Análisis del supuesto conflicto de normas	40
2.7.1 Reseña histórica	41
2.7.2 Análisis	44
3. Conclusión	46
4. Bibliografía	48
4.1 Básica o Primaria	48
4.2 Complementaria	49

5. Anexo	50
5.1 Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria, OCDE	50

Resumen

El asunto a resolver radica en la relación existente entre dos normas que están protegiendo bienes jurídicos disímiles: por una parte a nivel local existe el Art. 35 del Código Tributario que impone a todos los funcionarios del Servicio el deber de reserva legal tributario respecto de los datos de sus declaraciones obligatorias que digan relación con su renta o conceptos afines.

Por otra parte, en el Modelo de Convenio para evitar la doble tributación se inserta el Art. 26 que impone a los estados contratantes el deber de intercambio de información. Se analizará el ámbito de aplicación de ambos deberes y como se resuelven en la práctica. Existe una breve mención al secreto bancario.

Palabras claves

Art. 35 de Código Tributario, Art. 26 del Modelo de Convenio para Evitar la bancario, Acuerdo de Intercambio de Información. Doble Tributación, deber de información, secreto tributario, secreto

Abstract

The issue to be resolved lies in the relation existing between two rules which protect different legal assets: on the one hand, locally in Chile, Article 35 of the Tax Code imposes on all the members of the Service the duty of legal and tax reserve regarding the data of their mandatory income tax in relation to their income or related concepts.

On the other hand, in the OECD Model Tax Convention, in order to avoid double taxation, Article 26 was added which imposes on contracting states the obligation for the exchanging information. The application of both duties will be analyzed as well as the manner in which they are resolved in practice. A brief description about bank secrecy is provided further in this document.

Key words:

Article 35 of the Tax Code, Article 26 of the OECD Tax Model Convention, in order to avoid double taxation, duty of information, tax information, bank secrecy, exchange of information agreement.

Comentarios Previos

La principal inquietud que busca desarrollar este trabajo se refiere a un problema que surge de la práctica profesional en relación a la absolución de consultas en las cuales se requería precisar la postura del SII respecto del Art. 35 del Código Tributario, que consagra el deber de reserva legal tributario que pesa sobre todos los funcionarios del SII, por una parte, y el deber de intercambio de información consagrado en el Modelo de Convenio para evitar la doble tributario de la OCDE en su Art. 26.

Es así como surgió la interrogante de cuál norma prevalecía: si la norma local elevada a quórum calificado en virtud de las norma transitorias de la Ley 20.285 o si el Art. 26 al estar inserto en un cuerpo consagrado como convenio internacional.

II. Análisis de la Materia

Como una forma de plantear el análisis de la relación existente entre el llamado Deber de Reserva Legal tributario, contenido en el Art. 35 del Código Tributario y el Deber de Intercambio de Información, consagrado en el Art. 26 de los Convenios para evitar la Doble Tributación según la OCDE, se ha organizado este capítulo desde una perspectiva deductiva, comenzando con el análisis general de ambas obligaciones, determinando sus antecedentes, límites y ámbito de aplicación, análisis de derecho comparado con las legislaciones más representativas de la materia, y concluyendo con una mirada enfocada solamente en el conflicto evidente y/o aparente entre ambos deberes.

a. Concepto del deber de reserva legal tributario

Es así, como en primer lugar, se revisará el deber de reserva legal tributario en nuestra legislación local, que consiste en la obligación que recae en todos los funcionarios del Servicio Impuestos Internos, que con motivo del cargo público que desempeñan acceden al conocimiento de datos o antecedentes relativos a la renta de los contribuyentes, de no revelarlos o hacerlos públicos, salvo los casos

que la ley expresamente exceptúa de ello.

Para analizar este deber, en primer término, es necesario considerar las normas positivas referidas a la reserva de los antecedentes de carácter tributario obtenidos de las declaraciones obligatorias que deben presentar los contribuyentes.

El artículo 35 del Código Tributario, en su inciso segundo, establece para todos los funcionarios del Servicio la obligación de no divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera dato relativos a ella, que figuren en las declaraciones obligatorias presentadas por los contribuyentes, ni permitir que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio, salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del mismo Código Tributario o a otras normas legales.

Complementando lo anterior, el inciso final de la disposición precitada dispone que "Para los efectos de lo dispuesto en este Artículo y para el debido resguardo del eficaz cumplimiento de los procedimientos y recursos que contempla este Código, sólo el Servicio podrá revisar o examinar las declaraciones que presenten los contribuyentes, sin perjuicio de las atribuciones de los Tribunales de Justicia".

Al respecto, cabe agregar que la Contraloría General de la República ha ratificado la doctrina del Servicio de Impuestos Internos en cuanto a que corresponde al

Director del Servicio de Impuestos Internos interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos, razón por la cual, la decisión acerca de la procedencia de amparar la reserva de determinados datos requeridos en la disposición del inciso segundo del artículo 35 del Código Tributario, está en el ámbito de atribuciones del Servicio Impuestos Internos.¹

Como la mencionada norma es de la mayor relevancia en la materia que nos ocupa, se hacen las siguientes precisiones al respecto:

- a) Esta disposición obliga a todos y cada uno de los funcionarios del Servicio, sin excepción alguna.
- b) El secreto o reserva está referido a los datos contenidos en las declaraciones obligatorias que deben presentar los contribuyentes al Servicio, relativos a la cuantía de las rentas, su fuente, pérdidas, gastos o cualquiera otro antecedente referido a las rentas. Por lo tanto, la reserva legal en análisis no se refiere a otros datos contenidos en este tipo de declaraciones.

