

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN DERECHO

**CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS DE LA NORMATIVA FISCAL DE LAS
JURISDICCIONES GENERADORAS DE COMPETENCIA FISCAL NOCIVA**

EL CASO DE COSTA RICA

SILVIA ELENA QUIRÓS COTO

CARNÉ A34148

JOSÉ MANUEL ROJAS RAMÍREZ

CARNÉ A44651

2012

Agradecimientos y dedicatoria

A mi madre, mi guía y ejemplo, parte esencial de mi vida.

A mis hermanos y sobrinos por estar siempre ahí, por su apoyo y paciencia en este proceso.

A mi padre, mi ángel de la guarda.

A Nancy, por su amor y apoyo incondicional.

José Manuel

Agradecerle primero a Dios, que sin su gracia no hubiera cosechados estos frutos.

A mis papás por todo su apoyo, y por darme las bases necesarias para ser la mujer que soy
ahora.

A mis hermanos por toda su ayuda y su apoyo.

A Luis por toda la paciencia, la ayuda y esas palabras que me inspiraron a seguir adelante.
Por ser mi ejemplo a seguir de esfuerzo y dedicación.

Silvia

INDICE GENERAL

Agradecimientos y dedicatoria	i
TABLA DE ABREVIATURAS	iv
RESUMEN.....	v
Ficha Bibliográfica	viii
INTRODUCCIÓN	1
Título Primero	8
Calificación de las Jurisdicciones Generadoras de Competencia Fiscal Nociva.	8
Capítulo I.....	8
Generalidades de las Jurisdicciones Generadores de Competencia Fiscal Nociva.	8
Sección I: Orígenes.	9
I.a. Naturaleza Jurídica.....	9
IMPUESTO.	11
TASA	13
CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.....	16
Sección II: Conceptualización	17
II. a). Tipos y clasificaciones de las jurisdicciones generadoras de competencia fiscal nociva.....	20
b) Evolución histórica del concepto.....	24
Capítulo II	26
La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.....	26
Sección I. Creación y estructura.	27
<i>CENTRO DE COOPERACIÓN CON PAÍSES NO MIEMBROS</i>	31

Sección II. Historia	33
Sección III. Antecedentes de la OCDE en materia de Competencia Fiscal Nociva.	39
<i>Los Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Dañinos</i>	42
La creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas.....	44
Sección IV: Calificación de Costa Rica en materia de Competencia Fiscal Nociva, según la OCDE.	51
Título Segundo	62
El caso de Costa Rica y su Calificación como País no Cooperante en Materia de Competencia Fiscal Nociva.....	62
Capítulo III	62
Aspectos Catalogados por la OCDE para considerar a Costa Rica como país no Comprometido con el Estándar de Transparencia Fiscal.....	62
Sección I: Los Convenios de Intercambio de Información.	62
Sección II: Secreto Bancario.	86
Sección III: Acciones al Portador	109
Capítulo IV	124
Análisis de la Ley 9068, “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”.	124
Sección I. Análisis de Costa Rica como posible Jurisdicción Generadora de Competencia Fiscal Nociva, según los elementos expuestos.	124
Sección II. Ley N° 9068 “LEY PARA EL CUMPLIMIENTO DEL ESTÁNDAR DE TRANSPARENCIA FISCAL”.....	127
Sección III: Convenios firmados por Costa Rica.....	170
Sección IV: Deficiencias y Lagunas en la Normativa Vigente.	177
CONCLUSIONES	192
BIBLIOGRAFÍA	201

TABLA DE ABREVIATURAS

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico..... (OCDE)

Organización de Naciones Unidas..... (ONU)

Código de Normas y Procedimientos Tributarios..... (CNPT)

Impuesto de Valor Agregado..... (IVA)

RESUMEN

El presente trabajo final de graduación se realizó con el fin de conocer más a fondo la situación de nuestro país con relación a las regulaciones internacionales en materia tributaria, y analizar cuáles son las deficiencias que presenta nuestro ordenamiento jurídico en cuanto a las normas internacionales que regulan la transparencia fiscal; y las disposiciones para que un país sea considerado una jurisdicción de competencia fiscal nociva.

En la actualidad, este tema ha sido poco desarrollado por parte de la doctrina costarricense, incluso por la legislación de nuestro país; por lo que este tipo de información se obtiene sólo a través de autores internacionales o de organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

En los últimos años, la transparencia fiscal y los Convenios de Intercambio de Información, han ocupado un lugar muy importante en la actualidad de Costa Rica y en el campo del Derecho Tributario, donde el desconocimiento de dicha información puede afectar tanto a la Hacienda Pública como a los contribuyentes.

Como hipótesis de trabajo se trabajó la siguiente: *“Si Costa Rica, sigue firmando Convenios de Intercambio de Información Tributaria, y continúan con los elementos estructurales de su sistema tributario, entonces a pesar de los convenios, ¿Costa Rica es*

una Jurisdicción Fiscal que implica Competencia Fiscal Nociva para otras jurisdicciones?”.

Para poder desarrollar el presente trabajo final de graduación se elaboró un objetivo general; donde se analizaron las deficiencias jurídicas presentes en el ordenamiento jurídico costarricense respecto a los estándares internacionales de transparencia fiscal, y por ende, el riesgo de ser considerado como Jurisdicción Generadora de Competencia Fiscal Nociva.

El trabajo de investigación se basará en tres enfoques importantes, son: doctrinario, normativo y fáctico. De manera que realizando un estudio de la doctrina podamos conocer la naturaleza jurídica de los paraísos fiscales, la definición de términos importantes como el secreto bancario, impuesto, tasa, características de las jurisdicciones de competencia fiscal nociva, etc. Posteriormente, con el enfoque normativo se busca analizar las disposiciones que contienen las figuras mencionadas dentro de nuestra legislación, y examinar sus alcances y limitaciones. Luego, en el enfoque fáctico se pretende analizar las particularidades de nuestra legislación, y las lagunas o deficiencias que presenta nuestro ordenamiento jurídico y la realidad actual de nuestro país con relación a las jurisdicciones de competencia fiscal nociva.

Como conclusiones más importantes se pueden mencionar; la necesaria participación de Costa Rica en el mercado global, se ve afectada por la imagen que refleja el hecho de haber estado calificado como un paraíso fiscal por parte de la OCDE; la Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, propone adecuar el marco legal en materia tributaria, de forma tal que nuestro país esté acorde, con los procedimientos y

requerimientos que demandan otras naciones en el marco de la economía global; como medida de garantía en torno a la transparencia fiscal, nuestro país, debe cumplir los estándares fiscales establecidos por el foro global, los mismos que a la vez han sido aceptados por la comunidad internacional; Costa Rica debe comprometerse, tanto a nivel Legislativo como a nivel de Administración Tributaria para cumplir con el estándar internacional, a fin de no ser calificados como países no cooperantes con el intercambio de información o como una jurisdicción generadora de competencia fiscal nociva; Consideramos que la aprobación del proyecto de ley 17677 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” es de vital importancia para que el estado costarricense cumpla con el estándar que establece el Foro Global para ser considerado un estado que cumple con la normativa global de Transparencia e Intercambio de Información Fiscal.

Ficha Bibliográfica

Quirós Coto, Silvia Elena; Rojas Ramírez, José Manuel “Características Jurídicas de la Normativa Fiscal de las Jurisdicciones Generadoras de Competencia Fiscal Nociva: El Caso de Costa Rica” Tesis para optar por el grado académico de licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 2012.

Director: Francisco Villalobos Brenes

Palabras Claves:

- Transparencia Fiscal
- Tributos
- Competencia Fiscal Nociva
- Secreto Bancario
- Convenios de Intercambio de Información
- Acciones al Portador

INTRODUCCIÓN

Para abastecer las necesidades de un Estado llámense estos bienes y servicios, es necesario un sistema tributario que permita cubrir los costos de estos bienes y servicios. Este sistema viene a ser un cuerpo de normas que gravan ciertas actividades y bienes de los administrados.

Es un conjunto de tributos, que tienen como fin alcanzar los objetivos propuestos en la política fiscal promovida por el Estado para alcanzar una estabilidad económica que le permita un crecimiento constante, recaudando impuestos en función de esos objetivos propuestos.

La globalización económica, caracterizada por la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado.

Cambios que comprenden a la política tributaria y, por ende, a la Administración Tributaria, a la que se le requiere mayor eficiencia.

Según la exposición de motivos del proyecto de Ley para el Cumplimiento del Estándar Fiscal, la globalización, también, ha traído consigo aspectos negativos como la

aparición de la competencia fiscal perjudicial-nociva, los paraísos fiscales y la falta de transparencia¹.

La incidencia de los paraísos fiscales sobre las economías de los distintos Estados ha desembocado en una serie de medidas normativas tendientes a restringirlos y desincentivarlos. Esta práctica se desarrolla a partir de los años setentas en la mayoría de países europeos, así como en los demás miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Hay que recordar que en 1998, el G-7 (grupo conformado por las siete naciones más industrializadas del mundo) solicitó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) la preparación de un reporte en el cual se determinarían las características principales que poseían las denominadas jurisdicciones preferentes o paraísos fiscales, así como una lista de estos territorios. Según lo establecido, posteriormente, por este organismo, los paraísos fiscales generan una conducta de “evasión de Estado”, en donde se facilita el ocultamiento de rentas gravables en otras jurisdicciones. Esta situación fundamentó el informe de la OCDE, denominado “Prácticas Fiscales Nocivas”, en el que se determinaron los elementos característicos que podrían ocasionar la clasificación de un territorio como “paraíso fiscal.”

Si bien, Costa Rica no fue calificada como paraíso fiscal, la OCDE requirió desde el año 1998, acciones concretas por parte del país para eliminar de su normativa aquella que

¹ <http://www.conare.ac.cr/proyectos/17677.htm>

este organismo consideraba que promovía la lucha fiscal perniciosa, que era la que podría producir su eventual calificación como paraíso fiscal.

En el caso de Costa Rica, a la fecha, trece años después se están empezando a tomar medidas concretas para cumplir con las recomendaciones de la OCDE, después de varios avisos y requerimientos para su cumplimiento por parte de esta organización, pero el plazo para cumplir los compromisos adquiridos se terminó en junio del 2011.²

Costa Rica, a pesar de no ser un país miembro de la OCDE, fue identificada desde 1998 como un país que requiere adecuar su normativa a las recomendaciones emitidas por esta Organización, por contener en su legislación elementos que satisfacen los parámetros establecidos por el Informe de la OCDE de 1998 para calificar un país como paraíso fiscal, aún cuando no fue declarada como tal. Esta situación se debió, principalmente, a las circunstancias particulares que dan origen a la satisfacción de uno de los requisitos que es la baja o nula tributación, en nuestro caso, generada por la adopción del principio de territorialidad, que si bien no es en sí mismo un régimen que otorga este tipo de beneficios fiscales directos, los genera indirectamente al excluir de las rentas gravables, aquellas rentas generadas en el extranjero. El requisito anterior junto con la presencia de los otros requisitos identificados por la OCDE, hubiesen justificado que se calificara al país como paraíso fiscal.

² http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf

Sin embargo, como se mencionó, el análisis particular de las causas que generan los eventuales beneficios fiscales por parte de la OCDE, permitió que no nos incluyeran en la lista en cuestión. No obstante, ello no implicaba que en Costa Rica no se estuviese cumpliendo con los otros requisitos determinados por la OCDE para identificar a un paraíso fiscal, por lo que se le exhorta a Costa Rica por realizar los cambios pertinentes en su legislación, a fin de adecuar su normativa a las recomendaciones de esta Organización.

Tal y como ha quedado evidenciado, Costa Rica viene cumpliendo casi en el último momento con los compromisos internacionales adquiridos, lo que se evidencia nuevamente en el tema objeto de estudio. Para el mes de mayo de 2011, no se habían firmado los doce convenios de intercambio de información, pero para finales de junio de 2011, Costa Rica alcanza la meta de firmar los doce convenios requeridos por la OCDE y logra ser incluida en la lista de países que han cumplido sustancialmente con el estándar de transparencia fiscal internacional, pero con tareas pendientes como lo es la de adecuar su normativa legal a los compromisos adquiridos con dicha organización.

El último Informe de Progreso emitido por la OCDE en cuanto a la implementación del estándar internacional de intercambio de información fiscal, fue el del 2010. Inicialmente, la lista de la OCDE contenía en la “lista blanca” a quienes cumplían con la norma internacional, en la “lista gris”, que eran las jurisdicciones que se habían comprometido a cumplir con la norma internacional y cuatro países en la “lista negra” que no habían realizado compromiso alguno. En cuestión de días después de la publicación del

Informe del 2010, los cuatro países de la “lista negra”: Costa Rica, Malasia, Filipinas y Uruguay, se comprometieron a cumplir y fueron trasladados a la “lista gris”³.

Costa Rica al mes de junio de 2011, logra suscribir doce convenios de intercambio de información que le permiten su traslado de la lista gris a la lista blanca de países que han implementado sustancialmente el estándar internacional de intercambio de información fiscal, logrando con ello evitar ser objeto de sanciones económicas por parte de los países de la OCDE.

El presente trabajo lo que busca es analizar, en un principio, las deficiencias jurídicas presentes en el ordenamiento jurídico costarricense respecto de los estándares internacionales de transparencia fiscal, y por ende, el riesgo de ser considerado como jurisdicción generadora de competencia fiscal nociva. Una vez determinado lo anterior, se analizará a fondo la ley número 9068, denominado “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” y determinar con esto, que si bien, en Costa Rica existen, actualmente, más de doce convenios de Intercambio de información, qué implicación tendrán estos convenios firmados para que el Estado Costarricense pudiera ser considerado un Estado generador de competencia fiscal nociva para otras jurisdicciones.

Es, precisamente, este punto el que se estimula y en el cual se justifica para llevar a cabo la siguiente investigación. Costa Rica en teoría ya habría cumplido con uno de los puntos que a consideración de la misma OCDE es de los más importantes para cumplir con ese estándar fiscal, y es precisamente tener doce o más Convenios de Intercambio de

³ Ídem

Información firmados. Pero llamó la atención el hecho de que Costa Rica no contara con herramientas jurídicas necesarias para poder ejecutar aspectos de gran importancia que necesariamente deben ser incluidos en los convenios firmados, para que estos tengan relevancia y puedan ser ejecutados debidamente y alcanzar así el fin para el cual fueron negociados.

El objetivo general está enfocado en revelar las deficiencias jurídicas presentes en el ordenamiento jurídico costarricense respecto de los estándares internacionales de transparencia fiscal, y por ende, el riesgo de ser considerado como Jjurisdicción Generadora de Competencia Fiscal Nociva.

Y como objetivos específicos se puede citar: conceptualizar los títulos habilitantes para que Costa Rica sea considerada una Jjurisdicción Generadora de Competencia Fiscal Nociva, determinar el papel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico como ente calificador de Paraísos Fiscales; así como identificar en la legislación costarricense los posibles vacíos que lo hacen ser calificado como Jjurisdicción Generadora de Competencia Fiscal Nociva.

La hipótesis que se pretende demostrar, por medio de la realización de la presente investigación, es que si Costa Rica, sigue firmando Convenios de Intercambio de Información Tributaria, y continúan con los elementos estructurales de su sistema tributario, entonces a pesar de los convenios, ¿Costa Rica es una Jurisdicción Fiscal que implica Competencia Fiscal Nociva para otras jurisdicciones?

El método hipotético deductivo será el utilizado en la presente investigación, ya que lo que se pretende es demostrar la validez de esta hipótesis, y su respuesta, ésta se demostrará mediante el análisis de la información de diversas fuentes, como lo serán múltiples libros de texto, de doctrina, tanto nacional como extranjera, revistas académicas y trabajos finales de graduación. Cabe destacar que debido a lo actualizado del tema y a los constantes cambios, que en materia fiscal se presentan, no solo se acude a fuentes escritas mencionadas, sino también, a fuentes electrónicas, las cuales son los medios más utilizados por los organismos internacionales para actualizar la información que estos brindan, así mismo, se dará un análisis a la legislación nacional e internacional, así como la jurisprudencia que se ha recopilado al respecto.

El Trabajo final de graduación está estructurado en dos grandes títulos, el primero es relativo a las Jurisdicciones Generadoras de Competencia Fiscal Nociva o Paraísos Fiscales, con un capítulo de generalidades, clasificación y conceptualización; otro capítulo sobre la OCDE y sus antecedentes en materia de Paraísos Fiscales, y un segundo título sobre el caso de Costa Rica y su clasificación como país no cooperante en materia de competencia fiscal nociva, con dos capítulos, el primero con los aspectos catalogados por la OCDE para considerar a Costa Rica como país no comprometido con el estándar de transparencia fiscal y un segundo capítulo con el análisis de la ley 9068, “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”.

Tanto los títulos como los capítulos y sus respectivas secciones responden a los objetivos generales y específicos de la investigación realizada, que prueba la hipótesis y nos da una respuesta, mediante la metodología ya expresada con anterioridad.

Es importante mencionar, que el contexto en que se desarrolló este Trabajo Final de Graduación fue muy cambiante; ya que, el mismo se da durante la discusión en la Asamblea Legislativa del proyecto de ley 17677, y su consecuente aprobación en agosto del presente año, dando origen a la Ley 9068 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal. Esto provocó que nos enfrentáramos constantemente a realizar cambios en la estructura de la investigación y ajustar el contenido de la misma, de la mano con el avance de dicho proyecto de ley.

Título Primero

Calificación de las Jurisdicciones Generadoras de Competencia Fiscal Nociva.

Capítulo I

Generalidades de las Jurisdicciones Generadores de Competencia Fiscal Nociva.

Sección I: Orígenes.

I.a. Naturaleza Jurídica.

El desarrollo de las sociedades a lo largo de la historia, se ha basado en buena parte, en su capacidad de financiar y cubrir las necesidades del Estado por medio de los tributos, la obligación por cumplir una serie de compromisos con la sociedad requerirá siempre, no solo de una estructura administrativa y humana, sino también, de los recursos financieros que la Hacienda Pública requiere para hacerle frente a esas obligaciones que se tienen para con la colectividad.

Es acá en donde se viene a afirmar ese papel que juega el Estado, de ser coactivo en el momento de imponer un tributo, llámese como se llame, sea un impuesto, una tasa o bien una contribución especial, el propio Estado, será el que velará por administrarlos y exigir por parte del administrado una prestación económica, contrario a esto contaría con la facultad de establecer un debido proceso, a fin de cobrar o exigir el reintegro de los montos, todo esto en virtud de esa potestad de imperio que como Estado lo facultad.

El autor FERNANDO PÉREZ ROYO, define el tributo como “...*una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos...*”⁴

⁴ PEREZ ROYO (Fernando). Derecho Financiero y Tributario: Parte General?. Madrid, España. Editorial Civitas S.A. 4º edición. 1994

Estableciendo de esta forma la coactividad y el carácter contributivo del tributo como características fundamentales del concepto dado.

El autor indica que la coactividad, viene dada al ser el tributo una prestación establecida de forma unilateral por parte del Estado, sin que exista el consentimiento de voluntad por parte del sujeto obligado; asimismo, se refiere a que el carácter contributivo es la nota básica del concepto, y es lo que caracteriza al tributo como institución, al ser el destino del tributo la financiación de gastos públicos o necesidades colectivas, así llamadas por Pérez Royo, haciendo hincapié en que su carácter contributivo constituye la razón de ser de la institución y lo que lo diferencia de otras prestaciones, tales como multas o sanciones pecuniarias, que como lo indica el autor siendo igualmente coactivas, carecen de esa finalidad o razón de ser.⁵

De igual forma, el autor FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA establece una serie de características fundamentales del tributo: a) es una prestación coactiva, b) es una prestación pecuniaria y c) tiene la función de asegurar al ente público los medios necesarios para el financiamiento de los servicios públicos.⁶

Por su parte, el autor JAVIER LASARTE ÁLVAREZ, define el tributo como “... *una prestación patrimonial coactiva exigida, conforme a ley, por un ente público con el fin de financiar los gastos públicos, que debe tener en cuenta los principios constitucionales*

⁵ *Ibíd.*

⁶ Saínz de Bujanda, Fernando (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. 10ma. Ed. Universidad Complutense de Madrid.

de justicia fiscal, atendiendo, fundamentalmente, a la capacidad económica de las personas a satisfacerlos.”⁷

La doctrina efectúa una clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, siendo ésta la clasificación más general, y que, a la vez, es la seguida por nuestro ordenamiento jurídico, esto de conformidad con el artículo 4 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios los cuales conceptualizaremos de forma concreta.

IMPUESTO.

El impuesto, que para la doctrina mayoritaria es considerado el tributo con mayor importancia, cuenta con un gran número de definiciones, de las cuales se tomarán como referencia las de mayor influencia en nuestro ordenamiento jurídico.

PÉREZ ROYO define el concepto de Impuesto como “...aquel tributo, cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración...”⁸.

Por parte del autor JUAN JOSÉ FERREIRO LAPATZA define el impuesto como “...una obligación de Derecho Público establecida por la Ley para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad...”, considerando el mismo Ferreiro Lapatza como interpretación correcta del concepto de impuestos como “...los tributos que

⁷ Lasarte Álvarez, Javier (1999) Manual de Derecho Tributario. 2nda. Ed. Comares. Granada.)

⁸ PÉREZ ROYO (Fernando). Derecho Financiero y Tributario: Parte General?. Madrid, España. Editorial Civitas S.A. 4º edición. 1994. p. 105

pueden gravar cualquier manifestación de la capacidad económica absoluta tomando como base cualquier magnitud de la riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa...”⁹

Asimismo, el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, define el impuesto como: “...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”¹⁰. Este enunciado, atiende a la nota esencial del impuesto, de acuerdo con otras categorías tributarias. Al respecto, MAFFEZZONI señala que en el presupuesto de hecho del impuesto no aparece ninguna petición de prestación de servicio dirigida al ente público.

En un tono similar, PÉREZ ROYO agrega que la nota fundamental de este tributo es que se observa la ausencia de cualquier referencia a la actividad del ente público. De tal manera, entonces, el contribuyente del impuesto no está legitimado para exigir a la Administración Pública una actividad singular en su favor.¹¹

Algunos autores atribuyen, al hecho generador del impuesto, la exigencia de reflejar manifestaciones de capacidad económica. De acuerdo con ADRIÁN TORREALBA, esta exigencia deriva del deber de respeto del impuesto al principio constitucional de capacidad económica. En esta línea argumentativa, FERREIRO LAPATZA explica que la principal diferencia entre tasas y contribuciones especiales, por un lado, e impuestos por otro, radica

⁹ Ferreiro Lapatza, Juan José (2006). Curso de Derecho Financiero Español. 25ta. Ed. Marcial Pons. Madrid España.

¹⁰ Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. IJSA, enero del 2009.

¹¹ Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. “Análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la Ley General de Telecomunicaciones”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011.

en que mientras en las tasas y contribuciones especiales se aplica – lo que él denomina- el principio del beneficio, en los impuestos se aplica el principio de capacidad. Lo anterior es de alguna forma matizado por MOSCHETTI, para quien el impuesto está cubierto bajo la esfera del principio de solidaridad, compuesta por el sacrificio de un interés individual, la ausencia de una contraprestación directa y una finalidad colectiva. En sentido opuesto, la tasa y la contribución especial no se inspiran en estos elementos¹².

Por otra parte, ZAVALA ORTIZ señala que el impuesto se distingue de las otras dos categorías, en el tanto es exigible sólo por acaecer el hecho generador; en cambio, como se verá más adelante, en la tasa y la contribución especial debe verificarse una actividad estatal concreta o un aumento en el valor de los bienes del sujeto pasivo, respectivamente.¹³

TASA

Entre los conceptos más apropiados para definir tasa, se deben citar el dado por el autor José Ferreiro Lapatza quien define la tasa como “...aquel tributo cuyo hecho

¹² Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. “Análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la Ley General de Telecomunicaciones”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011.

¹³ Ídem.

imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo...”¹⁴

El párrafo tercero del artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, define tasa como “...*La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado...*”¹⁵

De la definición del CNPT, Sophia Murillo y Santiago Rojas, en su tesis para optar por el grado de Licenciatura recogen las siguientes conclusiones de la tasa:

Primero, su relación directa con determinada actividad individualizable por parte de la Administración, la cual constituye la característica diferenciadora de la tasa que encuentra mayor consenso en doctrina y permite marcar la escisión entre tasa e impuesto. Como parte de este elemento, se agrega además que el producto del tributo debe tener como fin exclusivo las necesidades financieras del servicio correspondiente. Esto no implica que necesariamente deba existir una actividad estatal “equivalente” o correlativa al monto pagado por la tasa. De esta forma, se ha admitido que para la tasa, rige el principio de

¹⁴ Ferreiro Lapatza, Juan José (2006). Curso de Derecho Financiero Español. 25ta. Ed. Marcial Pons. Madrid España.

¹⁵ Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. IJSA, enero del 2009.

beneficio, mediante el cual el coste de los servicios debe satisfacerse, total o parcialmente, mediante una prestación exigida a sus usuarios.¹⁶

Segundo, se excluye de la definición de tasa, la “contraprestación” recibida en pago de servicios no inherentes al Estado. Sobre este punto no hay claridad; pues en definitiva el criterio del “servicio no inherente al Estado”, además de no estar definido por ley, es variante y depende de las políticas públicas imperantes en determinado momento. En relación con esto, ADRIÁN TORREALBA, siguiendo a VALDÉS COSTA, destaca que son inherentes al Estado los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general y la administración de justicia. Por otra parte, son de naturaleza económica los actos prestados en razón de oportunidad o conveniencia, como la provisión de electricidad, el servicio de telefonía y los servicios portuarios.¹⁷

Y por último, hacen referencia a que dentro de la definición de la tasa, la norma citada no incluye el uso o explotación de bienes de dominio público; por tanto, queda restringida a la prestación de servicios por parte del ente estatal.¹⁸

¹⁶ Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. “Análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la Ley General de Telecomunicaciones”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011.

¹⁷ Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. “Análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la Ley General de Telecomunicaciones”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011.

¹⁸ Ídem.

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

El artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece que la contribución especial es *“...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de la obligación...”*¹⁹

Por su parte FERNANDO PÉREZ ROYO hace referencia a las contribuciones especiales como *“...los tributos empleados para el financiamiento de actividades o actuaciones de la Administración. Pero se trata, no ya de sufragar gastos corrientes, sino gastos de inversión. Bien sea que esta inversión se materialice en obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios. En ambos casos es posible identificar a los beneficiarios de dichos gastos y repartir entre ellos el coste de la inversión o de parte de ella, puesto que, aunque existan unos sujetos especialmente beneficiados, la inversión aprovecha al conjunto de la colectividad.”*²⁰

A partir de los anteriores conceptos, es donde nace la motivación esencial de la existencia de los Paraísos Fiscales; sobre todo para los sectores productivos, es el simple hecho de tratar de disminuir al máximo el monto de la responsabilidad tributaria que se

¹⁹ Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. IJSA, enero del 2009.

²⁰ Pérez Royo, Fernando (2005). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 15ta. Ed. Thomson, Sevilla

impone al contribuyente en contra de su voluntad, sobre todo cuando el monto de lo que se impone resulta de carácter confiscatorio y desmedido.²¹

Esa motivación esencial la vemos reflejada a la hora de estudiar las características de los Paraísos Fiscales, pero antes es importante indicar que el hecho de que un Estado ostente la calificación de paraíso fiscal dependerá, tanto de las disposiciones tributarias internas de cada Estado, así como de la rigidez de las políticas fiscales de los Estados de donde es procedente el capital, por lo que las características que podría reunir un país o territorio específico sumado en el momento histórico cuando se da podría ser vital a la hora de ser considerado o no como un Paraíso Fiscal.

Sección II: Conceptualización

Las Jurisdicciones generadoras de competencia fiscal nociva se puede definir como: *“una jurisdicción fiscal, perteneciente o no a la OCDE, que no tiene la consideración de paraíso fiscal pero que; sin embargo, tiene establecido un régimen específico para atraer inversiones extranjeras y que resulta pernicioso para terceros países por las distorsiones ocasionadas en la localización de actividades económicas y erosión de sus bases imponibles”*²²

²¹ Sayagués Arguello, Rafael. Análisis de varias Jurisdicciones de Paraíso Fiscal y su comparación con Costa Rica en Materia de Impuesto sobre la Renta de Sociedades. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho. Universidad de Costa Rica. 1995.

²² Revistas On-line. A la caza y captura de los regímenes fiscales privilegiados y el secreto bancario. Numero XIV-abril 2003. <http://www.empresas-online.com/fileadmin/articulos/15-1.pdf>

También como lo indica Santiago Ibáñez se puede “*definir las normas fiscales perniciosas como aquellas que, aunque eventualmente puedan reportar un beneficio al Estado o jurisdicción que las adopta (ya sea en términos de recaudación o de pujanza económica), generan un perjuicio de mayor magnitud para los restantes Estados*”²³.

Para la OCDE, los factores claves por tomar en consideración son:

- El régimen impone una tributación baja o nula sobre la renta tomada en consideración. Y se da una o más de las siguientes características:
- Existencia de una imposición efectivamente nula o baja, tanto por los tipos nominales como a consecuencia del procedimiento para la determinación de la base imponible. (Condición necesaria aunque no suficiente).
- Estaqueidad o aislamiento del régimen, a través de la exclusión de sus ventajas a los residentes (lo que se conoce como principio de estanqueidad subjetiva) o de la limitación de su aplicabilidad para operaciones con no residentes (principio de estanqueidad objetiva) o incluso con la restricción de tener que operar necesariamente con divisas extranjeras.
- Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, incluyendo la posibilidad de aplicar favorablemente ciertas disposiciones, tax rulings, etc.
- Ausencia de intercambio efectivo de información con otras Administraciones

²³ IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las foreign sales corporation. Universidad de Valencia, España. <http://www.uv.es/~ibanezs/ArticuloOMC.pdf>

tributarias respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen²⁴.

Junto a los anteriores factores claves, la OCDE, también, toma en consideración cuestiones como:

- Definición artificial de la base imponible.
- No adhesión a los principios de precios de transferencia aceptados internacionalmente.
- Exenciones para las rentas obtenidas en el extranjero
- Tipo impositivo o base imponible negociable
- Existencia de normas sobre secreto
- Aprovechamiento de una amplia red de convenios fiscales
- Publicidad del régimen como vehículo para la minimización de la carga fiscal.
- Posibilidad de aprovechar el régimen sin la realización de actividades sustanciales.

Se considera que para la identificación de este tipo de regímenes basta con que se cumpla el primero de los criterios mencionados junto con uno o más de los criterios restantes, en un proceso de evaluación global de cada uno de ellos.

Los factores mencionados anteriormente permiten identificar un régimen fiscal preferencial como de naturaleza perjudicial. Sin embargo, como indica el Informe de abril

²⁴ GARCIA-VERDUGO, Ascensión. Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias. Instituto de Estudios Fiscales. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/CompetenciaFiscal_Maldonado.pdf

de 1998, otras cuestiones han de ser analizadas, en concreto, los efectos económicos del régimen fiscal.

Así, habrá de evaluarse el grado de captación de bases tributarias de otros Estados, la relación entre el grado de inversiones en un país con el de actividad nueva provocada por la existencia del régimen preferencial que se ha juzgado como perjudicial, el grado de influencia del régimen preferencial para motivar la nueva radicación de una actividad, entre otros.

Igualmente, estas prácticas pueden originar una transferencia no deseada de parte de la carga fiscal hacia bases imponibles menos móviles, como pueden ser las de trabajo, el patrimonio y el consumo, e incrementar los costes administrativos y de cumplimiento para las autoridades fiscales y para los contribuyentes respectivamente.

