

REVISTA N° 32

Director: Adolfo Atchabahian

# REVISTA DE TRIBUTACIÓN

AA ASOCIACIÓN ARGENTINA  
EF DE ESTUDIOS FISCALES

Número especial dedicado  
al Bicentenario de la Independencia  
de la Nación Argentina (1816-2016)

## SUMARIO

- La relación entre el derecho de los Tratados Internacionales y el Derecho Tributario: el caso del intercambio automático de información financiera  
Alberto Tarsitano
- Contenidos tributarios en los primeros tratados internacionales de un Estado en ciernes  
Eduardo Leonetti
- La historia de la armonización tributaria. Los tratados internacionales y el derecho positivo  
Roberto O. Condoleo
- Evolución histórica de la Cláusula de la Nación Más Favorecida  
Alejandro F. Lemme
- Tratados internacionales bilaterales con implicancias tributarias, desde 1811 a mayo de 2016  
Alberto M. Bello





# LA RELACIÓN ENTRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y EL DERECHO TRIBUTARIO. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

PREFACIO AL NÚMERO ESPECIAL DE LA REVISTA DE TRIBUTACIÓN

ALBERTO TARSITANO

La Comisión de Historia de los Impuestos de la Asociación ha elaborado el presente número especial de la Revista de Tributación, dedicada al Bicentenario de la Independencia de la Nación Argentina.

Hace tiempo ya, surgió en su seno la idea de recopilar, ordenar y sistematizar los tratados internacionales con relevancia tributaria, suscriptos por nuestro país durante los doscientos años de vida independiente.

La tarea demandó el paciente relevamiento de más de 7.500 tratados que componen el archivo digitalizado del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto. Cada uno de los textos incorporados al trabajo fue corroborado con la versión original o facsimilar. Cabe destacar en esta parte de la investigación, la dedicación especial brindada por el doctor Alberto Marcelo Bello.

La publicación se complementa con una serie de trabajos que hunden sus raíces en nuestra historia y que sirven de punto de encuentro entre el Derecho Internacional de los Tratados y el Derecho Tributario, y que a la vez demuestran la estrecha conexión existen-

te entre la soberanía y la potestad tributaria.

Precisamente, esa convergencia da pie a las reflexiones que siguen, en torno a los *Convenios automáticos de intercambio de información financiera*.

Se podrá así advertir que desde el primer tratado internacional celebrado luego de la Declaración de la Independencia –firmado con Gran Bretaña sobre Amistad, Comercio y Navegación, de 1825 respecto del cual indaga el exquisito ensayo del doctor Leonetti– ya se manifiestan las fases en la formación de un tratado internacional: la negociación, el consentimiento y firma, la aprobación legislativa, la ratificación por el Poder Ejecutivo y el canje de los instrumentos que lo ponen en vigencia.

Estos requisitos, ya vigentes en el período preconstitucional, no fueron observados en los acuerdos internacionales que sirven de base al futuro intercambio automático de información financiera.

No es necesario decir que en el Estado de Derecho, su implementación debe respetar los procedimientos y garantías constitucionales relativas a la segu-



ridad jurídica, el derecho de defensa y el uso adecuado de la información.

Nuestro país suscribió en el año 2011 la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (la Convención), con las modificaciones introducidas por el Protocolo, que la enmienda, la que fue ratificada por el Poder Ejecutivo, con reservas, el 31 de agosto de 2012. El 13 de septiembre del mismo año se efectuó el depósito del instrumento de ratificación en la Secretaría General de la OCDE.

Al ratificar la Convención, el Poder Ejecutivo declaró que la AFIP<sup>1</sup> es la au-

toridad competente para suscribir los mecanismos de intercambio automático de información, previstos –de manera breve– en su artículo 6. Dentro de ese marco, en el año 2014 se suscribió el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (CAA) y una matriz informativa común, denominado en inglés *Common Reporting Standard* (CRS).

Nuestro país se compromete por estos acuerdos al intercambio automático de información relativa a cuentas financieras, con 54 jurisdicciones a partir de 2017 y con otras 47 desde 2018 (entre ellas, Suiza y Uruguay)<sup>2</sup>.

- 1 El decreto 618/97 dispone en lo pertinente: art. 9 - Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente: e) solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa, a administraciones aduaneras y tributarias extranjeras y a organismos internacionales competentes en la materia.

