

El Intercambio Automático de Información Tributaria: un análisis jurídico de los instrumentos para efectuarlo

Automatic Exchange of Information (AEOI): a legal analysis of the instruments to perform it

O Intercâmbio Automático de Informação (IAI): uma análise da ferramenta mundial contra a evasão fiscal e a fraude fiscal transfronteiriço

MARÍA ISABEL AGUILAR GÓEZ¹

Abogada

Para citar este artículo / To reference this article

María Isabel Aguilar Góez. *El Intercambio Automático de Información Tributaria: un análisis jurídico de los instrumentos para efectuarlo*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 307.

Fecha de recepción: 9 de marzo de 2018

Fecha de aprobación: 16 de mayo de 2018

Página inicial: 307

Página final: 351

Resumen

El aumento del fraude fiscal transfronterizo y la evasión fiscal hacen urgente la implementación de acciones que involucren a la comunidad internacional para mejorar la eficacia en la recaudación de impuestos. El intercambio automático de información se posesiona como una alternativa frente a esta cuestión, la cual puede implantarse sobre la base de un instrumento jurídico multilateral.

Los acuerdos de doble imposición pretenden solucionar el choque de soberanías que surge frente a algunos contribuyentes. Dichos acuerdos incluyen una

1 Abogada de la Universidad EAFIT, con diplomado en finanzas de la misma universidad. Analista del Observatorio en Comercio Inversión y Desarrollo e investigadora del semillero de Derecho Internacional de EAFIT. Actualmente es abogada junior en la firma Duque Pérez y Echavarría en asuntos comerciales, laborales y tributarios.

cláusula de intercambio de información, esto no significa que dicha obligación sea automática y establezca un método. De otro lado, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal de la OCDE, prevé el intercambio automático de información como una forma de cooperación administrativa, y contiene pautas sobre confidencialidad y uso adecuado de la información. Sin embargo, dado que esta solo es la base jurídica de este tipo de intercambio, existen algunas implicaciones y deberes adicionales que las partes deben desplegar para completarlo. De esta manera, se especifica cuáles instrumentos jurídicos o medidas adicionales se necesitan para un efectivo intercambio automático y se evalúan, mediante un ejercicio de derecho comparado, los acuerdos, decisiones o directivas que vinculan a los países de la Comunidad Andina de Naciones y la Unión Europea en lo atinente al intercambio de información tributaria.

Adicionalmente se pretende analizar qué instrumentos legales están vigentes para Colombia, con el fin de implementar cualquier tipo de intercambio de información y evaluar si el sistema jurídico colombiano se encuentra o no preparado para asumir los compromisos adquiridos a nivel internacional.

Palabras claves:

Intercambio, OCDE, automático, información tributaria, soberanía, evasión fiscal, asistencia.

Abstract

The exponential increase of cross-border tax fraud and tax evasion requires an action of the international community to improve the effectiveness of tax collection. The automatic exchange of information constitutes a useful tool and it may be more efficient to establish automatic exchange relationships on the basis of a multilateral exchange instrument.

Double Taxation Agreements try to solve the conflict that arises from the competing rights of two or more states. Those agreements include an information exchange clause; this doesn't mean that such an obligation is automatic or that includes an established method. On the other hand, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters from the OECD, provides automatic exchange of information as a form of administrative cooperation and contains strict rules on confidentiality and proper use of information. However, the Convention is just the legal basis for this type of exchange and has some additional implications and duties that the parties must perform in order to complete it.

Therefore, it will be specified which additional legal instruments are required for an effective automatic exchange and, through a comparative law exercise,

identify the international legal instruments that link the countries of the Andean Community of Nations and the European Union, regarding to this matter.

In addition, it is intended to analyse: what legal instruments are in force for Colombia to implement any type of information exchange and assess whether Colombian legal system is or is not prepared to assume the commitments acquired at the international level with the OECD, as an early adopter.

Keywords

Exchange, OECD, automatic, information, tax, tax evasion, sovereignty, assistance.

Resumo

O aumento da fraude fiscal transfronteiriço e a evasão fiscal fazem urgente a implementação de ações que envolvam à comunidade internacional para melhorar a eficácia na arrecadação de impostos. O intercâmbio automático de informação se apossa como uma alternativa frente a esta questão, a qual pode implantar-se sobre a base de um instrumento jurídico multilateral.

Os acordos de dupla imposição pretendem solucionar o choque de soberanias que surge frente a alguns contribuintes. Ditos acordos incluem uma cláusula de intercâmbio de informação, isto não significa que dita obrigação seja automática e estabeleça um método. Por outro lado, a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE, prevê o intercâmbio automático de informação como uma forma de cooperação administrativa, e contém pautas sobre confidencialidade e uso adequado da informação. No entanto, dado que esta só é a base jurídica deste tipo de intercâmbio, existem algumas implicações e deveres adicionais que as partes devem realizar para completá-lo. Desta maneira, se especifica quais instrumentos jurídicos ou medidas adicionais precisam-se para um efetivo intercâmbio automático e se avaliam, mediante um exercício de direito comparado, os acordos, decisões ou diretivas que vinculam aos países da Comunidade Andina de Nações e a União Europeia no referente ao intercâmbio de informação tributária.

Adicionalmente pretende-se analisar que instrumentos legais estão vigentes para a Colômbia, com o objetivo de implementar qualquer tipo de intercâmbio de informação e avaliar se o sistema jurídico colombiano encontra-se ou não preparado para assumir os compromissos adquiridos no nível internacional.

Palavras-chave

Intercâmbio, OCDE, automático, informação tributária, soberania, evasão fiscal, assistência.

Sumario

1. Globalización en el ámbito tributario y su influencia en el poder impositivo de los Estados. 2. Evolución normativa del intercambio de información en materia tributaria, como una forma de asistencia administrativa. 3. Cláusulas de intercambio en los convenios de doble imposición: análisis de los convenios de Colombia con España, Suiza y Chile. 4. El intercambio de información en el derecho comunitario: análisis de derecho comparado entre la Unión Europea y la Comunidad Andina de Naciones. 5. Acuerdos de intercambio de información tributaria. 6. Particularidades de la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria, el Estándar de Reporte Común y el Acuerdo de Autoridades Competentes. 7. Aspectos del sistema jurídico colombiano para efectuar el intercambio automático de información. Conclusiones. Acrónimos. Bibliografía.

1. Globalización en el ámbito tributario y su influencia en el poder impositivo de los Estados

Los problemas de la evasión fiscal y el movimiento transfronterizo ilegal de capitales se fortalecen con la carencia de medidas locales, o que, existiendo, no se encuentran coordinadas con medidas internacionales. Estos hechos constituyen un impedimento para que gran parte del erario de cada Estado pueda ser recaudado, lo que a su vez genera un déficit fiscal que limita el uso de aquellos recursos para desarrollar las finalidades propias del Estado. En el ámbito tributario, la globalización² se traduce en las posibilidades de deslocalización de capitales, de bases imponibles y de recrudescimiento de los problemas de doble imposición (Sanz, 2000).

Aunque la evasión fiscal es ilegal y la elusión de impuestos no lo es, ambas dan lugar a la misma pérdida de ingresos para el Gobierno; así como también entorpecen la aplicación de la normatividad tributaria y por lo tanto la eficacia

2 De acuerdo con María Isabel Garrido Gómez en *Las Transformaciones del Derecho en la Sociedad Global*, Aranzadi, España (2010, p. 17), "la globalización constituye un concepto descriptivo, el cual tiene como objeto dar cuenta del desenvolvimiento de los fenómenos, económicos, sociales, culturales y jurídicos. Al ser realmente un hecho social constituye relaciones, opciones, prácticas y comportamientos colectivos. Por lo tanto, será a los valores que informan a la Comunidad internacional y los Estados de Derecho a los que corresponda la valoración del desarrollo del fenómeno globalizador. Cuando hablamos de globalización nos referimos a una expresión que es polisémica e interdisciplinar, de forma tal que podemos referirnos a diferentes versiones del término, a distintas fases y a diferentes estimaciones" (Garrido, 2010).

en su recaudación. Además, algunas formas de elusión fiscal son tan agresivas que se sitúan muy cerca de la línea divisoria entre elusión y evasión, que difícilmente puede un Estado conocer con certeza, de manera previa a una solicitud de información a un contribuyente determinado. En este sentido, la posibilidad de intercambiar algún tipo de información sobre un hecho elusivo de impuestos, de una manera automática, puede resultar extremadamente útil a un Estado en sus esfuerzos por colmar posibles lagunas de su legislación tributaria (OCDE, 2015a).

En el informe *Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, la OCDE (2013) concluyó que estos dos fenómenos no vienen provocados por una única norma fiscal aislada, sino que son el resultado de la interacción de diferentes problemas, entre estos la no coordinación de las legislaciones internas con otras más allá de sus fronteras, la existencia de estándares fiscales internacionales que no han sabido adaptarse a los cambios del entorno empresarial global y la ausencia generalizada de información, tanto a nivel político como a nivel de las administraciones tributarias, los cuales constituyen los factores que combinados generan oportunidades que permiten a los contribuyentes emprender estrategias para reducir sus bases imponibles y trasladar beneficios.

La globalización financiera, de acuerdo con De la Torre (2002), alude a la existencia de flujos financieros transfronterizos originados en el comercio mundial de bienes, servicios, valores, divisas y papeles soberanos (Arbeláez, 2012), lo cual ha propiciado el aumento de la evasión y elusión fiscal en los últimos años. De acuerdo con Stewart (2016), más de 12.000 millones de dólares han sido sacados de Rusia, China y otras economías emergentes para ser introducidos en países con altos beneficios fiscales, según reveló una investigación realizada por el profesor de la Universidad de Columbia, James S. Henry, para la Red de Justicia Fiscal, la cual mostró que, a finales de 2014, \$ 1,3 billones de activos de Rusia estaban refugiados en países considerados como *offshore*.

Sumado a esto, el avance de la tecnología ha permitido crear instrumentos de inversión que pueden revolucionar la forma en que las empresas existentes crean y entregan productos y servicios, ofrecen nuevas puertas de entrada para el emprendimiento, democratizan el acceso a los servicios financieros, pero también crean problemas significativos de privacidad, regulación y aplicación de la ley (Philippon, 2016).

En el *Reporte sobre Prácticas Fiscales Dañinas* de la OCDE se planteó cómo el desarrollo de la globalización y el libre movimiento de flujos de capitales han cambiado la forma en que los sistemas fiscales de los países se relacionan mutuamente. Se explicó allí que en la era de la globalización no solamente existe una íntima relación entre los sistemas fiscales, en razón a las transacciones y operaciones internacionales de los residentes de un Estado con sus iguales de otro, sino en la presencia y disputa por la inversión extranjera y por los flujos de

capital, situación que ha llevado a que los países realicen reformas en orden a ajustar sus sistemas fiscales a ciertos principios y parámetros (Schomberger, 2007); todo con el objetivo de atraer más inversionistas.

Uno de los derroteros más importantes es el estudio *Doing Business* formulado por el Banco Mundial, el cual mide las regulaciones de los diferentes países analizando 11 líneas esenciales a la hora de hacer un negocio, entre estas la constitución de empresas, el pago de impuestos y la ejecución de los contratos (Banco Mundial, 2015).

Este reporte ofrece dos tipos principales de indicadores: los que miden en términos generales la complejidad y el costo de los diferentes procesos legislativos y regulatorios, y los que miden la fortaleza de las instituciones estatales (Banco Mundial, 2015).

En el presente año, tal informe expandió sus líneas de estudio al aspecto tributario, e incluyó los procesos posteriores al pago de impuestos incorporando las posibles situaciones a presentarse una vez efectuado el cumplimiento de las obligaciones tributarias cotidianas de una compañía determinada, es decir, reembolsos o devoluciones de impuestos, auditorías y apelaciones en procedimientos fiscales (Banco Mundial, 2017).

Varios países, con la finalidad de subir su puesto en este tipo de listados, han adaptado su regulación tributaria y societaria para así atraer más inversión extranjera directa, hecho que por sí mismo no es peyorativo; sin embargo, un efecto colateral es el uso que le han dado algunas compañías alrededor del mundo para no tener que revelar sus socios controlantes o información financiera relevante que pueda ser útil y cambiar las condiciones de la empresa, fiscalmente hablando, en la jurisdicción de origen³. De igual manera, los poderes de los órganos judiciales y las entidades encargadas de la supervisión de las compañías se limitan al Estado al que están sometidos, hecho del cual se han aprovechado estas alrededor del mundo para evadir los impuestos que están jurídicamente obligadas a pagar (Mäntysaar, 2009).

Para afrontar esta problemática, es esencial que los diferentes actores y sujetos de la comunidad internacional actúen de manera conjunta y busquen instrumentos internacionales idóneos y efectivos que se orienten a intercambiar la información de manera automática, teniendo presente que el manejo de esta constituye la principal herramienta para localizar los focos de evasión y las personas naturales y jurídicas que se encuentran realizándola.

3 *Doing Business* es un informe bastante completo y útil a la hora de analizar los aspectos propios y las implicaciones de un negocio en un país determinado, lo que se ha generado a nivel mundial respecto a la evasión fiscal es un efecto indirecto.

Partiendo de que bajo ninguna circunstancia se puede desconocer la soberanía de cada Estado, el concepto o la perspectiva que se debe tomar de la misma está orientada a la alianza de los Estados en su calidad de sujetos de derecho internacional, con el objetivo de crear y consolidar medidas efectivas contra cuestiones de gran magnitud frente a las cuales se ha demostrado que las herramientas unilaterales e incluso las bilaterales, se quedan cortas.