II. a). Tipos y clasificaciones de las jurisdicciones generadoras de competencia fiscal nociva.

El Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: un problema mundial, distingue entre dos tipos de prácticas dañinas: por una parte, aquellas que pueden deberse simplemente a descoordinaciones no intencionales entre sistemas tributarios, que no implican que un país deliberadamente explota la interacción de los sistemas tributarios para erosionar la base imponible de otro y que, sin embargo, pueden ser utilizadas por contribuyentes en detrimento de uno o de ambos países; y por otra parte, aquellas prácticas

que derivan de la promulgación de disposiciones tributarias específicas por parte de un país directamente encaminadas a erosionar las bases imponibles de otro país, diseñadas para atraer inversiones o ahorros originados en otro lugar o para facilitar la evasión de los impuestos de otros países²⁵.

Así mismo, la movilidad de las inversiones de capital y la posibilidad de deslocalización de actividades productivas, especialmente de servicios, ha ocasionado también que los Estados compitan tratando de captar dichas inversiones utilizando muchos de ellos el elemento tributario, lo que técnicamente se conoce como “competencia fiscal”²⁶.

Esta competencia, dependiendo de sus características, puede ser calificada como sana cuando se realizan modificaciones a la estructura tributaria de manera general disminuyendo los costos tributarios; ya sea, de cumplimiento por parte del contribuyente o de administración, para la administración tributaria. Mientras que la considerada perjudicial es aquella que sustenta la llegada de la inversión extranjera únicamente en el aspecto tributario y generalmente se caracteriza por sistemas impositivos de baja o nula tributación así como un fuerte sigilo de información. Esta última se da en los llamados paraísos fiscales o regímenes preferenciales²⁷.

Desarrollando un poco más esta clasificación, se puede observar que con el primer término nos estamos refiriendo a la práctica consistente en adoptar medidas

²⁵ TORREALBA NAVAS, Adrián. Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El caso de Costa Rica. Imprenta Nacional. 2003. Pág. 15.

²⁶ Ayala, Jorge. Paraísos Fiscales: Satanización o uso prohibido. Revista Coffe Break, Año 1, No. 3, Febrero, 2011. Escuela Superior Politécnica del Litoral. http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/coffee_break/paraisos_fiscales.pdf

²⁷ Ayala, Jorge. Paraísos Fiscales: Satanización o uso prohibido. Revista Coffe Break, Año 1, No. 3, Febrero, 2011. Escuela Superior Politécnica del Litoral. http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/coffee_break/paraisos_fiscales.pdf

internacionalmente aceptadas para favorecer el desarrollo de actividades cuya fiscalidad no es claramente el único factor que condiciona la realización de éstas.

En este sentido, durante la década de los ochenta, como consecuencia de unas reformas iniciadas en EE.UU y Reino Unido, esa competencia fiscal promovió la reforma de los sistemas fiscales de los países occidentales, disminuyendo los tipos aplicables y aumentando las bases imponibles, con lo que se consiguió una mayor neutralidad y equidad horizontal²⁸. El principal exponente de este tipo de competencia ha sido la generalización del Modelo Fiscal Extensivo, que se produjo en la década de los ochenta a partir de una serie de reformas fiscales que tuvieron lugar inicialmente en los Estados Unidos y en el Reino Unido, como se indicó anteriormente, y que se caracterizó por una disminución de tipos, una reducción de tramos en las tarifas, el aumento de las bases imponibles y la generalización de fórmulas impositivas más neutrales, como el IVA. También, se generalizaron ciertos modelos fiscales, como el Modelo Dual que se aplicó inicialmente en Dinamarca en 1987, caracterizados por una aligeración de la tributación de las rentas de capital como forma de adaptación a un marco internacional fuertemente competitivo.

La competencia fiscal perjudicial no tiene nada que ver con lo anterior; en este caso, los Estados tratan de poner en práctica regímenes fiscales específicos para ciertas actividades que no necesitan más que un nivel reducido de inversión y que podrían ser realizadas en cualquier parte. Aparece, cuando con el fin de atraer capitales o bases imponibles, se utiliza el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de

²⁸ VALLEJO CHAMORRO, José María. Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes. Instituto de Estudios Fiscales, Doc No 6/02. <http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

gravamen reducidas y opacidad informativa.

Al hablar de competencia fiscal perjudicial se debe tener claro que la existencia de diferencias en la tributación entre dos países no supone necesariamente la existencia de competencia perjudicial. Es un principio generalmente aceptado el que cada país es soberano para diseñar su régimen fiscal y establecer el nivel de imposición efectiva que sea necesario para el sostenimiento de sus finanzas públicas.

Es decir, que se puede hablar desde dos casos diferentes, primero, en cuanto a la multiplicación de paraísos fiscales, con soberanía que se ofrecen como territorios de baja o nula tributación con el fin de atraer empresas o capitales. Y por otro lado, se da el caso de países plenamente integrados en la "comunidad tributaria internacional" que establecen en sus normativas regímenes preferenciales, tales como los regímenes de sociedades especializadas, las zonas off-shore o las zonas financieras, caracterizados, entre otros elementos por bajas tasas de tributación, ventajas fiscales reservadas a ciertas actividades realizadas por no residentes, ausencia de transparencia o restricciones al intercambio de información.

Este segundo modelo de competencia tiene efectos perniciosos en la medida en que obligan a aquellos países que en principio se oponen a este tipo de medidas, a reaccionar entrando en el juego de esa competencia frente al riesgo de perder progresivamente recaudación tributaria²⁹.

Como lo han indicado distintos autores, se puede afirmar que la competencia fiscal

²⁹ VALLEJO CHAMORRO, José María. Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes. Instituto de Estudios Fiscales, Doc No 6/02. <http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

nociva está íntimamente unida a la idea de regímenes fiscales diseñados y promovidos para atraer la localización de actividades a partir de la concesión de ventajas fiscales, vínculo que se ha visto confirmado por el aumento en paralelo de la importancia y notoriedad, tanto de la competencia fiscal perjudicial como de los paraísos fiscales.

b) Evolución histórica del concepto.

El fenómeno de las jurisdicciones generadoras de competencia fiscal nociva, no puede explicarse sin entender el desarrollo de las particularidades del mercado de la financiación extraterritorial, para los no residentes, como una parte de los mercados de capitales, que son globales desde que, a comienzos de la década de los noventa, quedo consumada la supresión de los controles de cambios, bancarios y financieros y la liberalización de intercambios comerciales, permitiéndose que el capital financiero se mueva libremente y en tiempo real; en contraste, con el movimiento de personas que sigue fuertemente regulado³⁰.

A través de la historia se puede ver cómo ha evolucionado este término, por ejemplo, para la crisis económica mundial de 1929, los diferentes países se enzarzaron en una lucha proteccionista, incrementando de forma considerable los tipos de gravamen del arancel y recurriendo a otro tipo de medidas menos transparentes en el ámbito de los

³⁰ Hernández Viguera, Juan. Los paraísos fiscales. 2005. Ediciones Akal S.A. Madrid, España, pag 43.

derechos de aduanas. Es interesante destacar que todos los países terminaron por aplicar una misma política proteccionista en un intento de salir de la crisis a costa de los vecinos. De ahí que esta política se conociese como *beggar your neighbour* “empobrece a tu vecino”³¹.

Con un mundo completamente globalizado, donde los factores productivos, especialmente el capital, se mueven libremente, es necesario impedir el desarrollo de mecanismos que, atraigan capital físico o humano a una determinada zona del Mundo, provocando una afectación al Estado que está dejando de percibir a causa de la desviación de ese capital. Desde los años 70’s producía el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre los “paraísos fiscales” y los instrumentos de lucha contra los mismos, se ha visto enriquecida y ampliada por este concepto más amplio, novedoso y compartido por instituciones tan relevantes como la Comisión Europea, de la “competencia fiscal perjudicial” o “dañina”.

De hecho, a esta modalidad de regímenes fiscales de baja tributación se les conoce en la doctrina como “regímenes fiscales privilegiados”, “nichos fiscales”, “regímenes preferentes”, jurisdicción fiscal nociva, jurisdicción preferente, competencia fiscal perjudicial o nociva, etc.

Ante la importancia creciente que estos fenómenos tributarios están produciendo en una sociedad crecientemente globalizada, donde es cada vez más fácil deslocalizar los capitales, no es de extrañar que la OCDE, institución de la cual surgen los conceptos, ideas

³¹ IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las *foreign sales corporation*. Universidad de Valencia, España. <http://www.uv.es/~ibanezs/ArticuloOMC.pdf>

e instrumentos jurídicos más importantes del Derecho Internacional Tributario, haya dedicado, ya desde los años 70's, una gran importancia a la labor de establecer un conjunto de conceptos que identifiquen a un paraíso fiscal³² o a una competencia fiscal nociva, como se le conoce a esta actividad actualmente, debido al desarrollo y evaluación que ha tenido el informe de 1998, antes mencionado, llamado "*Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: un problema mundial*".

Capítulo II

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico es una organización internacional que reúne a los países más industrializados de economía de mercado. En esta organización los países que la conformen se reúnen para intercambiar información y, de esta manera, realizar políticas para obtener un crecimiento económico y colaborar con el desarrollo, tanto de los países miembros como de los no miembros. A continuación, se desarrollarán temas relacionados con esta organización, como lo es su estructura, creación, historia, antecedentes en materia de competencia fiscal nociva y como ha calificado a Costa

³² http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=16&idioma=

Rica en relación con la competencia fiscal nociva.

Sección I. Creación y estructura.

Después de la Segunda Guerra Mundial, los países europeos tuvieron que enfrentar una dura situación, debido a la devastación que habían sufrido por la guerra. Europa se encontraba con una economía destrozada por los años de conflicto, por lo que la gran potencia emergente, Estados Unidos, lanzó un programa de ayuda a la reconstrucción europea denominado Plan Marshall. Es así, como en 1948 se crea la Organización para la Cooperación Económica Europea, la cual debía garantizar la puesta en marcha y el funcionamiento de dicho plan.

Finalizado en 1960 el desarrollo del Plan Marshall, los Estados europeos proponen la continuación de esta organización que había dado muy buenos resultados durante su existencia, devolviendo a Europa una estabilidad y desarrollo muy importante. Para ello, se amplía a nuevos miembros, ajenos al Plan Marshall, la invitación por formar parte de una nueva estructura que continúe los trabajos de la OECE.

Debido a esto, los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales. La nueva organización recibió el nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y su sede se encuentra en París, contando con subsedes en Washington, Berlín,

Tokio y Ciudad de México.

Actualmente, es el mexicano José Ángel Gurría quien dirige éste organismo desde su puesto de Secretario General.

Es en virtud del artículo 1 del Convenio firmado el 14 de diciembre de 1960 en París, y que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) tiene como objetivo promover las políticas destinadas a:

- Lograr el mayor crecimiento sostenible posible de la economía y del empleo, y a aumentar el nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial;
- A contribuir a una sana expansión económica, tanto en los Estados miembros como en los no-miembros en vías de desarrollo económico; y
- A contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, de acuerdo con las obligaciones internacionales.

Los 20 países fundadores de la OCDE fueron los siguientes: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía.

En la actualidad, otros doce países más forman parte de la OCDE, hasta sumar los 32 totales (Australia, Chile, Corea del Sur, Eslovaquia, Eslovenia, Finlandia, Hungría, Japón, México, Nueva Zelanda, Polonia y República Checa).

Es requisito indispensable para ser miembro, el compromiso con el sistema democrático a nivel de estructura política, y con el libre mercado a nivel económico.

La estructura de la OCDE se basa en un Consejo que dirige el organismo, la Secretaría General que coordina, analiza y hace propuestas, cuatro Secretarías Generales Adjuntas y alrededor de 200 Comités, grupos de trabajo y grupos de expertos.

El Consejo: es el órgano rector de la Organización. Se compone de un representante por cada país miembro, más un representante de la Comisión Europea. El Consejo se reúne regularmente a nivel de Representantes Permanentes ante la OCDE, para adoptar decisiones por consenso. Una vez al año, el Consejo de la OCDE se reúne a nivel ministerial para discutir los principales problemas actuales y establecer prioridades para la labor de la Organización.

Comités: representantes de 34 países miembros se reúnen en comités especializados para discutir ideas y examinar los progresos en áreas específicas de políticas públicas, tales como economía, comercio, ciencia, empleo, la educación o los mercados financieros. Hay alrededor de 250 comités, grupos de trabajo y grupos de expertos. Los comités se reúnen anualmente para revisar el trabajo de la Secretaría, para contribuir y proponer otros nuevos proyectos.

La Secretaría: con sede en París, cuenta con aproximadamente 2.500 agentes que contribuyen a las actividades de los comités y realizar el trabajo de acuerdo con las prioridades establecidas por el Consejo de la OCDE. El personal incluye a economistas, abogados, científicos y otros especialistas. La mayoría de los expertos se basan en París,

pero algunos se emplean en los países de la OCDE. El actual secretario general, Ángel Gurría, encabeza la Secretaría de la OCDE, con la asistencia de varios secretarios generales adjuntos. Gurría también preside el Consejo.

El enfoque de la Organización es en principio económico (análisis del desarrollo económico y los factores de tipo estructural que influyen), pero se ha ido extendiendo a otros campos. Así, la OCDE, abarca y desarrolla cuestiones relacionadas con: Administración pública, Agricultura, alimentos y pesca, Asistencia al desarrollo, Asuntos financieros y fiscales, Ciencia y tecnología, Comercio, Desarrollo territorial, regional, urbano y rural, Economía, Educación, Empleo y fuerza de trabajo, Energía, Energía nuclear, Inversión, Medio ambiente, Países del Este y Centro de Europa, Políticas de competencia y de consumo, Prospectiva, Salud, Transporte y Turismo. Por lo tanto, existen 14 direcciones, cada una especializada en un campo de trabajo de la Organización.

En cuanto al tema que nos interesa en la presente investigación, es decir, en relación con la materia fiscal, la OCDE ayuda a los responsables del diseño de las políticas públicas a concebir los sistemas fiscales del siglo XXI. El Centro de Política y Administración Fiscal (CTPA) respalda al Comité de Asuntos Fiscales, que trabaja en la promoción de normas fiscales internacionales. También, ofrece un marco para debatir cuestiones de política y administración fiscal, así como una contribución importante al programa de cooperación de la OCDE con los países no miembros. En este Centro se elaboran:

1. Principios y publicaciones de referencia;
2. El modelo de convención fiscal y los principios aplicables en materia de precios de transferencia;

3. La publicación anual de estadísticas de ingreso público y Estadísticas de los impuestos sobre los salarios".

4. Por otro lado, el Centro se encarga de facilitar la cooperación entre las administraciones fiscales nacionales con vistas a mejorar la eficacia en los sistemas fiscales, y de reducir las distorsiones fiscales y la corrupción.

CENTRO DE COOPERACIÓN CON PAÍSES NO MIEMBROS

A lo largo de los años, la OCDE ha ido extendiendo su campo de acción y ha establecido estrechos contactos con países no miembros. Actualmente, mantiene relaciones de cooperación con alrededor de 70 países. Estos contactos tienen por objetivo favorecer la integración económica de estos países poniendo a su disposición los conocimientos y experiencia de la OCDE.

Tras la ruptura del bloque soviético en 1989, la OCDE lanzó un programa de ayuda a los países de Europa central y oriental que llevó a la adhesión de la República Checa (1995), Hungría y Polonia (1996) y República Eslovaca (2000). Por otro lado, por esta misma fecha se puso en práctica un “programa de contacto” con las economías no europeas más dinámicas: en Asia se estableció un diálogo con Hong-Kong, China, Malasia, Singapur, el Taipei chino y Tailandia; en América Latina, ciertos vínculos se entablaron con Argentina, Chile y Brasil finalmente, en 1998 un Centro para la

Cooperación con los países No Miembros (CCNM) con su correspondiente comité, fue creado con la finalidad de coordinar el conjunto de actividades relativas a estos países.

El Centro gestiona dos tipos de programas: por un lado, los programas relativos a temas precisos como el desarrollo sostenible, comercio, inversiones, régimen tributario y agricultura; por otro lado, los que se centran en un país o región específica. En esta última categoría, los programas regionales y nacionales con grandes economías como Rusia, China o Brasil ocupan un lugar particularmente importante.

El Programa de apoyo a la mejora de las instituciones públicas y sistemas de gestión, (Support for Improvement in Governance and Management, SIGMA) tiene como objetivo mejorar la administración y la gestión de las economías en transición de Europa central y oriental. Se trata de una iniciativa conjunta con la Unión Europea.³³

Es así, que conseguir la mayor expansión posible de la economía y el empleo, y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial, es una de las tareas que debe llevar a cabo la OCDE en relación con los países no miembros.

³³ http://www.oecd.org/document/20/0,3746,es_36288966_36288120_36448084_1_1_1_1,00.html

Sección II. Historia

Tras la II Guerra Mundial, aparecieron nuevos planteamientos para crear vínculos de carácter económico y comercial para fomentar la cooperación multilateral y el acercamiento entre las economías.³⁴ El Plan Marshall fue el principal plan de los Estados Unidos para la reconstrucción de los países europeos después de la Segunda Guerra Mundial, que a la vez estaba destinado a contener un posible avance del comunismo. La iniciativa recibió el nombre del Secretario de Estado de los Estados Unidos, George Marshall.

Finalizado el Plan Marshall hacia 1955, la OECE podía dar por cumplidos los objetivos que motivaron su creación. La evolución de la economía mundial, la cooperación y la incorporación de EEUU y Canadá en 1950, de Yugoslavia con un trato especial y España en 1959, ayudó a crear un ambiente favorable para la transformación de la OECE en un organismo con carácter más internacional. Además, se habían constituido la CECA (Comunidad Económica del Carbón y del Acero) y la EFTA (Asociación Europea de Libre Comercio)³⁵

Es, entonces, cuando los países de Europa Occidental (excepto Finlandia, España y Yugoslavia) firmaron el 16 de abril de 1948, la Convención de Cooperación Económica Europea donde en su artículo 1º, se estableció la OECE u Organización Europea de

³⁴ <http://launioneuropea.es/cooperacion-e-integracion-hacia-la-union-europea.html>

³⁵ <http://launioneuropea.es/la-ocde.html>

Cooperación Económica.³⁶

Se ponía en marcha un marco de cooperación y organización con el resultado de la Comunidad Económica Europea. Para ello, era del todo necesaria la iniciativa política de Alemania y Francia (enemigos bélicos). La pacificación de Europa precisaba de la participación de estos dos países. Era mejor hacer participar a Alemania en un proyecto de cooperación conjunto que dejarla actuar independientemente con el peligro potencial que eso conllevaba.

La OECE es el principal instrumento de cooperación europea tras la II Guerra Mundial y el germen de la posterior integración económica.

Los planes económicos de los países individuales fueron integrados en un programa global y estaban acompañados por medidas de liberalización del comercio y de los pagos entre los países participantes en el programa de ayuda.

La OECE estaba formada por los países acogidos al Plan Marshall: Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia, Turquía y las zonas de ocupación alemanas.³⁷

La creación de la OECE, vino a sensibilizar a los gobiernos europeos de la interdependencia de sus economías, la OECE allanó el camino para una era de cooperación que podría cambiar la faz del continente. Animados por el éxito de la OECE y con el fin de

³⁶ <http://launioneuropea.es/la-organizacion-europea-de-cooperacion-economica-oece.html>

³⁷ <http://launioneuropea.es/la-organizacion-europea-de-cooperacion-economica-oece.html>

ampliar su trabajo a nivel mundial, Canadá y Estados Unidos se unió a sus miembros en la firma del Convenio de la OCDE 14 de diciembre 1960. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) nació oficialmente el 30 de septiembre 1961, fecha de entrada en vigor de la Convención.

Es así como en París, Francia un 14 de diciembre de 1960, los gobiernos de la República de Austria, del Reino de Bélgica, de Canadá, del Reino de Dinamarca, de la República Francesa, de la República Federal Alemana, del Reino de Grecia, de la República de Islandia, Irlanda, de la República Italiana, del Gran Ducado de Luxemburgo, del Reino de los Países Bajos, del Reino de Noruega, de la República Portuguesa, España, del Reino de Suecia, de la Confederación Helvética, de la República Turca, del Reino Unido de la Gran Bretaña y Norte de Irlanda, y de los Estados Unidos de América; acordaron las disposiciones para la reconstitución de la Organización Europea de Cooperación Económica, en la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos³⁸.

Otros países siguieron, empezando por Japón en 1964. En la actualidad, hay 34 países miembros de la OCDE que presentan consultas regularmente para identificar los problemas, discutir, analizar y promover políticas para hacerles frente. Los resultados son impresionantes. En cinco décadas desde la creación de la OCDE, la riqueza nacional se ha triplicado en los EE.UU. (en términos de producto interno bruto per cápita). Otros países de la OCDE han experimentado un avance similar y en algunos casos aún más espectacular.

Esto también es válido para otros países, hace algunas décadas, todavía jugó un

³⁸ http://www.oecd.org/document/58/0,3746,es_36288966_36288120_43598138_1_1_1_1,00.html

papel menor en el escenario mundial. China, India y Brasil están surgiendo como nuevos gigantes económicos. La mayoría de los países del antiguo bloque soviético se unieron a la OCDE o sus normas y principios adoptados, con el fin de alcanzar sus objetivos. Están en curso negociaciones para la adhesión de Rusia, y ahora existe una estrecha relación con Sudáfrica, Brasil, China, India e Indonesia, como parte de nuestro programa "mayor compromiso". Con ellos, la OCDE reúne a alrededor de una mesa de 40 países que representan el 80% del comercio mundial y la inversión, lo que da un papel central para hacer frente a los desafíos que enfrenta la economía global.³⁹

La OCDE es un foro en el que 33 países discuten temas económicos, sociales y medio ambientales producto de la interdependencia y la globalización. En general, la organización señala que busca incentivar el desarrollo sostenible en el mundo. Las discusiones que se dan en el foro pueden desembocar en tratados y convenios internacionales como los que se tratarán en la presente investigación.

Es, también, una fuente de información comparativa, de análisis y de previsiones con vistas al fortalecimiento de la cooperación multilateral. Los datos que dan fuerza a las discusiones que producen en el foro provienen de las oficinas centrales de la OCDE. El secretariado recolecta información económica y monitorea tendencias económicas. También, investiga cambios sociales y la evolución del comercio, el ambiente, la agricultura, la tecnología, la tributación, etc. La OCDE ha sido la fuente de información y de estadística social y económica, más grande del mundo.

³⁹ http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36761863_1_1_1_1_1,00.html

El objetivo de la OCDE es promover políticas destinadas por: alcanzar un crecimiento sostenible de la economía y del empleo, así como una progresión del nivel de vida en los países miembros, manteniendo paralelamente la estabilidad financiera con el fin de contribuir al desarrollo de la economía mundial; asistir en el trabajo de expansión de una economía sana, tanto en los países miembros como en los países en proceso de desarrollo económico y contribuir al crecimiento del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria.

En su página web, la OCDE afirma que es grupo de países con un "pensamiento" similar, siendo que la pertenencia a esta organización está limitada a países, democráticos y con economía de mercado. Los países que la conforman son en su mayoría los más ricos del mundo, y en conjunto producen aproximadamente un 60% de la riqueza mundial.⁴⁰

Es claro que los modelos, al ser desarrollados por un grupo de países en específico, buscan proteger los intereses de estos países. Algunos de sus miembros, al ser parte de los países económicamente más poderosos del mundo, tratan de imponer los convenios a países no miembros para los cuales los convenios pueden resultar perjudiciales. He aquí el origen de la problemática que presentan los modelos de convenios de la OCDE y de sus políticas en materia tributaria.⁴¹

Durante el período de la Guerra Fría, la OCDE constituyó el lugar de encuentro de las naciones industrializadas que promovían los principios de libre mercado, democracia y

⁴⁰ Abarca Gómez, Karla; Los Convenios de Intercambio de Información Tributaria como Instrumento de Prevención y Control de la Evasión Fiscal en Costa Rica. Tesis para obtenerle grado de Licenciado en Derecho, UCR. 2008.

⁴¹ *Ibíd.*

vigencia de los derechos humanos en la confrontación este-oeste y de los países norte-sur.

La caída del muro de Berlín, por un lado, y las profundas reformas económicas emprendidas por algunas naciones en vías de desarrollo a finales de los ochentas marcan un cambio en la OCDE. La Organización inicia un proceso de redefinición para dar cabida a países con economías relevantes que compartieran sus principios. Este proceso se inicia con el ingreso de México en 1994, tras dos décadas de haber estado cerrada a la incorporación de nuevos miembros.⁴²

Desde sus inicios, hasta su rol actual como “plataforma para el mejoramiento de la globalización” y la construcción de una economía global más fuerte, más limpia y más justa, la OCDE se ha dedicado a identificar, diseñar y promover las mejores políticas para lograr mejores vidas.

En una economía global las políticas públicas nacionales requieren estar sustentadas en marcos legales apropiados y nivelados entre sí para poder cumplir con sus objetivos. Consciente de esta necesidad, la OCDE ha desarrollado muchos de estos marcos y herramientas multilaterales en un número creciente de áreas.

Uno de ellos es, por ejemplo, el Modelo de Convención Tributaria de la OCDE. Este instrumento ha servido para emparejar el terreno de juego en la economía mundial, proporcionando un marco para establecer acuerdos bilaterales entre países que eviten la doble tributación. Hoy, existen más de 1500 tratados en el mundo basados en la convención; sólo 350 de estos tratados son entre países miembros de la OCDE.

⁴² <http://portal.sre.gob.mx/ocde/index.php?option=displaypage&Itemid=69&op=page&SubMenu=>

El Modelo de Convención Tributaria es un referente no solo por su amplio uso, sino porque, además epitomiza lo que hace única a la OCDE: su uso es voluntario. Se trata de un modelo de acuerdo tributario, pero los países pueden decidir de forma individual si lo desean utilizar o no.⁴³

Sección III. Antecedentes de la OCDE en materia de Competencia Fiscal Nociva.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros⁴⁴.

En mayo de 1996, los Ministros de los países miembros de la OCDE pidieron a esta organización “desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones introducidas por la competencia fiscal perjudicial en las decisiones de inversión y financiación y sus consecuencias para las bases imponibles a nivel nacional, y rendir un informe en 1998”.

⁴³ http://www.oecd.org/document/29/0,3746,es_36288966_36288553_47509917_1_1_1_1,00.html

⁴⁴ http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html

Esta petición fue avalada por los países del G-7 en la Cumbre de Lyon de 1996. En respuesta a la petición realizada por los Ministros, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE creó las “Sesiones Especiales de Competencia Fiscal”. El primer resultado de dichos trabajos fue el “Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: un problema mundial” adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 20 de enero de 1998, aprobado por el Consejo de la OCDE el 9 de abril de 1998 y sometido a los Ministros en su encuentro, los días 27 y 28 de abril de 1998.⁴⁵

Este informe incluye como Anexo I una Recomendación en relación con la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, destinada a los Gobiernos de los países miembros. Dicha Recomendación, en realidad, consta de 19 recomendaciones destinadas a combatir la competencia fiscal perjudicial a través de medidas unilaterales (vía legislación doméstica), bilaterales (vía convenios para evitar la doble imposición) y multilaterales (vía OCDE, en concreto a través de la creación de un grupo de trabajo que analice las prácticas fiscales perjudiciales: el Foro de Competencia Fiscal Perjudicial)⁴⁶.

Dicho informe, también, está destinado para que se aplique, también, a los países no miembros de la OCDE, con el objetivo de desarrollar una mejor comprensión de cómo los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de

⁴⁵ GARCIA-VERDUGO, Ascensión. Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias. Instituto de Estudios Fiscales. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/CompetenciaFiscal_Maldonado.pdf

⁴⁶ GARCIA-VERDUGO, Ascensión. Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias. Instituto de Estudios Fiscales. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/CompetenciaFiscal_Maldonado.pdf

actividades financieras y de otros servicios, erosionan las bases imponibles de otros países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas tributarios .

El Reporte se enfoca en las actividades geográficamente móviles, tales como actividades financieras y de otro tipo de servicios, incluyendo la provisión de intangibles. En todo caso, se busca eliminar los efectos distorsivos de esta competencia nociva en la globalización y la expansión del comercio internacional, propiciando una competencia equitativa por la atracción de actividades económicas reales, de modo que las decisiones sean fundamentadas en consideraciones económicas y no en factores puramente tributarios, favoreciendo así el desarrollo del “campo de juego nivelado” (level playing field) como escenario idóneo para la expansión del crecimiento económico global⁴⁷.

Con el fin de hacer frente a los regímenes fiscales nocivos, las recomendaciones adoptadas en el informe de 1998 establece una serie de directrices y un calendario de trabajo para los Estados miembros de la OCDE, con la intención de identificar, declarar y suprimir los aspectos dañinos de los regímenes preferenciales. En estas recomendaciones se prevé el diálogo con los Estados o territorios no miembros de la OCDE sobre como aplicarían las directrices.

El Reporte dedica su Capítulo II por desarrollar los factores para identificar los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos, los cuales han sido

⁴⁷ Murphy Richard y otros. Hacednos pagar impuestos si podéis. La verdadera historia de un fracaso global. Edición Attac, España, 2007. http://www.uruguay.attac.org/Documentos/sfinanciero/tjn_impuestos.pdf

mencionados en el capítulo primero, y a continuación, se indica algunas propuestas de la OCDE para tratar estos problemas:

- El establecimiento de Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Preferenciales Dañinos;
- La creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas;
- El desarrollo de una lista de paraísos fiscales a ser completada dentro de un año desde la primera reunión del Foro.
- Un número de Recomendaciones para la acción a nivel de la legislación nacional y de convenios tributarios; y
- Áreas para trabajo de seguimiento⁴⁸.

Los Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Dañinos

En cuanto a los Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Preferenciales Dañinos, el Consejo de Ministros de la OCDE, el 9 de abril de 1998, instruye al Comité de Asuntos

⁴⁸ TORREALBA NAVAS, Adrián. Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El caso de Costa Rica. Imprenta Nacional. 2003. Pág. 19

Fiscales la implementación de las medidas incluidas en el Apéndice, entre las cuales aparece la Recomendación 15 contenida en el Reporte de 1998, Lineamientos para el Tratamiento de los Regímenes Fiscales Preferenciales Dañinos en los países miembros.

Entre estos lineamientos se pueden mencionar:

1. Abstenerse de adoptar nuevas medidas o de extender su ámbito, o de fortalecer medidas existentes, en la forma de disposiciones legislativas o de prácticas administrativas relacionadas con tributación, que constituyan prácticas fiscales nocivas.

2. Revisar las medidas existentes con el propósito de identificar aquellas medidas, en la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación, que constituyan prácticas fiscales nocivas. Las medidas deben ser reportadas al Foro de Prácticas Fiscales Dañinas y éste deberá elaborar una lista de ellas.

3. Remover, antes de 5 años desde la aprobación de las Guías por el Consejo de la OCDE, las características dañinas de sus regímenes tributarios preferenciales.

4. Si un país tiene razones para dudar si una práctica no incluida en la lista es potencialmente dañina, debe someterlo al Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas.

5. Coordinar, a través del Foro, las respuestas nacionales y a través de tratados hacia las prácticas fiscales dañinas adoptadas por otros países.

6. Usar el Foro para estimular activamente a los países no miembros para asociarse con los Lineamientos.

Es importante mencionar que para la elaboración del informe en mención (el de 1998) se abstuvieron de participar Suiza y Luxemburgo.

En definitiva, la aportación esencial de los trabajos de la OCDE de 1998 fue la identificación de unos criterios universales de general aceptación sobre qué debía entenderse por régimen perjudicial, y el establecimiento de un método de trabajo por el que estos criterios se utilizarían para proceder a un estudio detallado de todas las jurisdicciones «sospechosas» de serlo⁴⁹.

La creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas

La creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas fue instruida por el Consejo de Ministros de la OCDE el 9 de abril de 1998 y recogida en el Anexo I al Reporte de 1998. Este Foro ha sido incorporado en la estructura del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ese Foro ha seguido la especial recomendación del Consejo de Ministros en cuanto al desarrollo del diálogo con países no miembros de la OCDE.