¹ Dictamen N° 13377 de la Contraloría General de la República, de 26 de marzo de 2008.

b. Limitaciones y excepciones

Cabe observar que no obstante la amplitud que el legislador ha conferido al deber de reserva que aquí se analiza, la propia ley ha debido contemplar situaciones en que dicho deber cede por razones de superior interés social. Todas estas situaciones se verifican al amparo de una ley expresa que ha autorizado a ciertos órganos públicos, en determinadas circunstancias, a adquirir conocimiento sobre los antecedentes tributarios de los contribuyentes y, consecuentemente, impone al Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de guardián de dicha información, la obligación de ponerla a disposición.

A continuación, se reseñan las normas que hacen excepción al deber de reserva.

1) El inciso tercero del artículo 35 del Código Tributario dispone que el deber de reserva no obsta al examen de las declaraciones por los Jueces o al otorgamiento de la información que éstos soliciten sobre datos contenidos en ellas, cuando dicho examen o información sea necesario para la prosecución de los juicios sobre impuestos y sobre alimentos; ni el examen que practiquen o la información que soliciten los fiscales del Ministerio Público cuando investiguen hechos constitutivos de delito ni a la publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas respecto de cada contribuyente

en particular.

Los Juicios sobre Impuestos están contemplados en el Libro Tercero del Código Tributario, y son aquéllos que se tramitan conforme con el procedimiento general de reclamaciones contenido en el Título II, el procedimiento de reclamo de avalúos descrito en el Párrafo 1° del Título III, el procedimiento de determinación judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas, contemplado en el Párrafo 3° del mismo Título, el procedimiento de aplicación de sanciones regulado en el Párrafo 1° del Título IV, el procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas descrito en el Párrafo 2° del mismo Título y el Juicio de Cobro de Tesorerías, contenido en el Título V.

Juicios sobre alimentos son aquéllos relativos al derecho de alimentos, que son de competencia de los Tribunales de Familia, y que tienen por finalidad habilitar al alimentario para subsistir modestamente de un modo correspondiente a su posición social.

Esta norma es materializada por el artículo 5° de la ley 14.908, sobre Abandono de Familia y Pago de Pensiones Alimenticias que señala: “Si el demandado no da cumplimiento a lo ordenado conforme al inciso primero, o si el tribunal lo estima necesario, deberá solicitar de oficio al Servicio de Impuestos Internos, a las Instituciones de Salud Previsional, a las Administradoras de Fondos de Pensiones y a cualquier otro organismo público o privado, los antecedentes que permitan

acreditar la capacidad económica y el patrimonio del demandado.”

Respecto de la inclusión de las compensaciones económicas en esta excepción, éste Servicio se ha pronunciado señalando que el presupuesto para el otorgamiento de las mismas es el menoscabo económico sufrido por el cónyuge que no desarrolló una actividad remunerada durante el matrimonio, o lo hizo en menor medida de lo que podía y quería, como consecuencia de haberse dedicado al cuidado de los hijos o a las labores del hogar común. En efecto, esta institución participa de una naturaleza reparatoria, en cuanto persigue corregir dicho menoscabo, ya que ésta vendría a reparar un detrimento económico. Distinta es la situación de la pensión de alimentos que tiene una naturaleza asistencial, en su calidad de respuesta a las condiciones objetivas de necesidad con una finalidad de supervivencia. Es justamente esta característica de supervivencia la que le otorga tal importancia que incluso prevalece sobre el deber de reserva establecido en el artículo 35 del Código Tributario, característica que no es procedente respecto de la institución de las compensaciones económicas, lo cual sumado al hecho que la norma no incluye expresamente al juicio por este concepto, se estima que no procede aplicar en dichos casos la excepción establecida en el inciso tercero del artículo 35 del Código Tributario.

La investigación de delitos es el conjunto de diligencias que se llevan a cabo con la finalidad de determinar la existencia de un hecho constitutivo de delito y la

participación punible de quienes tuvieron participación en él. En el régimen procesal penal, la dirección de la investigación de los hechos constitutivos de delito recae, en forma exclusiva, en el Ministerio Público. Es por esta razón que existe la obligación de proporcionar al Ministerio Público la información que dicho organismo solicite, relativa a las declaraciones obligatorias que deben presentar los contribuyentes o cualesquiera datos relativos a ellas, cuando esa institución investigue hechos constitutivos de delito, ya sea que se trate de delitos comunes o delitos tributarios.

La norma del artículo 83 de la Constitución Política del Estado, que establece las atribuciones del Ministerio Público, en su inciso final asigna las mismas funciones de aquél, en cuanto dicen relación con causas de conocimiento de los tribunales militares, a los órganos y a las personas que el Código de Justicia Militar y las leyes respectivas determinen.

Por su parte, de la lectura de las disposiciones a que hace referencia la norma constitucional, se debe concluir que a los Fiscales Militares corresponde las labores de investigación de los hechos que configuren un delito, y los que determinen la participación punible y aquellos que acrediten la inocencia del imputado, aplicándose a su respecto la excepción al deber de reserva señalada precedentemente.

2) Asimismo, se ha excepcionado del deber de reserva las investigaciones de

antecedentes que sean necesarios en las gestiones de cobranza ejecutiva de las obligaciones tributarias, respecto de las cuales el artículo 168 inciso tercero del Código dispone: "El Servicio de Tesorerías, a través de los funcionarios que designe nominativamente el Tesorero General, tendrá acceso, para el solo objeto de determinar los bienes del contribuyente, a todas las declaraciones de impuestos que haya formulado el contribuyente, como, asimismo, a todos los demás antecedentes que obren en poder del Servicio de Impuestos Internos, siendo aplicables en este caso la obligación y sanciones que este Código impone a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, en relación al secreto de la documentación del contribuyente".

Además, cabe considerar que el artículo 82 inciso primero del Código Tributario establece que el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería deben proporcionarse mutuamente la información que requieran para el oportuno cumplimiento de sus funciones, lo cual establece igualmente una excepción al deber de reserva del artículo 35 del mismo cuerpo legal.