En este punto es importante destacar que lo que faculta a un Estado a ser parte de la sociedad internacional⁴ es la soberanía, y el concepto a ser utilizado en el presente artículo no parte desde una perspectiva tradicional sino que emana:

[De] la superación de la forma primitiva de entender al derecho internacional, el devenir económico ha creado las condiciones necesarias para construir espacios internacionales o regionales para el logro de ideales comunes y propósitos en materias económicas y sociales. La instancia que así resulta recibe las competencias soberanas y a veces adquiere tal importancia y tanta autonomía frente a sus creadores que puede ser tenida como un sistema en sí mismo: un derecho internacional que transita del Estado-nación al Estado Unión. (Zapata, 2012, p. 137)

El concepto tradicional de soberanía, de acuerdo con esta autora, es prescindible y no por el hecho de que no se le deba reconocer al Estado su derecho a la autodeterminación en sus políticas, sino porque su ejercicio debe ser responsable y solidario frente al resto de las naciones y del bien común.

Los Estados como “criaturas” de derecho internacional están limitados por las reclamaciones que hagan sus iguales, en ejercicio de su soberanía (Mills, 2014). Una de las facultades esenciales de las que está provista el Estado en virtud de aquella es su poder impositivo, y se está frente a un problema cuando un contribuyente se encuentra sujeto al poder impositivo de dos o más Estados. Esta sujeción depende en gran medida del elemento del concepto de jurisdicción fiscal que se tome como determinante para ejercerlo respecto a un individuo (Graetz, 2001).

Destacando el trabajo realizado por Christians (2017) al analizar el concepto de jurisdicción fiscal, se requiere evaluar los siguientes elementos: *soberanía*, *nexo* y *membresía*. Dentro del elemento nexo, un Estado puede optar por el origen o fuente de la renta, la residencia fiscal, la nacionalidad, la ciudadanía o la lealtad política. Dependiendo del elemento que se adopte se puede calcular la

4 El concepto de comunidad internacional involucra actores y sujetos, mientras que el concepto de sociedad es más restringido y solo involucra a Estados y OOIII. Es importante destacar la definición de la Escuela Inglesa, ellos emplean el concepto para describir un grupo de Estados, más específicamente un grupo de comunidades políticas independientes (Bull & Watson, 1989). Los teóricos de esta escuela utilizan este concepto para describir instancias donde dos o más Estados han creado reglas para establecer un orden pacífico y un interés común atendiendo al marco regulatorio que surgió después de la Segunda Guerra Mundial para mantener la paz.

afectación a la soberanía del otro Estado en cuanto a la limitación de su poder impositivo, aparte de que es esencial conocer cuál será en definitiva el elemento o parámetro a la hora de plantear o adherirse a un instrumento de cooperación internacional para evitar y luchar contra la evasión fiscal⁵.

Para afirmar que un Estado tiene poder impositivo hay que identificar el ejercicio de su derecho fundamentado en su soberanía para preservar algunos recursos de las personas, con el fin de destinarlos a una política pública en lugar de que sean utilizados únicamente por el sujeto (Christians, 2017). Los impuestos sobre esta teoría se cobran para el mantenimiento y sostenimiento del Estado. En palabras del magistrado Alejandro Martínez Caballero, en la Sentencia C-445 (1995):

Una de las manifestaciones específicas de esa potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo a criterios de equidad y justicia, los gastos del Estado (CP art. 95 ord 9º). Por consiguiente, es lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho.

Afirmar que la soberanía implica que el poder impositivo es un poder otorgado al Estado a partir de la voluntad conjunta del pueblo es la justificación de que el Estado no es libre de ejercer dicho poder sin restricciones, es decir, el Estado tiene unos límites normativos fijados por los derechos humanos. De esta manera, los estatutos tributarios deberán ser definidos respetando estos parámetros, pues de lo contrario se pueden llegar a producir grandes daños a los contribuyentes, los cuales pueden estar sujetos al poder impositivo de una o más jurisdicciones.

Los principios de soberanía y nexos significan que un Estado X no puede justificar su poder impositivo si no existe consentimiento del contribuyente a esa jurisdicción y una vez facultado, el Estado Z no se puede contraponer a esa manifestación de voluntad. Precisamente esto es lo que esperan los Estados mutuamente en la sociedad internacional (Christians, 2017), en otras palabras, que cuando ocurra una convergencia de soberanías los Estados cooperen para que la afectación a su poder impositivo se reduzca, pudiéndose subsumir esta conducta en el principio general de derecho internacional de la buena fe.

Por lo general, los países han adoptado el criterio de nexos (*nexus*) respecto a la fuente u origen de la renta y la residencia fiscal, como las pautas definitorias de

5 Allison Christians defiende que el concepto de jurisdicción que ha tomado Estados Unidos, para FATCA por ejemplo, no tiene fundamento normativo en el concepto de soberanía y trasgrede el derecho equivalente de los otros Estados. Asimismo, establece que si bien la OCDE tiene fundamentos facticos para el AEOL, no tiene fundamento jurídico para solicitar la información, por lo menos no sobre el concepto de soberanía.

la obligación de un contribuyente a declarar y pagar. En razón a la objetividad que los define y la reducida interferencia en los asuntos de otros Estados, estos criterios se posesionan como las mejores justificaciones normativas del poder impositivo, mientras que la lealtad política se ve afectada directamente por el fenómeno de la globalización fiscal y por lo tanto no puede considerarse como un aspecto determinante de la obligación tributaria de un individual, ya que puede quebrantarse con facilidad en la práctica y es insuficiente teóricamente (Bruins & Stamp, 1923).

Respecto al concepto de *membresía*, se destaca este como un componente de obligación política bajo el entendido de que los ciudadanos manifiestan su voluntad para vincularse tributariamente con un Estado, es decir, utilizar los servicios públicos y la infraestructura de esa jurisdicción trae como consecuencia la aceptación del poder impositivo del Estado por una conducta concluyente.

De acuerdo con el Reporte de Prácticas Dañinas de la OCDE (1998), los Estados soberanos deberían abstenerse de ciertas acciones que pueden llegar a interferir o afectar negativamente los esfuerzos tributarios o los intereses económicos de otros. En esta misma vía, la competencia fiscal entre Estados debe basarse en estándares internacionales de cooperación, comúnmente aceptados, para evitar la evasión de los impuestos que han sido determinados por el Poder Legislativo.

Como se aclaró anteriormente, no se empleará un concepto tradicional o restringido de soberanía, en tanto, basados en este, varios Estados han guardado celosamente su autonomía fiscal o tributaria fundamentados, o rechazando las teorías cosmopolitas de justicia y aceptando el privilegio del interés nacional sin importar las consecuencias que se causen más allá de las fronteras (Christians, 2017). Asimismo, a partir de la perspectiva de que el Estado tiene la facultad de ejercer su autoridad respecto a todas las personas que se encuentran en su territorio, implica que el contribuyente es un mero objeto de regulación, el cual puede llegar a ser disputado o discutido cuando dos soberanías o dos derechos equivalentes chocan. Este problema es el abordado por los convenios de doble imposición.

Se entiende pues soberanía en el sentido de que el Estado, como sujeto de derecho internacional, se encuentra limitado frente a su poder impositivo por el derecho equivalente de los otros Estados; y que al momento de adquirir un compromiso a nivel internacional se obliga a este con el objetivo de solucionar los conflictos que se presenten cuando dos facultades de igual fuerza normativa chocan y para lo cual una herramienta como el intercambio de información podría ser útil con el fin de que ambos puedan ejercer su poder impositivo de manera plena.

El derecho a imponer tributos a los contribuyentes no se limita al hecho de que el Estado colabore con sus iguales para prevenir una situación como es la evasión fiscal y el movimiento transfronterizo ilegal de capitales, por eso se utiliza este concepto no tradicional sino actualizado por las consecuencias que tienen

estos dos fenómenos a nivel mundial y que, si no se coordinan acciones, difícilmente, buenos resultados se verán reflejados.

Los diferentes instrumentos por medio de los cuales se implementa un intercambio de información, ya sea a solicitud, automático o esporádico, toman diferentes conceptos como los determinantes para la jurisdicción fiscal. Para efectos de este estudio se hace énfasis en aquellos instrumentos que contienen una cláusula de intercambio de información y que toman el concepto de residencia fiscal y fuente u origen de la renta. Sin olvidar que deben destacarse algunos aspectos importantes de la Ley de Cumplimiento de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés) de los Estados Unidos de América, que toma el criterio de nacionalidad como determinante para la sujeción a su poder impositivo y por lo tanto para el intercambio de información.

2. Evolución normativa del intercambio de información en materia tributaria, como una forma de asistencia administrativa

La relación entre el intercambio de información y la asistencia mutua es de género a especie; el primero es entendido como la acción de intercambiar datos con transcendencia tributaria y la segunda se define como el procedimiento a través del cual se articula dicho intercambio de datos como consecuencia de la cooperación entre Estados (Merino, 2011). Tomando en cuenta lo planteado por Rosembuj (2004), existe la posibilidad de realizar un intercambio de información o una relación comunicacional de carácter unilateral sin apelar a convenio o tratado sobre la base del principio de reciprocidad o de competencia fiscal lesiva, en la medida que la asistencia mutua prevé la existencia de un instrumento jurídico bilateral o multilateral, mientras que el intercambio de información puede ser unilateral. De esta manera, la existencia de un instrumento, ya sea bilateral o multilateral, que asegure la confidencialidad de la información y la capacidad técnica y administrativa del Estado que recibe la información para salvaguardarla, brinda más seguridad jurídica a los contribuyentes.

En cuanto al intercambio automático de información como una herramienta para prevenir la evasión y elusión fiscal, durante muchos años la OCDE ha asumido un papel de liderazgo en el desarrollo de políticas, modelos de acuerdos, convenios y soluciones técnicas para implementar el AEOI. Esta organización internacional ha puesto a disposición de los Estados diferentes instrumentos normativos y técnicos, que al momento de ser producidos son considerados como *soft law*, es decir, enunciados jurídicos que pueden estar incluidos en tratados, resoluciones no vinculantes o voluntarias, recomendaciones, códigos de conducta y

estándares. En pocas palabras, pueden definirse como “disposiciones normativas contenidas en textos no vinculantes” (Shelton, 2000, p. 32).

Una vez los Estados deciden adoptar internamente dichas recomendaciones, es claro que aquellos enunciados jurídicos adquieren vinculatoriedad para estos y todas sus dependencias, atendiendo al fin perseguido por cada jurisdicción, al aceptar los estándares técnicos formulados por una organización internacional que se considera experta en el tema.

Para el caso de la OCDE, desde 1992 muchos países se han basado en el formato magnético estándar (SMF) para intercambiar información fiscal bajo diferentes instrumentos normativos internacionales. En 1992 se adoptó el SMF y posteriormente en 1997 fue reformulado y construido para facilitar el intercambio automático de información; el estándar más actualizado hasta ahora es el Estándar de Reporte Común (CRS, por sus siglas en inglés), el cual fue aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014 y contiene unos anexos técnicos que facilitan el AEOL.

Si bien la orientación técnica brindada por medio de este estándar es esencial, la orientación normativa proporcionada por la OCDE y las Naciones Unidas fue determinante al afrontar el problema de la doble imposición mediante la Convención Modelo de las Naciones Unidas para la Doble Tributación (en adelante CMNU) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante MCT). Estos modelos contienen una cláusula de intercambio automático de información, y para efectos de determinar su alcance se realizará un análisis de los CDI que Colombia ha ratificado con España, Suiza y Chile.

En abril de 2002 la OCDE publica el modelo de Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (en adelante TIEA, por sus siglas en inglés), los cuales tienen una orientación a la asistencia administrativa para los delitos contra el patrimonio público y la evasión fiscal, siendo muy cautelosos con el hecho de que el país requirente solicite información al país requerido con un fundamento suficiente.

El 25 de enero de 1998 el Consejo de la Unión Europea profirió la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria o Fiscal de Estrasburgo (en adelante CAMMT), la cual se modificó en el año 2010 por los países del G20 mediante el Protocolo II y constituye el instrumento más inclusivo hasta el momento. Esta convención fue ratificada por Colombia mediante la Ley 1661 de 2013 y su contenido y naturaleza se explican de manera detallada más adelante.

El 18 de marzo de 2010 se aprueba por parte del Congreso de Estados Unidos FATCA; dos años después este país desarrolla negociaciones con Alemania, el Reino Unido, Francia, España e Italia para la implementación de esa ley federal a través de acuerdos intergubernamentales (en adelante IGA).

Como se explicó en el aparte anterior, la afectación a la soberanía de los otros Estados dependerá en gran medida del derrotero utilizado por un país para establecer su poder impositivo. La regulación FATCA atiente al concepto de la nacionalidad, y como consecuencia de esto los países que se vinculen por medio de un IGA con este país adquieren la obligación de reportar y asistir en el cobro respecto a todas aquellas personas que sean nacionales de EE. UU., sin importar si al mismo tiempo aquella persona natural o jurídica tiene otro vínculo que determine la sujeción al poder impositivo del otro Estado.

Los elementos de la fuente u origen de los recursos y la residencia fiscal son los más aceptados mundialmente por varias razones: por su objetividad, pues tienen una justificación normativa terminológicamente más precisa; porque afectan menos los derechos de los individuos e interfieren en menor grado con el poder impositivo de los otros Estados, *contrario sensu* si se utiliza la nacionalidad se puede interferir en gran medida en la soberanía del otro Estado, así como en los derechos de los contribuyentes.