En cuanto al desarrollo de una lista de paraísos fiscales, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a través del Foro, desarrolló un trabajo que se recoge en el Reporte

⁴⁹ VALLEJO CHAMORRO, José María. La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Revista ICE, nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, setiembre-octubre, 2005, N° 825. http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_147-160__713157213A437FCC4C4C18F82FFA4895.pdf

para la Reunión del Consejo de Ministros del 2000 denominado “*Progreso en la identificación y eliminación de prácticas fiscales nocivas*”.

Este reporte recoge el trabajo desarrollado en dos líneas: la revisión de los regímenes preferenciales de los países miembro de la OCDE, por una parte, y la revisión de jurisdicciones bajo los criterios para identificar paraísos fiscales.

Inicialmente, se identificó una lista inicial de 47 jurisdicciones que potencialmente podrían reunir los criterios desarrollados en el reporte de 1998. A estas jurisdicciones se les requirió información pertinente para la aplicación de los criterios en el contexto de sus hechos y circunstancias. El Foro examinó, discutió y revisó esta información, usando una serie de contactos bilaterales (bajo los auspicios de pequeños Grupos de Estudio conformados por miembros del Foro) y a través de consultas multilaterales con el Foro mismo.

La lista de regímenes fiscales de los países OCDE incluye 47 medidas consideradas potencialmente perjudiciales. El término “potencialmente” perjudicial significa, según el citado Informe, que la medida presenta características que sugieren que el régimen fiscal tiene el potencial de constituir una práctica fiscal perjudicial⁵⁰.

Del análisis de las 47 jurisdicciones iniciales, se dieron tres tipos de resultado: a) el de las jurisdicciones que demostraron no cumplir los criterios y, por tanto, quedaron

⁵⁰ GARCIA-VERDUGO, Ascensión. Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias. Instituto de Estudios Fiscales. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/CompetenciaFiscal_Maldonado.pdf

excluidas de la lista; b) el de las jurisdicciones que, adecuándose a los criterios, quedaron incluidas en la lista de paraísos fiscales; el de las jurisdicciones que, si bien cumplían con los criterios, aceptaron realizar “compromisos anticipados” al más alto nivel para iniciar un proceso de reformas orientadas a eliminar los rasgos críticos de sus sistemas tributarios, por lo que no se les incluyó en la lista; c) el de las jurisdicciones que quedaron incluidas en la lista, la cual fue presentada al Comité en enero del 2000, confirmada por el Comité en mayo del 2000 y endosada por el Consejo el 16 de junio del 2000⁵¹.

Como resultado, se concluyó finalmente que de esa lista inicial, 41 jurisdicciones podían ser consideradas paraísos fiscales, según los criterios del Informe de 1998. No obstante, la lista final incluida en el informe quedó reducida a 35. La razón fue que seis de ellas (Chipre, Malta, San Marino, Mauricio, Bermudas y Caimán) se comprometieron a adoptar las modificaciones normativas necesarias para eliminar el carácter perjudicial de dichos regímenes.

Además de la elaboración de la lista de paraísos, el Informe de 2000, también, estableció las pautas sobre las que deberían continuar los esfuerzos en materia de lucha contra la competencia desarrollada por estas jurisdicciones. Dado que ya algunos Estados se habían comprometido a corregir los elementos perjudiciales y otros habían mostrado su intención de hacerlo, se decidió distinguir entre unas jurisdicciones y otras.

⁵¹ TORREALBA NAVAS, Adrián. Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El caso de Costa Rica. Imprenta Nacional. 2003. Pág. 21

Por ello, se decidió elaborar una lista de jurisdicciones no cooperativas con todas aquellas que el 31 de julio de 2001 no se hubiesen comprometido a eliminar sus rasgos perjudiciales.

Por lo que se refiere a los Estados miembros se iniciaron los trabajos para la eliminación de sus regímenes perjudiciales, con compromiso de su modificación antes de diciembre de 2005. Tras esos trabajos se confeccionó una lista que incluía 47 regímenes, clasificados en nueve sectores: seguros, financiación y leasing, gestoras de fondos, banca, regímenes de matrices, centros de distribución, centros de servicios, regímenes navieros⁵².

Informe del 2001

En junio de 2001, se presenta un nuevo informe, en el que se recogen los avances logrados en materia de lucha contra la competencia fiscal nociva. Según las condiciones establecidas en el Informe de 2000, aquellas jurisdicciones que no se hubiesen comprometido antes de 31 de julio de 2001 a eliminar los elementos perjudiciales de sus regímenes serían incluidas en una lista de jurisdicciones no cooperativas contra las que se adoptarían medidas defensivas.

⁵² VALLEJO CHAMORRO, José María. La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Revista ICE, nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, setiembre-octubre, 2005, N° 825. http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_147-160__713157213A437FCC4C4C18F82FFA4895.pdf

El Informe de 2001 respondió fundamentalmente a una razón: un cambio en los criterios para definir los regímenes perjudiciales, que obligaba a reorientar los trabajos y, en consecuencia, a establecer un nuevo calendario para su desarrollo.

El cambio fundamental consistió en abandonar el criterio de falta de actividad sustancial como elemento de identificación de los paraísos fiscales. En concreto, EE UU consideraba que el criterio de falta de actividad sustancial debía dejar de ser una condición a valorar. El razonamiento subyacente era considerar que cada Estado es libre para determinar el nivel de tributación que quiere exigir a sus ciudadanos y la organización de su sistema fiscal, pero que tiene que ser transparente y facilitar la información que permita a los demás Estados gravar a aquéllos de sus residentes que se decidan a invertir en aquél atraídos por su tributación⁵³.

Por ello, en el Informe de 2001 se abordó en detalle el alcance que debían tener los compromisos sobre transparencia e intercambio de información para garantizar la consecución de la categoría de jurisdicción cooperativa.

A partir de este cambio, se revisaron los trabajos y el 18 de abril de 2002 se publicó la lista de jurisdicciones no cooperativas, después de que todas menos siete jurisdicciones se hubiesen comprometido a garantizar la transparencia y el efectivo intercambio de información.

⁵³ VALLEJO CHAMORRO, José María. La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Revista ICE, nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, setiembre-octubre, 2005, N° 825. http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_147-160__713157213A437FCC4C4C18F82FFA4895.pdf

Una vez elaboradas las listas de jurisdicciones cooperativas y no cooperativas, el siguiente paso era la implementación de los compromisos de eliminación de los rasgos perjudiciales, consistentes en el establecimiento del intercambio de información efectiva y de la transparencia en los sistemas. Para ello, se consideró conveniente elaborar un instrumento que ayudase a las partes en sus negociaciones sobre esta materia. En septiembre de 2000, se creó, en el entorno del Foro, el Grupo de Trabajo sobre intercambio efectivo de información, bajo la copresidencia de Malta y Holanda. Este grupo, formado por representantes de 24 Estados o territorios, elaboró un «Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal», ajustado a los estándares definidos en el Informe de 2001, que se publicó en abril de 2002, junto con la lista de jurisdicciones no cooperativas.

Los elementos principales de este modelo fueron⁵⁴:

1. Establecimiento del intercambio de información para expedientes civiles y penales.
2. No se permite alegar el principio de interés doméstico, de forma que la información debe proporcionarse, aunque el país requerido no tenga interés en obtener dicha información.

⁵⁴ VALLEJO CHAMORRO, José María. La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Revista ICE, nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, setiembre-octubre, 2005, N° 825. http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_147-160__713157213A437FCC4C4C18F82FFA4895.pdf

3. Debe estar garantizado el acceso a la información en disposición de bancos, entidades financieras, instituciones fiduciarias, etcétera.
4. Debe estar garantizada la defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes, y que la información facilitada se trate como confidencial.
5. Deben evitarse las peticiones de información genéricas o las que no sean necesarias y relevantes para el Estado requirente.

Informe de progreso del 2004

Con la elaboración de la lista definitiva de jurisdicciones cooperativas, que pasaron a denominarse socios colaboradores, se iniciaron los trabajos para la implementación de los compromisos de retirar los elementos perjudiciales de sus regímenes fiscales, sobre la base del «Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información de carácter fiscal» de 2002, y sobre el mismo se iniciaron numerosos contactos bilaterales a fin de llegar a acuerdos.

El problema se puso de manifiesto cuando, una vez finalizada la elaboración de las «notas de aplicación» se realizó una nueva evaluación de los regímenes considerados potencialmente perjudiciales en el Informe de 2000. El resultado de estos trabajos, recogido en el Informe de progreso de 2004, puso de manifiesto que de los 47 regímenes analizados, 18 fueron derogados, 14 fueron modificados y 13 encontrados no perjudiciales. En total, 45 regímenes de los 47 identificados en el Informe de 2000.

Año con año, el Foro Global de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico elabora informes en relación con los avances y los logros obtenidos, tanto de los países miembros como de los no miembros en cuanto este tema, es así como en el 2008 se publica el informe *“Tax Co-operation: Towards a level playing field. 2008 assessment by the global forum on taxation”*; en el 2009 se publica el informe *“Tax Co-operation: Towards a level playing field. 2009 assessment by the global forum on Transparency and Exchange of Information”*, y en 2010 se publica el informe *“Tax Co-operation: Towards a level playing field. 2010 assessment by the global forum on Transparency and Exchange of information for tax purposes.”*

Sección IV: Calificación de Costa Rica en materia de Competencia Fiscal Nociva, según la OCDE.

“...Una de las consecuencias de la globalización económica ha sido la creciente interdependencia de las economías de los países; es por ello que hoy día existe un significativo aumento en los flujos de bienes, servicios y capitales. Sin embargo, la globalización también ha traído consigo aspectos negativos como la aparición de la competencia fiscal perjudicial-nociva, los paraísos fiscales y la falta de transparencia. Adicionalmente, hay que sumar los efectos de la reciente crisis financiera internacional, razón por la cual, existe hoy la necesidad de que Costa Rica adopte en su legislación

medidas globales uniformes que garanticen la transparencia mundial de los mercados financieros y los flujos económicos...”⁵⁵. Es así como inicia la justificación del proyecto de LEY PARA EL CUMPLIMIENTO DEL ESTÁNDAR DE TRANSPARENCIA FISCAL, con número de expediente 17.677, proyecto de gran importancia en el contexto en el que se encuentra Costa Rica, cuyas razones explicamos a continuación.

Si bien, Costa Rica no fue calificada como paraíso fiscal, la OCDE requirió desde el año 1998, acciones concretas por parte del país para eliminar de su normativa aquella que este organismo consideraba que promovía la lucha fiscal perniciosa, que era la que podría producir su eventual calificación como paraíso fiscal. Con el transcurso de los años y el éxito de las medidas adoptadas por la OCDE, los países miembros acordaron modificar el foco de atención para centrarse en uno solo de los criterios originalmente establecidos para la determinación de la existencia de paraísos fiscales o regímenes fiscales perniciosos, el intercambio de información tributaria.⁵⁶

Tanto la OCDE, como otros organismos internacionales, como la Organización de Naciones Unidas (ONU) han hecho un esfuerzo importante para mitigar los efectos de la competencia fiscal perjudicial, y favorecer la transparencia fiscal internacional. Desde el año de 1998 la OCDE emitió un reporte sobre las prácticas nocivas derivadas de la competencia entre los países con base en sus regímenes fiscales (*OCDE Harmful Tax*

⁵⁵ <http://www.conare.ac.cr/proyectos/17677.htm>

⁵⁶ http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf

Competition report), en virtud del cual se creó el Foro de Prácticas Nocivas Fiscales (*Forum on Harmful Tax Practices*).⁵⁷.

Inicialmente, se identificó una lista inicial de 47 jurisdicciones que potencialmente podrían reunir los criterios desarrollados en el reporte de 1998. A estas jurisdicciones se les requirió información pertinente para la aplicación de los criterios en el contexto de sus hechos y circunstancias. El Foro examinó, discutió y revisó esta información, usando una serie de contactos bilaterales (bajo los auspicios de pequeños Grupos de Estudio conformados por miembros del Foro) y a través de consultas multilaterales con el Foro mismo. Los Grupos de Estudio prepararon reportes de hechos de las jurisdicciones con insumos de, y en algunos casos con acuerdo de, las jurisdicciones en cuanto a la exactitud fáctica de los reportes. En estos contactos y consultas, la plena participación de cada jurisdicción fue promovida. Sobre la base de este proceso, se llegó a evaluaciones técnicas sobre cuáles jurisdicciones encajaban en los criterios básicos para identificar un paraíso fiscal recogidos en el reporte del 98.⁵⁸

Del análisis de las 47 jurisdicciones iniciales, se dieron tres tipos de resultado: a) el de las jurisdicciones que demostraron no cumplir los criterios y, por tanto, quedaron excluidas de la lista; b) el de las jurisdicciones que, adecuándose a los criterios, quedaron incluidas en la lista de paraísos fiscales; el de las jurisdicciones que, si bien cumplían con los criterios, aceptaron realizar “compromisos anticipados” al más alto nivel para iniciar un

⁵⁷ <http://www.conare.ac.cr/proyectos/17677.htm>

⁵⁸ Torrealba Navas Adrián; REFORMA TRIBUTARIA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL CASO DE COSTA RICA

proceso de reformas orientadas a eliminar los rasgos críticos de sus sistemas tributarios, por lo que no se les incluyó en la lista; c) el de las jurisdicciones que quedaron incluidas en la lista., la cual fue presentada al Comité en enero del 2000, confirmada por el Comité en mayo del 2000 y endosada por el Consejo el 16 de junio del 2000. Costa Rica estuvo entre las jurisdicciones del primer grupo, es decir, el de las que demostraron no cumplir con los criterios. En ese sentido, los argumentos fundamentales utilizados por el país para lograr dicho resultado pueden sintetizar de la siguiente manera⁵⁹:

Costa Rica no es percibida en la comunidad internacional como un paraíso fiscal ni realiza políticas explícitas orientadas a atraer la localización de inversiones con el objetivo de minimizar su tributación en los países de residencia.

Costa Rica mantiene un nivel de tributación que no puede ser considerado bajo: las corporaciones tributan al 30% y, además, existe un impuesto de retención a los dividendos del 15%

Costa Rica tiene un sistema de derecho que se extiende al campo tributario, el cual se rige por el principio de reserva de ley; la Administración está sujeta al control jurisdiccional de legalidad y de constitucionalidad; con las reformas de 1995 se habían reforzado las potestades de la Administración, se estableció una normativa que exige que los individuos a ser fiscalizados sean escogidos con base en criterios objetivos de selección (su condición de Gran Contribuyente, su estado de cumplimiento de deberes formales, su

⁵⁹ Ídem.

separación de los resultados típicos de un sector económico, etc.) debidamente publicados, etc. Todos estos rasgos excluían la existencia del criterio de falta de transparencia.

Costa Rica, en su normativa, permite la aprobación de convenios de intercambio de información con otros países, de lo cual ya era un ejemplo en el momento del examen el Convenio aprobado y ratificado por la Asamblea Legislativa para el intercambio de información con los Estados Unidos. Si bien, con limitaciones, es posible para las autoridades tributarias obtener información bancaria, debiendo para ello demostrarle a un juez la presencia de indicios suficientes de la existencia de algún ilícito tributario. De esta manera, se excluía la presencia del criterio de falta de intercambio de información.

Costa Rica ha enfocado su política de atracción de inversiones a la inversión directa, generador de actividad sustancial, con lo cual también se excluía el criterio de ausencia de actividades económicas sustanciales.

Si bien, el país mantiene un criterio de territorialidad en su imposición sobre la renta, éste, por sí mismo, es insuficiente para determinar la existencia de un paraíso fiscal.

Es interesante llamar la atención sobre el hecho de que si bien oficialmente Costa Rica quedó fuera de la lista de paraísos fiscales de la OCDE, algunos países han seguido manteniendo al país en sus listas de paraísos fiscales (v.gr., México, Brasil, Italia)⁶⁰.

⁶⁰ Torrealba Navas Adrián; REFORMA TRIBUTARIA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL CASO DE COSTA RICA

La OCDE ha dado seguimiento a los cambios introducidos por los diferentes países, y también aquellos países que no han tomado medida alguna, exhortándolos a cumplir con las recomendaciones formuladas so pena de que los países afectados tomen medidas unilaterales contra estos Estados. Además, las grandes empresas multilaterales que no desean verse afectadas por invertir en países que no cumplan con estas recomendaciones, han movido sus inversiones hacia otros países que no se encuentren en tales situaciones.

En el caso de Costa Rica, a la fecha, trece años después se está empezando a tomar medidas concretas para cumplir con las recomendaciones de la OCDE, después de varios avisos y requerimientos para su cumplimiento por parte de esta organización, pero el plazo para cumplir los compromisos adquiridos se terminó en junio del 2011.⁶¹

Costa Rica, a pesar de no ser un país miembro de la OCDE, fue identificada desde 1998 como un país que requiere adecuar su normativa a las recomendaciones emitidas por esta Organización, por contener en su legislación elementos que satisfacen los parámetros establecidos por el Informe de la OCDE de 1998 para calificar un país como paraíso fiscal, aun cuando no fue declarada como tal. Esta situación se debió principalmente a las circunstancias particulares que dan origen a la satisfacción de uno de los requisitos que es la baja o nula tributación, en nuestro caso, generada por la adopción del principio de territorialidad, que si bien no es en sí mismo un régimen que otorga este tipo de beneficios fiscales directos, los genera indirectamente al excluir de las rentas gravables, aquellas rentas generadas en el extranjero. El requisito anterior junto con la presencia de los otros

⁶¹ http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf

requisitos identificados por la OCDE, hubiesen justificado que se calificara al país como paraíso fiscal⁶².

Sin embargo, como mencionamos, el análisis particular de las causas que generan los eventuales beneficios fiscales por parte de la OCDE, nos permitió que no nos incluyeran en la lista en cuestión. No obstante, ello no implicaba que en Costa Rica no se estuviese cumpliendo con los otros requisitos determinados por la OCDE para identificar a un paraíso fiscal, por lo que se le exhorta a Costa Rica a realizar los cambios pertinentes en su legislación, a fin de adecuar su normativa a las recomendaciones de esta Organización. A pesar de lo anterior, no es sino hasta el año 2010, doce años después, que Costa Rica da pasos concretos hacia el cumplimiento de estos compromisos internacionales⁶³.

Tal y como ha quedado evidenciado, Costa Rica viene cumpliendo casi al último momento con los compromisos internacionales adquiridos, lo que se evidencia nuevamente en el tema objeto de estudio. Para el mes de mayo de 2011, no se habían firmado los doce convenios de intercambio de información, pero para finales de junio de 2011, Costa Rica alcanza la meta de firmar los doce convenios requeridos por la OCDE y logra ser incluida en la lista de países que han cumplido sustancialmente con el estándar de transparencia fiscal internacional, pero con tareas pendientes como lo es la de adecuar su normativa legal a los compromisos adquiridos con dicha organización.

⁶² http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf

⁶³ http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf

El último Informe de Progreso emitido por la OCDE en cuanto a la implementación del estándar internacional de intercambio de información fiscal, fue el del 2010. Inicialmente, la lista de la OCDE contenía cuarenta jurisdicciones en la “lista blanca” que cumplían con la norma internacional, treinta y ocho en la “lista gris”, que eran las jurisdicciones que se habían comprometido a cumplir con la norma internacional y cuatro países en la “lista negra” que no habían realizado compromiso alguno. En cuestión de días después de la publicación del Informe del 2010, los cuatro países de la “lista negra”: Costa Rica, Malasia, Filipinas y Uruguay, se comprometieron a cumplir y fueron trasladados a la “lista gris”⁶⁴.

Costa Rica al mes de junio de 2011, logra suscribir doce convenios de intercambio de información que le permiten su traslado de la lista gris a la lista blanca de países que han implementado sustancialmente el estándar internacional de intercambio de información fiscal, logrando con ello evitar ser objeto de sanciones económicas por parte de los países de la OCDE⁶⁵.

Se han suscrito doce convenios de intercambio de información que incluyen el estándar internacional de intercambio de información. Estos son los suscritos entre Costa Rica con: Argentina, Australia, Dinamarca, Islas Feroe, Finlandia, Francia, Groenlandia, Holanda, Islandia, México, Noruega y Suecia.

⁶⁴ Ídem

⁶⁵ http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf

Asimismo, Costa Rica tiene convenios que incluyen el intercambio de información tributaria con Estados Unidos y Centroamérica. Adicionalmente, se suscribió el convenio de doble imposición con España, que incluye una cláusula de intercambio de información.

La OCDE aceptó el Convenio Centroamericano como un convenio que cumple con el estándar internacional de intercambio de información, con lo que Costa Rica pasa a tener dieciocho convenios firmados que incluyen el estándar internacional de intercambio de información, a junio del 2011. El compromiso con dicha organización era haber suscrito al menos doce convenios para el mes de julio del 2011, lo que se ha cumplido⁶⁶.

Adicionalmente, se encuentra en trámite la suscripción de convenios de intercambio de información con los siguientes países: Canadá, Corea del Sur, Indonesia, Italia, Japón, y Sudáfrica⁶⁷.

En definitiva, lo que se pretende es que Costa Rica se adhiera a esta nueva era de transparencia fiscal internacional, de la misma forma como lo han tenido que hacer otros países (tales como Suiza, Singapur, Chile, Bélgica y Austria, entre otros), para lo cual se requiere que el país cuente con los instrumentos para llevar a cabo un efectivo intercambio de información ante un requerimiento de otro Estado, y en relación con cualquier asunto de naturaleza fiscal sin ninguna restricción derivada de un interés nacional o de leyes concernientes al secreto bancario.

⁶⁶ Ídem

⁶⁷ Ídem.

Costa Rica al ser parte del Foro Global, es parte también de la revisión de pares que se realiza. Este proceso se lleva a cabo en dos fases.

Fase 1 evalúa la calidad del marco legal y regulatorio de las jurisdicciones para el intercambio de información, mientras que la Fase 2 lo que viene a evaluar es la aplicación práctica de ese marco legal y regulatorio de cada país. Algunos miembros del Foro Global están pasando juntos tanto la Fase 1 como la Fase 2. El Foro Global también ha puesto en marcha un proceso de informes complementarios para el seguimiento de las recomendaciones, así como para la supervisión permanente de las jurisdicciones dando así seguimiento a cada jurisdicción al terminar la revisión. El objetivo final de estas revisiones es ayudar a las jurisdicciones a aplicar efectivamente las normas Internacionales sobre transparencia y el intercambio de información con fines fiscales.

La metodología utilizada para la revisión por pares de Costa Rica consistió en lo siguiente:

La evaluación del marco legal y regulatorio de Costa Rica se basó en las normas internacionales de transparencia e intercambio de información que se describe por parte del Foro Global, utilizando metodología indicada por parte del Foro Mundial para la revisión paritaria. La evaluación se basó en las disposiciones legales, reglamentarias y de intercambio de información, mecanismos de fuerza o efecto aplicados en enero del año 2012, así como con información suministrada por Costa Rica, y la información suministrada por las jurisdicciones asociadas.

Los términos de referencia de las normas de Transparencia e Intercambio de Información, para realizar la evaluación se dividieron en tres grandes categorías; (A) la

disponibilidad de la información; (B) el acceso a la información y (C) el intercambio de información. Esta revisión evalúa el marco legal y regulatorio de Costa Rica en contra de estos elementos y cada uno de los aspectos enumerados. Con respecto de cada elemento esencial, se hace una determinación de que en la legislación costarricense (i) el elemento sí está regulado, (ii) el elemento está regulado, pero ciertos aspectos de la aplicación legal del elemento necesitan mejoras, o (iii) el elemento no está regulado. Estas determinaciones se acompañan de recomendaciones sobre cómo ciertos aspectos del sistema podría fortalecerse.

Esta evaluación del marco legal y regulatorio para la transparencia y el intercambio de información y mecanismos pertinentes de intercambio de información en Costa Rica correspondiente a la Fase 1, fue realizada por un equipo que constaba de dos asesores y un representante de la Secretaria del Foro: Sr. Wayne Brown, Asistente Secretario de Finanzas del Ministerio de Hacienda de las Bermudas, el Sr. Fabio Seragusa de la Unidad de Fiscalidad - Guardia di Finanza, Italia, y Sra. Amy O'Donnell, de la Secretaría del Foro Global.

La conclusión a la que se llegó en esta revisión y, por ende, en el informe dado en marzo del año 2012 es que al existir una serie de elementos que son cruciales para lograr un intercambio efectivo de información y los mismos no están debidamente regulados en Costa Rica, se recomienda a Costa Rica no pasar a una fase 2 de revisión. Esto hasta que Costa Rica no mejore su marco legal y regulatorio de acuerdo con las recomendaciones dadas, y por ende, se le solicita a Costa Rica aportar dos informes, el primero en seis meses

en donde Costa Rica informe sobre las medidas adoptadas respecto de las recomendaciones dadas y otro informe en 12 meses más detallado ya con las recomendaciones aplicadas.

Título Segundo

El caso de Costa Rica y su Calificación como País no Cooperante en Materia de Competencia Fiscal Nociva

Capítulo III

Aspectos Catalogados por la OCDE para considerar a Costa Rica como país no Comprometido con el Estándar de Transparencia Fiscal

Sección I: Los Convenios de Intercambio de Información.

Desde hace ya varios años la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha sido el organismo internacional que se ha encargado de la materia relacionado con los intercambios de información tributaria, por considerarlos como un instrumento indispensable para que los Estados puedan aplicar efectivamente sus leyes de

carácter tributario en el mundo globalizado. Esta organización inició sus labores en esta materia, a petición de los ministros de los países miembros que le pidieron que desarrollara medidas para contrarrestar las distorsiones introducidas por la competencia fiscal perjudicial en las decisiones de inversión y financiación. Los trabajos se centraron principalmente en identificar y eliminar los regímenes fiscales y en identificar a los paraísos fiscales, intentando implementar los principios de transparencia e intercambio de información⁶⁸.

En el año de 1996, la OCDE fue llamada por los Ministros de sus Estados Miembros a desarrollar medidas para neutralizar las distorsiones producidas por la competencia fiscal nociva en las decisiones de inversión y financiamiento y, las consecuencias para las bases imponibles nacionales y emitir un reporte. Estos Ministros solicitaron establecer las medidas necesarias para limitar las distorsiones introducidas por la competencia perjudicial en las decisiones de inversión y de financiación, así como sus consecuencias sobre materia imponible. Esta solicitud se reiteró por los países del G7 en su cumbre de Lyon de 1996; desde entonces el Comité Fiscal de la OCDE ha publicado dos informes: el primero, titulado “Competencia Fiscal perjudicial: un problema mundial”, data del año 1998. El segundo, titulado “hacia una cooperación fiscal global, progreso de la identificación y la eliminación de prácticas fiscales perjudiciales”, data del año 2000 y constituye la puesta en práctica parcial, del primero⁶⁹.

⁶⁸ Martín Morata, Beatriz. Los acuerdos de intercambio de información. Pag 112.

⁶⁹ OCDE. Harmful tax competition: an emerging global issue, citado por Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica.

Es en el informe de la OCDE en 1998, donde se pone de manifiesto que uno de los motivos por los que se desencadenaban prácticas fiscales perjudiciales era la ausencia del intercambio de información, por lo que se incluía recomendaciones para combatir la competencia fiscal perjudicial a través de medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales. El reporte se centra en actividades geográficamente móviles, como los servicios financieros y otras actividades de prestación de servicios (incluyendo la provisión de intangibles, y enuncia los factores que se deben tomar en cuenta a la hora de identificar prácticas fiscales nocivas haciendo recomendaciones para contrarrestarlas, así lo indica literalmente el reporte⁷⁰.

Se acordó la necesidad de desarrollar un instrumento jurídico que pudiera utilizarse para establecer un intercambio efectivo de información, sirviendo de base legal para el intercambio y que al mismo tiempo, protegiera la confidencialidad de los contribuyentes, evitando el uso de esta información para fines no autorizados.

Los países europeos ya venían lidiando con el tema, que se había vuelto un problema en el mercado interno. La Unión Europea tomó medidas iniciales emitiendo un “paquete fiscal” a nivel comunitario. Es decir, un conjunto de normas comunitarias para detener la tendencia de ciertos países de bajar sus cargas impositivas para atraer inversión. Entre estas normas se encontraba el Código de Conducta Fiscal, mediante el cual, los

Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 118-119.

⁷⁰ OCDE. Harmful tax competition: an emerging global issue, citado por Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 120

Estados miembros se comprometían a no implementar medidas consideradas como competencia fiscal nociva a futuro y a eliminar las ya implementadas⁷¹.

Con la creación del reporte de la OCDE, en 1998 se refleja el antes y el después en cuanto al desarrollo de los intercambios de información, logrando así, una mejor comprensión de como los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de actividades financieras y de otros servicios que erosionan las bases imponibles de los países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas tributarios. Es así como lo indica el autor ADRIÁN TORREALBA en cuanto al contenido del reporte:

“En acatamiento de dicha instrucción, se publica en 1998 el reporte llamado “competencia fiscal Dañina: una cuestión global emergente”, que pone en la mira tanto a países miembros de la OCDE como a no miembros, con el objetivo de desarrollar una mejor comprensión de como los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de actividades financieras y de otros servicios, erosionan las bases imponibles de otros países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas tributarios. Distinguiendo entre regímenes preferenciales aceptables y nocivos, se intenta analizar cuidadosamente los rasgos de los sistemas tributarios basados tanto en el sistema de residencia como en el de la fuente que puedan llevar a los impactos nocivos de

⁷¹ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de Costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 119.

los regímenes preferenciales dañinos”.

Así, buscando, por una parte, desincentivar la difusión de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferenciales dañinos y, por otra, incentivando a aquellos países que actualmente están involucrados en esas prácticas para revisar sus medidas actuales, el Reporte espera servir para fortalecer y mejorar las políticas tributarias a escala internacional”.⁷²

Modernamente la OCDE y la ONU han sido los principales propulsores del desarrollo de los instrumentos legales de colaboración internacional. Los países europeos, al eliminar fronteras para efectos económicos y comerciales, han tenido que realizar reformas novedosas e innovadoras a nivel tributario, incluyendo los mecanismos para el intercambio de información. Los países europeos han puesto en práctica modelos teóricos de intercambio de información dejando en evidencia sus deficiencias y virtudes, y generando soluciones para que tengan un mejor desempeño⁷³.

Hasta finales de la década de los noventa (1998), los estudios de la OCDE en cuanto ayuda administrativa se dan principalmente dentro del contexto de los tratados para evitar la doble imposición de carácter bilateral. Sin embargo; ya se vislumbraban las deficiencias y limitaciones que presentaba la cláusula y que no serían superables dentro de los convenios de doble imposición.

Recién a partir de las modificaciones introducidas en el año 2000, las consultas

⁷² Torrealba, Adrián. Reforma tributaria y Fiscalidad Internacional: Caso de Costa Rica. 2005. Pag 11.

⁷³ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 72.

formuladas pueden relacionarse a otros impuestos no comprendidos en los convenios (que tratan sobre el Impuesto a la Renta y, a veces, al patrimonio). Por ello en la gran mayoría de los convenios vigentes, que fueron celebrados antes de ese año, no contemplan cualquier compromiso de dar información atinente a otros impuestos”⁷⁴.

El estudio de los regímenes preferenciales fiscales nocivos busca eliminar los efectos distorsivos de la competencia nociva en la globalización y la expansión del comercio internacional, propiciando una competencia equitativa por la atracción de actividades económicas reales, de modo que las decisiones sean fundamentadas en consideraciones económicas y no en factores puramente tributarios.

En el reporte de 1998; sin embargo, se amplía sustancialmente la definición de paraíso fiscal adicionando varias características: ausencia de impuestos o tipos impositivos efectivos bajos, falta de transparencia, ausencia de actividades sustanciales, y por supuesto la falta de intercambio de información efectiva.