Por su parte, los incisos cuarto y quinto del artículo 30 del Código Tributario señalan, respectivamente, que el Servicio "en uso de sus facultades, podrá encomendar el procesamiento de las declaraciones y giros a entidades privadas, previo convenio", de lo que se sigue que respecto de estas entidades, y sus funcionarios se levanta el velo de la reserva.

Cabe señalar, no obstante que la misma norma previene que “Las personas que, a cualquier título, reciban o procesen las declaraciones o giros quedan sujetas a obligación de reserva absoluta de todos aquellos antecedentes individuales de que conozcan en virtud del trabajo que realizan. La infracción a esta obligación es sancionada con reclusión menor en su grado medio y multa de 5 a 100 UTM”.

De acuerdo a la disposición transcrita, en este caso el deber de reserva se traslada incluso a personas que no ostentan la calidad de funcionarios de dicho Servicio, ya que dada la función que desempeñan, (recibir o procesar las declaraciones y giros de los contribuyentes) que les permite tomar legalmente conocimiento de su contenido, se les hace extensiva la obligación de reserva absoluta respecto de todos los datos a que accedan en el desempeño de estas funciones.²

² Respecto de los demás casos particulares de excepciones al Deber de Reserva Legal Tributario, ver Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 43 de 1998 en <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1998/circu43.htm>

d. Concepto de Deber de Intercambio de Información

Antes de entrar en la categoría específica denominada “deber de intercambio que consagra el Art. 26 de los convenios OCDE“, se analizará el género de dicho derecho, consistente el derecho de información en forma general.

Al respecto el profesor Nogueira³ ha expresado que:

“El derecho a la información ha tenido una evolución histórica y jurídica significativa desde sus orígenes a la actualidad.

La evolución del derecho a la información nace como el derecho del sujeto empresario como liberal de prensa, vale decir, la libertad de constituir las empresas de prensa, pero las personas que gestionan y controlan la producción de información. Dicho proceso histórico continúa con la etapa del sujeto profesional que se inicia con el surgimiento de las organizaciones que integran los redactores y el reconocimiento de sus derechos y más tarde de los periodistas que

³ Derecho a la Información y derechos humanos. Carpizo, J. y Carbonell, M, Coordinadores. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones jurídicas, serie doctrina jurídica, N° 37, 1ra. Edición, 2000.

laboran en empresas informativas, desarrollando su tarea en la búsqueda y transmisión de la información. La tercera etapa transcurre a mitad del siglo XX en la que se desarrolla la fase del sujeto universal, a partir de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el Pacto de Derechos Civiles y Políticos de Naciones Unidas y la Convención Americana de Derechos Humanos, para sólo señalar los principales instrumentos internacionales que aseguran a todas las personas los derechos de investigar, recibir y difundir informaciones y opiniones, configurándose el derecho universal a la información.”

Ahora, se revisará el Deber de Intercambio de Información consagrado en el Art. 26 del Convenio para evitar la doble tributación según la OCDE, que señala: “

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.

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 (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 sólo 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:

adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o

práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

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;

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 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 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.

Este es una obligación a la cual adscriben los países contratantes, en virtud de la cual se someten al deber de transmitir cierta información al estado requirente, bajo ciertas condiciones.

Como señalan los Comentarios del Modelo de Convenio OCDE:

”En primer lugar, parece deseable acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exige la aplicación de las reglas del Convenio. Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los Estados contratantes tienen cada vez más interés en proceder a intercambios de información que permitan aplicar la legislación tributaria interna, incluso en el caso de que no se trate de la aplicación concreta de un artículo del Convenio.”

En consecuencia, el presente Artículo contiene las reglas según las cuales las

informaciones podrán ser intercambiadas en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación tributaria interna de los Estados contratantes y para la aplicación de las disposiciones particulares del Convenio. El texto del artículo precisa que el intercambio de información no está restringido por el Artículo 1 ni el 2, de suerte que puede implicar informaciones sobre no residentes y puede referirse a la administración o la exigencia de impuestos no comprendidos en el Artículo 2.

En 2002 el Comité de Asuntos Fiscales llevó a cabo una revisión en profundidad del Artículo 26 para garantizar que reflejara las prácticas actuales de los países. Muchos de los cambios que se hicieron entonces al Artículo no trataron de alterar su naturaleza, sino más bien despejar dudas sobre su verdadera interpretación.

Por ejemplo, el cambio de “necesaria” por “previsiblemente pertinente” o la inclusión de las palabras: “para administrar y exigir lo dispuesto” en el apartado 1 se hicieron para ganar en coherencia con el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria y su intención no era la de alterar los efectos de la disposición. El nuevo apartado 4 se añadió para incorporar al Artículo la común interpretación expresada en los Comentarios con anterioridad (véase el párrafo 19.6). El nuevo párrafo 5 se añadió para reflejar los usos administrativos comunes a la inmensa mayoría de los Estados miembros de la OCDE (véase el párrafo 19.10). Por el contrario, la inserción de la expresión “o de la supervisión de las funciones anteriores”

en el nuevo apartado 2 constituye una reversión de la regla anterior.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones previsiblemente pertinentes para aplicar correctamente las disposiciones del Convenio y de la legislación interna de los Estados contratantes relativas a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, incluso si no se trata, como en este último caso, de la aplicación de un Artículo concreto del Convenio. El estándar de “pertinencia previsible” trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no pueden “echar las redes” con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado. Los Estados contratantes pueden acordar una redacción alternativa de este estándar que esté en consonancia con el alcance del Artículo (por ejemplo, sustituyendo “previsiblemente pertinente” por “necesaria” o “pertinente”). El intercambio de información tributaria alcanza a todos los ámbitos competentes para entender de cuestiones tributarias, sin perjuicio de la práctica general y de las disposiciones legales que garantizan los derechos de los imputados y los testigos en procesos judiciales. El intercambio de información en materia penal puede basarse también en tratados bilaterales o multilaterales de asistencia legal (en la medida en que se apliquen a delitos). Con la finalidad de que el intercambio de información se circunscriba al marco del Convenio, se establece el límite de que las informaciones no deberán comunicarse

más que cuando el gravamen previsto por la legislación interna no sea contrario al Convenio.