La AFIP, por delegación del Ministerio de Economía (resolución 336/03), se encuentra habilitada para:

- Intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información relativa a acciones de recaudación y fiscalización con otras administraciones fiscales pertenecientes “a los países signatarios de convenios para evitar la doble imposición internacional”, celebrados por nuestro país.
- Acordar con tales administraciones, “los aspectos procedimentales” relacionados con el intercambio de información.

A la vez, el artículo 101, inciso d) –incorporado por la ley 25.795–, dispone que el secreto fiscal no rige:

“...Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. Tratar la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;
2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y
3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales”.

El alcance del inciso d) debe insertarse en el contexto de las facultades de la AFIP referida a los aspectos de implementación operativa o procesal, con lo cual no se podría extraer de la norma una autorización a la AFIP para celebrar tratados. De otro modo –a través de una norma indirecta referida al secreto fiscal– se estaría contrariando el orden constitucional. Tampoco es adecuado que las condiciones referidas al uso de la información derivada del intercambio, por otra parte muy incompletas, se inserten en este lugar.

- 2 El Banco Central de la República Argentina dictó las comunicaciones “A” 5.581, del 12 de mayo de 2014; y “A” 5.588, del 5 de junio de 2014, por las cuales dispuso que las entidades financieras deben arbitrar las medidas necesarias para identificar a los titulares de cuentas alcanzados por el estándar en materia de intercambio de información de cuentas financieras desarrollado por la OCDE.



Digamos, cuanto antes, que está fuera de duda la eficiencia y la legitimidad del intercambio automático de información financiera como herramienta eficiente para combatir la evasión fiscal. Un autor extranjero observa: “*En realidad la característica más destacada de la cultura impositiva argentina no es la existencia de fraude (un problema universal), sino su extensión y, sobre todo, la legitimidad social de este comportamiento*”<sup>3</sup>. Claro que los malos gobiernos, en especial la corrupción y la malversación de los fondos públicos, siempre se usan como la justificación discepoliana de que quien paga es un gil. Pero en tiempos de vigencia de una ley de “sinceramiento fiscal” como punto de partida para salir del cambalache hacia un país normal, es necesario advertir a tiempo para subsanar los vicios que pueden arruinar una buena medida de gobierno.

Con la mira puesta en la ejecución, la AFIP dictó la resolución 3826 (29/12/15), por la cual adopta el CRS y fija los deberes de información de las entidades financieras. En los considerandos de la resolución se dice:

*Que para cumplir con las obligaciones a las que se viene aludiendo, los alcances y definiciones referidas a sujetos alcanzados, cuentas y datos a suministrar, así como los procedimientos de debida diligencia a implementar, deben entenderse de acuerdo con los términos del CRS elaborado por la OCDE.*

*Que, en consecuencia, y conforme los alcances previstos en el CRS, procede establecer un régimen de información dirigido a las instituciones financieras obligadas a reportar acerca de las cuentas alcanzadas y con sujeción a los requisitos, formas, plazos y demás condiciones que se prevén en esta resolución general.*

La pregunta que cabe formularse es si la Convención, en cuanto cimiento que legitima el intercambio automático de información financiera, integra el ordenamiento jurídico argentino sobre la base del procedimiento de adopción seguido hasta el presente (art. 31 de la Constitución nacional). Y lo propio cabe preguntarse sobre el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes (CAA) y el *Common Reporting Standard* (CRS).

En ese sentido, en la causa “*Ekmekdjián, Miguel Ángel c/Sofovich, Gerardo y otros*” la Corte Suprema dijo –en vigencia de la Constitución de 1853– que un tratado internacional constitucionalmente celebrado, incluyendo su ratificación internacional, es orgánicamente federal, pues el Poder Ejecutivo concluye y firma tratados (art. 86, inc. 14, Constitución nacional), el Congreso Nacional los desecha o aprueba mediante leyes federales (art. 67, inc. 19, Constitución nacional) y el Poder Ejecutivo nacional ratifica los tratados aprobados por ley, emitiendo un acto federal de autoridad nacional.

También la Comisión Nacional de Valores emitió la Res. Gral. C.N.V. 631, del 18 de setiembre de 2014, estableciendo que los agentes registrados deben identificar a los titulares de cuenta alcanzados por dicho estándar.

Y, finalmente, la Superintendencia de Seguros de la Nación dictó la Res. Gral. S.S.N. 38.632, el 8 de octubre de 2014, instituyendo la misma obligación para las entidades sometidas a su régimen. El Banco Central de la República Argentina, la Comisión Nacional de Valores y la Superintendencia de Seguros de la Nación resolvieron en las normas indicadas que los sujetos comprendidos en sus previsiones deben presentar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información señalada.

3 Sánchez Román, José Antonio; “Los argentinos y los impuestos”, *Población y sociedad*, Siglo XXI Editores, Buenos Aires, 2013, p.12.



Como después ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con la aprobación de un tratado el Congreso participa en el acto federal complejo en el cual el Poder Ejecutivo concluye y firma el tratado, el Congreso Nacional lo desecha o aprueba y el Poder Ejecutivo lo ratifica (art. 75, inc. 22 y art. 99, inc. 11, de la Constitución nacional).

En la Causa "*Frites, Eulogio y Alemán, América Angélica c/ Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto-*" se debatió si la sola publicación de la ley que aprueba el convenio –debidamente promulgada por el Poder Ejecutivo nacional– implicaba su ratificación, quedando pendiente un simple trámite de comunicación del Poder Ejecutivo al organismo internacional correspondiente para que entre en vigor, de manera tal que la materia comprendía el alcance que cabe asignar a las cláusulas de la Constitución nacional que regulan las facultades del Poder Ejecutivo nacional, en lo atinente al trámite para la aprobación y ratificación de los tratados internacionales.

En dicha causa, el ministro Boggiano<sup>4</sup> explicó que la ratificación de un tratado, considerada como una de las formas de manifestación del consentimiento contempladas en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados (arts. 11 y 14), es indudablemente un acto internacional y, como tal, debe ser realizada por el jefe de Estado, jefe de Gobierno, ministro de Relaciones Exteriores, o sus representantes (art. 7 de dicha Convención).

Y aclaró, convenientemente, que esta ratificación, como acto internacional vinculante para el Estado, no es la aprobación del Poder Legislativo contemplada en el art. 75, inc. 22, de la Constitución nacional –a veces con-

fundida con la ratificación– pues esta última sólo tiene por efecto autorizar al Poder Ejecutivo nacional a ratificar el tratado en sede internacional. Agregó, también, que en nuestro régimen constitucional, es el Poder Ejecutivo, en representación de la Nación, quien ejerce competencias constitucionales exclusivas para asumir obligaciones internacionales por la decisión de ratificar los tratados internacionales (arts. 27 y 99 incs. 1 y 11 de la Constitución nacional).

Hay bastante confusión acerca de cómo se realizará el intercambio. Empezando por la dificultad de encontrar un texto en español, aunque no fuera una versión oficial, del CAA y del CRS. En la página de la OCDE se publican las versiones en inglés con los comentarios.

Llama la atención que, tratándose de convenios internacionales, es decir, tanto la Convención como el CAA y el CRS, ninguno de ellos fuera aprobado por la ley (art. 75, inc. 22, Constitución nacional). Y es ilegal la delegación en la AFIP para suscribirlos. Más arriba se expuso la doctrina de la Corte Suprema sobre la naturaleza de "acto federal complejo" del tratado. Además, no debe olvidarse que el intercambio automático de información sobre cuentas bancarias involucra garantías individuales tuteladas por la Constitución, como el derecho a la intimidad y privacidad, la seguridad jurídica y el derecho de defensa. Lo curioso es que el mismo texto de los instrumentos puestos a consideración por la OCDE, así como los comentarios que los integran, ponen reiteradamente de relieve la necesidad de que cada país adopte los pasos necesarios en su legislación interna para que el sistema entre en vigencia.

4 Agradezco asimismo al doctor Antonio Boggiano, el fructífero intercambio de ideas sobre la tesis aquí expuesta.



Por otra parte, el intercambio de información, según se prevé en los instrumentos ratificados por la Argentina, no puede prescindir de la bilateralidad, como también lo consideran los instrumentos de la OCDE. Es decir que, a partir de las fechas precedentes, nuestro país deberá acordar con cada Estado, los tiempos y condiciones del intercambio. No habrá entonces un flujo multilateral masivo y automático de la información entre la totalidad de las jurisdicciones que se comprometieron a adoptar el estándar global. Aquí

se abre un segundo interrogante acerca de si este acuerdo bilateral también requiere de ley que lo apruebe, o si en la medida en que ambas jurisdicciones signatarias hayan suscripto el acuerdo multilateral, alcanza con un acuerdo ejecutivo entre las administraciones fiscales, inscripto ante la Secretaría de la OCDE (ver CAA, Sección 7).

El tema, no obstante su gran importancia, ha recibido un trato muy deficitario y confuso. Urge subsanar la situación para evitar futuras nulidades.