A pesar de que el intercambio de información ya era un instrumento importante de fiscalización internacional, cobra nueva relevancia o ésta se hace aún más evidente con el reporte de 1998.

Como se sabe, actualmente el proyecto sobre competencia fiscal perniciosa se articula, fundamentalmente, en orden a lograr los objetivos de “transparencia e intercambio de información fiscal” en relación con los países calificados tradicionalmente como “áreas de baja tributación” o “paraísos fiscales”; en este sentido, lo que, actualmente, se pretende

⁷⁴ Idem

con el proyecto de competencia fiscal perniciosa es que estos países (tax havens) colaboren con los Estados miembros de la OCDE, de manera que estos últimos puedan controlar la efectiva aplicación de sus leyes tributarias en relación con contribuyentes que efectúen operaciones en los países calificados como “áreas de baja tributación”. En este sentido, la OCDE *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* publicado el 18 de abril del 2002, constituye un auténtico modelo de convenio sobre intercambio de información a efectos fiscales que se ha elaborado conjuntamente entre la OCDE y algunos de los países calificados como “áreas de baja tributación” que ha decidido cooperar con el proyecto de competencia fiscal perniciosa ; el modelo de convenio, a pesar de ser un instrumento de *soft-law* no vinculante representa y articula las “obligaciones” mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los referidos “paraísos fiscales cooperadores” a efectos de no sufrir o soportar las “contramedidas” que puedan poner en marcha los Estados miembros de la OCDE frente a las “áreas de baja tributación” no cooperadores⁷⁵.

En la actualidad, el grupo que se encarga de estudiar y actualizar el modelo de convenio se denomina “Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios, tiene 25 miembros (10 de países desarrollados y 15 de países subdesarrollados) y se reúne cada año durante cinco días en Ginebra. Tomando como bases las modificaciones hechas en el año 2005 al artículo 26 del modelo de la OCDE en cuanto a

⁷⁵ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 120.

intercambio de información, el Comité decidió que el modelo de la ONU se había quedado rezagado y concluyó que, en adelante, se debería prestar especial atención a las siguientes esferas:

- a) Intercambio efectivo de información útil y necesaria;
- b) Importancia de la capacidad nacional para utilizar la información recibida y de la capacidad para satisfacer los intereses de los afectados.
- c) Reunión de la información y efectos sobre la opinión pública -hay que evitar un enfoque inquisitorial;
- d) Reconocimiento de los progresos logrados por la OCDE y de su experiencia, que el comité quizá desee mular en los aspectos operacionales;
- e) Un enfoque equilibrado y simétrico del intercambio de información y reconocimiento de problemas prácticos, como la uniformización⁷⁶.

Por lo tanto, la falta de intercambio de información, se ha convertido en una característica vital para clasificar un régimen fiscal como nocivo, y en algunos casos, es más importante aún, que la tasa impositiva aplicable; pues, adicionalmente puede ser considerado como una manifestación de buena voluntad y de las políticas fiscales del país.

DEFINICIÓN

Los Acuerdos de intercambio de información son acuerdos internacionales entre dos

⁷⁶ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 85-86.

países o territorios, por los que los mismos se comprometen a prestarse asistencia en el intercambio de información en materia fiscal entre sus correspondientes administraciones tributarias.

OBJETIVO

Generalmente, el intercambio de información tiene alguna de las siguientes finalidades, y tal como lo menciona el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, donde en un primer lugar, la información se intercambia con la finalidad de establecer los hechos en relación con los cuales van a ser aplicadas las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio; y segundo, la información es intercambiada con vistas por asistir a una de las partes contratantes en la gestión y aplicación de su ley nacional. El primer caso sólo surge en relación con el intercambio de información sobre la base de un tratado bilateral de doble imposición mientras que el último puede surgir en el contexto de un tratado bilateral o multilateral de asistencia o acuerdo de intercambio de información⁷⁷.

La autoridad competente para intercambiar información.

En la mayoría de los países, la competencia para entablar relaciones con otros países

⁷⁷ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por la comisión de asuntos fiscales de la OCDE el 23 de enero del 2006.

recae en el Ministerio de Asuntos Exteriores. Por lo tanto, y en principio los contactos oficiales con países extranjeros tienen que ser realizados a través de los cauces diplomáticos. En el caso de los intercambios de información en materia tributaria, esto, sin embargo, podría ser poco práctico. Por ello, el Modelo del Convenio Tributario y el Modelo de Acuerdo permiten a las partes contratantes designar una o más “autoridades competente” para tratar directamente entre ellas. La autoridad competente es designada por las partes contratantes y es generalmente un funcionario superior del Ministerio de Hacienda (bien en el Tesoro o en la parte de la administración fiscal) o un delegado autorizado del mismo⁷⁸.

Por lo general, la función llevada a cabo por la autoridad competente está centralizada en el Ministerio de Hacienda. La existencia de este organismo central asegura la cooperación y la consistencia necesarias en relación con la política sobre intercambio de información. No obstante, puede haber situaciones en las cuales ciertas responsabilidades de las autoridades competentes estén delegadas a un nivel local, como por ejemplo, en supuestos de casos de contratación de trabajadores transfronterizos, en las que un contacto rápido y directo entre las autoridades locales a cada lado de la frontera puede ser la única forma como el intercambio de información puede ser eficaz.

Esto, sin embargo, no implica que la autoridad competente deje de estar implicada. Por tanto, en casos de delegación de funciones serán necesarios acuerdos claros entre las autoridades competentes (por ejemplo, qué tipo de información será intercambiada, la materia relevante a la que se aplicará el intercambio, el modo por el que se mantendrá la

⁷⁸ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por la comisión de asuntos fiscales de la OCDE el 23 de enero del 2006. Pag 8.

implicación de las autoridades competentes).

Según el informe **“Tax Purpose Peer Reviews: Costa Rica 2012: Phase 1: Legal and Regulatory Framework”** las autoridades competentes deben tener la facultad de obtener y proporcionar información; esto es, el objeto de una solicitud, en virtud de un acuerdo de intercambio de información, de cualquier persona dentro de su jurisdicción territorial que está en posesión o control de dicha información (con independencia de cualquier obligación legal de dicha persona a la de mantener la confidencialidad de la información).

Es decir, las autoridades competentes pueden tener la facultad de obtener y proporcionar la información en poder de bancos, otras instituciones financieras, y cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, así como la información relativa a la propiedad de las empresas, sociedades, fideicomisos, fundaciones y entidades relevantes relacionados con otros.

En el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se indica que cualquier individuo o Sociedad, ya sea pública o privada, debe proporcionar a la administración tributaria la información que se puede utilizar para determinar la relación económica, financiera y profesional con las otras partes; no obstante, esa información se limita a que sea "justificada, adecuada y expresamente de relevancia fiscal.

En Costa Rica, existen sanciones por no proporcionar la información solicitada por la Administración Tributaria y la Administración Tributaria, también, tiene importantes facultades para obligar a la información. El Código Tributario faculta a la Administración Tributaria para citar a los contribuyentes y partes responsables del mismo a comparecer

ante la oficina de la administración Tributaria para contestar preguntas o demandas de información cuando éstas las relacionen con sus obligaciones tributarias correspondientes. La información debe de ser “necesaria para verificar y sobrellevar las obligaciones tributarias relevantes acordes con el debido proceso”. (Art. 112).

Las diferentes formas de intercambio de información.

Las principales formas de intercambio de información son: el intercambio previa petición, el intercambio automático y el intercambio espontáneo.

El intercambio de información previa petición: hace referencia a una situación en la que la autoridad competente de un país solicita una información particular a la autoridad competente de otra parte contratante.

El intercambio automático de información: La información que es intercambiada de forma automática es, generalmente, información que comprende muchos casos individuales del mismo tipo, que consisten, generalmente, en rentas que proceden de fuentes situadas en el país de la fuente, como por ejemplo: intereses, dividendos, cánones, pensiones, etc. Esta información es obtenida de forma rutinaria por el país que la remite (generalmente, a través de las declaraciones de los pagadores), quedando, de este modo, disponible para su transmisión a los países con los que haya suscrito un tratado. Normalmente, las autoridades competentes interesadas en el intercambio automático acordarán, de forma anticipada, el tipo de información que deseen intercambiar bajo esta

modalidad de intercambio. Para mejorar la eficiencia y eficacia del intercambio automático de información, la OCDE ha desarrollado un formato estándar en papel y un formato magnético estándar (conocido como el Formato Magnético Estándar, cuyas siglas en inglés son SMF: *Standard Magnetic Format*). La OCDE recomienda el uso de este formato y ha desarrollado un protocolo de acuerdo para el intercambio automático de información disponible para su uso por cualquier país. La OCDE, también, ha diseñado un formato de transmisión de “nueva generación” para el intercambio automático (conocido como el Formato de Transmisión Estándar, cuyas siglas en inglés son STF: *Standard Transmission Format*) para finalmente sustituir el SMF.

El intercambio espontáneo de información: la información es intercambiada de forma espontánea cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información en el curso de la gestión de su propia legislación fiscal, y considerando que dicha información será de interés para los fines tributarios de la otra parte contratante, transmite la información, sin que este último Estado se la haya solicitado. La eficacia de esta forma de intercambio de información depende en gran medida de la destreza de los inspectores fiscales de identificar, en el curso de una investigación, la información que puede ser relevante para una administración fiscal extranjera. La autoridad competente de la parte contratante que provee la información de forma espontánea debería solicitar información de retorno sobre los resultados obtenidos por la administración tributaria receptora, en la medida que de ello pueda resultar un ajuste fiscal para la parte contratante remitora de la

información.

Además de las modalidades descritas anteriormente, existen otras formas de intercambiar información:

•***Fiscalizaciones o Comprobaciones fiscales simultáneas:*** una fiscalización o comprobación fiscal simultánea es el acuerdo al que llegan dos o más países para comprobar simultáneamente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes, sobre los que se tenga un interés común o relacionado, con la intención de intercambiar cualquier información importante que obtengan de ese modo. Las diferencias en materia de prescripción existentes en los países es una de las consideraciones prácticas más importantes a tener en cuenta en la selección de casos. Tales comprobaciones son particularmente útiles en el área de precios de transferencia y para identificar esquemas de evasión fiscal mediante la utilización de jurisdicciones de baja tributación. La OCDE ha elaborado un Modelo de Acuerdo para acometer comprobaciones fiscales simultáneas.

•***La visita de representantes autorizados de las autoridades competentes:*** el desplazamiento a una jurisdicción fiscal extranjera con la finalidad de reunir la información relativa a un caso particular puede ser útil en determinadas circunstancias. Sin embargo, esta visita tiene que ser autorizada por la jurisdicción extranjera (y permitida por las leyes del país que envía a los representantes), ya que de lo contrario

ello implicaría una quiebra de la soberanía. Por tanto, las decisiones de autorizar o no tales visitas, y en caso afirmativo, si se requiere el consentimiento del contribuyente (así como otros términos y condiciones) para la presencia de los inspectores fiscales extranjeros, quedan a la total discreción de cada país, de manera individualizada. Los funcionarios tributarios deben ser representantes autorizados de las autoridades competentes. Esta presencia en el extranjero puede darse en diversas situaciones. Puede ser con base en la solicitud del país en búsqueda de la información, si se estima que ello facilitará la comprensión de la solicitud y la obtención de la información. Asimismo, puede ser iniciativa de la autoridad competente requerida, para reducir el coste y las molestias de reunir la información. En algunos países, los representantes autorizados de las autoridades competentes de otro país pueden participar en las comprobaciones tributarias y esto es a menudo de gran valor para formarse una clara imagen de la empresa y de otras relaciones que un residente de otro país puede tener con sus socios extranjeros.

•***El intercambio de información sectorial:*** el intercambio de información sectorial no afecta a un contribuyente concreto, sino a una rama de actividad en su totalidad, por ejemplo, la industria farmacéutica o la industria del petróleo. El intercambio de información sectorial requiere que los representantes de las partes contratantes se reúnan para discutir la manera como opera una rama de actividad, los mecanismos de financiación, la forma como se determinan los precios, las tendencias identificadas de evasión fiscal, etc.

Ámbito de aplicación del intercambio de información.

De acuerdo con lo que se establece en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario, se prevé el intercambio de información con un “alcance lo más amplio posible”. Sin embargo, no permiten realizar solicitudes que no estén lo suficientemente justificadas; es decir, realizar una solicitud de información sin nexo aparente con una investigación abierta. El equilibrio entre estas dos consideraciones está contemplado en el estándar de "previsiblemente pertinente". El Modelo de Acuerdo de forma específica explica el tipo de información que la parte requerida debe suministrar para "demostrar la pertinencia previsible de la información requerida en las solicitudes". El artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario es menos formalista en este punto, pero en cualquier caso, el país requirente debe tener en cuenta los puntos de información identificados en el listado del módulo sobre información previa petición. Si un país no puede proveer información importante identificada en el listado la autoridad competente requerida puede llegar a creer que la solicitud es para "echar las redes".⁷⁹

En el informe **Peer Reviews**, en el caso específico de Costa Rica 2012; en relación con el artículo 26 mencionado anteriormente, se establece que los Estados contratantes pueden acordar una formulación alternativa de la norma, siempre y cuando sea coherente

⁷⁹ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por la comisión de asuntos fiscales de la OCDE el 23 de enero del 2006. Pag 9-10.

con el alcance del artículo, por ejemplo, sustituyendo "previsiblemente relevante" con "NECESARIO" o "relevante".

Por otro lado, el proyecto de Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, indica lo siguiente en cuanto al término de “previsiblemente pertinente” en su artículo 3 donde adiciona el artículo 106 bis al Código Tributario: *“La información solicitada se considerara previsiblemente pertinente para efectos tributarios, cuando se requiera para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, cuando pueda ser útil para el proceso de fiscalización o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa, incluyendo, entre otros, delitos tributarios, incumplimientos en el pago de impuestos e infracciones por incumplimientos formales o substanciales que puedan resultar en multas o recargos. No se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativa. También se considera como previsiblemente pertinente para efectos tributarios, cualquier información que se requiera para cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria”*.

Los límites del intercambio de información.

La obligación legal de suministrar información se encuentra relevada por un número reducido de situaciones. Estas excepciones están contenidas en los párrafos 3 a 5 del

artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario. En los casos poco frecuentes en los que las excepciones son de aplicación, las partes contratantes no están obligadas a proveer la información solicitada. La parte contratante requerida puede decidir, discrecionalmente, si facilita o no la información solicitada. De ello se deduce que la autoridad competente puede decidir proveer la información incluso cuando no hay obligación de hacerlo. Cuando la autoridad competente provee la información, ésta seguiría actuando dentro del marco del acuerdo.⁸⁰

Motivos que pueden ser alegados para declinar el suministro de información.

De acuerdo con el Modelo de convenio tributario de la OCDE sobre la renta y el capital y el modelo de acuerdo sobre el intercambio de información en materia fiscal, y tal como lo menciona el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, existen varias figuras que limitan el intercambio de información, en ciertos casos especiales, como se detallan a continuación:

- *El secreto fiscal:* El secreto fiscal hace referencia a las disposiciones del derecho nacional que garantizan que la información relativa a un contribuyente y a sus asuntos permanecerán confidenciales y están protegidas frente a la divulgación desautorizada. Es, por tanto, fundamental para la cooperación en materia de intercambio de información que dicha información confidencial siga

⁸⁰ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por la comisión de asuntos fiscales de la OCDE el 23 de enero del 2006. Pag 14.

disfrutando de un nivel similar de protección cuando sea objeto de intercambio con otros países. Por esta razón, cualquier información facilitada por una parte contratante debe ser tratada de manera confidencial.

- *La reciprocidad:* la reciprocidad en relación con el intercambio información significa que cuando una parte contratante reúne la información para la otra parte contratante, aquella está obligada a obtener y proveer sólo la información que la parte requirente podría, por sí misma, obtener bajo sus propias leyes en circunstancias análogas.

- *La política pública / el orden público:* el “orden público”, generalmente, hace referencia a intereses vitales de un país, por ejemplo cuando la información solicitada hace mención a un secreto de Estado. Un caso análogo puede surgir también, por ejemplo, cuando una comprobación fiscal en otro país ha sido motivada por una persecución política o racial.

- *Los secretos comerciales, industriales, profesionales y de otro tipo:* Tanto el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE como el artículo 7 del Modelo de Acuerdo sobre el intercambio de información en materia fiscal, establecen claramente que no existe la obligación de facilitar información que pudiera revelar cualquier tipo de secreto comercial, industrial, profesional o procedimiento comercial. En concreto, la información financiera, incluyendo los libros y registros, no es por su naturaleza constitutiva de secreto comercial, empresarial o de otro tipo. En los escasos supuestos en los que surge la cuestión de

los secretos comerciales, empresariales o de otro tipo, el Estado requerido tiene discrecionalidad para decidir si provee o no tal información. Con respecto de este tema, en el caso de Costa Rica, se menciona en el informe **Tax Purpose Peer Reviews**, que la *“parte contratante puede declinar suministrar información en los casos en los que la información constituya una comunicación confidencial entre un cliente y un abogado, procurador u otro representante legal en el ejercicio de sus funciones”*. Sin embargo, las reglas sobre qué constituye una comunicación confidencial no deben ser interpretadas o aplicadas en sentido amplio, de manera que impida un intercambio efectivo de información. Justamente en este punto, es donde dicho informe indica, que las leyes costarricenses no se adaptan a las normas internacionales de intercambio de información, debido a que establece parámetros específicos y, por el contrario, son demasiados amplios; así por ejemplo, la Administración Tributaria tiene prohibido demandar información por parte de quienes pueden invocar el secreto profesional a través de previsiones legales expresas, si la información requerida es relacionada con información relacionada con ese privilegio. Además, la administración tributaria no puede solicitar información a empleados que son legalmente obligados a mantener información, correspondencia o comunicaciones secretas en general. Lo anterior de acuerdo con el artículo 105 inciso c) del Código de Normas y procedimientos tributarios. Sin embargo, empleados públicos y compañías públicas, deben proveer a la administración tributaria con cualquier dato de importancia tributaria que ellos pueden reunir mientras ejercen sus funciones (art. 107 Código Tributario).

- *El secreto bancario:* en la mayoría de los países, los bancos y a las instituciones financieras similares deben proteger la confidencialidad de los asuntos financieros de sus clientes. Esta obligación puede no sólo proteger la información bancaria contra su divulgación a terceras partes, sino que también puede incidir en el acceso a dicha información por parte de las autoridades gubernamentales, incluyendo las autoridades fiscales. Tanto el Modelo de Convenio Tributario como el Modelo de Acuerdo estipulan que el secreto bancario no puede ser alegado como motivo para declinar el suministro de información. Por tanto, las autoridades competentes de las partes contratantes necesitan tener la autoridad para acceder, directa o indirectamente, a través de un proceso judicial o administrativo, a la información conservada por bancos e instituciones financieras y de proveer tal información a la otra parte contratante.

- *Información en poder de mandatarios, agentes, fiduciarios y la información sobre la participación en la titularidad:* una solicitud de información no puede ser declinada únicamente con base en el argumento que la información está en poder de personas designadas o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios, o porque la información afecta a la participación en la titularidad de una persona.

- *El interés fiscal doméstico:* el concepto de *interés tributario doméstico* describe una situación en la que una parte contratante puede solamente proveer información a otra parte contratante, si aquélla tiene un interés en la

información requerida a efectos tributarios.

- *La solicitud conforme con los términos del instrumento con base en el cual está formulada:* una parte contratante puede declinar la información en los casos de que la solicitud no esté hecha de conformidad con el Acuerdo.

- *La no discriminación:* Una autoridad competente puede rehusar una solicitud de información cuando ésta conlleve la discriminación de un ciudadano del país requerido. Esta regla está contenida en el artículo 7, párrafo 6 del Modelo de Acuerdo sobre el intercambio de información en materia fiscal. Esta cuestión se plantea solo en circunstancias excepcionales, y por lo tanto, es de poca relevancia práctica.

- *La ausencia de obligación de adoptar medidas contrarias a las leyes y prácticas nacionales:* el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece que un Estado contratante no está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a sus leyes y prácticas administrativas. El razonamiento subyacente es que una parte contratante no debe ser obligada a hacer más (ni tampoco menos) que lo que haría si fuese su propia tributación la que estuviese en juego. Por tanto, en los casos en que la información que esté en posesión de la autoridad competente no sea suficiente para contestar la solicitud, la parte contratante debe adoptar todas las medidas pertinentes para reunir la información, incluyendo las investigaciones o las comprobaciones especiales de las cuentas de la empresa, siempre y cuando adoptase las mismas medidas para preservar los intereses fiscales de la Nación.

- *La ausencia de obligación de proveer información que no se pueda obtener con base en su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal:* el artículo 26, párrafo 3, subpárrafo b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece que un Estado Contratante puede rehusar proveer la información si ésta no se puede obtener con base en su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal. independientemente del Derecho interno o práctica administrativa interna, una parte contratante no puede esgrimir el secreto bancario o un interés tributario doméstico como argumentos para negarse a suministrar la información.

El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, para el desarrollo eficaz de las funciones de control que aseguren una aplicación efectiva de los tributos, que no dé margen a la evasión y a sus efectos perversos sobre la equidad y la competitividad”⁸¹.

Si bien, para el contribuyente el derecho exclusivo de cada Estado al ejercicio del poder tributario en su territorio constituye un dato positivo, para los demás Estados, la actuación más allá de sus fronteras representa un atentado contra su soberanía.

Solo el Estado puede aceptar acuerdos internacionales, decidiendo someterse a controles por parte de otros Estados o de organizaciones internacionales, o consintiendo en su territorio el desarrollo de actividades específicas, con lo que el territorio supone la limitación del poder exclusivo del Estado mismo, no siendo lícitos sin su consentimiento

⁸¹ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de Costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 30.

los actos de un poder tributario extraño que sujeten a personas o cosas dentro del territorio del dicho Estado”⁸².

Los Estados encuentran limitaciones fuera de su territorio para aplicar su normativa interna: “La mayoría de los Estados han aceptado restricciones en la aplicación de territorialidad. Así, cuando presentan proyectos de ley o de otras normas legales sobre la tributación de “no nacionales”, los Estados precisan de una conexión relevante con el territorio, un nexo definido, un lazo mínimo entre el Estado y la persona, la propiedad o el hecho que se pretende hacer tributar”⁸³.

Se crean modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional y en ellos se incluyen cláusulas de intercambio de información tributaria como instrumento para poder hacerlos efectivos.

La necesidad de intercambiar información tributaria parecía evidente antes de que existieran los convenios para evitar la doble imposición, especialmente para los países basados en la residencia y nacionalidad, los cuales necesitan de información en manos de otras Administraciones tributarias para fiscalizar las rentas extraterritoriales. No así para los países con renta territorial, quienes por mucho tiempo han menospreciado el poder que tiene el intercambio de información para determinar si sus contribuyentes están ocultando ingresos fuera de sus fronteras nacionales, y ha confiado el control de la evasión en el

⁸² CALVO VERGEZ. EL Intercambio de Información fiscal en el ámbito del Derecho Tributario: algunas consideraciones mencionado por Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 67

⁸³ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 69.

impuesto sobre las remesas⁸⁴.

Es importante mencionar que de acuerdo al informe **Tax Purpose Peer Reviews** las jurisdicciones no pueden declinar el acceso a la información basadas en sus disposiciones secretas, tales como el secreto bancario y el secreto corporativo como respuesta a requerimientos por información, según mecanismos de intercambio de información.

Sección II: Secreto Bancario.

El no cumplir, unido a la falta de un compromiso de cumplimiento, por parte del Estado de Costa Rica a los requerimientos de los estándares de transparencia fiscal establecidos por la OCDE hicieron que Costa Rica, fuese considerado como país no cooperante y, por ende, formara parte de la lista negra momentáneamente, y luego de comprometerse, pasara a la lista gris, como país comprometido con los estándares de transparencia fiscal, estas circunstancias, hacen del secreto bancario un tema de estudio para la presente investigación, esto debido a que, si bien, en Costa Rica se puede levantar el secreto bancario con fines tributarios, éste tiene una serie de limitaciones que dificultarían el intercambio de información de nuestro país con otras jurisdicciones. Lo que pondría

⁸⁴ Gómez Abarca (Karla), Los Convenios de Intercambio de Información Tributario como Instrumento de Prevención y control de la Evasión fiscal en Costa Rica. Tesis Final de Graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de costa Rica, Sede Rodrigo Facio. 2008. Pag 71-72

nuevamente a Costa Rica en riesgo de ser considerada nuevamente como jurisdicción no cooperante.

Como parte de ese compromiso el gobierno de Costa Rica, estando en la presidencia el Dr. Óscar Arias Sánchez, presenta ante la Asamblea Legislativa el proyecto de Ley titulado: “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” expediente legislativo número 17677, con el fin de cumplir con los estándares internacionales en materia fiscal, incluyéndose en este proyecto la regulación por seguir por parte del Estado costarricense respecto del tema del secreto bancario.

Es importante, antes de analizar el tema de Secreto Bancario, tener claro su conceptualización, por lo que se procederá a realizar un pequeño repaso de su concepto.

El Secreto Bancario, como lo señala José Pablo Rubí⁸⁵ en su tesis de Licenciatura, también conocido como deber de reserva financiera, deber de sigilo o confidencialidad es una modalidad del secreto profesional que se define, de manera general, como el deber de los funcionarios de guardar el secreto acerca del contenido de la información financiera de los clientes, al cual acceden en razón de sus funciones laborales, deber que, a su vez, se constituye como un derecho de los servicios ofrecidos por las entidades financieras.

El mismo autor, nos indica que *“...el secreto bancario es elemento esencial de la actividad de intermediación financiera, y como tal corresponde al Estado implementar las políticas suficientes que logren establecer los límites en el manejo de información confidencial, esto con el fin de otorgarle solidez al sistema económico en general y*

⁸⁵ <http://www.ijj.ucr.ac.cr/archivos/publicaciones/tesis/2010/Secreto%20bancario.pdf>

determinar una protección a la intimidad individual...”; señala además que el secreto bancario es un instituto jurídico de amplio alcance, pues se constituye como una modalidad del secreto profesional, pero incluye además toda la información proveniente de la intermediación financiera y actividades accesorias a esta, y no se circunscribe en exclusiva al entorno económico nacional, sino que trasciende fronteras y su figura no está supeditada a un campo limitado de acción⁸⁶.

Por su parte Manfred Sáenz Montero⁸⁷, señala que: “...para nosotros el secreto bancario (o reserva bancaria según sea el autor consultado), es un instituto jurídico inherente a la actividad bancaria o financiera no bancaria, que existe sin necesidad de que una ley especialmente lo reconozca. Y, consiste en la obligación de las entidades de guardar sigilo o reserva respecto de la información dada a conocer por sus clientes en razón de su profesión de banqueros y la confianza depositada en ellos, en salvaguarda del derecho fundamental de la intimidad y confidencialidad de las personas...”

De tal forma, el secreto bancario es una manifestación específica del secreto profesional, en virtud de su obligación de guardar silencio, pero a la vez, igualmente consiste en un instituto jurídico tendiente a tutelar la intimidad de las personas, en especial la de sus clientes⁸⁸.

Por lo que el secreto bancario entendido como el instituto garante de la privacidad en la información financiera, conlleva a que serán las mismas instituciones bancarias las

⁸⁶ Ibidem

⁸⁷ <http://www.cienciaspenales.org/REVISTA%2013/saenz13.htm>

⁸⁸ Ídem

que deben vincularse con relación en las transacciones realizadas por los individuos en tales instituciones, por lo que al ser contrapuesto el derecho a la información, origina muchas veces un conflicto de intereses. Además, el deber de reserva financiera resulta ser un elemento integral del sector financiero en general, y se perfila como una modalidad del secreto profesional.

En realidad, el secreto bancario garantiza la confidencialidad; no obstante, es de vital importancia establecer límites a tal instituto, con el fin de evitar la legitimación de capitales, malversación de fondos y, en general, todo tipo de irregularidades que tengan que ver con el manejo de capitales y que puedan lesionar el derecho de terceros⁸⁹.

Teniendo claro el concepto de secreto bancario nos enfocamos ahora en analizar la relevancia del mismo en nuestro sistema jurídico, en Costa Rica el secreto bancario está constitucionalmente garantizado, en virtud de que la Carta Magna reconoce expresamente el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad de los documentos privados, lo cual da sustento a la aplicación de la reserva bancaria por parte de la entidades bancarias y financieras no bancarias costarricenses⁹⁰.

Las operaciones que efectúan los particulares con los bancos están amparadas por el artículo 24 de la Constitución Política de Costa Rica, salvo que por su naturaleza deban constar en documentos públicos o en registros, también públicos, de los cuales, y sin intervención del banco, se podría obtener la información que ellos contengan⁹¹.

⁸⁹ <http://www.ijj.ucr.ac.cr/archivos/publicaciones/tesis/2010/Secreto%20bancario.pdf>

⁹⁰ <http://www.cienciaspenales.org/REVISTA%2013/saenz13.htm>

⁹¹ http://www.whcri.org/PDF/reporte_costarica.pdf

Para efectos tributarios, el tema toma relevancia debido al señalamiento que realiza la OCDE, al considerar a Costa Rica dentro de sus listas, por lo que pasa a ser ya no solo un tema jurídico, sino que además toma relevancia en el ámbito político, económico, financiero y por supuesto que tributario.

En cuanto a disposiciones de carácter normativo tributario, la génesis conceptual del Secreto Bancario se encuentra positivizado en una palestra de normas de naturaleza, tanto jurídico tributaria así como de naturaleza jurídico comercial. Las normas que sustentan el concepto referido supra son el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, el artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 615 del Código de Comercio⁹².

Respecto de lo que nos interesa de estos artículos se tiene:

“Artículo 24. Constitución Política”⁹³

Se garantiza el derecho a la intimidad, a la libertad y al secreto de las comunicaciones.

Son inviolables los documentos privados y las comunicaciones escritas, orales o de cualquier tipo de los habitantes de la República.

Sin embargo, la ley, cuya aprobación y reforma requerirá los votos de dos tercios de los diputados de la Asamblea Legislativa, fijará en qué casos podrán los Tribunales de Justicia ordenar el secuestro, registro o examen de los documentos

⁹² http://www.ifacr.org/publicaciones/241109/s_bancario_Ember_Segura.pdf

⁹³ Constitución Política

privados, cuando sea absolutamente indispensable para esclarecer asuntos sometidos a su conocimiento.

(...)

(...)

La ley fijará los casos en que los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y de la Contraloría General de la República podrán revisar los libros de contabilidad y sus anexos para fines tributarios y para fiscalizar la correcta utilización de los fondos públicos.

Una ley especial, aprobada por dos tercios del total de los diputados, determinará cuáles otros órganos de la Administración Pública podrán revisar los documentos que esa ley señale en relación con el cumplimiento de sus competencias de regulación y vigilancia para conseguir fines públicos. Asimismo, indicará en qué casos procede esa revisión.

No producirán efectos legales, la correspondencia que fuere sustraída ni la información obtenida como resultado de la intervención ilegal de cualquier comunicación.”

Respecto de este artículo, en la discusión generada en torno al expediente legislativo 17677, relacionado con “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” importante es destacar lo dicho en el informe de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa, haciendo mención de un extracto del voto 3929-1995, en donde la Sala Constitucional señala, “... De la exégesis de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución Política se desprende, con claridad que en él no se establece ni

tampoco se regula el denominado ‘secreto bancario’, razón por la que tanto su instauración como su regulación en el ordenamiento jurídico es medularmente legal y no constitucional.”... y aclara el informe, que aunque el secreto bancario no está amparado a nivel constitucional, el resto de las operaciones que se realizan entre los administrados y los bancos como sujetos de derecho privado se llegan a concretar por medio de documentos privados, los cuales sí están protegidos por el numeral 24 constitucional. Esto por un espíritu del constituyente de tratar de proteger el derecho a la intimidad de los clientes.

“Artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios”⁹⁴

Deberes específicos de terceros.

Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:

(...)

(...)

(...)

(...)

e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones

⁹⁴ Código de Normas y Procedimientos Tributarios

financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante resolución fundada, solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo.

Únicamente, podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud.

Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.

Además, en la solicitud podrá incluirse información sobre terceros contribuyentes cuando, a raíz de la investigación de uno de los contribuyentes que cumpla con los requisitos anteriores, se determine que estos terceros podrían estar vinculados con actos ilícitos tributarios.”

Este artículo, según la Ley N° 9068 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”, en su artículo tercero, vendría a ser modificado de la siguiente manera:

ARTÍCULO 3.- Se derogan el inciso e) y los tres párrafos finales del artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, y se adicionan los artículos 106 bis y 106 ter. Los textos son los siguientes:

"Artículo 106 bis.- Información en poder de entidades financieras

Las entidades financieras deberán proporcionar a la Administración Tributaria información sobre sus clientes y usuarios, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios:

- a) Para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, que se requiera dentro de un proceso concreto de fiscalización con base en criterios objetivos determinados por la Dirección General de Tributación”.
- b) Para efectos de cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.
 - i. El término "entidad financiera" incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por los siguientes

órganos, según corresponda: la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores, la Superintendencia de Pensiones, la Superintendencia General de Seguros o cualquier otra superintendencia o dependencia que sea creada en el futuro y que esté a cargo del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. La anterior definición incluye a todas aquellas entidades o empresas costarricenses integrantes de los grupos financieros supervisados por los órganos mencionados.

- ii. La información solicitada se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios cuando se requiera para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, cuando pueda ser útil para el proceso de fiscalización o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa, incluyendo, entre otros, delitos tributarios, incumplimientos en el pago de impuestos e infracciones por incumplimientos formales o substanciales que puedan resultar en multas o recargos. No se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativa. También, se considera como previsiblemente pertinente para efectos tributarios cualquier información que se requiera para cumplir con una solicitud de información conforme

con un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Artículo 106 ter.- Procedimiento para requerir información a las entidades financieras

En cualquiera de los casos del artículo anterior, la solicitud que realice la Administración Tributaria será por medio del director general de Tributación y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:

- 1) Presentar una solicitud por escrito ante el juzgado de lo contencioso administrativo, de conformidad con el inciso 5) del artículo 110 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el cual, para estos efectos, se ha de regir por lo dispuesto en este artículo.
- 2) La solicitud que realice el director general de Tributación deberá indicar lo siguiente:
 - a) Identidad de la persona bajo proceso de auditoría o investigación.
 - b) En la medida que se conozca, cualquier otra información, tal como domicilio, fecha de nacimiento y otros.
 - c) Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la Administración Tributaria desea recibirla.
 - d) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizado por parte de la Administración

Tributaria, o para efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción en virtud de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

- e) Detalle sobre los hechos o las circunstancias que motivan el proceso de fiscalización, así como el porqué la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios.
 - f) En caso de que la solicitud de información se realice a efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción, en virtud de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, la Administración Tributaria deberá presentar en su lugar una declaración donde establezca que ha verificado que la solicitud cumple con lo establecido en dicho convenio internacional.
- 3) El juez revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el numeral 2 anterior y deberá resolver dentro del plazo de cinco días hábiles, contado a partir del momento cuando se recibe la respectiva solicitud. En el caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la Administración Tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de la resolución. Cuando se trate de un requerimiento de información en poder de entidades financieras dentro de un proceso individual de fiscalización, de conformidad con lo que se establece del artículo 144 al artículo 147 de este Código, la resolución del juez deberá

contener una valoración sobre si la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios dentro de ese proceso de acuerdo con lo que establece el último párrafo del artículo 106 bis de este Código.

La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Tanto el requerimiento de información como la copia de resolución que se presentó a la entidad financiera deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o circunstancias que originen la investigación del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera, o los compromisos adquiridos conforme con un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del numeral 2 anterior, emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la Administración Tributaria, en donde concederá un plazo de tres días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por diez días hábiles, previa solicitud de la Administración Tributaria cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique.

- 4) Las entidades financieras deberán cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria, siempre y cuando vengán acompañados de la copia certificada de la resolución judicial

que lo autoriza. En caso que las entidades financieras incumplan con el suministro de información se aplicará una sanción equivalente a multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base.

Toda la información tributaria recabada mediante los procedimientos establecidos en este artículo será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Reglamentariamente se establecerán los mecanismos necesarios para garantizar el correcto manejo de la información recibida, con el objeto de asegurar su adecuado archivo, custodia y la individualización de los funcionarios responsables de su manejo.”

“Artículo 615 del Código de Comercio”⁹⁵

Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los Bancos sólo podrán suministrar información sobre ellas a solicitud o con autorización escrita del dueño, o por orden de autoridad judicial competente. Se exceptúa la intervención que en cumplimiento de sus funciones determinadas por la ley

⁹⁵ Código de Comercio

haga la Auditoria General de Bancos. Queda prohibida la revisión de cuentas corrientes por las autoridades fiscales.”

De igual forma por medio de la ley N° 9068 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”, este artículo sería reformado, según lo establece el artículo 15 de dicho proyecto de ley, que establece lo siguiente:

ARTÍCULO 15.-*Refórmase el artículo 615 del Código de Comercio, Ley N° 3284, del 30 de abril de 1964 y sus reformas cuyo texto dirá:*

“Artículo 615.-

Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los Bancos sólo podrán suministrar información sobre ellas a solicitud o con autorización escrita del dueño, o por orden de autoridad judicial competente. Se exceptúa la intervención que en cumplimiento de sus funciones determinadas por la ley haga la Superintendencia General de Entidades Financieras, o la Dirección General de Tributación autorizada al efecto.

En la exposición de motivos del proyecto de ley N° 17677 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”, se indica que: “...se requiere que el país cuente con los instrumentos para llevar a cabo un efectivo intercambio de información ante un requerimiento de otro Estado, y en relación con cualquier asunto de naturaleza fiscal sin ninguna restricción derivada de un interés nacional o de leyes concernientes al secreto bancario. Adicionalmente, se pretende que la administración tributaria pueda

solicitar a una entidad financiera acceso a información bancaria de su cliente o usuario para sus propios fines de recaudación y combate de la evasión fiscal en Costa Rica...”. Esto ante la importancia y urgencia que tiene el país, para ser considerado una jurisdicción cooperante en materia de transparencia fiscal, de ahí que los cambios propuestos en la regulación de la materia bancaria, vayan enfocados a cumplir con esos estándares de transparencia exigidos en la palestra internacional.

De gran importancia es observar que, si bien, en nuestro país existe legislación referida al secreto bancario, la misma no es absoluta, ya que como lo señala actualmente el artículo 615 del Código de Comercio, se autoriza acceso a la información, pero como lo apunta el autor Ember Segura Molina: “...el cuestionamiento que subyace es, si dicho acceso brindado por el contribuyente en buena fe a favor de la Administración Tributaria en fase de fiscalización, sería una prueba para el inicio de un procedimiento penal, ante el escenario antes descrito, todo apunta a que, en virtud del principio constitucional que tutela el artículo 36 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, del Derecho de no Autoinculpación o de no Auto incriminarse, podría considerar esta prueba como válida en materia de Derecho Tributario Determinativo, no así de mérito por espuria en la obtención en Derecho Penal Tributario⁹⁶”.

Otro aspecto importante es el referido a que la administración tributaria sí puede tener acceso a los datos bancarios a través de una resolución judicial que lo ordene, pero debe existir una sospecha fundada que justifique tal procedimiento; por lo tanto, no es

⁹⁶ http://www.ifacr.org/publicaciones/241109/s_bancario_Ember_Segura.pdf

accesible dicha información con motivo de fiscalizar la correcta aplicación en el cobro tributario, como un procedimiento ordinario⁹⁷.

Esto viene a plantear que en Costa Rica, el secreto bancario se constituye como un componente de rigidez para la Administración Tributaria, que lo conduce como un escudo de utilidad para propiciar la evasión fiscal.

Queda claro; entonces, que la administración tributaria actualmente, podrá solicitar información bancaria sobre algún contribuyente, solo en caso de que se enfrente a una situación que evidencie por parte del administrado una actividad fraudulenta, que debe ser respaldada además por una investigación, para solicitar la respectiva orden judicial que indica de manera previa⁹⁸.

En relación con este particular, la Sala Constitucional en el voto número 1261 de las quince horas treinta minutos del nueve de octubre de mil novecientos noventa, ha señalado que: "...Los artículos 36, 37, 39, 40, 44 y 48 de la Constitución Política crean una serie de derechos y garantías a favor de las personas para protegerlas, a ellas y a sus familias de injerencias ilegítimas, en la investigación de hechos delictivos, exigiendo que al menos exista un indicio comprobado de que han cometido delito, para autorizar la intromisión de la autoridad pública en algunas áreas de su círculo de intimidad..."⁹⁹

Esto vuelve necesario valorar si en situaciones en que se ve involucrado patrimonio fiscal, es preciso que existan indicios con una investigación previa, o si bien el interés

⁹⁷ <http://www.ijj.ucr.ac.cr/archivos/publicaciones/tesis/2010/Secreto%20bancario.pdf>

⁹⁸ Idem.

⁹⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (15:30 09/10/1990). "Voto N° 1261-90". San José, CR.

público se sobrepone para establecer reglas que de alguna forma colaboren en agilizar una fiscalización efectiva sobre el actuar tributario en interés del Estado.

Citando nuevamente a Ember Segura Molina: “... la mayoría de las discusiones en relación con el tema, han girado en torno a la legalidad y constitucionalidad o no de la Apertura del Secreto Bancario, sin embargo, puede ser que la discusión fundamental no esté en la legalidad o no de tal apertura, sino más bien en que se le haya dado un enfoque erróneo o cerrado al tema y se haya visto solamente desde una perspectiva muy lata, es decir, Se ha preguntado alguien si lo que requiere el país no es una liberación o apertura a ultranza del Secreto Bancario vía modificación normativa, sino más contar la Administración Tributaria de manera positiva con la facultad jurídica, expresa y ad hoc para poder suministrarle a otros gobiernos la información bancario-tributaria que estos le soliciten?, con lo cual se deben realizar valoraciones aún más amplias que no incluyen solamente el Derecho local sino internacional, dado que se ven inmiscuidos conceptos, tales como soberanía territorial y ámbito de aplicación de normas internacionales, Convenios de Intercambio de Información Tributaria, protección de normas en procura de la no afectación de los derechos fundamentales de los administrados, interés legítimo y directo de una jurisdicción internacional para poder acceder a la información bancario-tributaria de los sujetos requeridos¹⁰⁰.

Visto la anterior, se podría decir que en nuestro país contamos con transparencia fiscal interna y externa; no obstante, para darle un mejor sabor a la transparencia externa, es necesario contar con una norma expresa que faculte o habilite a nuestras autoridades

¹⁰⁰ http://www.ifacr.org/publicaciones/241109/s_bancario_Ember_Segura.pdf

tributarias a entregar o compartir información de naturaleza bancaria con autoridades tributarias foráneas¹⁰¹.

Quienes no comparten esta teoría, de realizar una apertura del secreto bancario, se escudan en que esa apertura con fines tributarios conllevaría el concederle a la Administración Tributaria un portillo para conocer de las operaciones bancarias de los sujetos pasivos y todas las operaciones relacionadas, con la posibilidad de ser afectados por eventuales abusos y violaciones de derechos constitucionales y procesales inherentes a los procesos administrativos y jurisdiccionales¹⁰².

Por lo que resulta válido afirmar que el ordenamiento jurídico nacional ofrece a través del instituto del secreto bancario un válido y sólido instrumento que facilita en gran medida la evasión fiscal, esto por cuanto existe un problema normativo, pero además, se debe prestar importancia en que acá el problema tiene una visión internacional; al ser evidente que el secreto bancario debe hacerse más flexible en cuestiones de índole tributaria, el tema no dejará de ser de controversia y con un gran grado de sensibilidad para los sujetos pasivos, la importancia aquí radicará en que se respeten a los administrados su derecho de defensa, de justicia pronta y cumplida y del debido proceso producto de la apertura de sus cuentas, ya que esta apertura siempre dará una sensación de riesgo subjetivo en los contribuyentes, pero también es cierto que el país estará teniendo un avance significativo en procura de la eliminación de aquellos agentes económicos que se

¹⁰¹ Ídem

¹⁰² Ídem

benefician de forma ilegítima de las carencias que conlleva el no contar con la apertura más amplia del Secreto Bancario actualmente.

De ahí, la importancia que tiene el proyecto de Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, y es así como lo hizo ver en audiencia conferida la señora Jenny Phillips Aguilar, en su momento fungiendo como Viceministra de Hacienda, y que consta en el acta N° 17 del 23 de junio del 2010, y en el dictamen afirmativo de mayoría del 16 de noviembre de 2010 de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios.

La entonces Viceministra se refiere a que el informe que realizó la OCDE, en su momento, sobre el estatus de Costa Rica y el porqué de figurar en las listas de países no colaboradores, se da por tres situaciones: y una de ellas, es que consideran que Costa Rica tiene tres problemas en la legislación interna, que es el acceso de información financiera y que, actualmente, solo puede hacerse si se demuestra la existencia sólida de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.

La ex viceministra menciona que en el proyecto se reforma el acceso a la información financiera sin que esto implique la eliminación del secreto bancario, y hace alusión a que el Código Tributario en el artículo 106 lo establece claramente, la legislación señala excepciones al secreto bancario y lo ha aprobado recientemente con la Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, actividades conexas, limitación de capitales y financiamiento al terrorismo.

De igual forma hace alusión a que el proyecto lo que hace es ampliar el tipo de instituciones a las que se les puede requerir información, ya no será solo a los bancos o financieras, sino que se podrá solicitar sobre movimientos de cuentas corrientes y de

ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas y en transacciones bursátiles y otras operaciones.

Además, resalta que éste es un concepto que se desarrolló en el modelo de convenio tributario de la OCDE, propiamente en el artículo 26 y es en lo que están trabajando todos los países.

Otro punto importante es que en la solicitud de información financiera, la Administración Tributaria deberá indicar por qué la información es previsiblemente pertinente, lo que deja nuestra legislación en concordancia con los instrumentos jurídicos internacionales en materia tributaria.

La discusión respecto de este proyecto de ley ha sido amplia, y un tema de gran controversia ha sido necesariamente el tema del secreto bancario.

A la intervención de la entonces viceministra, se le suma una serie de instituciones que de igual forma fueron convocados por la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios para discutir respecto del proyecto en estudio.

Respecto del tema del secreto bancario, y por la importancia del mismo, fueron diversas las intervenciones que hicieron mención al tema.

La Corte Suprema de Justicia de acuerdo con el oficio N° SP-636-10, emitido por la Corte Plena en la sesión N° 28-10 del 4 de octubre de 2010 se manifestó en relación con el expediente 17677, y especialmente en referencia a la intervención del juez como parte del procedimiento para solicitar por parte de la administración tributaria información a entidades financieras, señalando, que: "...la intervención judicial es innecesaria, pudiendo

tramitarse la solicitud de información exclusivamente en la vía administrativa, sede en la que igualmente se pueden tutelar las garantías del contribuyente...”

Se hace mención a que la información bancaria del contribuyente no presenta diferencia alguna respecto de su contabilidad, por lo que ambas, en el buen sentido, deberían coincidir, además de que se encuentran en un mismo nivel de protección, por consiguiente, no se exige que sea un juez el que autorice el acceso a la información bancaria, siempre que esté fundamentado y destinado a los fines que prevea la ley.

Por su parte, mediante oficio No. GG-205-10 de fecha 8 de julio del 2010 el señor Juan Carlos Corrales Salas, Gerente General a.i. del Banco Nacional, realizó traslado del criterio emitido por la Dirección Jurídica, según dictamen No. DJ/992-2010, en el cual se manifiesta una serie de recomendaciones, enfocadas a que sea un juez el que autorice el acceso a la información bancaria por parte de la administración tributaria, haciendo referencia a que se debe otorgar al juez la potestad de valorar bajo las reglas de la sana crítica, tanto la pertinencia de la información que solicita que sea divulgada, como el alcance de dicha solicitud, así como denegarla por razones de fondo. Asimismo, hace alusión a que se debe incorporar la responsabilidad de la Administración Tributaria de reparar daños y perjuicios ocasionados al administrado, derivados de la divulgación de su información, cuando dicha información haya resultado inútil o impertinente a los efectos de imputar y demostrar un ilícito tributario o bien, cuando tal ilícito queda acreditado por sentencia judicial que no existió.

Mediante oficio No. DM 3281 2010 de fecha 15 de julio del 2010 el señor Fernando Herrero Acosta, Ministro de Hacienda, en ese momento, se manifestó en relación con el expediente legislativo 17677. Como segundo aspecto citó que el acceso de la información bancaria con fines tributarios no satisface los requerimientos y estándares internacionales.

En el acta No. 25 del 28 de julio del 2010, en audiencia con el señor Lic. Manuel H Rodríguez, Presidente de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado, realizó una serie de observaciones al proyecto, y se refirió respecto de que la reforma al secreto bancario no tiene por que limitar la privacidad de los costarricenses.

El Presidente de la Cámara insiste en que no debería ser un juez tramitador, sino que debe de ser un juez de garantías, un juez que valore el fondo de la situación, que no sea un juez tramitador como lo dice el proyecto de ley. Siendo esa la única objeción por parte de la UCCAEP.

En el acta No. 28 del 11 de agosto del 2010, en audiencia con el señor Dr. Óscar González Camacho, Magistrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se refiere a que el cuestionamiento que más se hace respecto del proyecto, es sobre la necesaria participación del juez, y expresa que lo analiza respecto a si existe o no, un roce constitucional en caso de obviarse la participación del juez, haciendo alusión a que ni el artículo 24 constitucional lo exige, ni la legislación vigente paralela.

Sección III: Acciones al Portador

Una de las razones por las cuales la OCDE, consideró a Costa Rica como una jurisdicción no cooperante, es por la referencia que se hace en nuestra legislación respecto de las acciones al portador. Por lo que se abordará este tema, haciendo mención a la naturaleza de la acción y a la forma de cómo, el término acción al portador es tratado en nuestra legislación.

Nuestro Código de Comercio no facilita un concepto de lo que es una sociedad anónima, sino que se limita a señalar sus características básicas, desenmascarando de tal manera su régimen jurídico y las diferencias con las otras sociedades mercantiles.

Así, dicho texto normativo determina, de forma sencilla, que la sociedad anónima es aquella sociedad comercial donde el "capital social estará dividido en acciones y los socios solo se obligan al pago de sus aportaciones."¹⁰³

Uno de los conceptos más representativos de la sociedad anónima es el de "la acción", el cual integrado a la noción del capital social, establecen básicamente la naturaleza de la misma.

El fraccionamiento del capital social, como se mencionó anteriormente, debe hacerse obligatoriamente por medio de acciones, lo que es un rasgo típico de las sociedades

¹⁰³ GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Tatiana. "Análisis de la Sociedad Anónima Nacional o Concesionaria y su problemática practica en el Ordenamiento Jurídico Costarricense: El caso de la carretera San José – Caldera". Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2007.

anónimas. La acción en sí, es un título que faculta a su poseedor para ejercitar derechos que le son inherentes a la acción de su propiedad y a la calidad de socio que ella otorga.¹⁰⁴

El artículo 120 del Código de Comercio de Costa Rica exhibe un concepto preciso de la acción:

*"Artículo 120- La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos, representan partes iguales del capital social y deberán ser nominativas. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales, podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera."*¹⁰⁵

De este artículo se derivan dos aspectos esenciales de la acción:

- a) Es el título que acredita el carácter de socio. El poseer una acción viene a ser requisito indispensable para adquirir la condición de socio de la sociedad.
- b) Representan el capital de la sociedad.

Por lo que, la cantidad de acciones que se poseen determina la participación del socio en aspectos como lo son, la repartición de los beneficios de la sociedad llamados

¹⁰⁴ Pacheco Guerrero, Diego Alonso y Tellini Mora, Gustavo Adolfo (2008). Deficiencias del Sistema Societario Costarricense: El Derecho de Información dentro de las Sociedades Anónimas. Tesis de Graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho, Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

¹⁰⁵ Código de Comercio

dividendos y la toma de decisiones, mediante el derecho a voto en las respectivas asambleas de socios.

La acción es un concepto variado, puesto que es un instrumento para reunir capital con el fin de realizar por medio de la sociedad emisora una actividad económica concreta. Además, sirve a los accionistas para ejercitar los derechos sociales, se ocupa de poseer las acciones de la sociedad ejercer los derechos societarios. También, sirve para transmitir de modo rápido y fácil la partición económica de un sujeto en una sociedad; y es un medio indirecto que al representar a su valor la situación económica de la sociedad a la que pertenece, ofrece una especial atracción para los inversionistas de capital, esto se debe a que su valor nominal puede diferir en varias ocasiones al valor de mercado de la acción, puesto que su representación es más que su valor nominal, ya que representa a la sociedad en sí ante terceros.¹⁰⁶

Las acciones se emiten en clases. La clase se compone por un conjunto de acciones que otorgan idénticos derechos. Ahora bien, las acciones también pueden crearse con distinto contenido de derechos, de conformidad con esta clasificación las acciones se distinguen en comunes y privilegiadas.

A)- Acciones comunes: son acciones comunes u ordinarias, aquellas que le ofrecen al socio el conjunto normal de derechos propios a su condición como accionista, por

¹⁰⁶ Pacheco Guerrero, Diego Alonso y Tellini Mora, Gustavo Adolfo (2008). Deficiencias del Sistema Societario Costarricense: El Derecho de Información dentro de las Sociedades Anónimas. Tesis de Graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho, Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

ejemplo, derecho al dividendo, derecho al voto, derecho a la suscripción preferente de acciones, etc.

B)- Acciones privilegiadas: conocidas también como especiales, se caracterizan por conceder algún derecho distinto de los propios de las acciones comunes, o bien, ofrecen el conjunto normal de derechos del socio más alguna ventaja adicional. Por ejemplo, la existencia de un dividendo adicional.

En Costa Rica, la existencia de acciones privilegiadas se encuentra amparada por el artículo 121 del Código de Comercio:

*"Artículo 121- Además de las acciones comunes, la sociedad tendrá facultad para autorizar y emitir una o más clases de acciones y títulos valores, con las designaciones, preferencias, privilegios, restricciones, limitaciones y otras modalidades que se estipulen en la escritura social y que podrán referirse a los beneficios, al activo social, a determinados negocios de la sociedad, a las utilidades, al voto, o a cualquier otro aspecto de la actividad social."*¹⁰⁷

Asimismo, por la forma como se encuentra designado su titular, las acciones actualmente en nuestra legislación, se clasifican en: al portador y nominativas. Cuando se designa directamente a un sujeto determinado la acción será nominativa, caso contrario, si se trata de una persona no determinada serán al portador.

¹⁰⁷ Código de Comercio

En Costa Rica, únicamente, está permitida la emisión de acciones nominativas y su transmisión se produce mediante el endoso nominativo más la inscripción en registro respectivo, mecanismo conocido como "doble legitimación". Al respecto el artículo 687 del Código de Comercio regula la transmisión de los títulos nominativos.

"Artículo 687- Son títulos nominativos los expedidos a favor de persona determinada, cuyo nombre ha de consignarse tanto en el texto del documento como en el registro que deberá llevar al efecto el emisor.

*Ningún acto u operación referente a esta clase de títulos surtirá efecto contra el emisor o contra terceros, si no se inscribe en el título y en el registro. (...)."*¹⁰⁸

Otra salvedad que debe hacerse en cuanto al tema de transmisibilidad de las acciones es que si las acciones son nominativas debe registrarse en el libro de registro de accionistas quien la posee para que pueda acreditarse su condición de socio, diferente si la acción es al portador; entonces, es necesario para acreditar la condición de socio que su acción se encuentre registrada en el de registro de accionistas. Esto, según el artículo 140 que estipula:

*"Artículo 140- La sociedad considerará como socio al inscrito como tal en los registros de accionistas, si las acciones son nominativas; y al tenedor de éstas, si son al portador."*¹⁰⁹

¹⁰⁸ Código de Comercio

Además, se debe tener en cuenta los artículos 687 y 688 del Código de Comercio que fijan el requerimiento legal de los títulos nominativos de ser registrados en el registro correspondiente para gozar de completa eficacia jurídica.

“ARTÍCULO 687.- Son títulos nominativos los expedidos a favor de persona determinada, cuyo nombre ha de consignarse tanto en el texto del documento como en el registro que deberá llevar al efecto el emisor.

Ningún acto u operación referente a esta clase de títulos surtirá efecto contra el emisor o contra terceros, si no se inscribe en el título y en el registro.

Son aplicables al registro del emisor, en lo pertinente, las normas de los artículos 261 y 262.

“Artículo 688.-Los títulos nominativos son transmisibles por endoso nominativo e inscripción en el registro del emisor.”¹¹⁰

La acción confiere a su titular legítimo la condición de socio y atribuye los derechos reconocidos por la ley y en los estatutos. La adquisición de la condición de socio puede ser una forma originaria o derivada. El primer caso se produce por la participación del socio en la fundación de la sociedad, o en una ampliación de su capital y

¹⁰⁹ Ibidem

¹¹⁰ Código de Comercio

la suscripción por él de las acciones. El segundo viene de la adquisición de alguna acción que se transmite por un socio.

La acción constituye un conjunto de derecho del socio. El accionista tiene, además de varios derechos que le proporciona la sociedad, varias potestades, por lo que es necesario revisar cuáles son las características de las acciones para así establecer cuáles son los derechos y facultades que otorgan.

1. Deben ser de igual valor y confieren iguales derechos, salvo que se estipule lo contrario en el pacto social, de tal manera que existan diferencias entre los títulos que conforman el capital social. Esto debe ser entendido en el marco legal que fijan los artículos 120 y 121 del Código de Comercio.

“Artículo 120.- La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y representan partes iguales del capital social y deberán ser nominativas. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera.”

”Artículo 121.- Además de las acciones comunes, la sociedad tendrá amplia facultad para autorizar y para emitir una o más clases de acciones y títulos valores, con las designaciones, preferencias, privilegios, restricciones, limitaciones y otras modalidades que se estipulen en la escritura social y que podrán referirse a los

beneficios, al activo social, a determinados negocios de la sociedad, a las utilidades, al voto, o a cualquier otro aspecto de la actividad social."¹¹¹

2. Otro tipo de clasificación de las acciones es por la manera como pueden ser obtenidas, es decir, nominativas o al portador.

En cuanto a las acciones nominativas, ya se dijo anteriormente que deben estar emitidas o endosadas a nombre del socio y, a su vez, ese socio debe estar registrado en el libro del registro de accionistas como poseedor de ese título que ostenta.

En cuanto a las acciones al portador, la doctrina las define como aquellas que se transmiten por la mera entrega manual, su simple tradición, sin requerir cesión ni inscripción alguna. La posesión del título basta para ejercer sus derechos, tanto frente a la sociedad como a terceros.

Ahora, la legislación costarricense limitó en forma definitiva las acciones al portador con la ley número 5901 del 20 de abril de 1976 al prohibir que el capital de las sociedades anónimas esté compuesto de acciones al portador. Después, por medio de la Ley número 6450 del 15 de julio 1980, en el artículo 4, se pone punto final a las acciones al portador en las sociedades anónimas, ya que disponía que todas las sociedades

¹¹¹ Código de Comercio

anónimas que tuvieran acciones al portador debían convertirlas en nominativas forzosamente, para lo cual se les otorgaba un plazo de un año a partir de su vigencia.

ARTÍCULO 4º.- Se prohíbe la constitución de sociedades anónimas con acciones al portador. Así como aquellas sociedades cuyas cuotas o acciones pertenezcan o vayan a pertenecer a una sociedad anónima con acciones al portador.

Las sociedades anónimas ya constituidas, con acciones al portador, deberán convertir tales acciones en nominativas, en un plazo no mayor de un año, a partir de la vigencia de esta ley.¹¹²

Consecuencia de esta ley se eliminó este tipo de acciones de la legislación costarricense, de las sociedades anónimas, por lo que, de una manera técnica las sociedades anónimas en realidad no logran configurar un anonimato de los accionistas completo puesto que sólo existen acciones nominativas que consignan la identidad del dueño en el título y en el libro de registro de accionistas. Esto porque se obliga a los socios que la integran a suscribir únicamente acciones con su identidad, requisito que por naturaleza es más propio de las sociedades de personas que de las sociedades de capital, que es la naturaleza original de las sociedades anónimas. Esto hace que uno de los elementos más importantes de la sociedad anónima no se aplique en nuestro medio y hace

¹¹²

http://www.pgr.go.cr/scij/scripts/TextoCompleto.dll?Texto&nNorma=36328&nVersion=38296&nTamanoLetra=10&strWebNormativa=http://www.pgr.go.cr/scij/&strODBC=DSN=SCIJ_NRM;UID=sa;PWD=scij;DATABASE=SCIJ_NRM;&strServidor=\\pgr04&strUnidad=D:&strJavaScript=NO

de las acciones de las sociedades anónimas que sean más difíciles de negociar que otras sociedades anónimas de otras legislaciones.¹¹³

En el dictamen emitido por la Procuraduría General de la República con número 126 del diecisiete de noviembre del año mil novecientos noventa y tres, la Procuraduría se pronunció respecto del interés público y la titularidad de las acciones.

Este dictamen resaltó que con el objeto de obtener transparencia en las actuaciones y sobre todo por fines fiscales, el legislador prohibió la constitución de sociedades anónimas con acciones al portador. Asimismo, destaca que la norma es imperativa, lo que indica el interés estatal de conocer, consultándose la información correspondiente, quiénes son los socios de una sociedad anónima.

El mismo dictamen expone que ese interés no significa que cualquier persona puede obligar a una sociedad anónima a mostrar sus libros, que siguen siendo privados. Por lo que dichos documentos seguirán considerándose confidenciales, en tanto así sean calificados por la norma constitucional o legal. No obstante, en la medida en que la información sobre la propiedad de las acciones conste ante organismos administrativos, el interesado puede informarse de dicha titularidad. Lo que es particularmente notorio tratándose de dos clases de sociedades anónimas creadas por la Ley Reguladora del Mercado de Valores: la sociedad de capital abierto y aquella de inversiones, así como de aquellas que emitan obligaciones en el mercado.

En efecto, situación especial plantea la sociedad anónima a capital abierto.

¹¹³ Pacheco Guerrero, Diego Alonso y Tellini Mora, Gustavo Adolfo (2008). Deficiencias del Sistema Societario Costarricense: El Derecho de Información dentro de las Sociedades Anónimas. Tesis de Graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho, Campus Rodrigo Facio: Universidad de Costa Rica.

Primero, porque en virtud de su actividad no se le aplican las reglas comunes al resto de sociedades anónimas, reglas que son de aplicación supletoria.

Segundo, porque dada su naturaleza, es una sociedad abierta al público inversor y, en la medida en que quiera ser beneficiaria de esa inversión, debe suministrar la información correspondiente a la Comisión Nacional de Valores y a los inversionistas en general.

Tercero, porque en razón del interés público en la consolidación de un mercado bursátil y en la expansión de las empresas mercantiles y en general, su participación en el desarrollo económico, el Estado les otorga a ellas y, en su caso, a los socios, incentivos fiscales (artículos 146 y siguientes de la Ley Reguladora). Cabe recordar que, por disposición legal, las acciones de esta sociedad deben circular libremente en el mercado y que la entidad está orientada a mantener permanentemente una oferta pública de acciones. De allí que pueda concluirse que la obligación de informar sobre la titularidad de las acciones (artículo 145, inciso b) existe no sólo respecto de la Comisión Nacional de Valores y de la bolsa respectiva, sino también, del público en general.