Doctrinariamente hablando existen tres métodos de intercambio (previa solicitud, automático y espontáneo) los que pueden utilizarse de forma combinada. Debe subrayarse que el Artículo no restringe las posibilidades de intercambio de información a estos métodos y que los Estados contratantes pueden hacer uso de otros medios para obtener información que pueda ser importante para ambos Estados contratantes, como por ejemplo fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas, fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero y el intercambio de información sectorial. Estas técnicas se describen en detalle en la publicación “Intercambio de información en materia tributaria entre Estados miembros de la OCDE: análisis de las prácticas actuales” –*Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices*– y pueden resumirse como sigue:

- una fiscalización o comprobación simultánea es el acuerdo al que llegan dos o más partes para comprobar simultáneamente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes, sobre los que tengan un interés común o relacionado, con la intención de intercambiar cualquier información importante que obtengan de ese modo (véase la Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)81, de 23 de julio de 1992, sobre un Modelo de Acuerdo de la OCDE para el desarrollo de fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas);

- una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero admite la posibilidad de obtener información mediante la presencia de representantes de la autoridad competente del Estado contratante que hace la solicitud. Hasta donde lo autorice su legislación interna, un Estado contratante puede permitir que representantes autorizados del otro Estado contratante tengan entrada en el primer Estado contratante con el fin de interrogar a personas físicas o examinar la contabilidad y los registros de una persona –o bien que esté presente en tales interrogatorios y exámenes realizados por las autoridades tributarias del primer Estado contratante– de conformidad con los procedimientos acordados de mutuo acuerdo entre las autoridades competentes. Tal petición puede muy bien aparecer, por ejemplo, cuando se permita a un contribuyente de un Estado contratante mantener sus libros en el otro Estado contratante. Este tipo de asistencia se presta sobre la base de la reciprocidad. El Derecho interno de los Estados y sus diferentes prácticas difieren por lo que respecta a la amplitud de las capacidades otorgadas a los funcionarios de las Administraciones tributarias extranjeras. Por ejemplo, hay Estados en los que se impediría a un funcionario de una Administración tributaria extranjera la participación activa en una investigación o comprobación desarrollada en su territorio; en otros, tal participación sólo sería posible con el consentimiento del contribuyente. El Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria trata en especial la cuestión de las comprobaciones conjuntas en el extranjero en su

Artículo 9;

- un intercambio de información sectorial es el intercambio de información relativo a una rama de actividad (por ejemplo: las industrias del petróleo o farmacéutica, el sector de banca, etc.) y no a contribuyentes concretos.

Los Estados contratantes que, de acuerdo con su legislación interna, deban respetar normas de protección de datos, quizá deseen incorporar alguna disposición en su convenio bilateral que se refiera a la protección de los datos de carácter personal a intercambiar. La protección de datos abarca los derechos y libertades fundamentales de la persona y, en particular, el derecho a la privacidad, en lo concerniente al tratamiento automatizado de datos de carácter personal. Véase, por ejemplo, el Convenio del Consejo de Europa para la Protección de las Personas con Respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal, de 28 de enero de 1981.

La asistencia recíproca entre las Administraciones tributarias sólo es viable si cada una de ellas está segura que la otra considera confidenciales las informaciones recibidas como consecuencia de su cooperación. Las reglas de confidencialidad del apartado 2 son aplicables a todo tipo de información recibida de acuerdo con el apartado 1, incluyendo tanto la información suministrada con ocasión de un requerimiento como la transmitida en respuesta a un requerimiento. *El mantenimiento del secreto en el Estado contratante al que se han comunicado las informaciones es un tema propio de la legislación interna.* Es por ello que está previsto en el apartado 1 que la información

suministrada conforme a *las disposiciones del Convenio debe ser mantenida en secreto en el Estado que la recibe, de la misma forma que la información obtenida conforme a la legislación interna de este Estado*. Las sanciones aplicables en caso de violación del secreto en este Estado son las que están previstas por la legislación administrativa y penal de dicho Estado.

Agregan los comentarios que la información puede desvelarse a las autoridades judiciales o administrativas encargadas de la decisión de si esa información debiera revelarse al contribuyente, su apoderado o los testigos. Ello significa que las informaciones pueden también trasladarse al contribuyente, a su representante o a los testigos.

Los Estados contratantes pueden desear compartir la información tributaria en manos de las autoridades fiscales con otras entidades encargadas de exigir el cumplimiento de la Ley o con autoridades judiciales en ciertos asuntos de alta prioridad (por ejemplo, para combatir el blanqueo de capitales, la corrupción o la financiación de actividades terroristas). Los Estados contratantes que deseen ampliar los fines de uso lícito de la información intercambiada de conformidad con este Artículo pueden hacerlo así añadiendo el inciso siguiente al final del apartado 2: «No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante puede ser usada para otros fines de conformidad con las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que

la suministra autorice dicho uso.»

El apartado 1 impone a los Estados contratantes una obligación positiva de intercambiar todo tipo de informaciones. La finalidad del apartado 5 es impedir que las limitaciones del apartado 3 se utilicen de modo que impidan el intercambio de información en poder de bancos, otras instituciones financieras, mandatarios *nominees*–, agentes y fiduciarios así como información sobre la participación en la titularidad de una persona. Aunque el apartado 5, que fue añadido en 2005, significa un cambio en la estructura del Artículo 26, no debe interpretarse como que sugiriera que la versión anterior del Artículo 26 no permitía el intercambio de este tipo de información. La inmensa mayoría de los Estados miembros de la OCDE ya intercambiaban esta información bajo la versión anterior del Artículo 26, y el añadido del apartado 5 simplemente viene a reflejar lo que es práctica habitual.