De acuerdo con el Departamento de Tesorería de Estados Unidos, los acuerdos intergubernamentales por medio de los cuales se puede implementar FATCA no tienen el carácter de tratados, sino de “acuerdos ejecutivos”, dado que para ser considerados como tales requieren la aprobación del Senado y por lo tanto no están gobernados por el derecho internacional (como se citó en Tello, 2014). Esto claramente implicaría trámites adicionales de ratificación al interior de cada jurisdicción con la cual EE. UU. requiera implementar FATCA. Para este propósito se crearon dos modelos, el primero 1A es un mecanismo recíproco e implica la existencia previa de un AIIT antes de firmar el IGA o que, si bien no existe un AIIT previo, se tienen fuertes relaciones políticas y económicas con ese Gobierno, aparte de contar con la certeza de que el otro Gobierno este obtiene la capacidad administrativa para garantizar que la información intercambiada seguirá siendo confidencial y que solo se utilizará para fines tributarios.

Por otro lado, el modelo 1B establece una relación no recíproca con aquellas jurisdicciones con las cuales no exista un AIIT, y que al mismo tiempo no es definitivo que la información será almacenada de manera segura, en tanto dicho Estado no tiene los requerimientos técnicos y administrativos para mantener su confidencialidad; destacando que la no reciprocidad se encuentra sustentada en la afectación a los derechos humanos, que podría tener una fuga de información de carácter financiero y tributario.

Desde otra perspectiva, se puede apreciar que frente al segundo modelo existe una afectación al principio de reciprocidad y de igualdad de los Estados como sujetos de derecho internacional. Asimismo, el impacto extraterritorial de las políticas fiscales de ciertos países y sobre cuál fundamento normativo un

Estado debe cambiar sus políticas fiscales si estas pueden afectar a otro⁶, es una discusión que merece un estudio específico respecto a FATCA, la cual no se abordará de manera exhaustiva en el presente trabajo.

Para el caso particular de Colombia la ley federal FATCA fue instrumentalizada por medio de un AIIT, es decir, bajo el modelo 1A, lo que implica necesariamente que se realizó por medio de un tratado, se surtió todo el procedimiento de ratificación pertinente y que el intercambio de información se efectuará de manera recíproca. De esta manera, por medio de la Ley 1663 de 2013 y la revisión de la Corte Constitucional consignada en la Sentencia 225 de 2014, se introdujo FATCA a la normatividad colombiana. Algunos aspectos de esta providencia serán destacados posteriormente.

A continuación, se analizan, desde una perspectiva estatal, los CDI con España, Chile y Suiza; asimismo, se evidencia un ejercicio de derecho comparado de la CAN con la UE y se exponen elementos relevantes de los AIIT como antecedentes del AEOI, para finalmente analizar las puntualidades de la CAMMT y aterrizar lo estipulado en ella para su aplicación en la legislación colombiana.

3. Cláusulas de intercambio en los convenios de doble imposición: análisis de los convenios de Colombia con España, Suiza y Chile

Los convenios de doble imposición (en adelante CDI) tienen carácter de tratados internacionales y constituyen acuerdos bilaterales que, de manera preferente a las normas internas, modifican el régimen general de no residentes, determinando supuestos de no sujeción a las normas internas en razón del reparto de soberanía tributaria entre los Estados partes del tratado o reduciendo los impuestos aplicables para determinadas rentas (Arespachoaga, 1996). Igualmente, siempre buscando la creación de ventajas para el contribuyente, así como no agravar su situación tributaria. De este modo puede existir un choque entre las normas de los diferentes países y por eso se debe definir en el CDI en cuál ordenamiento jurídico debe encajar el supuesto fáctico que da lugar al ejercicio de la potestad tributaria (Herrán, 2000).

La totalidad de los CDI vigentes están basados en la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE. En la primera la cláusula de intercambio de información es el artículo 26 y en el segundo es el artículo 25. En ambos modelos se establece

6 Christians (2017) asegura en su libro *Humans Rights at the Borders of Tax Sovereignty* que la labor del Servicio de Rentas Internas (Internal Revenue Service) respecto a las instituciones financieras de otros países diferentes a EE. UU. es imperialista, desconoce el derecho de la soberanía de los otros Estados y atenta contra el principio de reciprocidad.

que los Estados intercambiarán la información “previsiblemente pertinente” para aplicar el CDI y que la información que proporcionen debe ser tratada como secreta; solo podrá ser revelada a las autoridades que participen en la estimación de la base imponible o la recaudación y nunca estarán obligados a suministrar información que afecte su orden público o a adoptar prácticas administrativas contrarias a su normatividad, esto fundamentado en la soberanía del Estado que comprende la potestad impositiva y la salvaguarda del erario. De igual manera se protege el secreto comercial, pero se destaca que el secreto bancario que aplica para las entidades financieras no constituye un límite para el intercambio, en razón de que dicha información es esencial para el rastreo de capitales en movimientos transfronterizos ilegales y para detectar la evasión.

Se entiende como información previsiblemente pertinente aquella que es “necesaria” no esencial sino “apropiada y útil”. En cualquier caso, independientemente de la formulación escogida, el Estado solicitante no está obligado a demostrar que necesita la información solicitada para que rija la obligación de proporcionarla⁷. Aun así, el criterio definido en el MCT, en su momento, comprendía una amplia gama de interpretaciones y se debió definir bajo qué circunstancias la información a intercambiar es considerada como previsiblemente relevante. Esta organización internacional al darse cuenta del problema estableció en los comentarios al Modelo AIT y posteriormente en el anexo explicativo de la CAMMT, otra interpretación de este parámetro.

De otro lado, ambos modelos destacan que el intercambio de información no estará limitado a los artículos 1 y 2, es decir, al ámbito de aplicación; lo cual implica que ese intercambio no está limitado a los impuestos sobre la renta y el patrimonio ni únicamente a los residentes fiscales de un país u otro.

Respecto al convenio con España, la cláusula de intercambio de información es el artículo 25, y, al igual que los modelos, destaca que el intercambio se hará entre autoridades competentes sobre aquella información que previsiblemente sea de interés para aplicar el convenio o para la aplicación del derecho interno, respecto a los impuestos de toda naturaleza y que dicho intercambio no está limitado a los impuestos sobre la renta y el patrimonio ni a los residentes de Colombia y España. Es decir, si se cuenta con la información, aunque esté por fuera de lo delimitado en los parámetros del ámbito de aplicación de la norma, se puede intercambiarla tal y como se dispone en el CMNU y MCT.

En lo atinente al CDI Colombia-Suiza, la cláusula de intercambio de información está contemplada en el artículo 26 y su contenido se diferencia de los modelos tradicionales en que no se hace la excepción de que el convenio podrá

7 Interpretación formulada en la Convención Modelo de las Naciones Unidas para la Doble Tributación y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE.

salirse de su ámbito de aplicación, es decir que se pueda proporcionar información de impuestos diferentes a los expresados en el artículo 2 o que permita extenderse también a personas que tengan residencia fiscal en otros países que no sean parte del convenio.

Ahora bien, el CDI Colombia-Chile en su artículo 26 expresa un contenido casi igual a los convenios explicados anteriormente, con la salvedad de que en el párrafo 1 de dicho artículo se desprende claramente que el intercambio de información no está restringido por el artículo 1 (personas comprendidas), pero sí por el artículo 2 (impuestos comprendidos) del convenio. Por lo tanto, la información intercambiada puede referirse a personas no residentes en ninguno de los dos Estados contratantes, pero la recaudación de impuestos no podrá salirse de lo expresamente dicho en el artículo 2.

Los objetivos que los CDI persiguen son: conceder la potestad tributaria exclusiva a uno de los Estados contratantes para gravar la renta o el patrimonio, ya sea al Estado donde la empresa tiene su domicilio o residencia o al Estado donde la renta se origina o tiene su fuente; o concederla a ambos Estados contratantes, pero estableciendo una tasa límite con la cual el Estado de la fuente puede gravar determinadas rentas (intereses, regalías) y contemplar una norma en la cual los Estados contratantes se comprometen a evitar la doble tributación en los casos en que una renta es gravada en ambos Estados, a través de la concesión de créditos o exenciones por los impuestos pagados en el otro Estado.

A pesar de lo anterior, la efectividad de estos convenios para prevenir la evasión fiscal e identificar movimientos ilegales transfronterizos se ve reducida por varias razones. Primero porque únicamente se contempla la modalidad del intercambio a solicitud; segundo, las diferentes reservas que los países pueden hacer en lo atinente al ámbito de aplicación (impuestos y personas comprendidas) producen que la información intercambiada se haga de manera aislada y difícilmente podrán identificarse anomalías de manera automática y rutinaria, y como consecuencia de esto el intercambio no sería uniforme ni se podría considerar como una herramienta efectiva contra la evasión. De igual manera el convenio carece de especificación del método para hacer el intercambio a solicitud.

Como soporte de lo anterior, en el Comité de Expertos de las Naciones Unidas en revisión del 2011 al CMNU, la ONU (2011) propuso algunas directrices sobre posibles arreglos para un intercambio de información adecuado; dichas directrices se presentan como una serie de opciones que tienen entre sí las autoridades competentes, que no pretenden ser exhaustivas ni imponer obligaciones de procedimiento a los Estados contratantes, es decir, no son más que un inventario de sugerencias que podrán consultar las autoridades competentes a la hora de establecer procedimientos para un intercambio eficaz de información, en

ausencia de una especificación del método de intercambio en el mismo convenio o en sus anexos.

4. El intercambio de información en el derecho comunitario: análisis de derecho comparado entre la Unión Europea y la Comunidad Andina de Naciones

El Derecho Comunitario constituye un sistema jurídico indivisible. En consecuencia, este determina su propio alcance (objeto, ámbito de aplicación personal, ámbito geográfico y temporal), sus efectos jurídicos sobre las situaciones comprendidas en su ámbito de aplicación (validez, aplicación e interpretación) y su relación con otras esferas del derecho, es decir, el derecho internacional. Esto significa que el contenido normativo del derecho comunitario es independiente de cualquier otra regla u orden jurídico (Barents, 2004).

El orden jurídico comunitario de la Unión Europea (en adelante UE) comprende al derecho primario u originario, el cual se refiere a los principios y tratados constitutivos y al derecho derivado o secundario, que es producido por los órganos creados en el tratado constitutivo. Para este caso particular, el instrumento jurídico mediante el que se regula el intercambio de información como una forma de asistencia mutua es la Directiva 2014/107/UE (también conocida como la Directiva de Asistencia Mutua) del Consejo de la UE del 9 de diciembre de 2014, la cual modifica la Directiva 2011/16/UE.

Las características fundamentales de este tipo de regulación son: (i) imponen una obligación de resultado siempre dentro del plazo que en la directiva se determina, (ii) requieren intervención normativa de los Estados miembros mediante leyes, decretos u órdenes; (iii) no tienen un efecto directo hasta la incorporación a los ordenamientos, excepto si transcurrido el plazo del que el Estado dispone para cumplir con el resultado que la directiva impone, según la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, las directivas pueden desplegar ese efecto directo, es decir, ser invocadas por los particulares y aplicadas por los jueces; y (iv) deben ser notificadas a sus destinatarios que pueden ser uno, varios o todos los Estados miembros (Del Prado, 2013).

El Tribunal de Justicia de la UE explica que, en concordancia con el efecto directo de las directivas, sería incompatible con el artículo 288 de la última versión del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante TFUE) excluir la posibilidad de los particulares de invocar la obligación que se le impone a los Estados miembros. De esta manera, el efecto útil de este instrumento se debilitaría si se impide a los particulares invocarlos ante sus órganos jurisdiccionales nacionales y si estos no pudieran tenerlo en cuenta como parte del derecho comunitario (Craig & Búrca, 2011).

En el artículo 2 de la Directiva 2014/107/UE se establece el término que se les otorgó a los Estados miembros para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la misma. En este caso, casi todos los países miembros tuvieron un periodo de un año aproximadamente para proferir la normatividad correspondiente con la finalidad de que para el primero de enero de 2016 el intercambio automático ya estuviera vigente. La única excepción frente al plazo fue con Austria dado que el cálculo se realizó con base en los periodos impositivos de cada Estado miembro.

Ahora bien, dentro de este ordenamiento comunitario se puede afirmar que la base jurídica para la adopción de normas de derecho derivado, relativas al intercambio de información tributaria, son los artículos 113 y 115 del TFUE. Por su parte el artículo 113 establece:

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. (Unión Europea, 2010, Art. 113)

Mientras que el 115 dispone, de una manera más general, que el Consejo deberá adoptar por unanimidad todas aquellas directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Se afirma pues que ambos artículos constituyen la base jurídica para la adopción de normas de derecho derivado relativas al intercambio de información tributaria por el carácter instrumental que esta materia presenta, circunstancia que justifica que sean los mismos preceptos que permiten la adopción de disposiciones fiscales de carácter sustantivo las que permitan adoptar, de igual forma, medidas de carácter instrumental o procedimental dirigidas a garantizar su correcta aplicación (Unión Europea, 2010).

De acuerdo con Franco Roccatagliata, el ordenamiento fiscal comunitario no atribuye a sus instituciones competencias tributarias que le permitan a la comunidad en sí misma crear un impuesto propio, definir su base gravable y las fórmulas de determinación, ni conferir facultades administrativas orientadas a su recaudación; no obstante, la existencia de dicho orden está fundamentada en el poder impositivo de los Estados, de manera que la tendencia es a no renunciar a tal prerrogativa. Así las cosas, con el objetivo de alcanzar los fines de la comunidad europea manifestados en las cuatro libertades (libre circulación de

mercaderías, de personas, de servicios y de capitales), se consolida un ordenamiento tributario comunitario orientado a evitar posturas nacionales que restrinjan los principales fundamentos teleológicos de la Unión.

De esta manera, la creación de una obligación de resultado en la directiva tiene como finalidad fomentar la cooperación administrativa entre los Estados miembros en condiciones compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. Teniendo en cuenta que la correcta aplicación del principio de subsidiariedad en este caso se fundamenta en que es más efectivo implementar la medida por parte de la comunidad en lugar de cada Estado miembro por sí solo.

En lo atinente al contenido de dicha Directiva se tomó como referencia el modelo de Acuerdo de Autoridad Competente (MCAA), que contiene al CRS y contempla el intercambio de información a solicitud, automático y espontáneo. Sumado a esto, la directiva dispone que al momento de aplicarla los Estados miembros deberán utilizar los comentarios de la OCDE al modelo y al estándar CRS como fuente de ilustración o interpretación, y para garantizar la coherencia en la aplicación en toda la comunidad y fomentar la cooperación a nivel internacional.

La Directiva 2011/16/UE fue modificada en razón de que se contemplaba en el artículo 19 que los Estados miembros podrían desarrollar acuerdos para el intercambio. La consecuencia es la distorsión que podría generar la vigencia de diversos acuerdos y cómo estos podrían llegar a perjudicar el correcto funcionamiento del mercado interior.

La ampliación del intercambio automático de información al amparo de un instrumento legislativo a escala de la Unión elimina la necesidad de los Estados miembros de invocar el artículo 19 con miras a celebrar acuerdos bilaterales o multilaterales al respecto, que se consideren oportunos en ausencia de la pertinente normativa de la Unión. (Unión Europea, 2016, p. 1)

Lo anterior, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 27 de la CAMMT, el cual establece que para aquellas partes de esa convención multilateral que sean miembros de la UE tienen la facultad de utilizar en sus relaciones de asistencia las modalidades de intercambio previstas en dicha convención, que pueden ser más amplias que las establecidas al interior de la unión.

Igualmente, tal y como lo establece de manera preliminar el Consejo de la UE, con el objetivo de minimizar los costos y las cargas administrativas tanto para las administraciones tributarias como para los operadores económicos, se hace fundamental propender por que la ampliación del ámbito de aplicación del AEOI dentro de la UE esté en sintonía con la evolución de la situación a escala internacional. Para lograr este objetivo, los Estados miembros deben exigir a sus instituciones financieras que apliquen normas de comunicación de información y

diligencia debida que sean perfectamente compatibles con las establecidas en CRS (Unión Europea, 2016).

Procediendo a la segunda parte de este análisis, por medio del Acuerdo de Cartagena se crea la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN), con el fin de constituir una alianza de integración económica entre Colombia, Perú, Bolivia, Ecuador y Venezuela. Posteriormente, mediante el Protocolo Modificador del Acuerdo de Integración Subregional Andino del año 1998 se consolida la base del derecho comunitario de la CAN y en el 2006, Venezuela se retira de la comunidad.

En el artículo primero se establecen los instrumentos jurídicos que lo conforman, entre estos: el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales; las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina; las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina y los Convenios de Complementación Industrial, y otros que adopten los Países miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Para efectos de este análisis se resalta que de acuerdo a los artículos 2 y 3 del tratado constitutivo, las decisiones tienen carácter de aplicación inmediata, a menos que en la misma se estipule que los países miembros deberán incorporarla internamente. Respecto a la aplicabilidad inmediata, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la sentencia de 24 de marzo de 1997, señaló:

La sola suposición de que las decisiones de la Comisión o las Resoluciones de la Junta, tuvieran que pasar por el tamiz legislativo de cada uno de los países miembros, antes de su aplicación interna, habría conducido a negar la existencia de un derecho comunitario andino. (Como se citó en Alfaro, 2012, p. 12)

Siendo así, la aplicación directa se considera como la regla general de las decisiones proferidas por el Consejo Andino.

Respecto a la Decisión 578 de 2004, en el artículo 22 se estipula que entró en vigencia a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena. Lo cual quiere decir que en su momento no se requirió de incorporación al ordenamiento jurídico interno colombiano para su aplicación directa.

Dicha decisión constituye el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, para efectos de este estudio se analizará el artículo 19, el cual se puede entender como la cláusula que habilita el intercambio de información, esto implica que las autoridades competentes de los países miembros podrán celebrar consultas entre sí e intercambiar la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el

fraude y la evasión fiscal. Cabe destacar que la información obtenida del intercambio a solicitud tiene el carácter de confidencial o secreta, esto implica que los miembros de la CAN deben acreditar que cuentan con un sistema tributario con disposiciones legislativas para garantizar el secreto fiscal y que impidan a los servidores públicos revelar información, salvo en determinadas circunstancias.

Según el artículo 20 de la Decisión, la aplicación e interpretación de la misma se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los países miembros.

Adicionalmente se protege la soberanía de los Estados miembros en el sentido de que no se pueden adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, ni suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro país miembro. Esta es una cautela que se tiene en todos los instrumentos internacionales relativos a intercambio de información fiscal y financiera.

Comparando la Directiva 2014/107/UE y la Decisión 578 de la CAN se puede concluir que la primera se encuentra actualizada al método propuesto por la OCDE para el intercambio automático de información, mientras que la segunda solo constituye un modelo comunitario para evitar la doble imposición. Si bien los dos contemplan un intercambio de información, en la primera es automático y en la segunda es a solicitud y únicamente establece la facultad de los países partes a requerir a los miembros de la CAN y utilizar la información obtenida para los fines de control tributario, mientras que en el derecho comunitario de la UE se incorpora el CRS y se resalta que las guías de interpretación propuestas por la OCDE serán las reglas a seguir en el proceso de AEOI para prevenir la evasión y elusión fiscal, y perseguir los fines establecidos en el derecho originario de la UE.

Según lo dispuesto en el artículo 27 de la CAMMT, las posibilidades de asistencia contempladas en esa Convención no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las partes interesadas o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales. Esto significa que el intercambio a solicitud contemplado en la decisión no es reemplazado por la Convención, es más, son instrumentos jurídicos que se complementan.

No obstante, el único país de la CAN que ha suscrito el tratado multilateral de la CAMMT es Colombia de acuerdo con la información actualizada a abril de

2018⁸. Dado el caso que los otros países miembros fuesen parte de dicha convención podrían, con base en la Decisión 578 y el artículo 27 de la CAMMT, extender su cláusula de intercambio de información al intercambio espontáneo y automático. Destacando que es una simple hipótesis porque en la realidad no es así.

Para concluir este aparte, se destaca que mientras los países miembros de la CAN tienen vigente un intercambio de información a solicitud, en virtud de una decisión que tiene como objetivo prevenir la doble imposición; la UE se actualiza con las políticas y alternativas planteadas por la organización internacional que más conocimiento técnico tiene al respecto por medio de un mecanismo que permite imponer a los estados miembros una obligación de resultado para habilitar el intercambio automático de información (AEOI) en sus ordenamientos jurídicos internos.

Adicional a esto, es preciso mencionar que las comunidades de la CAN y UE difieren mucho en el nivel de integración económica que tienen, mientras que la UE se conoce como el mercado común más sólido del planeta, la integración de la CAN está en proceso y su mayor desarrollo se ha consolidado en lo relativo a la propiedad intelectual.

La UE ha superado ya los cuatro grados iniciales de integración (zona comercial preferente, zona de libre comercio, unión aduanera y mercado común) y se encuentra en el proceso de unión económica. Se han dado grandes pasos en el proceso de unión monetaria con la puesta en circulación de una moneda común, el euro, y la aplicación de una misma política monetaria en un número relevante de países (Banco de España); mientras que la CAN como organismo internacional ha intentado subsanar las imperfecciones por las cuales no se ha logrado el establecimiento de una verdadera zona de libre comercio ni de la unión aduanera (Richardson, 2011).

La relevancia del análisis de este punto dentro del examen más general sobre el intercambio automático de información desde el derecho internacional es que, estos instrumentos que están vigentes a nivel comunitario no restringen su aplicación por el hecho de que los mismos países miembros de la comunidad sean partes en la misma convención, por el contrario, son instrumentos que se complementan.

5. Acuerdos de intercambio de información tributaria

Como parte de este análisis es importante estudiar el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria de la OCDE cuyo objetivo es, al igual que la CAMMT, promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información.

8 Se exponen las relaciones de intercambio vigentes, actualizadas a abril de 2018 en el sitio web de la OCDE: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm>

El modelo expone dos alternativas de acuerdos, uno bilateral y otro multilateral, este último no puede ser considerado como un acuerdo multilateral en el sentido estricto y tradicional, en tanto que solo constituye la base jurídica o acuerdo marco para un conjunto integrado de convenios bilaterales, en otras palabras, un Estado que suscriba el acuerdo multilateral estará vinculado única y exclusivamente con aquellas partes con las que haya acordado expresamente establecer ese vínculo.

Como consecuencia de esto, cualquier Estado que desee participar en el acuerdo marco tendrá que especificar en su instrumento de ratificación, aprobación o aceptación aquella parte o partes con las que desea establecer el vínculo, con el fin de que los Estados faciliten esta etapa, la OCDE propuso la versión bilateral como un modelo para los acuerdos bilaterales de intercambio de información que se desprendan del acuerdo marco multilateral.

El artículo 15 del Modelo AIT dispone que la entrada en vigencia del acuerdo, para el caso bilateral, requiere que cada país incorpore el tratado a su ordenamiento jurídico interno obedeciendo al procedimiento establecido para tal efecto, mientras que para el acuerdo multilateral se requiere que cada parte especifique en un instrumento adicional la aceptación que contenga respecto cuál Estado se va a vincular para efectuar el intercambio, es decir, para que exista una relación formal de intercambio a solicitud se quiere que ambos países se incluyan mutuamente en sus instrumentos de ratificación.

La cláusula de intercambio de información en los AIT es el artículo 5, tanto del modelo bilateral como del multilateral y contemplan un intercambio de información únicamente a solicitud de parte. Los aspectos importantes a destacar de lo que estipula esta norma son: (i) la información deberá intercambiarse sin importar si la conducta investigada constituye o no un delito en el Estado requerido; (ii) si la información que está en posesión de la autoridad competente de la parte requerida no es suficiente para poder dar cumplimiento a la solicitud de información, dicha parte utilizará todas las medidas de recopilación de información para proporcionar lo solicitado, sin importar si el Estado requerido no necesita o no recopila dicha información para sus propios fines fiscales; (iii) si el Estado requerente lo solicita expresamente, la información que proporcionará el Estado requerido deberá constar en copias auténticas o autenticadas, registros originales y, si aplica, en forma de declaraciones de testigos; (iv) cada parte se asegurará de que sus autoridades competentes estén facultadas para obtener y proporcionar información en poder de los bancos u otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en capacidad fiduciaria, así como información sobre la titularidad de sociedades, fideicomisos, fundaciones, y otras personas, incluyendo, dentro de las restricciones del ámbito de aplicación del tratado, la información sobre personas que se encuentren en una cadena de propiedad (OCDE, 1998).

La autoridad competente de la parte requirente deberá presentar ante la autoridad competente de la parte requerida una solicitud de información que demuestre que la información a solicitar es “previsiblemente pertinente”, este referente indica que si un Estado parte del tratado comienza una investigación respecto a un grupo particular de contribuyentes que están individualizados y se tienen fuertes indicios de que no han acatado las normas tributarias propias de su ordenamiento jurídico o han desviado sus ingresos hacia otra jurisdicción, se puede solicitar a ese Estado contratante información con el fin de adelantar la investigación en curso. Por el contrario, si la solicitud versa sobre un grupo de contribuyentes que no están identificados de manera individual, será más difícil presumir la buena fe del Estado requirente y que no está intentando “pescar” información, sin tener una investigación previa o indicios fuertes de que algún contribuyente está evadiendo impuestos.⁹

Una solicitud de información respecto a un grupo, que vagamente describe la prestación de servicios financieros a no residentes y menciona la posibilidad de incumplimiento de las normas fiscales por parte de los no residentes en el Estado requirente, no cumple con el estándar de “previsiblemente pertinente” y por lo tanto el Estado requerido puede negarse a suministrar la información fundamentado en la vaguedad de la solicitud. Si bien, como a todo tratado o acuerdo entre Estados aplica el principio de *pacta sunt servanda*, el cual proclama que todas aquellas relaciones sean fundamentadas en el principio de buena fe y, por lo tanto, no se puede esperar que el Estado requerido suministre una información tan delicada como la que se solicita en los AIIT sin tener pruebas o por lo menos una convicción.

Dicha solicitud deberá contener: (a) la identidad de la persona objeto de examen o investigación; (b) una declaración de la información solicitada, incluida su naturaleza y la forma en que el Estado requirente desea recibir la información del Estado requerido; (c) el objetivo fiscal para el que se solicita la información, (d) razones para creer que la información solicitada se encuentra en el Estado requerido o está en posesión o control de una persona dentro de la jurisdicción de la parte requerida, (e) en la medida en que se conozca, el nombre y la dirección de la persona natural o jurídica relacionada en la solicitud, (f) una declaración de que la solicitud es conforme a la ley y a las prácticas administrativas del Estado solicitante y que si la información hubiese estado dentro de la jurisdicción del país requirente no se haría la presente solicitud; (g) una declaración de que la parte solicitante ha recurrido a todos los medios disponibles en su jurisdicción para obtener la información.

9 Interpretación formulada por la OCDE.

Una vez recibida la solicitud, la autoridad competente del Estado requerido remitirá la información solicitada al Estado requirente y con el fin de garantizar una respuesta ágil, la parte requerida deberá confirmar la recepción de una solicitud por escrito a la autoridad competente de la parte solicitante y notificar a la autoridad competente de la parte solicitante las deficiencias de la solicitud, en su caso, dentro de los 60 días siguientes a la recepción de la solicitud. Dado el caso que la autoridad competente del Estado requerido no haya podido obtener la información en un plazo de 90 días a partir de la recepción de la solicitud, este deberá informar inmediatamente al Estado solicitante, las razones de su incapacidad, la naturaleza de los obstáculos o las razones de su denegación.

Es relevante mencionar que el artículo 18 de la CAMMT se diferencia del artículo 5 del modelo AIIT en varias cosas: (i) contempla las condiciones para todas las formas de asistencia; (ii) no exige la identificación previa de la persona, sino la facultad de proporcionarla para que su rastreo sea más fácil para el Estado requerido; (iii) cuando se habla de una asistencia en el cobro se debe especificar la naturaleza del crédito fiscal, los componentes del mismo y los activos sobre los cuales ha de recuperarse dicho crédito.

Respecto al plazo, mientras en el modelo AIIT se define un plazo, en el numeral primero del artículo 20 de la CAMMT, no se establece ningún término en particular en tanto se dispone que, si se cumple con la solicitud de asistencia, el Estado requerido deberá informar al Estado requirente la acción tomada y el resultado de la asistencia tan pronto como le sea posible.

En el modelo AIIT de 2002 no se incluyen el intercambio automático y espontáneo de información, por lo cual la OCDE con el fin de implementar estas formas de asistencia por medio de este instrumento jurídico modificó el artículo 5 del modelo ampliando sus posibilidades de asistencia.

Por otro lado, como se ha expuesto anteriormente los CDI contienen una cláusula de intercambio de información y por el hecho de que dos países que tengan un CDI vigente, no significa que no puedan firmar un AIIT o que las posibilidades de asistencia administrativa entre dos países soberanos se vean limitadas, por el contrario, de acuerdo con el artículo 12 de Modelo, la asistencia se complementa. De esta manera: “las posibilidades de asistencia que establece el presente Acuerdo no limitan aquellas contenidas en los convenios internacionales o acuerdos entre las Partes contratantes relacionados con la cooperación en cuestiones fiscales, ni están limitadas por las mismas” (OCDE, 1998, p.33).

Este aspecto es fundamental dado que, con la formulación del intercambio automático en la CAMMT, en el artículo 27 se establece una disposición casi idéntica que tiene como finalidad no restringir las posibilidades de asistencia que puedan constar en instrumentos jurídicos presentes o futuros.

En artículo 4 de la CAMMT se mantiene el criterio de previsiblemente relevante, explicado anteriormente, confirmando que dicho parámetro tiene como finalidad contemplar el intercambio de información en materia tributaria al nivel más amplio posible y, al mismo tiempo, aclarar que las partes no están en libertad de realizar “expediciones de pesca” o solicitar información que es difícil que sea relevante para el terreno tributario de una persona o categoría de persona dada, es decir, el mismo parámetro establecido para los AIIT (OCDE, 2015a).

Los AIIT (TIEA, por sus siglas en inglés) han tenido varias críticas, desde la perspectiva de la Red de Justicia Fiscal (en adelante TJN, por sus siglas en inglés), la segunda área de preocupación a nivel internacional es la evasión fiscal de personas físicas a través de inversiones de portafolio en el extranjero. Principalmente, respecto a la imposición de ingresos de capital de personas físicas, TJN es crítico de los estándares de intercambio de información promovidos por la OCDE. Esta red afirma que los tratados que permiten el intercambio de información a solicitud no son suficientes por el hecho de no ser complementados por otro sistema.

Adicionalmente, expresan que el intercambio por petición propuesto en el modelo TIEA de 2002 establece requerimientos demasiados altos para que estos tratados puedan resultar en un intercambio efectivo de información. El criterio de “previsiblemente relevante” implica que la solicitud se haga con fundamentos y se debe proporcionar el nombre del propietario de cuentas bancarias, el nombre del banco y las circunstancias del caso antes de poder pedir información. Este requerimiento resulta en que únicamente se pueden pedir datos en casos donde la administración tributaria ya disponga de medios probatorios o indicios del actuar del contribuyente.

Las críticas formuladas hasta el momento respecto a los CDI y a los acuerdos de intercambio de información tributaria se basan en su mayoría en la deficiencia del intercambio a solicitud para identificar de manera masiva y rutinaria anomalías en el sistema financiero que tienen incidencias directas en la recaudación de impuestos, sin embargo, hay que ser coherentes a la hora de entender que el objetivo del intercambio a solicitud no apunta a la identificación masiva, mientras que el AEOI sí lo pretende. Si bien es cierto que las críticas a nivel fáctico son válidas, la justificación a nivel normativo está fundamentada en que no se había establecido un nivel de cooperación internacional suficiente hasta el 2014 para vincular jurídicamente a más de 90 jurisdicciones a incorporar en sus ordenamientos distintas formas de asistencia administrativa, entre estas incluido en el intercambio automático de información para luchar contra la evasión fiscal.

En esta misma vía, se entiende pues que, la efectividad del AEOI se concreta en el hecho de proporcionar información en tiempo real de incumplimiento fiscal o donde un impuesto ha sido evadido, por ejemplo, en la renta de una inversión extranjera directa aparte de su capacidad de detectar anomalías incluso cuando

las autoridades tributarias no han tenido indicios previos de incumplimiento. Adicionando otros beneficios como los efectos disuasivos, el aumento del cumplimiento voluntario de los contribuyentes en sus obligaciones fiscales y la motivación a los mismos y brindar a la entidad que tenga la facultad para solicitarle toda la información relevante (Fiscalité de L'épargne, 2015).

6. Particularidades de la Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria, el Estándar de Reporte Común y el Acuerdo de Autoridades Competentes

Actualmente, existen varios tipos de instrumentos que habilitan el intercambio de información: (i) los convenios bilaterales de doble imposición, que incluyen una cláusula de intercambio de información; (ii) los acuerdos de intercambio de información (TIEA); (iii) las directivas o decisiones que hacen parte del derecho comunitario, y (iv) la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal.

La CAMMT es un presupuesto del intercambio de información y no desarrolla los detalles del intercambio, por lo tanto, el método para intercambiar la información, qué tipo de información intercambiar, cuándo intercambiar esta información y los demás detalles para llevar a cabo el intercambio se encuentran en el Acuerdo de Autoridades Competentes (en adelante, AAC), que contiene al CRS y que es distinto de la Convención. Dicho acuerdo puede ser bilateral o multilateral. Será bilateral si desarrolla un convenio de doble imposición (CDI) o un acuerdo de intercambio de información y será multilateral si desarrolla la CAMMT. A su vez, esta permite realizar el intercambio de información a petición o solicitud, de manera espontánea y automática (Corredor, 2016).

La relación entre estos tres instrumentos es que la CAMMT en su artículo 6 incorpora la posibilidad de asistencia mediante intercambio automático, para lo cual es vital emplear el CRS, teniendo en cuenta que el instrumento normativo que lo contiene es el Acuerdo de Autoridades Competentes. En otras palabras, la CAMMT es la base para el AAC (acuerdo de autoridades competentes) que tiene en su contenido el estándar de reporte común para el intercambio automático.

Una vez claro que la CAMMT es un acuerdo marco multilateral marco y solo constituye la base normativa respecto al intercambio automático de información, los intercambios bilaterales entran en vigor una vez los signatarios presenten las notificaciones posteriores en virtud de la sección 7 del AAC.

En esta misma vía, se destaca que el carácter del AAC, como su misma denominación lo dice, es un acuerdo ejecutivo perfeccionado al nivel de las autoridades competentes, es decir, se puede definir como un compromiso celebrado entre una dependencia de la administración estatal con uno o varios órganos

gubernamentales extranjeros u organizaciones internacionales gubernamentales que puede derivarse de un tratado o no y, por lo tanto, no requiere de ratificación legislativa. Para el caso particular, los acuerdos se derivan y son perfeccionados en el marco de la CAMMT entre las autoridades competentes en materia fiscal de cada jurisdicción, entendiendo a estas como una persona jurídica o institución del Estado encargada de la recaudación de impuestos, sin importar si otras entidades públicas o privadas facilitan la recolección de información, siempre se entenderá que es la misma entidad.

Dicho de otra manera, el AAC establece los términos en los que se llevará a cabo el AEOI para fines fiscales, basados en la obligación que se asume en la Convención en su artículo sexto y tomando el CRS como el estándar de reporte. Cada jurisdicción tiene entonces la obligación de incorporar los términos del CRS en su legislación local y luego de activar el MCAA con cada uno de los socios con los que realizará el intercambio. Sin embargo, dada la naturaleza de este acuerdo se podría afirmar que en Colombia no se necesita del agotamiento del proceso de ratificación, por la sencilla razón de que no es un tratado, sino un acuerdo ejecutivo o un acuerdo interinstitucional (que también podría ser un acuerdo simplificado) para el cual únicamente se requiere la firma del AAC, acción ya desplegada por Colombia el 24 octubre de 2014, en Berlín.

Posterior a la firma del AAC, las notificaciones a presentar por cada jurisdicción incluyen: (i) una confirmación de que la legislación nacional de CRS está en vigor y si la jurisdicción intercambiará sobre una base recíproca o no recíproca; (ii) una especificación de los métodos de transmisión y cifrado; (iii) una especificación de los requisitos de protección de datos que deben cumplirse en relación con la información intercambiada por la jurisdicción –artículo 4 literal 3 CAMMT–, y (iv) una confirmación de que la jurisdicción cuenta con las debidas garantías de confidencialidad y de datos.

Una relación bilateral particular en el marco de la CAMMT para aplicar el CRS solo entrará en vigor si ambas jurisdicciones tienen el Convenio vigente, han presentado las notificaciones designadas en la sección 7 del AAC y se han especificado mutuamente en sus listas. En otras palabras, la forma en la que está diseñado el intercambio automático y multilateral de información es de tres niveles: primero, se firma la CAMMT; segundo, se firma el AAC y se adopta el CRS en una legislación secundaria, ya sea una resolución o su equivalente; y tercero; cada país firmante del CRS, en virtud del artículo 8 de dicho acuerdo, debe suministrar una lista en donde indique con qué países se quiere intercambiar información. Una vez la OCDE ha recibido todas las listas, se hace un cruce y únicamente aquellos países que mutuamente se incluyeron en sus listas y cumplan con todas las notificaciones explicadas podrán intercambiar información

de manera automática. Una vez completado este proceso, se puede afirmar que dos países tienen una relación de intercambio (OCDE, 2017).

Por otro lado, en el capítulo III de la Convención, se exponen las formas de asistencia, a saber (OCDE, 2017):

(i) Intercambio bajo solicitud, es decir, el Estado requerido proporciona información con relación a un caso específico al Estado requirente que lo ha pedido de manera específica (Artículo 5); (ii) intercambio automático, que se refiere al envío sistemático de información acerca de elementos de ingreso o capital específicos de una Parte a otra (Artículo 6); (iii) intercambio espontáneo, que se relaciona con la transmisión de información obtenida durante la revisión de la situación de un contribuyente o que podría ser de interés para el Estado receptor (Artículo 7); (iv) auditoría fiscal simultánea, que se refiere al suministro de información obtenida en el curso del análisis simultáneo en cada Parte involucrada, sobre la base de un acuerdo entre dos o más autoridades competentes, de la situación fiscal de una persona o personas en las que estos Estados tienen un interés común o relacionado (Artículo 8); (v) auditoría fiscal en el extranjero, es decir, la obtención de información mediante la presencia de representantes de la administración fiscal del Estado requirente en un análisis en materia fiscal en el Estado requerido (artículo 9).

Es muy importante denotar que en el artículo 6 de la CAMMT, donde se regula el AEOI, se estipula que respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que se determinarán mediante acuerdo mutuo, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información a que se refiere el artículo 4. Lo anterior implica que se requiere de un instrumento jurídico adicional para que las partes puedan efectivamente realizar un intercambio automático de información.

De acuerdo con el informe explicativo de la OCDE respecto a la CAMMT¹⁰, se puede afirmar que el instrumento adicional que se requiere es un Memorando de Entendimiento (en adelante MOU), el cual se puede definir como un compromiso no vinculante, de carácter político, que puede ser realizado entre Estados, OOI y otros sujetos, pero no está gobernado por el derecho internacional ni tiene las formalidades o las exigencias que de un tratado se derivan, en los términos de la Comisión de Derecho Internacional. (ONU, 1966)

10 El informe explica que el acuerdo sobre la cantidad y las características de los elementos factibles de intercambiarse automáticamente dependerán de los sistemas administrativos de cada Estado y brinda como opción consignar en un MOU, en los términos de lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 24 de la CAMMT. Para lo cual, la OCDE recomienda utilizar el Modelo de Memorandum de Entendimiento sobre el Intercambio Automático de Información para Fines Tributarios (OCDE, 2015).

Frente a esto surgen varios interrogantes: ¿por qué la OCDE utiliza este instrumento internacional para implementar el AEOI? ¿Sí es el instrumento más adecuado? ¿Cuáles son sus características?

Cuando dos o más países u otros sujetos de derecho internacional, como organizaciones internacionales desean vincularse, bajo un compromiso político, a una conducta en específico, acuden a un MOU cuya terminología es un poco más laxa que la utilizada en los tratados, en razón de que no tienen obligatoriedad. Respecto al contenido de estos instrumentos, se sabe que puede ser muy amplio, sin embargo, el límite existe precisamente cuando se tiene la intención de pactar un tema que es inconcebible bajo un instrumento internacional no vinculante (Aust, 2005), por ejemplo, la competencia de tribunal de arbitraje de inversiones para determinado caso.

Frente a la cuestión de si un MOU puede tener consecuencias legales o no, esta dependerá en gran medida de las circunstancias y los términos precisos del mismo. En casos excepcionales la intención de un Estado, expresada en uno de estos instrumentos puede tener consecuencias jurídicas. Cuando una declaración es hecha de un Estado a otro y contiene una obligación para uno de ellos o ambos y no se cumplen de la manera estipulada, se puede generar responsabilidad internacional, en virtud del principio internacional de buena fe (Aust, 2005).

Otro aspecto que destaca a los MOU es su confidencialidad y esta es una de las principales razones por las cuales los Estados lo prefieren en lugar de los tratados. La ausencia del requisito de publicidad se fundamenta en que no hay requisito a nivel nacional o internacional de publicarlo y de acuerdo con el artículo 102 de la Carta de Naciones Unidas, el MOU no requiere ser registrado en dicha organización.

Ahora bien, respecto al contenido que podría tener el MOU para el AEOI, se requiere que previamente los Estados acuerden los elementos a intercambiar y el procedimiento a seguir en un tratado, en tanto no resultaría muy eficaz intercambiar todo aquel elemento que sea susceptible de intercambiarse automáticamente y, en segundo lugar, no siempre resulta necesario para los participantes intercambiar información sobre los mismos elementos de ingreso o con la misma frecuencia de conformidad con un acuerdo semejante. La cantidad y las características de los elementos factibles de intercambiarse automáticamente dependerán de los sistemas administrativos de cada Estado.

Este modelo dispone en su artículo primero que sobre la base del artículo 6 de la CAMMT las autoridades del Estado X y el Estado Z procurarán suministrarse automáticamente la información a la que se refiere el artículo 2 del MOU, con respecto a las personas residentes en uno o ambos Estados.

Una vez clarificada la naturaleza de los MOU, se puede apreciar que lo que pretenden regular entre las partes que tengan una relación de intercambio

vigente son los términos y condiciones del intercambio automático, el tipo de información que se habrá de intercambiar automáticamente y el procedimiento de enviar y recibir la información y bajo cuál formato (OCDE, 2013). Si bien es cuestionable y puede pensarse que no es apropiado regular un tema como la información tributaria de los contribuyentes y su entrega a otras jurisdicciones por medio de un instrumento no vinculante, hay que aclarar que cada Estado debió surtir un procedimiento interno específico que garantiza que antes de llegar hasta esta instancia, ya se conocen todas las implicaciones de esta asistencia administrativa y, después de realizar las notificaciones requeridas para formalizar la relación de intercambio se han garantizado los derechos de los contribuyentes frente al manejo de la información y el mantenimiento de esta como confidencial.

El problema nace cuando una de las partes incumpla este compromiso político, que en principio no debería tener consecuencias jurídicas, no obstante, como proviene de varios instrumentos que sí son vinculantes y generan obligaciones para los Estados como sujetos de derecho internacional, su incumplimiento podría generar una responsabilidad para el infractor, destacando que las consecuencias del incumplimiento serían más a nivel político y reputacional, y podría llegar a ser bastante perjudicial para un Estado perder la oportunidad de intercambiar información de manera automática y recíproca.

7. Aspectos del sistema jurídico colombiano para efectuar el intercambio automático de información

A través de la Ley 1661 de 2013 y la Sentencia C-032 de 2014 se incorporó en el ordenamiento jurídico colombiano la CAMMT. Adicionalmente, la normatividad complementaria que incorporó el CRS es la Resolución 0119 del 30 de noviembre 2015, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), la cual es la autoridad competente en materia fiscal en esta jurisdicción.

De los pronunciamientos de la Corte Constitucional en dicha sentencia, cabe destacar que una vez estudiada la CAMMT, la corporación concluyó lo siguiente:

La Convención se orienta con los propósitos constitucionalmente admisibles en el ordenamiento colombiano y específicamente en la lucha contra las prácticas de la elusión y evasión tributaria en una economía internacional con jurisdicciones de baja o nula tributación que han conducido a que en el concierto internacional organismos de carácter multilateral como la OCDE conciben instrumentos que ataquen tales actividades lesivas del fisco. La Convención estudiada, apunta a lograr la asistencia administrativa entre los Estados Partes y consagra tres mecanismos básicos de asistencia los cuales son: El

intercambio de información, la asistencia para el cobro de créditos fiscales y el traslado y notificación de documentos. (Sentencia C-032, 2014, párr. 17)

Asimismo, destaca la Corte el principio de *pacta sunt servanda* en el sentido de que Colombia debe cumplir de buena fe las obligaciones adquiridas a nivel internacional y que las actuaciones de las autoridades colombianas deben ceñirse a dichos postulados, en concordancia con la teoría de las relaciones internacionales. Bajo esta premisa, este país se comprometió a realizar el primer intercambio de información para septiembre del año 2017 y las autoridades competentes en materia fiscal deben orientar sus acciones, en el marco de la buena fe, al cumplimiento de este compromiso internacional.

Según la OCDE al exponer las relaciones de intercambio, se evidencia que Colombia tiene 59 relaciones de intercambio activas, incluyendo las recíprocas y no recíprocas, hasta el momento. No obstante, cabe cuestionarse: ¿qué se requiere en el ordenamiento jurídico colombiano para llevar a cabo el compromiso adquirido por este país como adoptante temprano de la CAMMT?

En el artículo 6 se consagra la posibilidad de adelantar acuerdos mutuos entre los Estados partes para lograr un intercambio de información que se denomina automático, frente a lo cual la Corte Constitucional en la Sentencia 032 de 2014, dispone:

Ningún reparo tiene la Corte en relación con esta autorización, pues, esos eventuales futuros acuerdos deberán ser revisados para evaluar su constitucionalidad. Para la Sala, como se ha advertido antes y, acorde con la jurisprudencia, cabrá en este punto atender la obligación de exigir los estándares correspondientes de protección de la información, además de observar el principio de reciprocidad. (Sentencia C-032, 2014) (subrayado por fuera del texto).

A partir de esta afirmación, hay algunas cuestiones para destacar:

Primero, para hacer realidad el AEOI se requiere de la firma del AAC, paso que ya surtió Colombia en octubre de 2014, cuando ya la Corte se había pronunciado sobre la constitucionalidad de la Ley 1661 de 2013 que incorpora la CAMMT al ordenamiento jurídico. Dado el carácter del AAC como un acuerdo al nivel de autoridades competentes que de ninguna manera ostenta la calidad de un tratado, ¿por qué se debería evaluar la constitucionalidad del mismo sabiendo que la base legal de este es el artículo 6 de la CAMMT, la cual ya fue incorporada al ordenamiento jurídico colombiano?

Segundo, la Corte afirma que los eventuales futuros acuerdos serán revisados para evaluar su constitucionalidad y en la exposición de motivos del proyecto de la CAMMT presentada por la Dirección de Asuntos Jurídicos Internacionales,

al igual que en la información proporcionada por la misma OCDE, se establece que dichos acuerdos tendrán la calidad de MOU, así:

El intercambio de información automático, que consiste en el intercambio de información masiva que comprende muchos casos individuales del mismo tipo, que además está disponible periódicamente en el sistema de un Estado pudiendo así ser transmitida automáticamente de manera rutinaria, y cuya operatividad requiere de la suscripción de un Memorando de Entendimiento entre los Estados Parte concernidos. (Sentencia C-032, 2014)

En ese sentido, ¿cuál es la razón por la cual un instrumento no vinculante, tal y como es el MOU, deba ser sometido a revisión de la Corte para su aplicación, teniendo en cuenta que, bajo la teoría del derecho internacional, solo se requiere el acuerdo mutuo de las partes expresado mediante firma para su implementación? Precisamente esa es una de las características fundamentales de los MOU, es decir, la reducción de las formalidades y la diferencia de la terminología utilizada respecto a los instrumentos internacionales vinculantes.

Aparte de esto, después de declarada la constitucionalidad de la CAMMT, se entiende que se ha hecho toda la evaluación de su contenido y el ejercicio de comparación con la Constitución Política y los fundamentos del Estado social de derecho, entonces ¿por qué habrían de revisarse los instrumentos adicionales? Teniendo en cuenta que, en concordancia con el artículo 241 superior núm. 10, la Corte decide sobre la exequibilidad de los tratados, ese examen de la CAMMT ya se surtió por medio de la Sentencia 032 de 2014 y un MOU no debería someterse a revisión de la Corte Constitucional.

Anteriormente, se planteó el interrogante sobre la idoneidad del instrumento internacional a ser utilizado para especificar las pautas técnicas adicionales que se derivan del tratado. Si bien en la exposición de motivos no se dice que estos acuerdos tendrán el carácter de acuerdos simplificados, por su definición teórica es sensato afirmar que son los instrumentos adicionales a los cuales la Corte se refiere, esto fundamentado en que el carácter meramente declarativo y político de los MOU no se adapta al contenido de la obligación de un acuerdo complementario o simplificado, que en materia tributaria implicaría.

La Convención de Viena sobre el derecho de los tratados y el sistema jurídico colombiano prevén la existencia de los acuerdos simplificados, es decir, de un tipo de instrumentos internacionales que pueden ser suscritos por el presidente, sin tener que ser sometidos a control por parte del Congreso de la República y de la Corte Constitucional. (Abello, 2006). Estos son una clase especial de convenios internacionales que se desprenden de un tratado marco o convenio internacional de mayor dimensión, y la diferencia entre uno y otro radica esencialmente en la forma cómo se perfecciona el convenio y se expresa el consentimiento,

pues mientras en los tratados solemnes su perfeccionamiento exige un acto de ratificación autorizada por el Legislativo, en los acuerdos de forma simplificada solo se requiere la intervención del Poder Ejecutivo mediante el jefe de Estado como órgano supremo de las relaciones internacionales y el intercambio de los instrumentos de ratificación.

Dicha definición aplica perfectamente en este caso, en tanto la CAMMT sería la convención marco y los futuros acuerdos entre los Estados que habilitan el intercambio automático de información son los acuerdos simplificados. En esta misma vía, la Corte resalta que la evolución de las relaciones internacionales requiere que existan procedimientos mediante los cuales se dinamice el perfeccionamiento de las obligaciones internacionales, en particular en lo relativo a los asuntos de cooperación técnica y económica tal y como lo es la asistencia administrativa en materia tributaria.

Según la clasificación formulada por la Corporación, existen tres tipos de acuerdos simplificados: (i) aquellos que consisten en acuerdos complementarios o de desarrollo de los tratados ya incorporados en la legislación colombiana, caso en el cual, para su perfeccionamiento resulta necesario satisfacer dos requisitos: (a) el acuerdo simplificado debe formar parte y ser necesario instrumento de ejecución de un tratado solemne ya aprobado; (b) el acuerdo simplificado no puede contener obligaciones nuevas, que excedan el marco de los compromisos expresamente enunciados en el tratado ya aprobado (Abello, 2006); ii) acuerdos simplificados que son meras declaraciones de enunciados políticos, de actos unilaterales del Estado colombiano o de acuerdos verbales, como instrumentos que no están sometidos a la aprobación legislativa, y (iii) acuerdos simplificados que consisten en acuerdos sobre materias que son de la órbita exclusiva del presidente de la República, como director de las relaciones internacionales (Sentencia C-363 de 2000).

Al respecto, la Corte precisó que, sobre las dos primeras formas de acuerdos simplificados, se puede prescindir del trámite de aprobación parlamentaria y ponerse en vigor por el presidente ejerciendo su competencia como director de las relaciones internacionales, y bajo esa premisa, la evaluación jurídica no tiene como referencia a la Constitución, sino al tratado que origina el acuerdo simplificado, lo que impide el nacimiento de la competencia de la Corte Constitucional (Abello, 2006). Respecto de la tercera modalidad de los acuerdos simplificados, se precisó que, si el instrumento genera nuevas obligaciones para Colombia, aunque el nuevo instrumento parezca ser simplemente el desarrollo del tratado ya negociado, entonces resultará necesario efectuar el control de la Corte Constitucional.

Para el caso que nos ocupa, es claro que los acuerdos simplificados que se desprendan de la CAMMT son acuerdos complementarios o de desarrollo de dicha convención, ya incorporada en la legislación colombiana, y que para su perfeccionamiento cumplen con dos requisitos: primero, estos sí constituyen un

instrumento necesario de ejecución de la convención ya aprobada para efectuar el intercambio automático de información y, segundo, el acuerdo simplificado no contiene obligaciones nuevas, que exceden el marco de los compromisos expresamente enunciados en la CAMMT, específicamente en el artículo 6 de la misma.

En otras palabras, con el acuerdo adicional no aparecen relaciones nuevas para Colombia que no estuvieren pactadas anteriormente en el tratado marco, pero sí se perfecciona la misma en su sentido estricto y bilateral. Por ello, no se aprecia que las obligaciones contraídas en el acuerdo simplificado que son de carácter técnico para efectuar una cooperación administrativa rutinaria excedan, amplíen, rebasen o superen las que ya han sido previamente asumidas en la CAMMT.

Siendo así, cuando la Corporación afirma que dichos acuerdos serán evaluados para determinar su constitucionalidad, ¿se refiere al AAC?, ¿a los MOU o acuerdos simplificados que debe suscribir Colombia con cada jurisdicción con la que tenga una relación de intercambio? Si se refiere al AAC, ¿por qué se tendría que evaluar su constitucionalidad, teniendo en cuenta que por medio de la Resolución 0119 de la DIAN se incorporó la totalidad del CRS, con sus anexos técnicos para facilitar el AEOI, aparte de que un acuerdo de esta naturaleza es susceptible de control automático? Si se refiere a los MOU o acuerdos en forma simplificada, ¿por qué afirma la necesidad de su revisión si la misma corporación ha dicho que cuando no contengan obligaciones adicionales a las pactadas en el tratado marco dicha revisión no será necesaria y no habrá competencia de la corte para ello?

Para concluir este aparte, es comprensible que la manifestación de la OCDE frente al instrumento idóneo para expresar esa información técnica adicional será un MOU, por el carácter de político de la organización, sin embargo, haciendo el análisis pertinente dentro del sistema jurídico colombiano, la terminología apropiada a asignarle al instrumento es un acuerdo de manera simplificada, en razón a su contenido y a las obligaciones que lo anteceden.

Procediendo a una evaluación de la legislación colombiana respecto al tema que atañe este trabajo, en el artículo 132 de la Ley 1819 de 2016 que modifica al artículo 631 –del anterior estatuto tributario– se dispone, frente a las obligaciones relacionadas con el AEOI, que el director general de la DIAN definirá mediante resolución (Resolución 0119, 2015) las entidades que deberán suministrar información para efectos de cumplir con los compromisos internacionales en materia de intercambio automático de información, teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre el AEOI.

Para esos efectos, las entidades financieras sujetas a reporte deberán identificar, respecto de las cuentas financieras de las cuales sea titular una persona natural o jurídica sin residencia fiscal en Colombia o con múltiples residencias fiscales, incluyendo también los patrimonios autónomos y los beneficiarios efectivos o controlantes, toda la información exigida por el CRS para realizar el AEOI,

entre otras cosas: (i) nombre, apellidos, fecha de nacimiento y número de identificación tributaria del exterior del titular de la cuenta financiera y/o del beneficiario efectivo; (ii) una autocertificación de la persona en la que conste el país o jurisdicción de la cual es residente fiscal; (iii) el número de la cuenta financiera o su equivalente funcional en caso de no tenerlo; (iv) la identificación de la institución financiera para efectos del reporte internacional; (v) el saldo o valor de la cuenta y el saldo promedio al final de año calendario correspondiente o el saldo en un momento determinado de conformidad con el instrumento internacional. En caso de que la cuenta haya sido cerrada, se incluirá el saldo al momento de cierre; (vi) los movimientos en las cuentas financieras ocurridos en el año calendario correspondiente, y (vii) cualquier otra información necesaria para cumplir con las obligaciones internacionales contraídas por Colombia que señale la DIAN, mediante la Resolución 0119 del 2015, que incorpora el CRS.

En esta misma vía, las entidades financieras sujetas a reporte de información deberán implementar y aplicar los procedimientos de debida diligencia necesarios para la correcta recolección de la información mencionada anteriormente, teniendo en cuenta los estándares y las buenas prácticas formuladas por la OCDE sobre el AEOI.

Igualmente, en el proceso de debida diligencia en la identificación del beneficiario efectivo, es vital la cooperación con otras superintendencias, especialmente con la Superintendencia Financiera de Colombia, en los procedimientos relativos a la administración del riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (SARLAFT) (parágrafo 1). Dado el caso en que una persona natural o jurídica no proporcione la información requerida para determinar si tiene un indicio CRS, la institución financiera debe negarse a la apertura de la cuenta o el cierre de la misma cuando se trata de una actualización (parágrafo 3).

Actualmente, las entidades financieras en Colombia tienen el deber de realizar todo el procedimiento de debida diligencia en la vinculación de los clientes, adicionando la identificación de los indicios consignados en la Resolución 060 de 2014 de la DIAN, que se refiere a FATCA y se concentra más en criterio de la nacionalidad estadounidense para el reporte y de los indicios de la Resolución 019 de 2015 de la DIAN, que se definen a partir de la residencia fiscal u origen de la renta. En otras palabras, haciendo referencia al análisis planteado en la primera parte del presente artículo, se destaca que la definición de los indicios de FATCA para calificar a una persona como “reportable” se basan en el concepto de nacionalidad, mientras que el parámetro utilizado por la CAMMT que define sus indicios en CRS se define por el concepto de residencia fiscal y fuente u origen de la renta.

Hay dos diferencias principales entre los dos sistemas, mientras CRS está diseñado más como una expansión de los procedimientos de debida diligencia frente al lavado de activos, la financiación del terrorismo y el procedimiento de

conocimiento del cliente (AML y KYC), FATCA fue creado para identificar el beneficiario real o propietario efectivo de las cuentas de una persona a partir del derecho tributario estadounidense y CRS no contempla posibilidades de retención (Panayi, 2015).

De acuerdo con el comunicado de prensa número 149 del 9 de octubre de 2017 de la DIAN, a tal fecha, confirman que Estados Unidos –en virtud de FATCA y del AIIT suscrito con el Gobierno de Colombia– y otras 35 jurisdicciones amparadas CAMMT y el Estándar de Reporte Común de la CAMMT ya realizaron el AEOI.

Es importante destacar que tal y como lo dispuso la OCDE, el primer AEOI tendría lugar en septiembre del año 2017, con los adoptantes tempranos de la convención que son: Alemania, Argentina, Bélgica, Bermudas, Chipre, Corea del Sur, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Gibraltar, Grecia, Guernsey, Hungría, India, Irlanda, Isla de Man, Islas Caimán, Italia, Jersey, Luxemburgo, Malta, México, Noruega, los Países Bajos, Polonia, Portugal, el Reino Unido, República Checa, San Marino, Sudáfrica y Suecia.

Así las cosas, por medio de la normatividad explicada, se puede afirmar que, si bien el AEOI se encuentra vigente en Colombia, queda la duda sobre la naturaleza de los acuerdos a los que se refiere la Corte Constitucional que debe revisar y a los posteriores acuerdos que deben ser suscritos por los Estados con los que se tenga una relación de intercambio, en los términos dispuestos por la OCDE. No está de más aclarar que esta afirmación se hace respecto a la CAMMT y CRS, no respecto a FATCA, puesto que esta no tiene este problema, en razón de que se desarrolló por medio de un AIIT, que se incorporó a la normatividad colombiana por medio de la Ley 1666 de 2013 y su constitucionalidad fue evaluada mediante la Sentencia 225 de 2014.

De las manifestaciones de la Corte [en esa providencia], cabe destacar lo siguiente:

El TIEA es un tratado bilateral suscrito entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América, con el propósito de intercambiar información tributaria entre los contribuyentes colombianos y Estadounidenses, en aras de combatir la elusión y la evasión fiscal derivada del creciente aumento de las relaciones económicas transfronterizas y del movimiento internacional de capitales (...) el Acuerdo sometido a control se inscribe dentro de la lógica de promover la internacionalización de las relaciones económicas sobre las bases de equidad, reciprocidad y conveniencia (CP arts. 226 y 227). En efecto, este permite un suministro recíproco y permanente de información, cuyo propósito es colaborar en el logro de los objetivos del convenio. Al respecto, es preciso recordar que el antecedente remoto de este tipo de acuerdos se encuentra en las sentencias C-896 de

2003 y C-622 de 2004, en las que la Corte declaró la inconstitucionalidad de varias disposiciones que permitían el intercambio de información entre las autoridades tributarias, sin recurrir a la suscripción de un tratado internacional. Con fundamento en ello, el Gobierno Nacional y el Congreso de la República han aprobado un número considerable de tratados binacionales y multilaterales, que al tiempo que prevén medidas para evitar la doble tributación, consagran herramientas similares a las expuestas en este Acuerdo para combatir la evasión y la elusión fiscal.

Para soportar este argumento, la Corte acude a las sentencias: C-383 de 2008, por medio de la cual se aprueba el CDI Colombia-España; C-577 de 2009, por medio de la cual se aprueba el CDI Colombia-Chile; C-460 de 2010, por medio de la cual se aprueba el CDI Colombia-Suiza, C-295 de 2012 por medio de la cual se aprueba el CDI Colombia- Canadá; finalmente, la C-032 de 2014 que aprobó la CAMMT, providencias que evalúan la constitucionalidad de los tratados que se han hecho en el marco de las labores de la ONU y la OCDE, en sus diferentes medidas contra los fenómenos de la doble imposición y de la evasión fiscal.

En lo que tiene que ver con la transmisión de información a terceros países, la Corte resalta que debe analizarse la existencia de la reciprocidad y la importancia del derecho a conocer de la información objeto de intercambio, sobre todo, cuando se trata de intercambio de información automático y espontáneo. Este aspecto es fundamental respecto al debido proceso y se debe solicitar la adopción de medidas inmediatas que permitan hacer efectivos los derechos a la intimidad, información y al trato recíproco en las relaciones internacionales.

El ordenamiento jurídico de cada país contiene una gran variedad de derechos y garantías que podrían verse afectadas por el AEOI, entre estas se encuentran, dentro del derecho fundamental al debido proceso: notificación, audiencia, impugnación, recurso, derecho a no autoinculparse, pudiendo la persona afectada invocar, sobre la base de dichos derechos, la ilegalidad de pruebas ante los tribunales del Estado receptor de los datos transmitidos cuando la información se destine a otros fines distintos de los fiscales (Merino, 2011).

Si bien en el artículo 4 literal 3 de la CAMMT se dispone que cualquier parte puede, mediante declaración dirigida a otro de los depositarios, indicar que de conformidad con su legislación interna sus autoridades podrán informar a sus residentes o nacionales antes de transmitir la información relacionada con ellos y que esta notificación es requisito para habilitar las relaciones de intercambio. En este aspecto, las autoridades tributarias deben ser muy cuidadosas con los derechos de los contribuyentes y deben solicitarles a las entidades financieras que informen al cliente sobre la posibilidad de que la información que van a

proporcionar en tal calidad pueda llegar a ser tratada por entidades gubernamentales o autoridades competentes en materia fiscal de otros Estados.

En esta misma vía, si bien el artículo 21 de la CAMMT establece que nada de lo dispuesto en la misma Convención afectará los derechos a favor de los contribuyentes de conformidad con la normatividad interna y la práctica administrativa del Estado, la implementación efectiva del AEOI contempla situaciones en las cuales siempre existe ese riesgo de vulneración al derecho de *habeas data*, particularmente del *habeas data* financiero y se hace necesario verificar la capacidad de los Estados requirentes, para recibir información de esta índole.

En el artículo 25 de la Directiva de Asistencia Mutua de la UE se establece que las instituciones financieras sujetas a reporte son las que, en términos de *habeas data*, se consideran los responsables del tratamiento: “A efectos de la Directiva 95/46/CE, se considerarán responsables del tratamiento de los datos a las “instituciones financieras obligadas a comunicar información y a las autoridades competentes de cada Estado miembro” (Unión Europea, 2014, p. 1).

En lo que respecta a Colombia, en la Ley 1581 de 2012 se regula todo lo relativo al derecho fundamental al *habeas data* y se garantiza que a nivel interno se cuenta con la capacidad técnica y administrativa para recibir la información de manera recíproca, sin embargo, en la práctica existen muchos riesgos operativos para el manejo de información y hay que tener un especial cuidado con el *habeas data* financiero que será, a final de cuentas, lo más determinante a la hora de intercambiar información para efectos tributarios.

Tal y como lo dispone el artículo segundo de la ley de *habeas data* vigente, los principios y disposiciones contenidas en dicha ley serán aplicables a los datos personales registrados en cualquier base de datos que los haga susceptibles de tratamiento por entidades de naturaleza pública o privada. Igualmente, extenderá su ámbito de aplicación cuando el responsable del tratamiento o encargado del tratamiento no se encuentre establecido en territorio nacional, en virtud de normas y tratados internacionales.

Frente a esta cuestión, es evidente la necesidad de plantear un equilibrio que evite la situación de indefensión del contribuyente sin obstruir el procedimiento de intercambio de información y la actividad investigadora tributaria. Aquí juega un papel esencial el principio de proporcionalidad, ya que se debe examinar si la medida es necesaria, es decir, que no pueda alcanzarse por medio de una menos invasiva de los derechos del contribuyente; que la limitación que sufra este por la intervención de la administración sea proporcional al fin perseguido, como la lucha contra el fraude fiscal, y que bajo ninguna circunstancia se le dé al individuo un tratamiento discriminatorio (Unión Europea, 2014).

En lo relativo al manejo de la información, como se está frente a dos derechos cuya prevalencia debe ser determinada en cada caso, se debe acudir pues

al principio de proporcionalidad de cara a la colisión entre el derecho a la intimidad en lo que respecta a la protección de datos personales, con el intercambio de información tributaria, sin que ello suponga una restricción a la libre circulación de los datos entre los Estados (Fiscalité de L'épargne, 2015).

Sin duda alguna, el manejo de la información requiere de un estudio específico y se deben analizar entre otras cosas; el derecho a la privacidad, el derecho de acceso a la justicia, derecho al debido proceso, libertad y protección frente a leyes tributarias arbitrarias o discriminatorias, el derecho a no autoinculparse (Baker & Pistone, 2015).

Conclusiones

Bajo el entendido de que la soberanía es lo que dota de personalidad jurídica internacional al Estado para participar en la sociedad internacional y que el poder impositivo es una manifestación inherente al poder soberano de un país, se han estudiado los diferentes instrumentos jurídicos internacionales que permiten el intercambio de información tributaria, ya sea, a solicitud, espontáneo o automático, como una forma de asistencia administrativa.

Después de evaluar los CDI y el modelo comunitario de la CAN para evitar la doble imposición, se puede percibir que sus finalidades son específicas y que el intercambio de información a solicitud se posesiona como una herramienta complementaria en el desarrollo de medidas que luchan contra el choque del poder impositivo de dos jurisdicciones, no como el fin en sí mismo de dichos convenios. Sin olvidar que existe la posibilidad de habilitar un intercambio automático en virtud de un CDI o un AIIT, según lo dispuesto en el artículo 27 de la CAMMT.

Al realizar el ejercicio de derecho comparado entre la CAN y la UE, se vislumbra que esta última se encuentra actualizada con el intercambio automático de información tributaria que incorpora íntegramente el CRS y las recomendaciones formuladas por la OCDE al respecto. Mientras que la CAN contempla un modelo comunitario que pretende solucionar la doble imposición y atiende a los criterios fijados por la ONU y la OCDE. De esta manera, evaluando las diferencias que presentan una comunidad y otra en su nivel de integración económica, se aprecian las razones por las cuales la UE ha implementado, de manera más eficaz, la asistencia administrativa de los Estados miembros para lograr intercambiar información financiera y tributaria de manera automática y recíproca, fundamentados en los fines propios de la unión, los diferentes casos que se pueden presentar de manera cotidiana al interior de esta comunidad y teniendo en cuenta integración social, política y económica que hace años representa a dicha unión.

Si bien en su momento los CDI y los AIIT tenían objetivos específicos, los otros fenómenos que han surgido como consecuencia de la globalización financiera hacen necesario solucionar no únicamente el problema de la doble

imposición, sino del movimiento transfronterizo ilegal, la evasión y la elusión. Situaciones de las cuales se ha percatado la comunidad internacional y ha decidido hacer algo al respecto por medio del AEOI, por su capacidad de proporcionar información en tiempo real de un incumplimiento fiscal o donde un impuesto ha sido evadido y de detectar anomalías, incluso cuando las autoridades tributarias no han tenido indicios previos de incumplimiento, entre otros beneficios que puede proporcionar, como la cooperación de los contribuyentes no solo frente a la recolección de información, sino al pago de sus obligaciones.

Igualmente, el hecho de que el AEOI se efectúe por medio de un instrumento internacional que faculta a los Estados a la asistencia mutua implica que, una vez vigente, la información intercambiada genera unos deberes que no se pueden desconocer en ningún momento por los Estados parte atendiendo la sensibilidad de los datos intercambiados, la afectación que podría tener cualquier error en los derechos de los contribuyentes y en la soberanía del Estado mismo.

Al evaluar las puntualidades de la CAMMT y del AAC que contiene al CRS, se encontró que la Corte Constitucional colombiana manifestó, en su análisis sobre la constitucionalidad de la CAMMT, que se deben someter a revisión de esa Corporación los eventuales futuros acuerdos que activan el intercambio automático de información y materializan las relaciones de intercambio con otros países que son parte de dicha convención. La naturaleza de aquellos instrumentos a los que se refiere la Corte puede ser entendida de un lado como un memorándum de entendimiento, por lo expuesto por la OCDE y lo dicho en la exposición de motivos de la Ley 1661 de 2013 y, de otro, los acuerdos de carácter simplificados que se desprenden de la convención marco para efectuar el AEOI.

Si bien, es posible que la OCDE desde su perspectiva política determinó que fuese mediante un MOU, es más preciso afirmar que el termino propio para referirse a los documentos o acuerdos que se desprenden del CAMMT y que surgen con la finalidad de especificar aspectos técnicos para el AEOI es el de acuerdo simplificado, complementario o en forma simplificada, por su contenido, el tipo de obligaciones que consagra y el lenguaje por medio del cual es expresado el procedimiento como un deber que se deriva de otro más general, desarrollando a su vez el principio de *pacta sunt servanda* de las relaciones internacionales.

Actualmente, las entidades financieras tienen unas obligaciones indiscutibles frente a SARLAFT, al procedimiento de debida diligencia y el conocimiento del cliente. Adicionalmente, en virtud de los compromisos internacionales adquiridos se ha acentuado su deber frente a todos los clientes de hacer una búsqueda diligente de los indicios que consideran relevantes de acuerdo con lo definido en CRS y se consolida la obligación de remitir esta información a la DIAN, para que sea esta entidad, en su calidad de competente en materia fiscal, la que realice el intercambio con las autoridades tributarias de otras jurisdicciones. Ahora bien, al

analizar el problema expuesto anteriormente, aunque las entidades financieras cumplan a cabalidad con lo que les exigen, no existe claridad del instrumento jurídico que lo faculta. En otras palabras, cabe el cuestionamiento de si las relaciones de intercambio que están habilitadas de acuerdo a los datos proporcionados por la OCDE, y que deberán efectuarse para junio de 2018, se van a realizar o no, es decir, ¿sí se necesita surtir un procedimiento interno adicional en virtud de aquella inconsistencia o ya se hizo todo lo necesario en el ordenamiento jurídico colombiano para efectuar el AEOI?

Pues de acuerdo con el comunicado de prensa número 149 del 9 de octubre de 2017 de la DIAN, referido anteriormente por el AEOI, ya se encuentra habilitado y se realizó en los términos y en el tiempo así definido por la OCDE. Igualmente, si bien es importante saber el instrumento específico que lo faculta, ya son inevitables las acciones de la comunidad internacional que se han materializado en Colombia para prevenir y combatir la evasión y el fraude fiscal transfronterizo.

Con todo esto, es claro que para llegar hasta esta instancia Colombia ya agotó todo el procedimiento establecido por la OCDE en lo referente a la ratificación de la CAMMT, la firma del AAC y la incorporación del CRS como legislación secundaria, mediante la Resolución 0119 de la DIAN, lo cual implica que, en términos internacionales, el AEOI ya se encuentra habilitado.

El análisis realizado solo permite abordar uno de los aspectos que el AEOI implica, respecto al estudio de los instrumentos internacionales con los cuales pretende hacerse efectivo, queda remanente el estudio en lo referente al manejo de la información, *habeas data*, confidencialidad, capacidad del Estado referente tanto como del requerido de mantener el estatus de confidencial de la información financiera y tributaria que será intercambiada y que se asegure de que no se afectarán los derechos de los contribuyentes.

Acrónimos

AEOI.	Automatic Exchange of Información. Intercambio Automático de Información
AIIT.	Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria
CAN.	Comunidad Andina de Naciones
CMNU.	Convención Modelo de las Naciones Unidas para la Doble Tributación
CAMMT.	Convención de Asistencia Mutua en Materia Tributaria o Fiscal de Estrasburgo
CDI.	Convenios de Doble Imposición
CRS.	Common Reporting Standard. Estándar de Reporte Común
FATCA.	Foreign Account Tax Compliance Agreement

IAI.	Intercambio Automático de Información
IGA.	Intergovernmental Agreements. Acuerdos intergubernamentales
OCDE.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
MCAA.	Model Competent Authority Agreement. Modelo de Acuerdo de Autoridad Competente
MCT.	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE
SMF.	Formato Magnético Estándar
TIEA.	Tax Information Exchange Agreement. Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria
UE.	Unión Europea

Bibliografía

- Abello G. R., *El control constitucional de los acuerdos en forma simplificada en Colombia. Un caso de evasión del control*. Revista Colombiana de Derecho Internacional. (2006). Disponible en <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/internationallaw/article/view/14000>
- Alfaro, M. V., *Los principios generales del derecho comunitario y andino*. Revista de Derecho Comunitario, Internacional y Derechos Humanos. (2012).
- Arbeláez, A. Z., *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional: contribución al estudio jurídico de los instrumentos normativos del derecho monetario y financiero internacional*. Universidad del Externado, Bogotá. (2012).
- Aust, A., *Handbook of International Law*. Cambridge University, Press New York. (2005).
- Banco Mundial. *Doing Business: Going Beyond Efficiency*. (n.d.). Recuperado 04 de abril de 2017, de: http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/~/_media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Chapters/DB15-About-Doing-Busine
- Banco Mundial, *Doing Business 2017: Equal Opportunity for All*. World Bank, Washington (2017). DC: DOI: 10.1596/978-1-4648-0948-4.
- Barents, R.. *The autonomy of Community law*. Kluwer, London. (2004)Brigard & Urrutia Abogados. *Reforma Tributaria en dimensión internacional: Intercambio automático de información*. (2016). Obtenido de Reforma Tributaria Estructural: <http://reformatributaria.bu.com.co/reforma-tributaria-noticias-reforma-tributaria-en-dimensi%C3%B3n-internacional-intercambio-autom%C3%A1tico-de-informaci%C3%B3n/>
- Bruins, S., & Stamp, J., *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — . Document E.F.S.73. F.19 4 (1)*.
- Bull, H., & Watson, A. *Introduction. Expansion of International Society*. Clarendon Press, Oxford. (1989).
- Christians, A. *Humans Rights at the Borders of Tax Sovereignty*. University. School of Law, New York (2017). Obtenido de: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/Allison%20Christians.pdf

- Ley Estatutaria 1581 de 2012. Octubre 18 de 2012. DO. N° 48587 Ley 1661 de 2013. Julio 16 de 2013. DO. N° 48.853 Corredor, O., *Reforma Tributaria en dimensión internacional: intercambio automático de información*. Tributar Asesores SAS, 1-4. (2016).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-445 de 1995. Sala Plena de la Corte Constitucional. (M.P. Alejandro Martínez Caballero; Octubre 4 de 1995). Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-363 del 2000. (M.P. Álvaro Tafur Galvis; Marzo 29 de 2000). Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-383 de 2008. (M.P. Nilson Pinilla; Abril 23 de 2008).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-577 de 2009. (M.P. Humberto Sierra; Agosto 26 de 2009). Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-460 de 2010. (M.P. Jorge Palacio; Junio 16 de 2010).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-032 de 2014. (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; Enero 29 de 2014). Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-225 de 2014. (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; Abril 2 de 2014).
- Craig, P. P., & Búrca, G. D., *The evolution of EU law*. Universidad de Oxford, Londres. (2011). De la Torre, A., *Financial Globalization: Unequal Blessing*. Banco Mundial. (2002).
- Del Prado, J., *Los reglamentos y las directivas*. (2013). Obtenido de IMF Business School: <http://www.imf-formacion.com/blog/prevencion-riesgos-laborales/actualidad-laboral/los-reglamentos-y-las-directivas/>
- Resolución 0119. [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN]. Diciembre 1 de 2015. DO No. 49.713 Resolución 060. [Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN] Junio 12 de 2015.
- Fiscalité de L'épargne. (2015). *Statistique du 01.01.2008 au 31.12.2010, Switserlan*. Obtenido de https://www.estv.admin.ch/estv/de/home.html?_organization=605&_topic=44&_startDate=01.01.2015
- Garrido, M., *Las transformaciones del derecho en sociedad global*. Editorial Aranzadi, S.A., España. (2010)
- Graetz, M., *Taxing International Income - Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*. Faculty Scholarship Series. Paper 1618. (2001). Obtenido de http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1618
- Herrán, C. O., *La doble tributación internacional: principios y realidades de los convenios*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá. (2000).
- Mäntysaar, P., *The Law of Corporate Finance: General Principles and EU Law*. Management of Information. Springer Berlin Heidelberg. (2009).
- Merino, M., *El Intercambio de Información Tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*. Crónica Tributaria No. 139, 139-163. (2011).
- Mills, A., *Rethinking Jurisdiction in International Law*. *British Yearbook of International Law* 2014, 84(1), 187-239, DOI: doi: 10.1093/bybil/bru003 . (2014).
- OCDE & Consejo Europeo. *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal*. (2011). Obtenido de Protocolo del 2010: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf>
- OCDE. *Reporte sobre Prácticas Fiscales Dañinas o Reporte*. Francia. (1998).

- OCDE. *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. (2013). Obtenido de Editions OCDE. : <http://77dx.doi.org/10.1787/9789264201224>
- OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa*. (2015). Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE. *Questions and answers on international exchange relationships for CRS information*. (2017). Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf>
- OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Francia. (2017).
- U.N. *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. (2011). Obtenido de Asuntos Económicos y Sociales: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Panayi, C., *Current Trends on Automatic Exchange of Information*. (2015). Obtenido de Queen Mary University of London, School of Law: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2692057&rec=1&srcabs=2567646&alg=1&pos=9
- Philippon, T. (2016), *The FinTech Opportunity*. Obtenido de NBER Working Paper No. 22476: <http://www.nber.org/papers/w22476>
- Richardson, D., *Colombia y la Comunidad Andina de Naciones (CAN) frente al proceso de globalización e integración económica internacional. Aproximación normativa al TLC con Estados Unidos*. Revista Derecho Fiscal. Universidad del Externado. (2011).
- Roccatagliata, F., *The European Commission soft-law approach and its possible impact on EC Tax Law Interpretation*. Chapter 3, en P. Pistone, *Legal remedies in european tax law* (págs. 69-87). Austria: IBFD. (2008).
- Rosembuj, T., *Intercambio internacional de información tributaria*. Servicio de Publicaciones y Ediciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona. (2004).
- Sanz, G., *El régimen especial de transparencia fiscal internacional. Working Papers*. Instituto de Estudios Económicos de Galicia.Fundación Barrié de la Maza. nº 44. (2000).
- Schomberger, J. L.. *La problemática actual de los paraísos fiscales*. Revista Colombiana de Derecho Internacional. (2007).
- Shelton, D., *Commitment and Compliance: The Role of Non-binding Norms in the International Legal System*. Oxford University Press, Oxford. (2000).
- Stewart, H. (2016), *Offshore finance: more than \$12tn siphoned out of emerging countries*. The Guardian. 2016.
- Tello, C., *FATCA: Catalyst for Global Cooperation on Exchange of Tax Information*. Bulletin for International Taxation, 88-93. (2014).
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. 2010. Obtenido de Diario Oficial Europeo: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>
- Unión Europea. *Directiva 2014/107/ que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad*. Bruselas. (2014).

Unión Europea. Directiva 2011/16. *Diario Oficial de la Unión Europea*. Bruselas. (2016).

Zapata, A., *Gobernabilidad monetaria y financiera internacional: contribución al estudio jurídico de los instrumentos normativos del derecho monetario y financiero internacional*. Universidad Externado de Colombia, Bogotá. (2012).