En igual forma, tratándose de las empresas constituidas como sociedades de inversión, que actúan en el mercado en virtud de "concesión" otorgada por la Comisión Nacional de Valores. Conforme lo dispone la Ley Reguladora del Mercado de Valores, dichas empresas están llamadas a desempeñar un importantísimo papel en el desarrollo económico del país y, en particular, en el fortalecimiento y progreso del mercado de valores y de la planta productiva de Costa Rica. Aún más, dichas empresas son concebidas como instrumentos de la democratización económica del país (artículo 85, inciso b), lo que

determina el establecimiento de normas para limitar la posesión de acciones por parte de ciertos grupos o personas (artículo 91, inciso 3), así de límites respecto del monto de participación en el capital social por parte de cada persona física o jurídica (artículo 92)

Todo lo cual determina la imposibilidad de considerar que la información sobre la titularidad de las acciones de estas sociedades es de carácter confidencial.

Es de advertir, empero, que ese interés público no puede ser argüido si se trata de una sociedad anónima que no acude al ahorro del público para financiar sus necesidades de capital o financiamiento y que, al contrario, mantiene plenamente su carácter de sociedad de capital cerrado. Ello por cuanto la información que, por principio, puede ofrecer la Comisión a los inversionistas es aquella que presenta el carácter de interés público, no la que tiene carácter de confidencial, que se mantiene en el ámbito del interés privado de las partes. Aparte de que si la empresa no acude al mercado de valores para financiarse en el gran público, no existe deber de suministrar información a la Comisión.¹¹⁴

Como es evidente, las acciones al portador, fueron eliminadas de la legislación costarricense, más por una mala técnica legislativa, se obvió que la referencia a éstas mismas siga encontrándose en nuestra legislación, provocando con ello, una inseguridad jurídica. Al respecto se hace mención en el oficio No. DM 3281 2010 de fecha 15 de julio del 2010 emitido en razón del estudio realizado por parte de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, respecto de la ley 9068 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de

¹¹⁴

http://www.pgr.go.cr/scij/busqueda/normativa/pronunciamiento/pro_repartidor.asp?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=2075&strTipM=T

Transparencia Fiscal”, en audiencia al señor Fernando Herrero Acosta, Ministro de Hacienda de ese entonces, manifestando en su momento que: “...la legislación nuestra no es contundente en cuanto a la eliminación de la posibilidad de emitir acciones al portador. Un análisis al respecto hecho por expertos tributarios del FMI el año anterior, consideraba como posible la conversión de acciones nominativas en acciones al portador, dada la obligación existente en el Código de Comercio...”

Esto por cuanto, si bien es cierto, ya no es posible emitir acciones al portador, su referencia no ha sido del todo eliminada del Código de Comercio.

Respecto de las acciones al portador, la ley 9068 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” realiza una serie de modificaciones al Código de Comercio en busca eliminar del todo, cualquier referencia que se haga respecto a las acciones al portador.

ARTÍCULO 6.- *Refórmase el artículo 120 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, cuyo texto dirá:*

“Artículo 120.-

La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y representan partes iguales del capital social. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes

como las preferentes u otros títulos patrimoniales, podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera, y deberán ser nominativos.”

ARTÍCULO 7.- *Refórmase el inciso c) del artículo 134 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:*

“Artículo 134.-

[...]

c) *El nombre del socio.*

[...]”

ARTÍCULO 8.- *Refórmase el párrafo primero del artículo 137 del Código de Comercio, Ley N° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:*

“Artículo 137.-

Las sociedades anónimas llevarán los registros necesarios en que anotarán:

[...]”

ARTÍCULO 9.- *Refórmase el artículo 140 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, cuyo texto dirá:*

“Artículo 140.- La sociedad considerará como socio al inscrito como tal en los registros de accionistas.”

ARTÍCULO 10.- *Refórmase el párrafo primero del artículo 149 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:*

“Artículo 149.-

Los bonos de fundador deberán ser nominativos y deberán contener:

[...]”

De esta forma y con la aprobación de dicho proyecto de ley por parte de la Asamblea Legislativa, se estaría eliminando cualquier referencia que sobre acciones al portador se encuentra en nuestra legislación y con esto se dará mayor seguridad jurídica, al eliminar de nuestra legislación referencia a figuras jurídicas no existentes en nuestro medio.

Capítulo IV

Análisis de la Ley 9068, “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”.

Sección I. Análisis de Costa Rica como posible Jurisdicción Generadora de Competencia Fiscal Nociva, según los elementos expuestos.

El Estado de Costa Rica desde que la OCDE comenzó a levantar listados de países conocidos inicialmente como Paraísos Fiscales, hoy conocidos como Jurisdicciones con Competencia Fiscal Nociva, no ha llegado a ser considerada de modo estricto como tal, pero sí ha llegado a estar en listas conocidas como listas grises o blancas, debido a una serie de deficiencias que han existido en el ordenamiento interno y que a la fecha aún siguen sin resolverse.

Desde que la OCDE en el año 1998 emitió el Reporte sobre Prácticas Nocivas Derivadas de la Competencia entre los Países con base en sus Regímenes Fiscales (*OCDE Harmful Tax Competition report*), creándose el Foro de Prácticas Nocivas Fiscales (*Forum on Harmful Tax Practices*), estableció una serie de medidas a efectos de combatir regímenes fiscales preferenciales y se estableció una lista de jurisdicciones, incluyendo a Costa Rica, que cumplieran con los criterios para ser considerados “Paraísos Fiscales No Cooperadores” (*Uncooperative Tax Havens*).

Para el año 1999, y tras la intervención de una comitiva del Ministerio de Hacienda de Costa Rica ante la OCDE, se logró que Costa Rica saliera de dicha lista.

En abril de 2009, el Grupo de los veinte países más desarrollados o G20 como se le conoce, acuerda una serie de medidas para alcanzar la Transparencia Fiscal y Financiera Internacional, dichas medidas se conocen como Estándar Internacional de Transparencia Fiscal y Financiera, cuyo objetivo consistía en luchar contra la evasión fiscal, utilizando como medios, la Cooperación Internacional y el Intercambio de Información Tributaria.

El G20 pactó, que se entenderá como cumplido el Estándar de Transparencia Fiscal, cuando ocurra un intercambio de información entre administraciones tributarias que sea en primer lugar efectivo, esto en tiempo, forma y fondo, además como segundo punto que sea en todo asunto tributario, ya sea delito o cualquier otra información con relevancia tributaria, y como punto tercero, pacto que deberá ser proveniente de cualquier fuente, incluyendo información bancaria y de titulares de acciones.

Por lo que diez años después, el día 2 de abril de 2009 y debido a que en Costa Rica no se cumplieron los lineamientos indicados por la OCDE en la reunión del G-20, el Foro Global de la OCDE identificó a Costa Rica, como una *“jurisdicción que no se ha comprometido a implementar los estándares fiscales internacionalmente aceptados”*. Por lo que nuevamente se vio en la obligación el Estado de Costa Rica, el día 7 de abril de 2009, en comprometerse a cumplir con dichos estándares, por lo cual pasó a la lista de *“jurisdicciones comprometidas a implementar los estándares fiscales internacionalmente*

aceptados, pero que no han sido implementados substancialmente”, esta es la llamada “lista gris”.

Para el mes de marzo del año 2012, el Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, brinda el “PEER REVIEW” Informe de la Fase 1 Marco Legal y Regulatorio de Costa Rica.

Este informe corresponde a la Fase 1 de la revisión de pares, el cual es un informe en que se evalúa el marco legal y regulatorio para la transparencia y el intercambio de información en una jurisdicción; una vez aprobada esta fase 1, se pasará a Fase 2, en la cual lo que indicará el informe es respecto de la evaluación de la aplicación de este marco evaluado en la Fase 1.

Estas revisiones paritarias tienen que ver con la disponibilidad de información relevante dentro de la jurisdicción, la capacidad de la autoridad competente para tener acceso oportuno a la información, y si esa información puede ser intercambiado efectivamente con sus socios.

Este informe indica, concretamente, que en Costa Rica, al existir una serie de elementos que no están bien regulados, esto así considerado por parte del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, los cuales son cruciales para lograr un intercambio efectivo de información, recomendó que Costa Rica no pasara a la Fase 2 de la revisión de pares, hasta que el Estado Costarricense no haya seguido la serie de recomendaciones en busca de mejorar su marco legal y regulatorio; así

mismo, le corresponderá a Costa Rica presentar un informe sobre las medidas adoptadas en busca de seguir esas recomendaciones formuladas en el informe de la Fase 1, en un plazo de 6 meses, de igual forma deberá presentar otro informe detallado al grupo de revisión en un plazo de 12 meses.

Sección II. Ley N° 9068 “LEY PARA EL CUMPLIMIENTO DEL ESTÁNDAR DE TRANSPARENCIA FISCAL”

El 21 de abril de 2010 durante el gobierno del presidente Dr. Óscar Arias Sánchez, es presentado ante el Congreso de la República por parte del Poder Ejecutivo el proyecto de Ley titulado: “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” expediente legislativo número 17677, esto como parte del compromiso del país de cumplir con los estándares internacionales en materia fiscal, buscando lograr con esto, que Costa Rica sea excluida de la lista gris que le fijó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La importancia de este proyecto de ley, radica en que con su aprobación, el Estado Costarricense cumpliría con las especificaciones planteadas por el Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

El proyecto fue aprobado en primer debate el día treinta de julio y en segundo debate el día veintisiete de agosto del año dos mil doce, a continuación se realizará un

análisis del procedimiento que se requirió para su conocimiento y aprobación por parte del congreso.

En la exposición de motivos del proyecto, se alude a la necesidad de nuestro país de adoptar legislación que incluyan medidas globales que sean uniformes y que garanticen la transparencia mundial de los mercados financieros y de los flujos económicos que se generen en Costa Rica.

Como se ha venido mencionando, para que un Estado o una jurisdicción pueda ser calificada como un paraíso fiscal debe de cumplir al menos con dos de las siguientes características: por un lado, debe ser una jurisdicción con niveles de tributación baja o nula, y por otro lado, debe haber nula transparencia, es decir, la imposibilidad de conocer el sujeto (quién realiza o se beneficia efectivamente) y/o el objeto (en qué consiste y en su caso qué utilidades ha reportado) de determinada operación u operaciones que pueden haber eludido el pago de tributos¹¹⁵.

Es claro que Costa Rica no cabría, dentro de una clasificación de Estados con baja o nula tributación, pero lo que sí se hace evidente es su clasificación dentro de Estados con deficiencias en el campo de la transparencia fiscal y el intercambio de información.

Para salir de esto, se requiere que el país cuente con los instrumentos para llevar a cabo un efectivo intercambio de información ante un requerimiento de otro Estado, y en relación con cualquier asunto de naturaleza fiscal sin ninguna restricción derivada de un

¹¹⁵ Exposición de motivos expediente 17677

interés nacional o de leyes concernientes al secreto bancario. Adicionalmente, se pretende que la Administración Tributaria pueda solicitar a una entidad financiera acceso a información bancaria de su cliente o usuario para sus propios fines de recaudación y combate de la evasión fiscal en Costa Rica. En ambos casos, el requerimiento de información se hará a través de un juez de la República¹¹⁶.

De ahí, que el Poder Ejecutivo, presenta un proyecto de ley que propone una serie de reformas para cumplir con esos parámetros.

Específicamente, se establece que Costa Rica deberá estar facultada para solicitar, y a su vez, para intercambiar, todo tipo de información fiscal con otros Estados, tanto en materia penal (delito fiscal), como en casos de evasión o incumplimientos que no constituyan delito fiscal y en aquellos que resulten en multas o infracciones administrativas, siempre que la información sea “previsiblemente pertinente” para la administración, la recolección y la determinación de impuestos. Asimismo, se debe contar con un mecanismo para acceder a la información en poder de entidades financieras con fines tributarios que sea ágil y que no resulte en dilaciones indebidas y condicionamientos que hagan inaplicable los requerimientos de información. Estos principios son, en gran medida, los que establece el estándar internacionalmente aceptado de transparencia fiscal internacional, y son la plataforma fundamental de este proyecto de ley.¹¹⁷

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Exposición de motivos expediente 17677

El proyecto presentado por parte del Poder Ejecutivo inicialmente consistía, en los siguientes artículos:

***ARTÍCULO 1.-** Refórmase el párrafo primero del artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:*

“Artículo 105.- Información de terceros

Toda persona estará obligada a proporcionar a la administración tributaria la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. Las entidades públicas deberán proporcionar de igual forma toda la información que esté en su poder y que sea solicitada por la administración tributaria, no pudiendo alegar ninguna restricción al traslado de dicha información. La información solicitada será proporcionada como la administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado.

[...]”

***ARTÍCULO 2.-** Derogase el inciso e) y los tres párrafos finales del artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas y adiciónese un artículo 106 bis, cuyo texto dirá lo siguiente:*

“Artículo 106 bis.- *Información en poder de entidades financieras*

1) Las entidades financieras deberán proporcionar a la administración tributaria información sobre sus clientes y usuarios, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles, y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente:

a) Para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen.

b) Para efectos de cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional para evitar la doble tributación, un convenio internacional de intercambio de información fiscal, o cualquier otro convenio internacional que establezca el intercambio de información fiscal.

2) En cualquiera de los casos citados en este artículo, se deberá cumplir con el siguiente procedimiento:

a) La administración tributaria deberá presentar una solicitud ante el juez tramitador previsto en el artículo 59 del Código Procesal Contencioso Administrativo, Ley N.º 8508, de 28 de abril del 2006, el cual para estos efectos se ha de regir por lo dispuesto en este Código.

b) La solicitud que realice la administración tributaria deberá indicar lo siguiente:

i) Identidad de la persona bajo proceso de auditoría o investigación.

ii) En la medida que se conozca, cualquier otra información, tales como domicilio, fecha de nacimiento y otros.

iii) Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza, y la forma y el plazo en que la administración tributaria desea recibirla.

iv) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización o investigación que esté siendo realizada por parte de la administración tributaria, o para efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción en virtud de un convenio internacional para evitar la doble tributación, un convenio internacional de intercambio de información fiscal, o cualquier otro convenio internacional que establezca el intercambio de información fiscal.

v) Detalle sobre los hechos o circunstancias que motivan el proceso de fiscalización o investigación, así como el por qué la información requerida es previsiblemente pertinente para la administración tributaria.

vi) En caso de que la solicitud de información se realice a efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción, en virtud de un convenio internacional para evitar la doble tributación, un convenio internacional de intercambio de información fiscal, o cualquier otro convenio internacional que

establezca el intercambio de información fiscal, no será de aplicación el requisito del inciso v), y la administración tributaria deberá presentar en su lugar una declaración estableciendo:

1) Que la administración tributaria ha verificado que la solicitud cumple con lo establecido en dicho convenio internacional y,

2) Que la información solicitada es previsiblemente pertinente para efectos del proceso de fiscalización o investigación en esa otra jurisdicción.

c) El juez exclusivamente revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el inciso b), sin entrar a conocer del fondo de la investigación o del proceso de fiscalización, y deberá resolver dentro de los 10 días hábiles siguientes.

d) En caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la administración tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de la resolución, la cual deberá suministrar la información solicitada por la administración tributaria en un plazo de hasta 10 días hábiles. Tanto el requerimiento de información, como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera, deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o circunstancias que originan la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera, o los compromisos de confidencialidad adquiridos conforme a un convenio internacional para evitar la doble tributación,

un convenio internacional de intercambio de información fiscal, o cualquier otro convenio internacional que establezca el intercambio de información fiscal.

e) Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del inciso b), emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la administración tributaria, en donde concederá a la administración un plazo de hasta 5 días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado prudencialmente a criterio del juez, previa solicitud de la administración tributaria, cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique.

f) Las entidades financieras deberán cumplir con todos aquellos requerimientos de información que sean presentados por la administración tributaria, siempre que estos vengán acompañados de la copia certificada de la resolución judicial que lo autoriza.

3) Para los efectos de esta Ley, el término “entidad financiera” incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por los siguientes órganos, según corresponda: la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores, la Superintendencia de Pensiones, la Superintendencia General de Seguros y cualquier otra superintendencia o dependencia que sea creada en un futuro y que esté a cargo del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. La anterior definición incluye a todas aquellas entidades o empresas costarricenses y extranjeras integrantes de los grupos financieros supervisados por los órganos anteriores.

4) *La información solicitada se considerará previsiblemente pertinente para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, cuando pueda ser útil para la investigación o determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa, incluyendo, entre otros, delitos tributarios, incumplimientos en el pago de impuestos, e infracciones por incumplimientos formales o substanciales que puedan resultar en multas o recargos. Es decir, no se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativa, sino únicamente la determinación de que hay indicios racionales de la relevancia de la información solicitada, dentro de un proceso concreto de fiscalización o como parte de una investigación con tales fines.”*

ARTÍCULO 3.- *Refórmase el párrafo segundo del artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, para que en adelante se lea:*

“Artículo 109.- Directrices para consignar la información tributaria

[...]

Asimismo, podrá exigir que los sujetos pasivos y los responsables lleven los libros, los archivos o los registros de sus negociaciones, necesarios para la fiscalización y la

determinación correctas de las obligaciones tributarias y los comprobantes, como facturas, boletas u otros documentos, que faciliten la verificación. Los contribuyentes o los responsables deberán conservar los duplicados de estos documentos por un plazo de cinco años.

[...]”

ARTÍCULO 4.- *Adiciónese un párrafo cuarto al artículo 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, el cual establecerá lo siguiente:*

“Artículo 115.- *Uso de la información*

[...]

Asimismo, la prohibición establecida en este artículo tampoco impedirá trasladar información a las administraciones tributarias de otros países o jurisdicciones con quienes Costa Rica tenga un convenio internacional para evitar la doble tributación, un convenio internacional de intercambio de información fiscal, o cualquier otro convenio internacional que establezca el intercambio de información fiscal y con quien, a su vez, exista reciprocidad. En este sentido, la forma de intercambio de información, y los procedimientos que serán seguidos para recabar la información solicitada, serán los que se establezcan conforme al convenio internacional en cuestión y la normativa costarricense. Los procedimientos y potestades que tendrá la administración tributaria para recabar

información conforme a los convenios internacionales, serán los mismos que establece la normativa costarricense para que la administración tributaria recabe información con respecto a contribuyentes de Costa Rica.”

ARTÍCULO 5.- *Refórmase el artículo 120 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, cuyo texto dirá:*

“Artículo 120.-

La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y representan partes iguales del capital social. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales, podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera, y deberán ser nominativos.”

ARTÍCULO 6.- *Refórmase el inciso c) del artículo 134 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:*

“Artículo 134.-

[...]

c) El nombre del socio.

[...]”

ARTÍCULO 7.- Refórmase el párrafo primero del artículo 137 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:

“Artículo 137.-

Las sociedades anónimas llevarán los registros necesarios en que anotarán:

[...]”

ARTÍCULO 8.- Refórmase el artículo 140 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, cuyo texto dirá:

“Artículo 140.-

La sociedad considerará como socio al inscrito como tal en los registros de accionistas.”

ARTÍCULO 9.- Refórmase el párrafo primero del artículo 149 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:

“Artículo 149.-

Los bonos de fundador deberán ser nominativos y deberán contener:

[...]”

ARTÍCULO 10.- *Refórmase el artículo 218 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, cuyo texto dirá:*

“Artículo 218.-

Las sumas que pertenezcan a los accionistas y que no fueren cobradas en el transcurso de dos meses, contados desde la aprobación del balance final, se depositarán a la orden del juez del domicilio de la sociedad, con indicación del accionista.”

ARTÍCULO 11.- *Refórmase el inciso d) del artículo 234 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:*

“Artículo 234.-

[...]

d) *Conservar los libros de contabilidad desde que se inician hasta cinco años después del cierre del negocio, y conservar igualmente la correspondencia, las facturas y los demás comprobantes, por un período no menor de cinco años contados a partir de sus respectivas fechas, salvo que hubiera juicio pendiente en que esos documentos se hubieran ofrecido como prueba.”*

ARTÍCULO 12.- Refórmase el párrafo primero del artículo 270 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:

“Artículo 270.-

La persona física o jurídica, obligada a llevar libros, que cierre su negocio, liquidándolo, está obligada a conservar los libros y correspondencia durante el término de cinco años a contar del día en que termine la liquidación. Pero si hubiere juicio pendiente ante los tribunales, y este continúa después de los cinco años, estará obligada a conservarlos por todo el término que dure el juicio.

[...]”

ARTÍCULO 13.- Refórmase el artículo 271 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas, cuyo texto dirá:

“Artículo 271.-

Si fallece el comerciante o empresario, se presume que los libros, los comprobantes y la correspondencia, están en poder de los herederos. En caso de liquidación deben conservarlos los liquidadores por el tiempo indicado de cinco años; y si se trata de quiebra, los conservará el juzgado respectivo. En todos estos casos, los tenedores de

los libros y los comprobantes, están obligados a exhibirlos en la misma forma que el dueño original, bajo pena de resarcir daños y perjuicios, si se negaran a hacerlo.”

ARTÍCULO 14.- *Deróguense las siguientes disposiciones legales:*

a) Artículo 132 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas.

b) Inciso d) del artículo 137 del Código de Comercio, Ley N. ° 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas.

Este proyecto, una vez ingresado al congreso, pasó a estudio por parte de la Comisión de Asuntos Hacendarios, una vez allí, se realizaron las consultas y audiencias correspondientes a diferentes sectores e instituciones con el fin de darle un análisis más amplio de las implicaciones que éste tendría a nivel de Estado.

Las instituciones consultadas fueron: La Corte Suprema de Justicia, Banco de Costa Rica, Bancrédito, Banco Nacional de Costa Rica, Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Ministerio de Hacienda (Ministro y Viceministro de Hacienda, Dirección General de Tributación y Subdirección de Tributación Internacional), Unión de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado (UCCAEP), Departamento Técnico Jurídico de la Asamblea Legislativa, Asociación Bancaria Costarricense y Cámara de Bancos e Instituciones Financieras de Costa Rica.

Recibiendo por parte de estas instituciones diversos criterios respecto del proyecto de ley, algunos cuestionándolo y otros apoyándolo, o buscando corregir aspectos que

consideran importantes para la correcta aplicación de la ley. Por lo que se procederá a realizar una exposición y análisis de lo expuesto por cada una de las instituciones consultadas.

La Corte Suprema de Justicia

La Corte Suprema de Justicia de acuerdo con el oficio N° SP-636-10, emitido por la Corte Plena en la sesión N° 28-10 del 4 de octubre de 2010 se manifestó en relación con el expediente legislativo 17677, indicando inicialmente en referencia a la intervención del juez como parte del procedimiento para solicitar por parte de la administración tributaria información a entidades financieras, que la intervención judicial es innecesaria, pudiendo tramitarse la solicitud de información exclusivamente en la vía administrativa, sede en la que, igualmente, se pueden tutelar las garantías del contribuyente.

Se hace mención a que la información bancaria del contribuyente no presenta diferencia alguna respecto de su contabilidad, por lo que ambas en el buen sentido deberían coincidir, además de que se encuentran en un mismo nivel de protección, por consiguiente, no se exige que sea un juez el que autorice el acceso a la información bancaria, siempre que esté fundamentado y destinado a los fines que prevea la ley.

Señala la Corte Suprema en su oficio, que judicializar el proyecto lo que vendría a provocar es afectar su eficiencia y eficacia, porque podrían llegar a existir conflictos de competencia o de determinación de la obligación tributaria, siendo conocido que la fase

recursiva añade tiempo, lo que genera atraso. De ahí, que se sugiera reformar el artículo 615 del Código de Comercio si se acoge esta tesis. Además, añade que el juez no tiene como finalidad la solución de una disputa con base en el ordenamiento jurídico aplicable, lo que respalda aún más esa postura, y finaliza indicando que se deberían incluir mecanismos que garanticen la confidencialidad de los datos cuya divulgación pueda comprometer frente a terceros al contribuyente tal y como lo hace el 273 de la Ley General de Administración Pública.

Banco de Costa Rica.

Mediante oficio No. SGF 07-090-10 de fecha 6 de julio del 2010 el señor Leonardo Acuña Alvarado, Subgerente General de Finanzas del Banco de Costa Rica, se manifestó en relación con el expediente legislativo 17677 indicando, que si bien, Costa Rica no es un paraíso fiscal en sentido estricto, se le cataloga como una jurisdicción no cooperante en materia de intercambio de información tributaria, siendo que el no actuar en la corrección de esta categorización podría acarrearle sanciones, de tal manera que se hace necesario que se implemente una reforma a la normativa interna en cuanto a los procedimientos de intercambio de información que Costa Rica posee, por lo que el Banco de Costa Rica estimó en el oficio aportado que no tiene objeciones al proyecto de estudio.

Bancrédito.

Mediante oficio No. SFG 112-2010 de fecha 14 de julio del 2010 el señor Gregorio Segura Coto, Subgerente General de Bancrédito, se manifestó en relación con el expediente legislativo 17677 haciendo referencia a que Costa Rica, de no implementar una serie de medidas para cumplir estos estándares de transparencia fiscal está arriesgándose a ser objeto de sanciones que pueden afectar las operaciones económicas con los socios de la OCDE, que agrupa a los países más ricos del mundo.

Y considera el Banco que en lo que respecta específicamente a la actividad bancaria, no se cambian, en esencia las regulaciones existentes para que los bancos entreguen al fisco información de sus clientes.

Además, estima que de aprobarse el proyecto de ley, los intereses del Banco no se verían afectados y la operativa diaria de entrega de información a la Administración Tributaria tampoco se haría más gravosa.

Banco Nacional de Costa Rica.

Mediante oficio No. GG-205-10 de fecha 8 de julio del 2010 el señor Juan Carlos Corrales Salas, Gerente General api del Banco Nacional, realizó traslado del criterio emitido por la Dirección Jurídica, según dictamen No. DJ/992-2010, en el cual se manifiesta una serie de recomendaciones, enfocadas a que sea un juez el que autorice el

acceso a la información bancaria por parte de la administración tributaria, haciendo referencia a que se debe otorgar al juez la potestad de valorar bajo las reglas de la sana crítica, tanto la pertinencia de la información que solicita que sea divulgada, como el alcance de dicha solicitud; así como, denegarla por razones de fondo. Asimismo, hace alusión a que se debe incorporar la responsabilidad de la Administración Tributaria de reparar daños y perjuicios ocasionados al administrado, derivados de la divulgación de su información, cuando dicha información haya resultado inútil o impertinente a los efectos de imputar y demostrar un ilícito tributario, o bien, cuando tal ilícito queda acreditado por sentencia judicial que no existió.

Banco Popular y de Desarrollo Comunal.

Mediante oficio No. PJDN-1027-10 de fecha 29 de julio del 2010 el señor Ing. Héctor Monde León, Presidente de la Junta Directiva del Banco Popular, se manifestó en relación con el expediente legislativo 17677 realizando observaciones concretas, tales como que considera que los casos regidos por el artículo 105 y 106 deben supeditarse, también, al control judicial, tal y como sucedería en los casos que se registrarían por el artículo 106 bis. De mantenerse la tesis de que no es necesaria la intervención judicial en estos casos, debe modificarse de conformidad el artículo 615 dicho, para evitar cualquier duda, como la que hace que aún hoy se considere discutible la posibilidad de emitir acciones al portador, pese a que ello se prohibió desde 1980. En el evento de no optar por el control del juez, se

considera que en el párrafo de interés debe mantenerse la actual redacción que señala “*Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.*”

De igual forma indica que es conveniente la modificación del artículo 125 del Código de Comercio, con el fin de que el encabezado del artículo se elimine para que la ley no dé a entender que existen otras acciones que no sean nominativas.

Ministerio de Hacienda.

Mediante oficio No. DM 3281 2010 de fecha 15 de julio del 2010 el señor Fernando Herrero Acosta, Ministro de Hacienda para ese momento, se manifestó en relación con el expediente legislativo 17677.

El señor Ministro hizo inicialmente referencia a que la inclusión de Costa Rica en la lista gris es motivada por cuatro aspectos principales como lo es en primer lugar el no tener Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (AIIT) que incorpore el modelo OCDE o los estándares internacionales comúnmente aceptados en esta materia. Como segundo aspecto citó que el acceso de la información bancaria con fines tributarios no satisface los requerimientos y estándares internacionales. Como tercer punto, se refiere a que la legislación nuestra no es contundente en cuanto a la eliminación de la posibilidad de emitir acciones al portador. Y por último, el hecho de que en nuestro país la obligación para mantener la información contable es por un periodo de 4 años, uno menos que los

estándares del Joint Ad Hoc Group on Accounting (JAHGA) referente internacional en materia contable.

Finalmente, el ex ministro Herrero, resalta tres aspectos importantes por los cuales se requiere esta reforma:

- Los supuestos que sustentan el acceso a esa información.
- El tipo de entidad financiera a la que se le solicita información
- Se incorpora en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios la posibilidad de intercambiar información al amparo de un convenio internacional, lo cual no está normado en la legislación actual.

Asimismo, como parte de las consultas llevadas a cabo como parte del procedimiento legislativo del proyecto, se llevaron a cabo una serie de audiencias con algunos de los sectores e instituciones consultadas, de las cuales se expondrán y analizarán a continuación.

Ministerio de Hacienda.

En el acta No. 17 del 23 de junio del 2010, en audiencia con el señor Msc. Fernando Herrera Acosta y la señora Jenny Phillips Aguilar, Viceministra de Hacienda, hicieron referencia sobre este proyecto de la siguiente manera:

El señor Fernando Herrero Acosta se refirió al proyecto como instrumento para adecuar nuestra legislación a las mejores prácticas internacionales en materia de intercambio de información y transparencia fiscal con otros países, asimismo, indicó que es un tema de interés nacional por dos grandes razones: una, porque le proporciona instrumentos a nuestra administración tributaria para recabar información en otros países. Y dos, porque fortalece nuestra capacidad de atraer inversión extranjera al sacar a Costa Rica de las listas grises o negras de países que son paraísos fiscales.

Por su parte, la viceministra Jenny Phillips Aguilar inicia su intervención refiriéndose al porqué la OCDE incluye a Costa Rica a la lista gris y menciona las tres situaciones del porqué lo realizaron, haciendo mención primero a que Costa Rica tiene tres problemas en la legislación interna, que es el acceso de información financiera y que, actualmente, solo puede hacerse si se demuestra la existencia sólida de la configuración potencial de un acto ilícito tributario. Segundo, lo referente a las acciones al portador. Menciona la viceministra que, si bien, ya nos es posible emitir las, su referencia no se eliminó de todo del Código de Comercio. Y tercero, es el relativo al tiempo para conservar información contable; El período para mantener los libros contables en Costa Rica es de cuatro años, mientras que el estándar internacional establece que sea de un plazo de cinco años.

La viceministra hace referencia a que en el proyecto se amplía el tipo de instituciones a las que se les puede requerir información, ya no será solo a los bancos o financieras, sino que se podrá solicitar sobre movimientos de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos,

inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas y en transacciones bursátiles y otras operaciones, y se refiere, también, a que en la solicitud de información financiera, la Administración Tributaria deberá indicar por qué la información es previsiblemente pertinente, lo que deja nuestra legislación en concordancia con los instrumentos jurídicos internacionales en materia tributaria.

Dirección General de Tributación.

En el acta No. 23 del 21 de julio del 2010, en audiencia con el señor Lic. Francisco Fonseca Montero, Director de la Dirección General de Tributación, y la Licda. Silvia Ramírez Sáenz, Subdirectora de Tributación Internacional, hicieron referencia sobre este proyecto de la siguiente manera:

El señor Director Lic. Francisco Fonseca Montero se refirió al proyecto como un tema muy importante para la administración tributaria y en general, para la transparencia entre las relaciones de países, así como para poder llevar a cabo un control tributario efectivo y una lucha contra el fraude.