El apartado 5 establece que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información a un socio convencional por el solo hecho de que esa información esté en posesión de un banco u otra institución financiera. Así pues, el apartado 5 deroga al apartado 3 en la medida en que, en otro caso, este apartado permitiría a un Estado contratante requerido la denegación del suministro de información sobre la base del secreto bancario. La introducción de este apartado en el Artículo 26 refleja la tendencia internacional en este área, como se evidencia en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria, y según se describe en el informe “Mejorar el

acceso a la información bancaria por motivos fiscales, OCDE 2000”. De conformidad con ese informe, el acceso a la información en poder de los bancos u otras instituciones financieras podría ser por medios directos o indirectamente, a través de un procedimiento judicial o administrativo. El procedimiento de acceso indirecto no debería ser tan laborioso y largo como para que acabara siendo un impedimento para acceder a la información bancaria.

Es importante resaltar⁴ que el intercambio de información es obligatorio, lo que se debe a la utilización de la palabra “intercambiarán” en la primera frase del Art. 26 del Modelo de Convenio tributario y del Art. 1º del Modelo de Acuerdo⁵.

La fuente jurídica para el intercambio de información está contenido en diversos

⁴ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al Intercambio de Información con fines tributarios. Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al 23/01/2006. Desclasificado Módulo sobre aspectos generales y legales del Intercambio de Información, página 13.

⁵ La misma formulación es también utilizada en el texto del Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa. Véase el Art.1º, párrafo 1, artículo 4, párrafo 1 y el art. 7º, párrafo 1.

instrumentos legales internacionales en los que se basa esta institución de transmisión de información de índole tributaria, tales como:

- Convenios tributarios bilaterales, que por regla general, se fundamentan en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el capital de la OCDE o en el Modelo de Convenio sobre la renta y el Capital de las Naciones Unidas.
- Instrumentos internacionales elaborados para la asistencia administrativa en materia fiscal, tales como los acuerdos sobre intercambio de información⁶
- Dentro de la Comunidad Europea la Directiva sobre Asistencia Mutua (Directiva 77/799/EEC en su redacción vigente), el reglamento N° 1798/2003 para el intercambio de información en materia de IVA y el reglamento 2073/2004, en materia de impuestos especiales.

⁶ Estos generalmente se basan en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información Fiscal de 2002, el Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia administrativa Mutua en materia tributaria, el Convenio Nórdico sobre Asistencia administrativa Mutua en materia fiscal, el Modelo de Acuerdo del CIAT o el Modelo de Acuerdo de Cooperación y asistencia en materia de cumplimiento de la Legislación, elaborado por la Federación Rusa.

- Los acuerdos internacionales de asistencia judicial, tales como el Convenio Europeo de asistencia Judicial en materia penal (ampliado a materias fiscales por el protocolo adicional de 17/03/1978) en los casos de procesos por delitos fiscales o el Convenio Interamericano de Asistencia en materias penales (ampliado por el protocolo Opcional de 23/05/1992) en los casos de delitos fiscales.

Por otra parte, es probable que existan normas locales que faciliten esta obligación a las jurisdicciones extranjeras, por ejemplo, bajo ciertas condiciones como el principio de reciprocidad y secreto de la información.

En cuanto a la autoridad habilitada para este intercambio, en la generalidad de los países esta atribución recae en el Ministerio de Relaciones Exteriores, razón por la cual las vinculaciones oficiales deben ser practicadas por la vía diplomática. Sin embargo, en materia de transmisión de datos de índole tributario, este camino podría ser muy burocrático. Por esta razón, el Modelo del convenio tributario y el Modelo de Acuerdo autorizan a los estados contratantes a designar una o más “autoridades competentes” para mantener contacto entre ellas, siendo éstas en la generalidad de los casos un funcionario de alta jerarquía del ministerio de hacienda, del tesoro público y de la administración tributaria o un delegado del ministro.

El ámbito de aplicación de esta obligación, tanto en el propio art. 26 del Convenio tributario OCDE, como el art. 1º del Modelo de Acuerdo prevén que éste tendrá el “más

amplio posible”, siempre y cuando estas solicitudes están justificadas.⁷

En relación a las personas comprendidas en este deber, cabe señalar que no está limitado a materias relacionadas a personas que ostenten la calidad de residentes de uno de los estados contratantes. Resulta evidente en todo caso, que los estados partes no pueden entregar información que no obra en poder de la administración tributaria o bajo el ámbito de control de personas que se encuentren bajo su poder de imperio o jurisdicción.

Respecto de los impuestos que se incluyen en esta obligación, ésta no sólo se aplica a la gestión y a la exigibilidad de los impuestos comprendidos por el Acuerdo, según lo señala el Art. 26, que expresa que el deber se aplica a todos los impuestos de toda clase y naturaleza y que éste no se verá limitado por el Art. 2 del Modelo de convenio, que se refiere a los impuestos comprendidos en el mismo.

⁷ Se evita la práctica conocida como “echar las redes” o en inglés *fishing expeditions*, es decir, realizar una solicitud de información sin relación evidente con una investigación abierta. El punto de equilibrio entre estas dos consideraciones está contemplado en el estándar de “previsiblemente pertinente”

c. Aproximación al Secreto bancario

En nuestra legislación dicha norma de sigilo está contenida en los Arts. 62 y 62 bis del Código Tributario. Los autores coinciden en que el secreto bancario es la institución nacida del Derecho Mercantil, originada por la preocupación de generar un ambiente de confianza en la relación banco-cliente.⁸

Como señalan las autoras⁹ “Así, este secreto tiene sus bases en la doctrina del derecho privado en tanto que regula la relación entre una institución bancaria y sus clientes. Sin embargo, por la complejidad de las labores que realizan dichas instituciones, y la necesidad de sus servicios en el sector público, el secreto bancario también injerencia en el derecho público”.

Tanto la reserva tributaria como el secreto bancario se ubican en el plano del derecho a la intimidad. Ambos resguardan información económica y patrimonial de los usuarios de

⁸ Luna Pla, Issa y Granado Ríos, Gabriela. *Transparencia, Acceso a la información tributaria y secreto fiscal*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional de México, 2009, impreso.

⁹ Ob. Cit.

las instituciones financieras y de los contribuyentes. Sin embargo, el origen del resguardo difiere. Mientras que en el secreto bancario la razón de la reserva es mantener la relación de confianza entre el banco y sus clientes, en el ámbito fiscal la reserva es derivada de la obligación de los ciudadanos de contribuir a la Hacienda Pública.

A nivel local el Servicio de Impuestos Internos instruyó el procedimiento de aplicación de las normas reseñadas en virtud de la Circular N°46 del 06 de agosto del 2010.

f. Revisión comparada

Este capítulo será enfocado desde el punto de vista de las legislaciones iberoamericanas y teniendo como supuesto básico lo que indica al respecto el Profesor Nogueira que señala:

“...el derecho internacional convencional de los derechos humanos, prevalece sobre el derecho interno, no sólo porque los Estados han ratificado la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de acuerdo con el procedimiento constitucional previsto en cada caso, sino además, porque expresamente las cartas fundamentales establecen imperativamente que los derechos esenciales o derechos humanos constituyen un límite de la soberanía, por tanto, del Poder

Constituyente y de los poderes instituidos; asimismo, porque determinan el deber del Estado de respetar y promover tales derechos, los que son directamente aplicables en nuestros ordenamientos jurídicos por los órganos jurisdiccionales. Muchos de estos ordenamientos jurídicos otorgan jerarquía constitucional o integran en el bloque de constitucionalidad a los tratados en materia de derechos humanos, sancionados y ratificados por el respectivo Estado.

En efecto, al respecto cabe señalar que, el artículo 5o., inciso 2o. De la Constitución chilena, determina que “La soberanía reconoce como limitación el respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes”.

A su vez, la Constitución de Argentina, modificada en 1994, en su artículo 75, párrafo 22, enumera un conjunto de tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional, entre los que se incluye, la Convención Americana sobre Derechos

Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, junto a otras declaraciones y convenciones, los cuales deben entenderse como complementarios de los derechos y garantías reconocidas por la Constitución.

La Constitución de Colombia de 1991, en su artículo 93, determina que “Los tratados y convenios ratificados por el Congreso que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno. Los derechos y deberes consagrados en esta carta, se interpretarán de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia”.

La Constitución de Guatemala en su artículo 46, después de la reforma de 1993, establece: “preeminencia del derecho internacional. Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala tienen preeminencia”.

La Constitución ecuatoriana de 1998 en su artículo 17 precisa: “El Estado garantizará a todos sus habitantes, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio y el goce de los derechos humanos establecidos en esta Constitución y en las declaraciones, pactos, convenios y demás instrumentos internacionales vigentes. Adoptará, mediante planes y

programas permanentes y periódicos, medidas para el efectivo goce de estos derechos”.

Asimismo, el artículo 18 prescribe: Los derechos y garantías determinados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, serán directa e inmediatamente aplicables por y ante cualquier juez, tribunal o autoridad.

En materia de derechos y garantías constitucionales, se estará a la interpretación que más favorezca su efectiva vigencia. Ninguna autoridad podrá exigir condiciones o requisitos no establecidos en la Constitución o en la ley, para el ejercicio de estos derechos.

No podrá alegarse falta de ley para justificar la violación o desconocimiento de los derechos establecidos en esta Constitución, para desechar la acción por esos hechos, o para negar el reconocimiento de tales derechos. Las leyes no podrán restringir el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

Finalmente, el artículo 19 agrega: “Los derechos y garantías señalados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales, no excluyen otros que se deriven de la naturaleza de la persona y que son necesarios para su pleno desenvolvimiento moral y material”.

La Constitución de Venezuela de 1999, artículo 19 determina que: El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad, el ejercicio y goce irrenunciable,

indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre derechos humanos suscritos por la República y las leyes que los desarrollan. La misma carta fundamental en su artículo 22, precisa: La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona humana, no figuren expresamente en ellos. La falta de ley reglamentaria de dichos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos.

Por último, el artículo 23 de la carta venezolana expresa: Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.

g. Observaciones a la obligación de Intercambio

En relación a la obligación de intercambio de información de los estados contratantes, cabe mencionar la posición que manifestaron algunos países al respecto, según las observaciones de los comentarios a esta norma.

Es así como, Japón precisó, en relación con el párrafo 11 de los comentarios a este artículo, que en vista de que son estrictas su legislación interna y su práctica administrativa referentes al procedimiento previsto para hacer públicas las informaciones obtenidas en virtud de su propia legislación, le será difícil suministrar las informaciones solicitadas por otro Estado si el derecho interno y la práctica administrativa de este Estado, relativos a tal procedimiento, no son comparables a los suyos propios.

En relación con el párrafo 15.1 de los Comentarios del artículo 26 en comento, Grecia puntualizó que, de acuerdo con el Artículo 28 de su Constitución, los tratados internacionales se aplican bajo términos de reciprocidad.