Hace énfasis el señor Director en aclarar que el proyecto, no se trata de un tema de una presión internacional por la clasificación de Costa Rica dentro de en una lista; sino más bien, se debe ver como consecuencia de no haber tomado una decisión técnicamente correcta desde el punto de vista tributario desde hace años.

Indica el Director que es un tema de buena técnica tributaria, que como país realmente quiere luchar contra la evasión y contra el fraude, y que quiere tener una administración capaz de cobrarle correctamente a quien más tiene.

Por su parte, la Licda. Silvia Ramírez Sáenz, Subdirectora de Tributación Internacional, hizo resaltar la necesidad del proyecto, mencionando que el único convenio de intercambio de información tributaria en su momento con que Costa Rica contaba es el que se tiene con Estados Unidos y éste no cumple con los estándares de la OCDE, por lo que para efectos de la contabilidad con la OCDE no se contabiliza.

Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado (UCCAEP)

En el acta No. 25 del 28 de julio del 2010, en audiencia con el señor Lic. Manuel H Rodríguez, Presidente de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado, realizó una serie de observaciones al proyecto, y se refirió respecto de que la reforma al secreto bancario no tiene por qué limitar la privacidad de los costarricenses. Indicó que la Cámara considera que con la suscripción de tratados con todos los países que deseen tener relaciones con Costa Rica y mediante el uso de un sistema que fuera expedito a través de un juez, se protege la transparencia fiscal, y explicó que lo que le preocupa a la Cámara es el uso de las cuentas bancarias en Costa Rica para uso indebidos como el blanqueo de dinero y el narcotráfico.

Se refirió a que existen dos maneras de hacerlo: uno, establecer en la ley que sea a través de un juez, señalando los plazos y que no sea un mero trámite de estar sellando los

papeles, sino que realmente se proteja a los costarricenses, a los extranjeros y también la dignidad del país.

El Presidente de la Cámara insiste en que no debería ser un juez tramitador, sino que debe de ser un juez de garantías, un juez que valore el fondo de la situación, que no sea un juez tramitador como lo dice el proyecto de ley. Siendo esa la única objeción por parte de la UCCAEP.

Y terminó resaltando que la UCCAEP tiene una gran confiabilidad en el sistema judicial y tributario, no así de los sistemas en otros países que pueden utilizarlos para lo que quieran.

Corte Suprema de Justicia.

En el acta No. 28 del 11 de agosto del 2010, en audiencia con el señor Dr. Óscar González Camacho, Magistrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, el señor Magistrado se refiere a que el cuestionamiento que más se hace respecto del proyecto, es sobre la necesaria participación del juez, y expresa que lo analiza respecto de si existe o no, un roce constitucional en caso de obviarse la participación del juez, haciendo alusión a que ni el artículo 24 constitucional lo exige, ni la legislación vigente paralela.

El Magistrado cree que con eso se podría convertir en un tema poco eficiente y poco dinámico, y agrega que se complica aún más existiendo un recurso, porque ya con el trámite y un recurso, lo que se estarían creando sería una especie de mini procedimiento.

De igual forma analiza si se diera el caso de que se haga necesaria la participación de un juez, y expresa que si es así, es indispensable indicar expresamente a cual juez le correspondería, de lo contrario, se dilataría más el proceso mientras se resuelven los conflictos de competencia para definir a cuál juez le corresponde, menciona el Magistrado, que por ser un asunto de la administración tributaria le correspondería a el juez de la jurisdicción contenciosa.

Otro punto que toca es respecto de, hasta dónde llega la participación del juez y cuáles son sus funciones, si es únicamente de fiscalizar, porque es claro para él, que el juez, no estará resolviendo una contienda judicial.

Otro aspecto importante que toca el Magistrado es respecto de la información que se maneja y al trato que se le dará, ya que se podría tratar de información muy delicada, ya sea una eventual información que contenga secreto industrial o secreto contable, y que podrá afectar la libre competencia. Por lo que el Magistrado resalta la importancia de que la información otorgada no ponga en entredicho aspectos confidenciales, o ponga en una posición comprometida o de superioridad a otra persona, de lo contrario, se estaría ante un eventual roce constitucional.

Y por último, hace alusión el Magistrado al término “previsiblemente pertinente, término que como él lo explica, es lo que doctrinalmente se denomina un “concepto jurídico indeterminado” por lo que lo considera un término impreciso y ambiguo.

Por último, se analizarán el Informe del Departamento de Servicios Técnicos. De las consideraciones más importantes que se puede resaltar del informe de Servicios Técnicos están, lo referido al secreto bancario, en donde mencionan un extracto del voto 3929-1995,

en donde la sala constitucional señala, “... *De la exégesis de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución Política se desprende, con claridad que en él no se establece ni tampoco se regula el denominado ‘secreto bancario’, razón por la que tanto su instauración como su regulación en el ordenamiento jurídico es medularmente legal y no constitucional.*”... y aclara el informe, que aunque el secreto bancario no está amparado a nivel constitucional, el resto de las operaciones que se realizan entre los administrados y los bancos como sujetos de derecho privado se llegan a concretar por medio de documentos privados, los cuales sí están protegidos por el numeral 24 constitucional. Esto por un espíritu del constituyente de tratar de proteger el derecho a la intimidad de los clientes.

El informe hace alusión al artículo 30 de la Constitución Política, en lo que se refiere a la garantía al libre acceso a los departamentos administrativos con propósitos de información sobre asuntos que sean de interés público, quedando a salvo los Secretos de Estado, y cita el dictamen C-293-2009 DE LA Procuraduría General de la República, “...*Para el ejercicio de sus funciones propias, la Administración Tributaria se ve investida de diversas facultades de investigación y de potestades frente al contribuyente. Entre ellas, la de requerirle información y la presentación de documentos privados. (...) Además, la Administración puede solicitar información al contribuyente y a terceros respecto de sus relaciones económicas, financieras y profesionales, información que debe ser de trascendencia tributaria...*”

De igual forma indica que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no exige de ninguna resolución judicial que necesiten los funcionarios de otras dependencias para dar este tipo información, sino que más bien es la propia ley la que indica el deber de

estos funcionarios en dar la información requerida. La obligación que estableció el legislador en el numeral 105 en concordancia con el artículo 107, faculta a la Administración a tener acceso a aquella información necesaria para la correcta determinación del pago de los tributos y la consecuente forma de evitar hechos ilícitos tributarios, lo cual genera un evidente interés público.

Otro punto que destaca son los requisitos necesarios que debe cumplir la Administración Tributaria en el momento de solicitar al juez tramitador la gestión de información a las entidades financieras. Al respecto se indica que, según la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, artículo 18, y la Ley General de la Administración Pública en su numeral 163, únicamente, se recurren los actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía o hagan imposible o suspendan su continuación. Por lo cual, al establecerse en el proyecto que el encargado de llevar este proceso de solicitud de información es un juez tramitador no quebranta el derecho que tienen los clientes de recurrir ante los Tribunales de Justicia, si lo consideran pertinente.

Por último, se refiere a las reformas del Código de Comercio que lo que busca, es que sea acorde a la modificación realizada por medio del artículo 187 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, Ley N° 7732 del 17 de diciembre de 1997, que llevó a eliminar las acciones al portador. Otras de las reformas son para hacer la legislación coherente y evitar así que existan antinomias normativas.

Una vez realizadas todas las consultas y debatido por parte de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, somete a consideración del Plenario Legislativo, el

Dictamen afirmativo de mayoría, el día 16 de noviembre de 2010, presentando seis puntos, como justificaciones a los cambios aplicados al proyecto inicial presentado por el Poder Ejecutivo.

De las cuales se puede resumir como punto uno, que lo cataloga como proyecto de interés nacional, debido a que procura adecuar la legislación nacional a las mejores prácticas internacionales en materia de intercambio de información y transparencia fiscal, además de proporcionar instrumentos a la Administración Tributaria, para recabar información para la determinación y verificación de los tributos nacionales.

Como punto dos resalta la importancia de que los entes y órganos deben estar sujetos a los principios constitucionales que conlleven a la transparencia y publicidad de los asuntos de interés público, lo que genera que las entidades financieras deben contribuir con la Administración Tributaria, para que ésta realice sus funciones de la manera más óptima posible.

Como tercer punto, que se comparte en todo, el criterio externado por la Corte Suprema de Justicia, en relación con la interpretación que hace sobre la posibilidad de que el Ministerio de Hacienda pueda disponer de la información bancaria en las mismas condiciones que el acceso a los libros contables, debido a que a partir de una correcta autoliquidación impositiva, ambas deben coincidir, lo que permite afirmar que se encuentran en un mismo nivel de protección.

Como cuarto punto que la eliminación de la figura del juez en la solicitud de información por parte de la administración tributaria a las entidades financieras, no viene a menoscabar los derechos que tienen los contribuyentes ante una acción arbitraria o desmedida de la administración. Toda vez que los administrados tienen la facultad de acudir a la vía jurisdiccional para defenderse.

Como quinto punto considera necesaria la reforma al artículo 615 del Código de Comercio

Y por último el punto sexto, que la información recabada por la Administración Tributaria se encuentra debidamente protegida al amparo del artículo 115 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El proyecto de ley estudiado, a la fecha ya ha pasado por el procedimiento indicado en el artículo 137 del Reglamento de la Asamblea Legislativa, artículo que regula las mociones de fondo, el cual establece lo siguiente:

Artículo 137. Mociones de fondo.

Si se trata de mociones destinadas a modificar un proyecto de ley en cuanto al fondo, sólo se admitirán cuando se presenten al Directorio durante las primeras cuatro sesiones de discusión del proyecto en primer debate, siempre que este no se haya concluido.

Automáticamente tales mociones se darán a conocer a los diputados, por el medio que el Presidente considere más oportuno, pasarán a la comisión dictaminadora y se tendrán por incorporadas al proyecto, si así lo determina dicha comisión.

Para el conocimiento de estas mociones, se tendrá por alterado el orden del día de la comisión respectiva, a efecto de que se tramiten y se rinda el informe al Plenario, en un plazo no mayor de tres días hábiles. Mientras tanto, se suspenderá el trámite del primer debate.

Recibido por el Directorio el informe de la Comisión, se suspenderá el conocimiento del asunto que en ese momento esté en primer debate y, de inmediato, se entrará a conocer el proyecto cuyo trámite se encontraba suspendido, de conformidad con el párrafo anterior.

Quedando como resultado de las discusiones producidas por las mociones presentadas y, por ende, los cambios aprobados en la Comisión de Asuntos Hacendarios el siguiente texto, el cual fue aprobado en segundo debate el día 27 de agosto de 2012.

ARTÍCULO 1.- Se adiciona un artículo 84 bis al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 84 bis.- Incumplimiento del deber de llevar el registro de accionistas

Serán sancionadas con una multa equivalente a un salario base las personas jurídicas que no tengan al día el registro establecido en el artículo 137 del Código de Comercio.”

ARTÍCULO 2.- Se reforma el párrafo primero del artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. ° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 105.- Información de terceros

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado debida y expresamente, en cuanto a la relevancia en el ámbito tributario.

[...]”

ARTÍCULO 3.- Se derogan el inciso e) y los tres párrafos finales del artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, y se adicionan los artículos 106 bis y 106 ter. Los textos son los siguientes:

"Artículo 106 bis.- Información en poder de entidades financieras

Las entidades financieras deberán proporcionar a la Administración Tributaria información sobre sus clientes y usuarios, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas

corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios:

- a) Para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, que se requiera dentro de un proceso concreto de fiscalización con base en criterios objetivos determinados por la Dirección General de Tributación”.
- b) Para efectos de cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.
 - i. El término "entidad financiera" incluirá todas aquellas entidades que sean reguladas, supervisadas o fiscalizadas por los siguientes órganos, según corresponda: la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores, la Superintendencia de Pensiones, la Superintendencia General de Seguros o cualquier otra superintendencia o dependencia que sea creada en el futuro y que esté a cargo del Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. La anterior definición incluye a todas aquellas entidades o empresas costarricenses integrantes de los grupos financieros supervisados por los órganos mencionados.

ii. La información solicitada se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios cuando se requiera para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen, cuando pueda ser útil para el proceso de fiscalización o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa, incluyendo, entre otros, delitos tributarios, incumplimientos en el pago de impuestos e infracciones por incumplimientos formales o substanciales que puedan resultar en multas o recargos. No se requerirá de evidencias concretas, directas ni determinantes de un incumplimiento de naturaleza penal o administrativa. También se considera como previsiblemente pertinente para efectos tributarios cualquier información que se requiera para cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Artículo 106 ter.- Procedimiento para requerir información a las entidades financieras.

En cualquiera de los casos del artículo anterior, la solicitud que realice la Administración Tributaria será por medio del director general de Tributación y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:

- 1)** Presentar una solicitud por escrito ante el juzgado de lo contencioso administrativo, de conformidad con el inciso 5) del artículo 110 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el cual, para estos efectos, se ha de regir por lo dispuesto en este artículo.
- 2)** La solicitud que realice el Director General de Tributación deberá indicar lo siguiente:
 - a)** Identidad de la persona bajo proceso de auditoría o investigación.
 - b)** En la medida que se conozca, cualquier otra información, tal como domicilio, fecha de nacimiento y otros.
 - c)** Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la Administración Tributaria desea recibirla.
 - d)** Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizado por parte de la Administración Tributaria, o para efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción en virtud de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.
 - e)** Detalle sobre los hechos o las circunstancias que motivan el proceso de fiscalización, así como el porqué la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios.
 - f)** En caso de que la solicitud de información se realice a efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción, en virtud de un convenio

internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, la Administración Tributaria deberá presentar en su lugar una declaración donde establezca que ha verificado que la solicitud cumple con lo establecido en dicho convenio internacional.

- 3) El juez revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el numeral 2 anterior y deberá resolver dentro del plazo de cinco días hábiles, contados a partir del momento en que se recibe la respectiva solicitud. En el caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la Administración Tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de la resolución. Cuando se trate de un requerimiento de información en poder de entidades financieras dentro de un proceso individual de fiscalización, de conformidad con lo que se establece del artículo 144 al artículo 147 de este Código, la resolución del juez deberá contener una valoración sobre si la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios dentro de ese proceso de acuerdo con lo que establece el último párrafo del artículo 106 bis de este Código.

La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor de diez días hábiles. Tanto el requerimiento de información como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera deberán omitir cualquier detalle sobre los

hechos o circunstancias que originen la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieran violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera, o los compromisos adquiridos conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del numeral 2 anterior, emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la Administración Tributaria, en donde concederá un plazo de tres días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por diez días hábiles, previa solicitud de la Administración Tributaria cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique.

- 4) Las entidades financieras deberán cumplir con todos los requerimientos de información que sean presentados por la Administración Tributaria, siempre y cuando vengán acompañados de la copia certificada de la resolución judicial que lo autoriza. En caso que las entidades financieras incumplan con el suministro de información se aplicará una sanción equivalente a multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base.

Toda la información tributaria recabada mediante los procedimientos establecidos en este artículo será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. Reglamentariamente se establecerán los mecanismos necesarios para garantizar el correcto manejo de la información recibida, con el objeto de asegurar su adecuado archivo, custodia y la individualización de los funcionarios responsables de su manejo.”

ARTÍCULO 4.- Se reforma el plazo establecido en el segundo párrafo del artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 109.- Directrices para consignar la información tributaria

[...]

Asimismo, podrá exigir que los sujetos pasivos y los responsables lleven los libros, los archivos o los registros de sus negociaciones, necesarios para la fiscalización y la determinación correctas de las obligaciones tributarias y los comprobantes, como facturas, boletas u otros documentos, que faciliten la verificación. Los contribuyentes o los responsables deberán conservar los duplicados de estos documentos por un plazo de cinco años.

[...]"

ARTÍCULO 5.- Se adiciona un artículo 115 bis al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 115 bis.- Intercambio de información con otras jurisdicciones

La prohibición indicada en el artículo anterior no impide trasladar ni utilizar toda la información necesaria requerida por los tribunales comunes o por administraciones tributarias de otros países o jurisdicciones con las que Costa Rica tenga un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria. En este sentido, la forma de intercambio de información y los procedimientos que serán seguidos para recabar la información solicitada serán los que se establezcan conforme al convenio internacional en cuestión y la normativa costarricense. Los procedimientos y potestades que tendrá la Administración Tributaria para recabar información conforme a los convenios internacionales serán los mismos que establece la normativa costarricense para que la Administración Tributaria recabe información con respecto a contribuyentes de Costa Rica.”

ARTÍCULO 6.- Se reforma el artículo 120 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 120.-

La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y representan partes iguales del capital social. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera y deberán ser nominativos.”

ARTÍCULO 7.- Se reforma el inciso c) del artículo 134 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 134.-

[...]

c) El nombre del socio.

[...].”

ARTÍCULO 8.- Se reforma el párrafo primero del artículo 137 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 137.-

Las sociedades anónimas llevarán los registros necesarios en que anotarán:

[...].”

ARTÍCULO 9.- Se reforma el artículo 140 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 140.-

La sociedad considerará como socio al inscrito como tal en los registros de accionistas.”

ARTÍCULO 10.- Se reforma el párrafo primero del artículo 149 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 149.-

Los bonos de fundador deberán ser nominativos y deberán contener:

[...]”

ARTÍCULO 11.- Se reforma el artículo 218 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 218.-

Las sumas que pertenezcan a los accionistas y que no fueran cobradas en el transcurso de dos meses, contado desde la aprobación del balance final, se depositarán a la orden del juez del domicilio de la sociedad, con indicación del accionista.”

ARTÍCULO 12.- Se reforma el inciso d) del artículo 234 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 234.-

[...]

d) Conservar los libros de contabilidad desde que se inician hasta cinco años después del cierre del negocio y conservar igualmente la correspondencia, las facturas y los demás comprobantes, por un período no menor de cinco años, contado a partir de sus respectivas fechas, salvo que hubiera juicio pendiente en que esos documentos se hubieran ofrecido como prueba.”

ARTÍCULO 13.- Se reforma el párrafo primero del artículo 270 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 270.-

La persona física o jurídica, obligada a llevar libros, que cierre su negocio, liquidándolo, está obligada a conservar los libros y la correspondencia durante el término de cinco años, a contar del día en que termine la liquidación; pero si hubiera juicio pendiente ante los tribunales y este continúa después de los cinco años, estará obligada a conservarlos por todo el término que dure el juicio.

[...]”

ARTÍCULO 14.- Se reforma el artículo 271 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 271.-

Si fallece el comerciante o empresario, se presume que los libros, los comprobantes y la correspondencia están en poder de los herederos. En caso de liquidación deben conservarlos los liquidadores por el tiempo indicado de cinco años, y si se trata de quiebra, los conservará el juzgado respectivo. En todos estos casos, los tenedores de los libros y los comprobantes están obligados a exhibirlos en la misma forma que el dueño original, bajo pena de resarcir daños y perjuicios, si se negaran a hacerlo.”

ARTÍCULO 15.- Se reforma el artículo 615 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas. El texto es el siguiente:

“Artículo 615.-

Las cuentas corrientes bancarias son inviolables y los bancos solo podrán suministrar información sobre ellas a solicitud o con autorización escrita del dueño, o por orden de autoridad judicial competente. Se exceptúa la intervención que en cumplimiento de sus funciones determinadas por la ley haga la Superintendencia General de Entidades Financieras, o la Dirección General de Tributación autorizada al efecto.”

ARTÍCULO 16.- Se derogan las siguientes disposiciones legales:

- a) El artículo 132 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas.
- b) El inciso d) del artículo 137 del Código de Comercio, Ley N.º 3284, de 30 de abril de 1964, y sus reformas.

“Rige a partir de su publicación.”

Sección III: Convenios firmados por Costa Rica.

Desde que a Costa Rica se le incluyó en la lista de países no cooperantes, en materia fiscal, ha hecho grandes esfuerzos por ser excluida en dicha clasificación. Dentro de las medidas que debía aplicar nuestro país está comprometerse a cumplir con los estándares internacionales en materia fiscal como suscribir Convenios de Intercambio de Información Tributaria o Convenios para evitar la doble tributación; debido a esto desde el 7 de abril del 2009 se comprometió con al menos 12 jurisdicciones a firmar convenios de intercambio de información para que de esta forma se excluyera de la lista gris que estableció la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

En abril del 2009, luego de que los miembros del G-20 se reunieran para discutir los aspectos negativos en relación con la situación tributaria a nivel internacional, el Foro

Global de la OCDE identificó a Costa Rica, junto con otros tres países de todo el mundo, como una “jurisdicción que no se ha comprometido a implementar los estándares fiscales internacionalmente aceptados”. Debido a que Costa Rica se comprometió a cumplir con dichos estándares, por lo cual pasó a la lista de “jurisdicciones comprometidas a implementar los estándares fiscales internacionalmente aceptados, pero que no han sido implementados substancialmente”; ésta es la llamada “lista gris”.

En el año 2010, Costa Rica fue incluida por unos días en la lista negra de países no cooperantes, tributariamente hablando, por lo que tuvo que adoptar algunas medidas para ser excluida de dicha lista comprometiéndose a aprobar el “Proyecto de Ley para el Cumplimiento de Estándar de Transparencia Fiscal” y como se mencionó anteriormente debía suscribir una cantidad de convenios antes de julio del 2011, debido a que iba a ser evaluada nuevamente. Como elemento importante en el momento de suscribir estos convenios, se necesitaba que estos, para ser tomados en cuenta por la OCDE, incluyeran los principios establecidos en los Modelos de Convenios de la OCDE, concerniente al intercambio de información.

Costa Rica posee un escaso desarrollo de Convenios Internacionales en materia tributaria, es más el país no tiene Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria que incorpore el modelo OCDE o los estándares internacionales comúnmente aceptados en esta materia. El compromiso adquirido por el país en los últimos años con la comunidad internacional se basa en la intención de promover la transparencia y el intercambio de información tributaria, pero lo cierto del caso es que, en la actualidad, solamente se cuenta con la ratificación de dos Convenios de Intercambio de Información: Estados Unidos de

América (1989) y Argentina. El primer convenio de intercambio que se realizó fue con Estados Unidos de América, en 1989, pero como éste no reconocía las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no se contabilizó como un acuerdo válido en el ámbito internacional.

No fue hasta el 2010 que se empezaron a negociar convenios propiamente con el estándar de la OCDE. El único que Costa Rica ha firmado es con Argentina. A la fecha se han negociado convenios con México, Holanda, Francia; y se están terminando de negociar convenios con Inglaterra, Canadá e Indonesia. Adicionalmente, se suscribieron Convenios de Doble Imposición con Argentina (2009), Rumanía (1991), Alemania (1993) y España (2003), pero no han sido ratificados de acuerdo a los procedimientos legislativos internos de cada país, por lo que no se encuentran vigentes. El tratado de intercambio de información de Costa Rica con Argentina ha sido aprobado por la Asamblea Legislativa y publicado el 12 de diciembre de 2011. El Convenio de Doble Imposición con España establece que las partes contratantes intercambiarán la información que es "necesaria" para llevar a cabo las disposiciones de la convención. En vista de este reconocimiento, el Convenio de Doble Imposición de Costa Rica con España cumple con la norma de "previsiblemente relevante". Los tratados con los Países Bajos y México están en la etapa de estudio de la Comisión en la actualidad. Además, el Congreso de Nicaragua ha aprobado recientemente el Convenio Mutuo y se encuentran en el proceso de publicación y depositarlo ante la autoridad correspondiente de América Central.

Además, como miembro del Sistema de Integración Centroamericana (SICA), que es una organización de siete países centroamericanos establecidos con el fin de integrar las

economías de sus países miembros, Costa Rica es una de las partes de la Convención para la Cooperación de Asistencia Técnica Mutua (en lo sucesivo "el Convenio de asistencia judicial"), que abarca el intercambio de información en materia tributaria.

Costa Rica tiene acuerdos que prevén el intercambio de información con 17 jurisdicciones que comprenden 14 acuerdos de intercambio de información fiscal (TIEA), uno de convención de doble imposición (CDI) y un convenio multilateral en vigor.

El estándar internacional para el intercambio de información prevé el intercambio de información en la medida más amplia posible. Sin embargo, no permite "expediciones de pesca", es decir, una demanda especulativa de la información que no tienen ningún nexo aparente a una investigación abierta o investigación.

El Ministerio de Hacienda en Costa Rica ha manifestado que ha realizado contactos para renegociar el CDI con Alemania y, de esta manera, se estará adaptando la versión suscrita al modelo de la OCDE. Por otro lado, no existe una aparente intención de retomar una renegociación con Rumania. En cuanto al convenio negociado con España, resulta ilustrativo indicar que el Artículo 26 obviamente no se ajusta a los actuales requerimientos de la OCDE, por cuanto éste fue negociado y suscrito hace siete años. De esta forma, será conveniente su renegociación a fin de adaptar ésta a la nueva redacción vigente desde 2008. Según la información ofrecida por el Ministerio de Hacienda, ya se ha concluido el proceso de negociación de un Tratado de Intercambio de Información con Francia, el cual únicamente está pendiente de la correspondiente firma por parte de los representantes oficiales de ambos países. Asimismo, se nos informó que se está en negociación con Suiza

la suscripción de un CDI.¹¹⁸

La negociación y su consecuente ratificación de los convenios de intercambio de información, es de gran importancia para resguardar los datos y la información de los contribuyentes, así que, cuando se cuente con información de índole tributaria, ésta no puede ser compartida salvo con otras entidades públicas nacionales con algún interés tributario sobre la misma, según lo ha confirmado la Sala Constitucional y la Procuraduría General de la República. En el caso de nuestro país si la Administración Tributaria de otro país solicita información de algún contribuyente no puede intercambiar información tributaria internacionalmente; salvo en los casos en los cuales exista un Tratado de Intercambio de Información, esto se debe a que en la actual normativa costarricense, la Administración Tributaria costarricense no tiene la facultad legal de compartir ni entregar información o documentación alguna; no obstante, esta situación va a cambiar con la entrada en vigencia de la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal.

Según nos indica el autor Salto Van der Laet, la razón de lo anterior encuentra su fundamento específicamente en dos normas: artículos 115 y 117 del Código de Norma y Procedimientos Tributarios. En este sentido, el primero de ellos textualmente indica lo siguiente:

“La información obtenida o recabada sólo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas. El incumplimiento de esta disposición constituirá el delito de divulgación de secretos, tipificado en el artículo 337 del

¹¹⁸ SALTO VAN DER LAET, Diego. Los convenios de intercambio de información. Pág. 13.

Código Penal.

La prohibición indicada en este artículo no impide trasladar ni utilizar toda la información necesaria requerida por los tribunales comunes. La información y la prueba general obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria, no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado.”

Por su parte, el párrafo primero del artículo 117 CNPT amplía el anterior criterio de la siguiente manera:

“Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo.”

De la lectura de las anteriores normas se desprende la imposibilidad que tiene la Administración Tributaria de intercambiar información tributaria con otras Administraciones Tributarias. Si bien, existe un amplio desarrollo jurisprudencial con respecto del alcance de la confidencialidad y su correlativa prohibición de trasladar la información, no ocurre lo mismo cuando se analiza el intercambio de información con las Administraciones Tributarias de otros países. No obstante, se considera que ambas normas son claras en su alcance con respecto de la imposibilidad de un intercambio de carácter

internacional, y que debe generarse –por medio de una reforma legal– la habilitación normativa que facilite el intercambio.

La razón por la cual no se puede realizar un intercambio de información tributaria con Administraciones Tributarias ubicadas en otros países, no se fundamenta en la confidencialidad, sino en el hecho que las normas solo permiten el intercambio con quienes expresamente se indican, no estando regulada la posibilidad de intercambiar y compartir información con otros países¹¹⁹.

A pesar de los esfuerzos que ha realizado la administración tributaria de nuestro país, hasta el momento se han firmado 12 acuerdos de intercambio de información tributaria con Argentina, Francia, Holanda, México, Australia, Dinamarca, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Islas Feroe, Noruega y Suecia, número que el Gobierno espera aumentar en los próximos días.

Este esfuerzo, también, fue reconocido en julio de 2011 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) al excluir al país de su lista de naciones no cooperantes en el intercambio de información tributaria e incluirlo a la vez en la lista de las jurisdicciones que han implementado de forma sustancial los estándares internacionales de transparencia fiscal.

Recientemente, se aprobó en la Asamblea Legislativa el proyecto de ley llamado “Ley para el cumplimiento de estándar de Transparencia fiscal”; sin embargo, a la fecha no se ha logrado ratificar los doce convenios o tratados internacionales que cumplen con el estándar internacional de intercambio de información tributaria. Costa Rica continúa

¹¹⁹ SALTO VAN D LAAT, Diego. Los convenios de intercambio de información. Pág. 12

negociando acuerdos de intercambio de información y, actualmente, está negociando acuerdos con Aruba, Colombia, República Checa, Guernsey, India, Indonesia, Italia, Corea, San Martín y Sudáfrica. Costa Rica también ha sido invitada a adherirse a la Convención Multilateral sobre Intercambio de Información.

Sección IV: Deficiencias y Lagunas en la Normativa Vigente.

Para que Costa Rica sea excluida de la “lista gris” en la que se nos incluyó es importante, no solo el esfuerzo y la actitud de cooperar con las demás administraciones tributarias, es necesario realizar modificaciones en nuestra legislación actual, cumpliendo así, con los requerimientos de la Transparencia fiscal establecidos por la OCDE; de esta manera, nuestro país, sería excluida de la mencionada lista gris por parte de la administración tributaria del país francés, evitándonos, a la vez, a posibles sanciones.

Desde el año 2010, se desarrolló y se elabora un análisis por parte de la Comisión permanente de Asuntos Hacendarios de la Asamblea Legislativa, donde se buscó, realizar algunas modificaciones a la legislación costarricense, sobre todo al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para adecuarlo a las prácticas internacionales en materia de intercambio de información y transparencia fiscal con otros países.

Según se menciona en dicho proyecto, la modificación de nuestra legislación, “Es

un tema de interés nacional por dos grandes razones: una, porque le proporciona instrumentos a nuestra administración tributaria para recabar información en otros países. Y dos, porque fortalece nuestra capacidad de atraer inversión extranjera al sacar a Costa Rica de las listas grises o negras de países que son paraísos fiscales”.

Y es que, según la OCDE, Costa Rica se incluyó en la lista negra debido a que consideran que Costa Rica tiene tres problemas en la legislación interna, que son:

- 1) El acceso de información financiera y que actualmente solo puede hacerse si se demuestra la existencia sólida de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.
- 2) En cuanto a la emisión de las acciones al portador, que aunque actualmente no es posible emitir las, su referencia no se eliminó de todo del Código de Comercio.
- 3) Y por último, es en lo relativo al tiempo para conservar información contable; ya que en nuestro país se mantiene los libros contables por cuatro años, mientras que el estándar internacional establece que sea de un plazo de cinco años.

En cuanto al acceso a la información la actual legislación de nuestro país requiere que existan “evidencias sólidas de un acto ilícito tributario”, mientras que el estándar internacional establece como parámetro el concepto de previsiblemente pertinente, como una característica que debe contener la información solicitada. Esto le da mayor utilidad al acceso de Información financiera como una herramienta para luchar contra el fraude fiscal y permite un adecuado intercambio de información. Como se mencionó anteriormente, en

el Comentario del artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal establece que los Estados contratantes pueden acordar una formulación alternativa de la norma, siempre y cuando sea coherente con el alcance del artículo, por ejemplo, sustituyendo "previsiblemente relevante" con "NECESARIO" o "relevante".

En relación con el tipo de entidad financiera a la que se le solicita información, en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios se establece que se podrá solicitar información a bancos, instituciones de crédito y financieras públicas y privadas.

Esto se puede observar en el artículo 106 del Código, que establece claramente en el inciso e) que: *“los bancos, las instituciones de crédito y las financieras públicas o privadas deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras económicas de sus clientes u usuarios. En este caso, el Director General de Tributación Directa, mediante una resolución fundada, solicita a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo”*.

Sin embargo, con la modificación en el proyecto, se incluyen todas las entidades reguladas por las superintendencias del país. Esto implica que se le puede solicitar información, también, a sociedades administradoras de fondos de inversión, puestos de bolsa, operadoras de pensiones; además, que se podrá solicitar información sobre movimientos de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas y en transacciones bursátiles y otras operaciones. Se considera necesaria la reforma del artículo 615 del Código de Comercio, en vista que existe un impedimento legal

para que la Administración Tributaria pueda tener acceso a la información de las cuentas corrientes.

Dentro de los cambios solicitados está la participación de la figura del juez, donde, actualmente, se encuentra un poco limitada, reduciendo su participación en verificar que la Administración Tributaria consigne que considera útil a sus fines la información, sin que el juez pueda indagar sobre el fondo del asunto para determinar si realmente existe tal pertinencia. En el proyecto de ley se le da una participación más activa a esta figura, indicando:

Artículo 106 ter.- *Procedimiento para requerir información a las entidades financieras.*

En cualquiera de los casos del artículo anterior, la solicitud que realice la administración tributaria, será por medio del Director General de Tributación, y deberá cumplir con el siguiente procedimiento:

1) *Presentar una solicitud por escrito ante el juez tramitador previsto en el artículo 59 del Código Procesal Contencioso Administrativo, Ley N° 8508, de 28 de abril de 2006, el cual, para estos efectos, se ha de regir por lo dispuesto en este artículo.*

2) *La solicitud que realice el Director General de Tributación deberá indicar lo siguiente:*

a) *Identidad de la persona bajo proceso de auditoría o investigación.*

b) *En la medida que se conozca, cualquier otra información, tales como domicilio, fecha de nacimiento y otros.*

c) *Detalle sobre la información requerida, incluyendo el período sobre*

el cual se solicita, su naturaleza y la forma en que la administración tributaria desea recibirla.

d) Especificar si la información es requerida para efectos de un proceso de fiscalización que esté siendo realizada por parte de la administración tributaria, o para efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción en virtud de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

e) Detalle sobre los hechos o circunstancias que motivan el proceso de fiscalización, así como el por qué la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios.

f) En caso de que la solicitud de información se realice a efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción, en virtud de un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria, la administración tributaria deberá presentar en su lugar una declaración estableciendo que ha verificado que la solicitud cumple con lo establecido en dicho convenio internacional.

3) El juez revisará que la solicitud cumpla con todos los requisitos establecidos en el numeral 2 anterior y deberá resolver dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir del momento en que se recibe la respectiva solicitud. En el caso de que la solicitud cumpla con todos los requisitos, el juez emitirá una resolución en la que autoriza a la administración tributaria a remitir el requerimiento de información directamente a la entidad financiera, adjuntando copia certificada de

la resolución. La entidad financiera deberá suministrar la información solicitada por la Administración Tributaria en un plazo no mayor a 5 días hábiles. Tanto el requerimiento de información, como la copia de resolución que se presente a la entidad financiera, deberán omitir cualquier detalle sobre los hechos o circunstancias que originen la investigación o del proceso de fiscalización y que pudieren violentar la confidencialidad de la persona sobre quien se requiera la información frente a la entidad financiera, o los compromisos adquiridos conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria. Si el juez considera que la solicitud no cumple con los requisitos del numeral 2 anterior, emitirá una resolución en la que así lo hará saber a la administración tributaria, en donde concederá un plazo de 3 días hábiles para que subsane los defectos. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por 10 días hábiles, previa solicitud de la administración tributaria cuando la complejidad de los defectos a subsanar así lo justifique”.

El informe Tax Purpose, Peer Review indica que “la información bancaria sólo es accesible en Costa Rica en virtud de una orden de un juez penal. Esta orden sólo podrá concederse cuando las autoridades fiscales son capaces de demostrar la evidencia de un acto ilegal y que el contribuyente podría haber sido objeto de una auditoría de conformidad con el Plan de Auditoría Nacional de Costa Rica”.

Entre otras reformas que se dan, se pueden mencionar:

Reforma el párrafo primero del artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

“Artículo 105.- *Información de terceros*

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado expresamente, de conformidad con lo enunciado en el artículo 106 ter de esta ley. No se puede alegar ninguna restricción al traslado de dicha información, salvo que se encuentren en los supuestos establecidos en el párrafo siguiente”.

En ese sentido lo que se adiciona, es que las entidades públicas no podrán objetar la información que la Administración Tributaria solicite en determinado momento. Así lo ha mencionado la Sala constitucional en su voto número 2120-2003: “(...) *cada uno de los entes y órganos públicos que conforman la administración respectiva, deben estar sujetos a los principios constitucionales implícitos de la transparencia y la publicidad que deben ser la regla de toda la actuación o función administrativa. Las organizaciones colectivas del Derecho Público –entes públicos- están llamadas a ser verdaderas casas de cristal en cuyo interior puedan escrutar y fiscalizar, a plena luz del día, todos los administrados. Las administraciones públicas deben crear y propiciar canales permanentes y fluidos de comunicación o de intercambio de información con los administrados y los medios de comunicación colectiva en aras de incentivar una mayor participación directa y activa en la gestión pública y de actuar los principios de evaluación de resultados y rendición de*

cuentas actualmente incorporados a nuestro texto constitucional (artículo 11 de la Constitución Política). Bajo esta inteligencia, el secreto o la reserva administrativa son una excepción que se justifica, únicamente, bajo circunstancias calificadas cuando por su medio se tutelan valores y bienes constitucionalmente relevantes”.

Reforma del artículo 109.- *“Directrices para consignar la información tributaria.*

[...]

Asimismo, podrá exigir que los sujetos pasivos y los responsables lleven los libros, los archivos o los registros de sus negociaciones, necesarios para la fiscalización y la determinación correctas de las obligaciones tributarias y los comprobantes, como facturas, boletas u otros documentos, que faciliten la verificación. Los contribuyentes o los responsables deberán conservar los duplicados de estos documentos por un plazo de cinco años.

[...]”

Como se mencionó anteriormente, con esta modificación se pretende conservar la información contable por más tiempo, tal y como se señala en las recomendaciones de la OCDE y los estándares internacionales; ya que en nuestro país se mantiene los libros contables por cuatro años.

Además, se pretende adicionar el artículo 115:

“Artículo 115 bis.- Intercambio de información con otras jurisdicciones.

La prohibición indicada en el artículo anterior no impide trasladar ni utilizar toda

la información necesaria requerida por los tribunales comunes o por administraciones tributarias de otros países o jurisdicciones con quienes Costa Rica tenga un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria. En este sentido, la forma de intercambio de información, y los procedimientos que serán seguidos para recabar la información solicitada, serán los que se establezcan conforme al convenio internacional en cuestión y la normativa costarricense. Los procedimientos y potestades que tendrá la Administración Tributaria para recabar información conforme a los convenios internacionales, serán los mismos que establece la normativa costarricense para que la administración tributaria recabe información con respecto a contribuyentes de Costa Rica.”

Reforma al artículo 120.-

“Artículo 120.-

La acción es el título mediante el cual se acredita y transmite la calidad de socio. Las acciones comunes -también llamadas ordinarias- otorgan idénticos derechos y representan partes iguales del capital social. Está prohibida la emisión de acciones sin valor. Tanto las acciones comunes como las preferentes u otros títulos patrimoniales, podrán ser emitidos en moneda nacional o extranjera, y deberán ser nominativos.”

Lo que se busca con la reforma es que sea acorde a la modificación realizada por medio del artículo 187 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, Ley N° 7732 del 17 de diciembre de 1997, que llevó a eliminar las acciones al portador. El cambio consiste en

pasar la frase “deberán ser nominativas” del medio al final del artículo, con el fin de abarcar tanto a las acciones comunes como las preferentes. Las acciones comunes son aquellas que otorgan iguales derechos a sus poseedores, entre ellos tener voz y voto en las asambleas de accionistas y recibir dividendos cuando los hubiera; por otro lado, las acciones preferentes son aquellas que dan prioridades extraordinarias al propietario de la acción con respecto del pago de dividendos y además le da preferencia al reembolso del capital en caso de que la compañía se disuelva. Quien la suscriba no tiene derecho a votar en la asamblea general y sus prerrogativas son netamente de carácter económico¹²⁰.

Reforma del artículo 134 del Código de Comercio-

“Artículo 134.-

[...]

c) El nombre del socio.

[...]”

La reforma viene a eliminar la frase “las acciones o certificados sean nominativos”, ya que no es necesaria; por cuanto al eliminarse la posibilidad de emitir acciones o certificados al portador, sólo se podría emitir títulos nominativos.

A raíz del estudio del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales de la Organización para la Cooperación y del Desarrollo Económico, se elaboró el informe, “Tax Purposes Review: El caso de Costa Rica, donde se detallan algunas lagunas o deficiencias normativas que ubicaron en la legislación

¹²⁰ Proyecto de Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal.

costarricense en comparación con la normativa internacional que regula lo relacionado con la competencia fiscal nociva; entre las que se pueden mencionar y son de interés para esta investigación:

- Los trece tratados de intercambio de información de Costa Rica, contienen el artículo 5 (4) (a) y (b) del Modelo de los Tratados de Intercambio de Información que establece que las partes "velarán por que... las autoridades competentes tengan la autoridad para obtener y proporcionar, previa petición: a) información en poder de bancos, otras instituciones financieras, y cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria,... ". Sin embargo, según indica este informe *“Costa Rica puede acceder a la información bancaria bajo su ley nacional, pero hay limitaciones severas. En concreto, el intercambio de información bancaria sólo puede tener lugar con una orden de un juez penal, debe estar relacionado con un acto ilegal bajo la ley de Costa Rica, proporcionando el nombre del contribuyente y número de identificación y sólo si la persona pudo haber sido objeto de una auditoría de conformidad con el plan Nacional de Auditoría”*. Los tratados de intercambio de información de Costa Rica son los mismos que el modelo de la OCDE en todos los aspectos relevantes y, por lo tanto, no limita el intercambio de información en relación con la información relativa a asuntos penales tributarios. Sin embargo, las leyes nacionales exigen la prueba de un acto ilícito con el fin de obtener información bancaria.

- Dicho informe, también, menciona que “El intercambio de

información no puede tener lugar a menos de que una jurisdicción tenga acuerdos de intercambio de información en vigor. En los casos de intercambio de información en que se ha firmado la norma internacional, se exige que la jurisdicción debe tomar todas las medidas necesarias para que entren en vigor rápidamente. Visto desde el punto de vista de nuestro país, donde debido a la falta de facultades legislativas para superar el secreto bancario y de un posible requisito de interés fiscal interno en las leyes nacionales de Costa Rica, los tratados no pueden ser considerados eficaces; por lo que Costa Rica debe modificar su legislación nacional para permitir que los Intercambios de Información Tributaria sean eficaces.

- El Convenio de asistencia judicial establece expresamente que cuando hay un intercambio de información las partes, deben tener en cuenta los requisitos para la protección de la información obtenida, que es de carácter personal (artículo 19). La Convención no incluye una disposición sobre el privilegio abogado-cliente. Por tanto, es necesario recurrir a las leyes internas de la jurisdicción. Como se discutió en la sección B.1.5, el estándar de privilegio abogado-cliente proporcionada por Costa Rica es demasiado amplia. Por lo tanto, esto podría afectar la capacidad de Costa Rica para el intercambio de información a la norma en el marco del Convenio de asistencia judicial. Una comparación entre la norma de Costa Rica, el privilegio abogado cliente, con el estándar en el modelo de la OCDE lleva a la conclusión de que la norma de Costa Rica es demasiado amplia. El modelo de la OCDE establece que una jurisdicción puede rechazar una solicitud

de información que “podrían revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, notario u otro representante legal admitido, donde sus comunicaciones son: a) producto del propósito de buscar o proveer asesoría legal; b) producto por el propósito de usar un procedimiento legal existente contemplado”. Primero, la frase en el estándar costarricense: “actuó en su capacidad legal” debe ser más amplia que un modelo de referencia más específica como “proveer una asesoría legal”. Segundo la frase “la confidencialidad hace a un abogado por virtud en una relación privada con un cliente, socio o colega” en las leyes de Costa Rica no es claro y se podría extender a un abogado que no está actuando con una vista de litigación, como el requerido por este modelo. Por tanto, es recomendable que Costa Rica aclare sus privilegios de actuaciones entre el abogado y su cliente para asegurar que ella no se extienda más allá de los estándares internacionales, por lo tanto que impida el acceso a la información.

- Costa Rica no cuenta, en la actualidad, con una ley específica que faculta expresamente a la autoridad competente para obtener información en respuesta a una solicitud de un socio del tratado. La Constitución Política de la República de Costa Rica prevalece sobre los tratados internacionales. De acuerdo con la Constitución, los tratados internacionales son superiores a las leyes nacionales.

- No existe una ley específica en Costa Rica que permita el acceso a la información, en virtud, de un acuerdo internacional para el intercambio de

información, como sucede en otros países con sus leyes fiscales. Costa Rica informa que interpreta la frase "expresamente de relevancia fiscal" en el sentido de que la información puede ser relevante para la administración Tributaria, ya sea en Costa Rica o en otra jurisdicción.

- El principio de doble imposición, establece que la asistencia sólo puede ser proporcionada si la conducta objeto de investigación (y que da lugar a una solicitud de información) que constituyen un delito de orden con las leyes del país requerido, si se hubiera producido en el país requerido. Con el fin de ser eficaz, el intercambio de información no debe verse limitada por la aplicación del principio de doble imposición. Los trece tratados de intercambio de información de Costa Rica son idénticos al modelo de la OCDE y; por lo tanto, no aplican el principio de doble incriminación para restringir el intercambio de información. El Acuerdo de doble imposición entre España y Costa Rica no se aplica el principio de doble incriminación. El tratado de intercambio de información Estados Unidos-Costa Rica exige que la información bancaria sólo se intercambie en el caso que implique el fraude fiscal tal como se define, según la ley costarricense, por lo que el acuerdo se ve restringido por la doble imposición.

- Los 13 tratados de intercambio de información más recientes de Costa Rica siguen el modelo de la OCDE, sin embargo, las limitaciones en las leyes nacionales de Costa Rica podría obstaculizar la capacidad de intercambio de información a la norma en virtud de estos acuerdos.

- Del mismo modo, el Convenio Mutuo que está en vigor entre Costa Rica, Guatemala y Honduras, a pesar de que prevé el intercambio de información en materia tributaria, civil y penal, podría verse afectada negativamente por la legislación nacional en Costa Rica. Por lo tanto, Costa Rica no tiene ningún tipo de acuerdos que permitan el intercambio de información a la norma.

CONCLUSIONES

La necesaria participación de Costa Rica en el mercado global, se ve afectada por la imagen que refleja el hecho de haber estado calificado como un paraíso fiscal por parte de la OCDE, y más recientemente, por no haber pasado a la Fase 2 de las revisiones llevadas a cabo por el “El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información con fines fiscales”.

Esta situación por la que pasa Costa Rica, nos llevó a realizar un análisis exhaustivo de las razones dadas por parte de la OCDE y del Foro Global respecto de la calificación de Costa Rica, inicialmente, como Paraíso Fiscal, luego como Jurisdicción no cooperante, y más recientemente el impedimento de pasar a una segunda Fase de revisión por considerarse que el Estado costarricense no cumple con una serie de requisitos jurídicos y regulatorios en materia de Transparencia e Intercambio de información con fines fiscales, lo que provoca que sea considerada como una nación generadora de competencia fiscal nociva en el mercado global.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), así como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), mantienen como políticas el impulso de las legislaciones y las respectivas reglas para promover la transparencia fiscal internacional. En este sentido, la Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, propone adecuar el marco legal en materia tributaria, de forma tal que nuestro país esté acorde, con los procedimientos y requerimientos que demandan otras naciones en el marco de la economía global.

Como medida de garantía en torno a la transparencia fiscal, nuestro país, debe cumplir los estándares fiscales establecidos por el Foro Global, los mismos que, a la vez, han sido aceptados por la comunidad internacional.

Es aquí donde toma relevancia la aprobación de la Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal; ya que, ésta viene a reunir los aspectos señalados por los citados organismos mundiales para el cumplimiento del estándar por parte de Costa Rica.

Con respecto de los Convenios de Intercambio de Información, nuestro país no tiene un convenio de intercambio de información con todos sus socios de importancia económica. Costa Rica debe actualizar sus acuerdos de Intercambio de información tributaria para cumplir con los estándares internacionales, así como modificar las posibles deficiencias detectadas en sus leyes nacionales que impiden la eficacia de sus tratados. También, se recomienda que Costa Rica continúe desarrollando su red de tratados de intercambio de información tributaria con todas las jurisdicciones pertinentes, pero tomando más en cuenta los Estados con quienes se tiene más relación comercial ya que con esto, el convenio tomará mayor relevancia, de lo contrario seguiremos coleccionando convenios, únicamente con la intención de cumplir con el requerimiento internacional, pero sin sacarle el mayor provecho. Con esto, para los efectos formales podríamos ser una jurisdicción cumplidora del estándar de transparencia fiscal, pero para efectos prácticos de la real aplicación de esa transparencia fiscal quedamos muy por debajo del estándar establecido.

Costa Rica debe comprometerse, tanto a nivel Legislativo como a nivel de Administración Tributaria para cumplir con el estándar internacional de Transparencia, a

fin de no ser calificados como países no cooperantes con el intercambio de información o como una jurisdicción generadora de competencia fiscal nociva.

Se necesitaba, además, que se realizara la reforma legal, tanto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como en el Código de Comercio para que la Administración Tributaria tenga la posibilidad de intercambiar información tributaria con otras Administraciones Tributarias; ya que, si bien es cierto, existe un amplio desarrollo jurisprudencial con respecto del alcance de la confidencialidad y su correlativa prohibición de trasladar la información, no ocurre lo mismo cuando se analiza el intercambio de información con las Administraciones Tributarias de otros países.

En el caso de nuestro país antes de la aprobación de la ley 9068, si la Administración Tributaria de otro país solicitaba información de algún contribuyente no podía intercambiar dicha información tributaria; a pesar, de que existiera un Tratado de Intercambio de Información. Esto se debía a que en el ordenamiento legal nacional, no se le otorgaba a la Administración Tributaria las herramientas jurídicas que la faculden legalmente para compartir o entregar información o documentación alguna.

Respecto de las Acciones al Portador, la legislación costarricense limitó en forma definitiva las acciones al portador con la ley número 5901 del 20 de abril de 1976 al prohibir que el capital de las sociedades anónimas esté compuesto de acciones al portador. Después, por medio de la Ley número 6450 del 15 de julio 1980, en el artículo 4, se pone punto final a las acciones al portador en las sociedades anónimas, ya que disponía que todas las sociedades anónimas que tuvieran acciones al portador debían convertirlas en nominativas forzosamente, para lo cual se les otorgaba un plazo de un año

a partir de su vigencia.

Con la aprobación del Proyecto de Ley, se reforma en el Código de Comercio los artículos 120, 134, 137, 140 y 149, los cuales están relacionados con las acciones al portador, con lo que se cumple con una de las disposiciones del Foro Global y de la OCDE.

El problema que para el Foro Global representan estas acciones, es que el término acciones al portador, no fue eliminado del todo de la legislación costarricense, y, por ende, causa una inseguridad jurídica, induciendo a error al seguirse utilizando la terminología acciones al portador en el Código de Comercio.

Respecto del secreto bancario, que por cierto es el tema que mayor discusión y controversia generó, la Administración Tributaria antes de aprobarse la ley 9068, debía demostrar que existía evidencia suficiente para demostrar que había de por medio un acto ilícito tributario de acuerdo con las leyes de Costa Rica. Además, ellos deben demostrar que el contribuyente puede haber sido sujeto de una auditoría, según el Plan Nacional de Auditorías, en el cual la administración tributaria publica anualmente; esto con el fin de que no se lesionen los derechos de intimidad de la persona, física o jurídica, que está siendo investigada.

Ahora, finalmente con la Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal aprobada, se establece la obligación para las entidades financieras de proporcionar información a la administración tributaria sobre sus clientes y usuarios.

Entre esa información se incluyen las transacciones, operaciones y balances, movimientos en cuentas corrientes y de ahorros, depósitos, títulos valores, certificados a plazo, información crediticia, fideicomisos, inversiones, transacción en la bolsa, y todos aquellos datos que Hacienda considere de trascendencia tributaria, mediante la intervención de un juez de garantías.

La Dirección General de Tributación deberá seguir el procedimiento debido, para requerir la información que poseen las entidades financieras, el cual dará inicio con la presentación de una solicitud formal y por escrito ante el juez tramitador, según lo previsto en el Código Procesal Contencioso Administrativo. Dicha ley establece un plazo de 10 días hábiles a las entidades financieras para que entreguen la información solicitada por Dirección General de Tributación.

Consideramos que la aprobación de la ley 9068 “Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal” es de vital importancia para que el Estado costarricense cumpla con el estándar que establece el Foro Global para ser considerado un Estado que cumple con la normativa global de Transparencia e Intercambio de Información Fiscal. Esto por cuanto, con la aprobación de esta ley, el Estado podrá, a través de la Dirección General de Tributación, intercambiar con otras jurisdicciones con las que se tiene acuerdos de intercambio de información, toda la información tributaria solicitada, incluyendo la información bancaria que anteriormente era difícil compartir.

Además, como bien es señalado por parte del Ministerio de Hacienda en su comunicado de prensa con fecha 27 de agosto de 2012, una vez aprobada la ley: ...“La aprobación de esta Ley demuestra que el compromiso de Costa Rica en torno a la

transparencia fiscal es real y que se han llevado a cabo todos los esfuerzos para poder implementar los acuerdos en su totalidad, la firma de los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria ayudó a posicionarnos mejor en las listas de cooperación que elabora la OCDE...”

Es aquí donde es importante señalar, que con la aprobación de esta ley, el Estado costarricense, le da sentido, vigencia y capacidad de ejecutar a los convenios de intercambio de información tributaria firmados, ya que es en esta ley donde se le dan a la Administración Tributaria las herramientas jurídicas para poder ejecutar esos convenios, debido a que anterior a la ley, no existía forma de que la Administración Tributaria pudiera traspasar a las autoridades de otro país la información de interés tributario que obtenían de parte de los contribuyentes. Ya que no había claridad sobre los alcances de la Administración Tributaria

Se estableció la intervención de un juez que lo que viene es a garantizar al contribuyente que será una autoridad judicial la que verificará la procedencia de la solicitud por parte de la Administración Tributaria, de esta forma se confiere seguridad jurídica a los contribuyentes en los procesos de fiscalización de la Administración Tributaria.

Es importante resaltar el hecho de que el juez tiene que resolver en un plazo corto, quedando claro que el juez no tiene que meterse a resolver el fondo del asunto, no tiene por qué entrar a analizar si el contribuyente evadió o no evadió impuestos, o si es o no es correcta la acusación, o si es o no es delito, lo que si tendrá que analizar es si la información solicitada a la entidad financiera, es relevante para efectos tributarios, igualmente, lo tendrá que hacer en casos de convenios de intercambio de información

tributaria, con otros países y que ese país con el cual el Estado tiene firmado un convenio esté investigando a alguien que tiene inversiones en Costa Rica y viceversa, que la Administración Tributaria pueda de igual forma solicitar información a otros países sobre contribuyentes de Costa Rica que intentan esconder su patrimonio afuera.

Anterior a la aprobación de la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, los convenios firmados por el Estado costarricense podrían decirse que solo estaban en el papel, debido a que no había forma de poder ejecutarlos, pero ahora con la intervención del juez queda claro que lo que éste resolverá será constatar que la información solicitada es o no requerida en un proceso de fiscalización para efectos de cumplir con un requerimiento hecho por otra jurisdicción en virtud de un convenio internacional, para combatir la doble imposición o un convenio de intercambio de información tributaria y que la información es previsiblemente pertinente para efectos tributarios, según las definiciones del párrafo tercero del inciso b), del artículo 106 bis que se reforma en este proyecto de ley.

He ahí, la importancia de contar con una ley que dé, a la Administración Tributaria las herramientas y los medios jurídicos, para ejecutar los convenios de intercambio de información tributaria firmados por el Estado costarricense, además de un incentivo jurídico para seguir en la tarea de negociar y ampliar la lista de convenios firmados con diversos países, en procura de una transparencia fiscal, ya no por mandato o bajo la sombra de organismos internacionales, sino más bien, como una política de Estado en su lucha contra la evasión fiscal.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal; la Administración Tributaria sólo podía requerir información a bancos y a entidades financieras; esto se debía a que no se podía realizar intercambios de información tributaria con Administraciones Tributarias ubicadas en otros países, porque las normas solo permiten el intercambio con quienes expresamente se indican, no estando regulada la posibilidad de intercambiar y compartir información con otros países. Con la aprobación de la Ley 9068, esta situación cambia; ya que, se amplía el tipo de instituciones a las que se les puede requerir información, ya no será solo a los bancos o financieras, sino que se podrá solicitar información sobre movimientos de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas y en transacciones bursátiles y otras operaciones, y dicha ley, se refiere, también, a que en la solicitud de información financiera, la Administración Tributaria deberá indicar por qué la información es previsiblemente pertinente, lo que deja nuestra legislación en concordancia con los instrumentos jurídicos internacionales en materia tributaria. Además, con esta nueva ley, también, cambia lo relacionado en cuanto al acceso a la información; ya que, antes se requería que existieran “evidencias sólidas de un acto ilícito tributario”, mientras que el estándar internacional establece como parámetro el concepto de previsiblemente pertinente, como una característica que debe contener la información solicitada, lo cual se cumple con la aprobación de la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia fiscal; dándole así, mayor utilidad al acceso de Información financiera como una herramienta que permite un adecuado intercambio de información.

De acuerdo a lo anterior, con las reformas hechas al Código de Comercio y al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por medio de la Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, vemos que Costa Rica cumple con las recomendaciones hechas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en cuanto al estándar de transparencia fiscal, por lo podemos concluir que no somos una jurisdicción fiscal que implique competencia fiscal nociva para otras jurisdicciones.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

1. Ferreiro Lapatza, Juan José. (2006). Curso de Derecho Financiero Español. 25º edición. Madrid, España. Editorial Marcial Pons.
2. Hernández Viguera, Juan. 2005. Los paraísos fiscales. Madrid, España. 1º edición. Ediciones Akal S.A.
3. Lasarte Álvarez, Javier. (1999). Manual de Derecho Tributario. 2º edición. Granada, España. Editorial Comares.
4. Pérez Royo, Fernando. (1994). Derecho Financiero y Tributario: Parte General". 4º edición Madrid, España. Editorial Civitas S.A.
5. Saínz de Bujanda, Fernando (1993). Lecciones de Derecho Financiero. 10º Edición. Universidad Complutense de Madrid.
6. Salto Van Der Laat, Diego. Los convenios de intercambio de información.
7. Torrealba Navas, Adrián. (2003). Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El caso de Costa Rica. Costa Rica. Imprenta Nacional.

TESIS DE GRADO

1. Abarca Gómez, Karla. (2008). Los Convenios de Intercambio de Información Tributaria como Instrumento de Prevención y Control de la Evasión Fiscal en Costa Rica. Tesis para obtenerle grado de Licenciado en Derecho. Sede Rodrigo Facio, Universidad de Costa Rica.
2. González González, Tatiana. (2007). Análisis de la Sociedad Anónima Nacional o Concesionaria y su problemática practica en el Ordenamiento Jurídico Costarricense: El caso de la carretera San José – Caldera. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Sede Rodrigo Facio, Universidad de Costa Rica.
3. Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. (2011). Análisis tributario de las prestaciones económicas previstas en la Ley General de Telecomunicaciones. Tesis de Licenciatura en Derecho .Sede Rodrigo Facio, Universidad de Costa Rica.
4. Pacheco Guerrero, Diego Alonso y Tellini Mora, Gustavo Adolfo (2008). Deficiencias del Sistema Societario Costarricense: El Derecho de Información dentro de las Sociedades Anónimas. Tesis de Graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho, Sede Rodrigo Facio, Universidad de Costa Rica.
5. Sayagués Arguello, Rafael. (1995). Análisis de varias Jurisdicciones de Paraíso Fiscal y su comparación con Costa Rica en Materia de Impuesto sobre la Renta de Sociedades. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho. Sede Rodrigo Facio, Universidad de Costa Rica.

REVISTAS ELECTRÓNICAS

1. Ayala, Jorge. Paraísos Fiscales: Satanización o uso prohibido. Revista Coffe Break, Año 1, No. 3, Febrero, 2011. Escuela Superior Politécnica del Litoral.
http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/coffee_break/para_isos_fiscales.pdf
2. García Verdugo, Ascensión. Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias. Instituto de Estudios Fiscales.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/CompetenciaFiscal_Maldonado.pdf
3. Ibáñez Marsilla, Santiago. La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las foreing sales corporation. Universidad de Valencia, España. <http://www.uv.es/~ibanezs/ArticuloOMC.pdf>
4. Murphy, Richard. Hacednos pagar impuestos si podéis. La verdadera historia de un fracaso global. Edición Attac, España, 2007.
http://www.uruguay.attac.org/Documentos/sfinanciero/tjn_impuestos.pdf

5. Vallejo Chamorro, José María. Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes. Instituto de Estudios Fiscales, Doc No 6/02. <http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>
6. Revistas On-line. A la caza y captura de los regímenes fiscales privilegiados y el secreto bancario. Numero XIV-abril 2003. <http://www.empresas-online.com/fileadmin/articulos/15-1.pdf>

PÁGINAS WEBS

1. <http://www.conare.ac.cr/proyectos/17677.htm>
2. http://www.ulacit.ac.cr/files/careers/86_revistaderechoensociedadfdulacitno1.pdf
3. http://www.pyaconsultores.com/privado/ver_notitya.php?ver=16&idioma=
4. http://www.ocde.org/document/20/0,3746,es_36288966_36288120_36448084_1_1_1_1,00.html
5. <http://launioneuropea.es/cooperacion-e-integracion-hacia-la-union-europea.html>
6. <http://launioneuropea.es/la-ocde.html>
7. <http://launioneuropea.es/la-organizacion-europea-de-cooperacion-economica-oece.html>

8. http://www.ocde.org/document/58/0,3746,es_36288966_36288120_43598138_1_1_1_1,00.html
9. <http://www.conare.ac.cr/proyectos/17677.htm>
10. <http://www.ijj.ucr.ac.cr/archivos/publicaciones/tesis/2010/Secreto%20bancario.pdf>
11. <http://www.cienciaspenales.org/REVISTA%2013/saenz13.htm>
12. http://www.whcri.org/PDF/reporte_costarica.pdf
13. http://www.ifacr.org/publicaciones/241109/s_bancario_Ember_Segura.pdf
14. http://www.pgr.go.cr/scij/scripts/TextoCompleto.dll?Texto&nNorma=36328&nVersion=38296&nTamanoLetra=10&strWebNormativa=http://www.pgr.go.cr/scij/&strODBC=DSN=SCIJ_NRM;UID=sa;PWD=scij;DATABASE=SCIJ_NRM;&strServidor=\\pgr04&strUnidad=D:&strJavaScript=NO

MANUALES

1. Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por la comisión de asuntos fiscales de la OCDE el 23 de enero del 2006.

INFORMES

1. Tax Purpose Peer Reviews: Costa Rica 2012: Phase 1. Legal and Regulatory Framework.

LEYES

1. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Costa Rica.
2. Constitución Política de Costa Rica
3. Código de Comercio de Costa Rica
4. Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal número 9068.
5. Expediente legislativo número 17677

JURISPRUDENCIA

1. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto N° 1261-90, de las quince horas treinta minutos del nueve de octubre de mil novecientos noventa. San José, Costa Rica.