Respecto de las reservas a este artículo, Austria se reservó el derecho a no incluir el apartado 5 del Artículo 26 en sus convenios. No obstante, Austria está autorizada a intercambiar información en poder de bancos u otras instituciones financieras cuando esa información se solicite en el marco de una investigación criminal realizada en el Estado solicitante, por la comisión de fraude tributario.

Suiza reserva su posición con respecto a los apartados 1 y 5. Suiza propuso limitar el ámbito de este Artículo a las informaciones necesarias para la aplicación de las disposiciones del Convenio. Esta reserva no será de aplicación en casos que supongan actos de fraude sujetos a penas de cárcel de acuerdo con las leyes de ambos Estados contratantes.

Bélgica y Luxemburgo se reservan el derecho a no incluir el apartado 5 en sus convenios.

h. Análisis del supuesto conflicto de normas

En relación a este punto cabe destacar que el análisis se realizará desde el punto de vista de considerar el derecho de información y en específico el deber de intercambio del Art. 26 de los Convenios OCDE cómo un derecho fundamental.

Esto tomando como supuesto lo expresado por el Profesor Humberto Nogueira Alcalá, al indicar en las CONSIDERACIONES DE CONTEXTO JURÍDICO:

“La protección de los derechos esenciales constituye un principio general del derecho internacional y base esencial de nuestros ordenamientos jurídicos, existiendo jurisdicción concurrente entre el derecho interno y la jurisdicción internacional o supranacional en la materia.

La afirmación de la dignidad de la persona y sus derechos fundamentales en el derecho internacional positivo contemporáneo constituye, desde la perspectiva jurídica, una transformación profunda del derecho internacional, ya que implica reconocer en el plano de los Estados, que junto al principio de la soberanía se encuentra hoy el principio constitucional y estructurante del orden internacional contemporáneo de los derechos humanos.”

- Reseña histórica

La concepción de la soberanía externa alcanza su máximo esplendor y su momento trágico en la primera mitad del siglo XX, con la Segunda Guerra Mundial. En efecto, al término de ella quedó sancionado el fin de la soberanía externa ilimitada, dejando restringida y disminuida la legitimidad de la guerra por el derecho a la paz y la emergencia de los derechos humanos como restricción de la potestad estatal, todo ello en el ámbito del derecho internacional por la Carta de Naciones Unidas, aprobada en San Francisco el 26 de julio de 1945, y más tarde, por la Declaración Universal de Derechos del Hombre, aprobada en diciembre de 1948 por la Asamblea General de Naciones Unidas. Tales documentos constituyen el inicio de la transformación del orden jurídico mundial en su perspectiva normativa, trayéndolo del “estado de naturaleza” al estado de sociedad civil: la soberanía externa del Estado deja de ser una libertad absoluta y salvaje, quedando subordinada jurídicamente a dos normas fundamentales que son; por una parte, el imperativo de la paz, y por otra, la tutela de los derechos humanos. La Carta de Naciones Unidas suprime el *ius ad bellum* que había sido, hasta entonces, el principal atributo de la soberanía externa, lo que se constituye en uno de los aspectos fundamentales de la juricidad del nuevo ordenamiento internacional. Esta perspectiva se va complementando y progresando con los pactos internacionales de derechos humanos y de derecho humanitario internacional, comenzando a configurarse un ordenamiento supraestatal, que ya no consiste en un simple pacto de asociación,

sino en un pacto a través del cual los Estados se subordinan al bien jurídico superior de la dignidad y de los derechos esenciales de las personas, constituyendo éstos un derecho, inmediatamente vinculante para los Estados. Así, la soberanía estatal externa queda disminuida y limitada, debido a que los derechos esenciales de las personas son objeto de tutela en el ámbito internacional frente a los Estados mismos. La soberanía estatal queda fuertemente disminuida y reducida, ya que tales derechos esenciales de las personas constituyen un lugar en la cúspide del derecho internacional público de carácter imperativo por su significación civilizadora y su alcance universal. En materia de derechos humanos, los Estados tienen obligaciones frente a la comunidad internacional en su conjunto en orden a la consecución del bien común internacional. Tales derechos constituyen un patrimonio común de la humanidad y una obligación *erga omnes* respecto de todos los Estados.

En la segunda mitad del siglo XX se reduce crecientemente el ámbito de la potestad discrecional e ilimitada del Estado. Este por propia voluntad se somete libremente a un derecho que lo supera y subordina (el derecho internacional de los derechos humanos y sus garantías jurisdiccionales), el cual no se estructura en un tratado de tipo contractual tradicional donde la norma es el interés de las partes; los Estados partes en tratados que aseguran y garantizan derechos esenciales de la persona humana están obligados a cumplir siempre las disposiciones del tratado, aún cuando otro Estado los vulnere, ya que todos ellos se someten a un bien jurídico que los supera y tiene carácter

prioritario: el respeto y garantía de los derechos de la persona humana, siendo toda la humanidad la que se resiente con dichas vulneraciones.

La persona humana se constituye como sujeto del derecho internacional, aunque limitado y disminuido aún, para activar los organismos internacionales en la protección de sus derechos, aún débilmente protegidos.

La ausencia de garantías adecuadas contra las violaciones de los derechos humanos por parte de los Estados, hoy debe ser considerada como una laguna que debe ser colmada, con la finalidad de dar eficacia a tales derechos y proteger efectivamente el bien jurídico fundamental de la dignidad de la persona humana.

El Estado contemporáneo de la segunda mitad del siglo XX quedó sometido crecientemente a un derecho internacional de los derechos humanos y a un derecho internacional humanitario, en el cual la soberanía o potestad estatal cede ante la valorización fundamental y la primacía de la dignidad de la persona y los derechos humanos, marco dentro del cual se mueve actualmente la potestad estatal, surgiendo así, parodiando con el Estado de derecho nacional, un Estado de derecho internacional, tanto en la guerra como en la paz, el cual genera las bases de una Constitución mundial en el ámbito tradicionalmente dogmático de ésta.

Esta perspectiva ha implicado una profunda transformación de la dogmática del derecho constitucional y del derecho internacional público en las últimas décadas.

- Análisis

Como lo ha señalado la Corte Internacional de Justicia, en los tratados sobre derechos humanos “los Estados contratantes no tienen intereses propios, tienen solamente, todos y cada uno de ellos, un interés común, que es el de preservar los fines superiores que son la razón de ser de la Convención”.

En consecuencia, en una convención de este tipo no puede hablarse de ventajas o desventajas individuales de los Estados, ni de mantener un equilibrio contractual exacto entre derechos y deberes. La consideración de los fines superiores de la Convención es, en virtud de la voluntad de las partes, el fundamento y medida de todas las disposiciones (opinión consultiva CID Recueil 1955, p. 23).

Esta concepción de los tratados de materia de derechos humanos es sostenida también por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al establecer que estos instrumentos no son tratados multilaterales de tipo tradicional concluidos en función de un intercambio recíproco de derechos, y en beneficio mutuo de los estados contratantes. Su objeto y fin son la protección de los derechos fundamentales de los seres humanos independientes de su nacionalidad, tanto frente a su propio Estado como frente a los otros Estados contratantes. Al aprobar estos tratados sobre derechos humanos, los Estados se someten a un orden legal dentro del cual ellos, por el bien común, asumen varias obligaciones, no en relación con los Estados, sino hacia los individuos bajo su jurisdicción (opinión consultiva 5/OC-82, serie A, núm. 2, párrafo 29).

Por otra parte, siendo derecho internacional el derecho internacional convencional de los derechos humanos, prevalece sobre el derecho interno, no sólo porque los Estados han ratificado la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de acuerdo con el procedimiento constitucional previsto en cada caso, sino además, porque expresamente las cartas fundamentales establecen imperativamente que los derechos esenciales o derechos humanos constituyen un límite de la soberanía, por tanto, del Poder Constituyente y de los poderes instituidos; asimismo, porque determinan el deber del Estado de respetar y promover tales derechos, los que son directamente aplicables en nuestros ordenamientos jurídicos por los órganos jurisdiccionales. Muchos de estos ordenamientos jurídicos otorgan jerarquía constitucional o integran en el bloque de constitucionalidad a los tratados en materia de derechos humanos, sancionados y ratificados por el respectivo Estado.

III. Conclusión

La norma del Art. 35 del Código Tributario impone una clausura a la entrega de toda aquella información contenida en las declaraciones obligatorias de los contribuyentes que digan relación con la renta y/o alguna materia relacionada con ésta.

Esta norma de orden público impuesta a todos los funcionarios de la administración tributaria chilena permite el eficiente ejercicio de las funciones fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos, siendo reconocida como limitación a la entrega de información por el Consejo para la Transparencia en numerosas decisiones en que se ha respetado la negativa de este órgano fiscalizador a la entrega de datos amparados por el citado Art. 35 del Código Tributario

Esta norma de sigilo se relaciona con el deber de intercambio en forma armónica ya que ambas operan en ámbitos y con propósitos diferentes, pero complementarios. El deber de intercambio, al ser considerado como una especie de derecho a la información, reconoce en el deber de reserva legal tributario su contrapeso natural y es así como lo explicita la propia norma del Art. 26 de los Convenios OCDE.

Los convenios internacionales al revestir un carácter bilateral ostentan una naturaleza supra legal, que por su particularidad limitan la soberanía nacional, sin embargo, es la misma norma internacional la que reconoce el valor de la norma local, al señalar “La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual

forma que la información obtenida en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos aplicados por ese Estado, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos.”

En un principio, y dada esta jerarquía supra legal de los convenios internacionales se podría considerar que éstos prevalecerían sobre la norma local, no obstante ha sido la propia norma internacional la que eleva y otorga clausura a los datos intercambiados entre los estados contratante en virtud del Art. 26 de los convenios OCDE, contaminando de dicha jerarquía al Art. 35 del Código Tributario.

IV. Bibliografía

Básica o primaria

1. Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario, Página web Servicio de Impuestos Internos, Legislación tributaria Básica. Web.26 abr.2011
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/basica.htm>
2. Model of Tax Convention on Income and on Capital. OECD web page, Web. 26.04.2011. <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2310081E.PDF>
3. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs), OECD web page, Web. 26.04.2011 <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>
4. Global Forum on Transparency and exchange of Information for tax Purpose, OECD web page, Web. 26.04.2011
http://www.oecd.org/site/0,3407,en_21571361_43854757_1_1_1_1_1,00.html
Permanent URL: www.oecd.org/tax/transparency
5. Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, OECD web page, Web. 26.04.2011 www.oecd.org/ctp/eoi/manual
<http://www.oecd.org/dataoecd/16/23/36647823.pdf>
6. Jurisprudencia SII, oficio 5697 de 20.10.1977, Página web Servicio de Impuestos Internos, Legislación tributaria Básica. Administrador de Contenido Normativo

(ACN) Web.26 abr.2011. <http://home.sii.cl/sacn/oficios/JCT020.pdf>

Complementaria:

1. Transparencia, acceso a la Información tributaria y el Secreto fiscal. Desafíos en México. Issa luna Pla y Gabriela Ríos Granados, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2009
2. Análisis de la tributación Internacional. Manual de Consultas Tributarias. AFIICH. Edit. Lexis Nexis, Santiago de Chile, Julio 2004.
3. Derecho a la información y derechos humanos. Carpizo, Jorge y Carbonell, Miguel, Coordinadores. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 37, Primera Edición, 2000. El derecho a la información en el ámbito del derecho constitucional comparado en Iberoamérica y EE.UU. Humberto Nogueira Alcalá

Anexo:

AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS