

PERSPECTIVAS BRASILEÑAS SOBRE EL SECRETO, COOPERACIÓN Y COMPETENCIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Carlos Otávio Ferreira de Almeida y Maria Eliana Pereira



SINOPSIS

Este artículo examina temas importantes para la agenda de los Estados: el secreto, cooperación y competencia tributaria internacional bajo la perspectiva brasileña. El secreto, posible obstáculo para el intercambio efectivo de informaciones, ha sido objeto de medidas para reducir sus efectos, tanto en la legislación nacional como la internacional bajo la bandera de la necesaria lucha contra la evasión fiscal. Por lo tanto, se busca construir un ambiente de cooperación entre los Estados para que no compitan de manera deliberadamente perjudicial. Sucede que, a menudo, la legislación nacional les frena el impulso, como en el caso brasileño, donde el tema del secreto bancario se trata como un derecho fundamental.

Los Autores: Carlos Otávio Ferreira de Almeida. Profesor-Investigador de la Pontificia Universidad Católica de Campinas; Investigador Visitante en el Instituto de Derecho Tributario Internacional y Austríaco (Wirtschaftsuniversität); Doctor en Derecho Económico, Financiero y Tributario de la Universidad de São Paulo; Máster en Derecho Público de la Universidade del Estado de Rio de Janeiro; Máster en Derecho Tributario de la University of Florida (Levin - US). Maria Eliana Pereira. Estudiante-investigadora de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Campinas; Becaria del Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico (CNPq).

Contenido

1. Cooperación internacional y competencia tributaria nociva
2. Transparencia en el orden internacional
3. Secreto bancario y secreto fiscal
4. Brasil en el escenario de la cooperación fiscal internacional
5. Conclusión
6. Bibliografía

La creciente movilidad de bienes, servicios, personas y, sobre todo, del capital es un factor que estimula la competencia de los Estados para atraer ingresos. Aunque es legal, en base a su propia soberanía, mejorar el sistema tributario nacional en busca de los inversores; es inevitable, sin embargo, que este tipo de medidas afectan otras jurisdicciones. Dotado con diferentes condiciones para competir, los Estados echan mano de prácticas diversas para hacerse más atractivos a la inversión extranjera directa (IED). Algunas de estas prácticas, sin embargo, fueron tildadas de nocivas para otras jurisdicciones, por desgastar su base imponible (harmful tax practices).¹

Una vez que la competencia fiscal nociva alcanza diversas jurisdicciones alrededor del mundo, las medidas unilaterales, aun cuando sean adoptadas por varios Estados, no serán suficientes para combatirla. Por lo tanto, el problema del carácter nocivo en la competencia fiscal no hace prever posibilidad de solución sin una amplia y eficaz cooperación internacional.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una de las principales promotoras de la cooperación fiscal internacional. Con el fin de combatir la opacidad de los sistemas tributarios, la organización propuso una nueva norma fiscal internacional apoyado en la transparencia y el intercambio de informaciones y lanzó el Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), atendiendo a la demanda del G-20, preocupado por la pérdida de ingresos de los Estados en virtud de la transferencia de los beneficios de las multinacionales hacia jurisdicciones de baja tributación (paraísos fiscales).

En el caso de Brasil, la política fiscal se centra en la expansión de la cooperación tributaria internacional, como lo demuestra la participación del país en el G-20 y consecuentemente, en las discusiones para la preparación del Plan BEPS; en el Foro Global de Transparencia de la OCDE, que integra el Steering Group y el Peer Review Group; en las organizaciones de integración regional como la ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración), la UNASUR (Unión de Naciones Suramericanas) y el MERCOSUR, así como de estrechar las relaciones con los países miembros del BRICS (Brasil, Rusia, India, China y África del Sur); y adherirse a los cambios en el intercambio de informaciones generados por FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

Esta expansión cooperativa encuentra raíces bien asentadas en la Constitución Federal, que dirige las relaciones internacionales de Brasil (art. 4, II y IX) en el sentido de la cooperación entre los pueblos para el progreso de la humanidad, pero siempre bajo el predominio de los derechos humanos.

1. Trabajo resultante de las actividades de Iniciación Científica de la Línea de Investigación “Cooperación Jurídica Internacional”, en el proyecto “¿Secreto fiscal o cooperación internacional: una cuestión de derecho fundamental?”, que tuvo lugar en el período de agosto/2014 a julio/2015, en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Campinas (SP), mediante apoyo del Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico (CNPq), a través de la beca PIBIC/CNPq.

A través de la revisión de pares (peer review), el Foro Global de Transparencia de la OCDE (Foro Global), encargado de verificar el cumplimiento de los países con los estándares de transparencia e intercambio de información, calificó en 2013 a Brasil como una jurisdicción cooperante, a pesar de haber identificado algunas incompatibilidades con la norma propuesta, como el tiempo de envío de información tributaria solicitada por otro Estado.

El momento del intercambio de información es tema de relieve actual, en vista de la sentencia anticipada de la Acción Directa de Inconstitucionalidad N° 2390 (y otras adjuntas), cuyo objeto es el artículo 6° de la Ley Complementaria n°105/01, que faculta al fisco, cumpliendo ciertos requisitos, a solicitar datos bancarios a instituciones financieras directamente. El Supremo Tribunal Federal (STF) citó el precedente (RE 389.809/PR) en el sentido de que el acceso a la información bancaria estaría bajo reserva de jurisdicción, por tanto bajo la competencia exclusiva del Poder Judicial.

Si el país está dispuesto a cooperar activamente para combatir la evasión fiscal internacional,

debe regular de manera coherente la renuncia a ingresos. La concesión desmedida de gastos tributarios (tax expenditures) puede comprometer el presupuesto público y la deseable promoción del desarrollo económico y de la dignidad humana, preceptos fundamentales del Estado brasileño², además de dañar la capacidad contributiva si no es compatible con las normas legítimas de mitigación de este valioso principio.

Además, evidentemente, del choque entre la transparencia y la privacidad, es vital diseñar un sistema tributario capaz de minimizar la pérdida de ingresos derivada de las prácticas fiscales nocivas en otras jurisdicciones. En última instancia, está en juego la formulación de una política fiscal efectivamente promotora del desarrollo económico y la concreción garantías fundamentales.

Este trabajo tiene como objetivo investigar posibles obstáculos bajo la perspectiva brasileña, a la cooperación en vista de secreto fiscal, generalmente evocado como un derecho fundamental. La cuestión tiene relevancia actual en vista de la expansión de la transparencia en la práctica internacional, dirigida principalmente al combate contra la competencia fiscal nociva.

1. COOPERACIÓN INTERNACIONAL Y COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA

En el actual Estado Social Fiscal, la función recaudatoria se destaca como un instrumento indispensable para el cumplimiento de las funciones del Estado a fin de hacer efectivos los derechos fundamentales. El impuesto contemporáneo se reviste del deber fundamental de exaltar la dignidad de la persona humana,³ porque es la herramienta responsable de la

transferencia de recursos al Estado, el cual, una vez preparados los medios necesarios, debe poner en práctica acciones destinadas a reducir las desigualdades sociales y garantizar condiciones dignas de existencia.

Inicialmente se vislumbraban la tributación y el desarrollo económico, como consecuencia

2. BRASIL. Constitución Federal. Art. 1º, III; Art. 3º, II.

3. JIMÉNEZ, C. A. Ruiz. Fair Trial Rights on Taxation: The European and Inter-American Experience. In: KOFLER, Georg; MADURO, Miguel Poiares; PISTONE, Pasquale (Editors). Human Rights and Taxation in Europe and the World. Amsterdam: IBFD, cap.30, 2011, p.521.

exclusivamente de la soberanía del Estado.⁴ Este entendimiento no planteó grandes dificultades en los contornos de la política tributaria, porque el Estado impondría la carga tributaria que le conviniese, e igualmente gastaría los recursos de acuerdo a sus deliberaciones.

Resulta que la asignación de capital transfronterizo intensificó la competencia por los ingresos, principalmente por la inversión extranjera directa⁵. Dado que la soberanía de un Estado refleja un solo poder - en medio de doscientos otros que compiten entre sí para atraer inversiones⁶-, la reducción de la presión fiscal se convierte en una auténtica estrategia para atraer ingresos.

La competencia, sin embargo, se ha vuelto inaceptable para muchas jurisdicciones amenazadas de perder su base imponible por lo que ahora se denomina prácticas fiscales perjudiciales. Sin embargo, distinguir la competencia nociva de aquella aceptable no siempre es tarea sencilla, dada la falta de contornos objetivos capaces de distinguir situaciones bajo una u otra calificación.

En líneas generales, de acuerdo con la OCDE, la nocividad de la competencia fiscal dependería de la deliberada invasión de la base imponible de un Estado por la postura agresiva intencionalmente dirigida a desviar flujos de capital y de inversión por parte de otro Estado. De hecho, según el Informe Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue de la OCDE (Informe 1988), el potencial de daño estaría vinculado, entre otras cosas, a la distorsión de los flujos de inversión; a disuadir a los contribuyentes a cumplir con las obligaciones tributarias; y al

colapso de la correlación entre ingreso tributario y gasto público (lo que da oportunidad de free riders). Pero con la edición del Informe final de Acción 5 del BEPS – Combate más eficaz para luchar contra las prácticas fiscales nocivas considerando la transparencia y la sustancia - en 2015, se reformuló el concepto, que ahora incluye también la transparencia y la sustancia.

A priori, la competencia fiscal internacional puede parecer relacionada con el desarrollo económico, en vista de la necesaria mejora de los factores de localización del Estado. Sin embargo, en lugar de trabajar en infraestructura, reducir la burocracia legal y administrativa, fomentar la simplicidad y la claridad de los sistemas fiscales, los Estados muchas veces prefieren una conducta simplista, traducida por la vía única de concesión de incentivos fiscales. Renunciar a los ingresos sin la correspondiente responsabilidad fiscal se pone en riesgo a la base imponible y puede promover en último grado, “una carrera hacia el fondo (race to the bottom)”.

Identificar y combatir la competencia fiscal nociva, al involucrar a las empresas transnacionales, trasciende los posibles efectos de las medidas anti-elusivas unilaterales, sobre todo porque estas empresas hacen uso de las brechas y diferencias entre las legislaciones nacionales (mismatches) para crear estrategias de acción. Es pues fundamental la asistencia recíproca entre los Estados para fortalecer su soberanía tributaria e inhibir posibles efectos de la baja imposición junto con el secreto fiscal, tales como la evasión fiscal, la corrupción, el terrorismo internacional, el lavado de dinero, entre otros.⁷

-
4. DAGAN, Tsilly. The tragic choices of tax policy in a globalized economy. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Editors). Tax, Law and Development. Cheltenham: Edward Elgar, 2013, part. I, p.67.
 5. EASSON, Alex. Taxation of Foreign Direct Investment. London: Kluwer Law International, 1999, p.10.
 6. DAGAN, Tsilly. The tragic choices of tax policy in a globalized economy. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Editors). Tax, Law and Development. Cheltenham: Edward Elgar, 2013, part. I, p.57.
 7. GEERS, Tonny Schenk. International exchange of information and the protection of the taxpayer. Alpen aan den Rijn: Kluwer, 2009, p.103. Sobre este tema v. también: SANTOS, Ramon Tomazela. La Ampliación del Intercambio de Informaciones bajo los Acuerdos Internacionales para evitar la Doble Tributación de Ingresos - entre el Combate a la Evasión Fiscal y la Protección de los derechos de los contribuyentes. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), Derecho Tributario Actual. São Paulo: Dialética, n.31, p.117, 2014.

En busca de la neutralización de la competencia fiscal perjudicial, la OCDE ha alentado a los países a ratificar los acuerdos en materia fiscal. El énfasis en la cooperación fiscal como herramienta para luchar contra la pérdida de ingresos se basa en la aplicación de la información intercambiada “en la determinación de los hechos imposables de ingresos, la aplicación o creación de su propio derecho interno y en conseguir la cooperación del gobierno extranjero en los procesos fiscales y los crímenes de cuello blanco”.⁸

La elusión abusiva y la evasión fiscal socavan valores importantes para los impuestos del siglo XXI, garantizados constitucionalmente por el Estado Democrático de Derecho, al igual que la capacidad contributiva y la igualdad. Además, la pérdida de ingresos mina la implementación de políticas públicas, retrasando el desarrollo económico y la concreción de las garantías fundamentales.

No en vano la cooperación internacional en materia tributaria es tema típico de actualidad, incluso puede cambiar el modo de acción de los Estados como una herramienta útil para obtener y mantener niveles satisfactorios de ingresos

siempre que haya una verdadera voluntad política.

De hecho, el escenario en el que los Estados abogan por la cooperación es el mismo que en el que compiten. Varias jurisdicciones anuncian medidas para luchar contra las prácticas fiscales perjudiciales, por un lado, y ofrecen regímenes especiales más beneficiosos para los contribuyentes, por el otro.

Sucede que la presión externa ha ido creciendo, como lo demuestra la rápida expansión de FATCA y sus acuerdos intergubernamentales para abrir datos de nacionales y residentes en el exterior. En este sentido, el 08/10/2015, en Lima (Perú), los miembros del G-20 expresaron su apoyo al paquete de medidas recomendadas en los informes del BEPS y se comprometieron con una amplia, coherente y coordinada reforma de sus sistemas tributarios nacionales. En última instancia, la acción coordinada de las jurisdicciones, en cooperación sincera, deberá conducir a cambios en la forma de actuar de las multinacionales y de los propios Estados en ofrecer un tratamiento fiscal más beneficioso.

2. TRANSPARENCIA EN EL ORDEN INTERNACIONAL

Con la intensificación de los flujos de capital a través de las fronteras y la consiguiente erosión de la base tributaria de los Estados, los instrumentos elaborados para la cooperación fiscal internacional comenzaron a combatir no sólo la baja o nula tributación, sino también la opacidad. Desde 2001, el estándar acordado internacionalmente para identificar los paraísos

fiscales o jurisdicciones no cooperantes se basó en dos criterios: la transparencia y el intercambio de informaciones - requisitos que informan a las jurisdicciones cooperantes y, en sentido contrario, a los paraísos fiscales.

La divulgación de los modelos del TIEA (Tax Information Exchange Agreement) en 2002,

-
8. En el original: the information received from the requesting country is used to ascertain facts in relation to income and capital of tax treaty partner; (2) the information received from the requesting country may assist that country in administrating and/or enforcing its own domestic laws; and (3) more importantly, the exchange of information serves as a mechanism that enables tax authorities to solicit cooperation from foreign governments and more effectively prosecute tax and related white-collar crime. ANAMOURLIS, Tony; NETHERCOTT, Les. An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy. Bulletin for International Taxation. Amsterdam: IBDF, v.63, n.12, p.618, 2009.
 9. Disponible en: <www.ocde.org.br>. Acceso el: 05 nov. 2015

así como actualizaciones al art.26 del Modelo de Convenio, ambas realizadas por la OCDE, materializó la transparencia e intercambio de informaciones como un estándar internacional para la cooperación⁹.

El Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Foro Global), estructura multilateral formada por los miembros y no miembros de la OCDE, es el órgano encargado de analizar la concretización del estándar internacional de cooperación. Con este fin, la legislación interna de los Estados se somete a revisión por pares (peer review) para medir su compatibilidad con la norma recientemente aprobada en materia de transparencia e intercambio de informaciones, en dos fases. La primera fase examina el marco legal y regulatorio del intercambio de informaciones. La segunda evalúa la aplicabilidad de dichas disposiciones. Al final, la jurisdicción se clasifica en tres niveles: compatible, no compatible, y compatible parcialmente o en gran parte medida.¹⁹

Por lo tanto, la compatibilidad de la jurisdicción con la transparencia y el intercambio de informaciones dependerá de la no opacidad del sistema tributario; de la existencia de mecanismos de intercambio de informaciones previa solicitud; del acceso a la información bancaria y de la propiedad por la autoridad administrativa; del envío de datos a la jurisdicción solicitante en el momento oportuno; y de la garantía de la confidencialidad de los datos intercambiados.¹¹

El estándar establecido previamente exigía acuerdos que previeran el intercambio de informaciones previa solicitud. Sin embargo, la urgencia de la lucha eficaz contra la competencia fiscal nociva ha provocado un cambio hacia el intercambio automático de informaciones y

alentado el multilateralismo, con el objeto de aumentar el espectro de intercambio de datos, en detrimento de los acuerdos bilaterales.

Editada en 1988 por la OCDE, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal ahora ofrece intercambio automático de información como resultado de su modificación, en 2010, el mismo año en que fue promulgada por los EE.UU., la Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), catalizador para el intercambio automático de datos y del multilateralismo.

La ley FATCA requiere que las instituciones financieras domiciliadas en el exterior reporten los datos bancarios de personas norteamericanas y de entidades extranjeras con participación sustancial de norteamericanos al Servicio de Rentas Internas (IRS), so pena de retención del 30% de ingresos de fuente norteamericana.

La profunda innovación introducida por FATCA impulsó la aplicación de la nueva norma fiscal internacional dentro de la OCDE y el G20. Entre otras medidas, la OCDE publicó el Multilateral Competent Authority Agreement, que prevé el intercambio automático y multilateral de informaciones entre los países signatarios de la Convención. Desde su lanzamiento el 29 de octubre de 2014, el acuerdo ha sido firmado por 74 jurisdicciones que se han comprometido a intercambiar la primera información automática en 2017 o 2018.¹²

Además de esta nueva norma internacional para la cooperación, la OCDE ha desarrollado iniciativas para el combate contra la planificación fiscal agresiva utilizada por las empresas multinacionales (MNEs). Por lo general, las MNEs aprovechan las lagunas existentes en los sistemas tributarios de las jurisdicciones

10. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>>. Acceso el: 09 nov. 2015, p.26/27.
11. Disponible en: <www.oecd.org.br>. Acceso el: 05 set. 2015.
12. Disponible en: <www.oecd.org>. Acceso el: 12 nov. 2015.

para definir conexiones a los sistemas que les sirven para reducir los efectos de la carga tributaria. Como resultado, la OCDE y el G-20 desarrollaron el Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), integrado por 15 iniciativas de cambios en las legislaciones tributarias nacionales y la adopción de la norma internacional de transparencia, sustancia y coherencia.

Brasil, más que participar en los debates relacionados con el BEPS, comienza a reformar su legislación interna con el fin de ajustarse a las recomendaciones finales de ese Plan de Acción. Un ejemplo es el Programa de Reducción

de Litigios Tributarios (PRORELIT), creado por la Medida Provisoria N° 685/2015¹³, cuyo contenido se asemeja al defendido por la acción de 12 del BEPS- Mandatory Disclosure Rules. El PRORELIT crea la obligación de que los contribuyentes declaren a Ingresos Federales de Brasil (RFB) antes del 30 de septiembre de cada año, actos o negocios jurídicos que den lugar a la suspensión, reducción o aplazamiento de un impuesto, so pena de caracterización de omisión dolosa intencional con el objetivo de evasión o fraude, además del cobro de los impuestos adeudados más los intereses por mora y de la multa prevista¹⁴.

3. SECRETO BANCARIO Y SECRETO FISCAL

Entre la lista de derechos fundamentales establecidos en la Constitución Federal de Brasil, se encuentra el llamado derecho a la privacidad, expresado por la inviolabilidad de la intimidad, la vida privada, el honor y la imagen de las personas (Art.5 °, X)¹⁵.

Un aspecto de la privacidad es la confidencialidad de los datos, que garantiza a los individuos e instituciones, la confidencialidad de la información transmitida a los organismos públicos o privados. Tanto los datos manejados por la autoridad administrativa como la información en poder de las instituciones financieras están, por lo tanto, bajo la égida de esta disposición constitucional.

El ordenamiento jurídico brasileño ofrece a las autoridades fiscales el acceso a la información de los contribuyentes y el respectivo deber de

mantenerla bajo secreto fiscal, de acuerdo con las disposiciones del art.198 del Código Tributario Nacional (CTN), que a la letra dice:

(...) se prohíbe la divulgación por parte del Tesoro Público o sus servidores, de la información obtenida como resultado de su cargo, sobre la situación económica o financiera del contribuyente o de terceros y sobre la naturaleza y el estado de sus negocios o actividades.

Aunque se deriven del derecho a la privacidad, el secreto fiscal y el secreto bancario son conceptos diferentes. Mientras que el primero se refiere a la información obtenida en virtud del cargo de las autoridades tributarias, este último es aquel que las instituciones financieras están obligadas a preservar en sus operaciones activas, pasivas y de servicios prestados (art. 1, LC 105/01).

-
13. Al momento del cierre de este trabajo, el texto había sido aprobado por el Congreso y aguardaba la aprobación presidencial para su conversión en ley
 14. BRASIL. Medida Provisoria n°685, de 21 de julio de 2015. Crea el Programa de Reducción de Litigios Tributarios (PRORELIT), art.7°, caput y art.9°, caput.
 15. BRASIL. Constitución Federal de 1988, Art.5 °, X. Son inviolables la intimidad, la privacidad, el honor y la imagen de las personas, garantizándose el derecho a una indemnización por daño material o moral derivado de su violación.

Aunque el acceso de la autoridad administrativa a los datos bancarios de los contribuyentes signifique la violación del secreto bancario, esto no significa, a priori, que el contribuyente este desprotegido en absoluto. Hay otra esfera de protección, más amplia, que contempla diversos tipos de información que llegan a las autoridades tributarias, ya que estos mismos datos quedarán protegidos bajo el secreto fiscal.

Por otro lado, cuando la autoridad tributaria accede a los datos de los contribuyentes que mantienen instituciones financieras, los datos bancarios permanecen, de acuerdo con la legislación vigente, bajo un estricto secreto fiscal. En este caso, el secreto bancario sería una especie de secreto fiscal, en virtud de la información (datos bancarios) manejados por las autoridades fiscales.

La Ley Complementaria 105/01, en su art. 6, confiere a las autoridades tributarias la facultad de acceder directamente a los datos bancarios, siempre que haya un procedimiento fiscal en curso o un proceso administrativo iniciado y estos exámenes se consideren necesarios por la autoridad administrativa¹⁶. Esta competencia tiene base constitucional porque el art. 145, § 1, de la Constitución Federal faculta a la administración tributaria a identificar el patrimonio, respetando los derechos individuales, a fin de evaluar la capacidad económica de los contribuyentes.

Sin embargo, en la sentencia del Recurso Extraordinario 389808/PR, en 2010, la Corte Suprema Federal decidió (votos 5x4) en favor de la cláusula de reserva de jurisdicción, que impone la necesidad previa de autorización judicial para acceder a los datos bancarios.

Los magistrados que votaron a favor del RE argumentaron que el Estado brasileño se

basa en la dignidad de la persona humana, la inviolabilidad de los derechos individuales y la seguridad jurídica, por lo que el acceso a esos datos, sin pasar por el tamiz del Órgano Judicial, afectaría la privacidad de los contribuyentes.

Mientras tanto, los magistrados que rechazaron el RE entendieron que no hay violación de la intimidad, dadas las disposiciones del art. 145, § 1, CF, anterior. Según esta opinión, no hay que hablar de la violación del secreto bancario, sino en la transferencia de datos debido a que Ingresos Federales tiene el deber de mantener los datos en reserva.

La inconstitucionalidad del artículo 6°, de la LC 105/01 también fue objeto de la Acción Directa de Inconstitucionalidad 2390 (Rel. Min. Dias Toffoli), todavía sin previsión de sentencia. Si prevalece la comprensión incidental antes adoptada por el STF, el fisco dependerá de una autorización judicial para acceder a los datos bancarios, ya que los efectos se aplican ahora a todos (erga omnes).

Además del choque entre la transparencia y la privacidad, la discusión implica los contornos de la política fiscal brasileña frente a la competencia fiscal nociva y la inserción de Brasil en el escenario internacional, con el objetivo creciente de alcanzar la transparencia, como se trató en el punto anterior.

La posible declaración de inconstitucionalidad del artículo 6°, LC 105/01 da lugar a dudas sobre el momento para el intercambio de información, ya que las decisiones judiciales se caracterizan, en general, por la morosidad. Sin la necesidad de autorización judicial, sólo el 20% de las solicitudes realizadas a Brasil fueron contestadas en 90 días¹⁷, cifras que necesitan mejorarse con la participación de los poderes

16. Ley Complementaria N° 105 de 10 de enero de 2001. Dispone sobre el secreto de las operaciones de las instituciones financieras y otras medidas, Art.6 °.

17. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.112/114. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 nov. 2015.

ejecutivo y judicial, si el país desea satisfacer las expectativas de transparencia internacional.

Además, la adecuación de Brasil a la norma tributaria internacional también requiere la renegociación de algunos acuerdos de doble tributación con el fin de ingresar en el art.26 (5) de la Convención Modelo de la OCDE. Esta cláusula ya está prevista en los acuerdos firmados con Chile, Perú, Turquía y Venezuela. En este caso,

Brasil no podrá invocar el secreto bancario de los datos solicitados. Otras observaciones hechas por el Foro Global también son incompatibles con la reserva judicial de los datos bancarios, por lo que esta medida parece contradecir la búsqueda de transparencia e intercambio de información a que los Estados han aspirado cada vez más y a las mismas medidas adoptadas por el gobierno brasileño.

4. BRASIL EN EL ESCENARIO DE LA COOPERACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

El Foro Global publicó en 2012 y 2013, respectivamente, los informes de las fases 1 y 2 (peer review), relativos a la compatibilidad de Brasil a la norma fiscal internacional. Mientras que en la fase inicial la OCDE evaluó el marco normativo y jurídico para el intercambio de informaciones; en la segunda fase, la Organización analizó la aplicación práctica de las normas de transparencia bajo los aspectos de la disponibilidad de la información, el acceso a la información y el intercambio de información.

En líneas generales, Brasil fue considerado una jurisdicción cooperante, independientemente de que los informes identificaran algunos puntos a revisar, a saber:

i) Intercambio de informaciones en el momento oportuno:

El envío de datos a tiempo es enfatizado por la OCDE como fundamental para una efectiva cooperación internacional, teniendo en cuenta, a estos efectos, un plazo de 90 días, a partir del cual posiblemente habrá pérdidas y el eventual

fracaso de la investigación realizada por parte de la jurisdicción solicitante.

Brasil no habría respondido oportunamente la mayoría de las solicitudes de intercambio de información, que competen a la RFB, a través de la Coordinación General de Relaciones Internacionales (CORIN), el envío de esta información. Al recibir la solicitud de intercambio, la CORIN verifica si la información está incluida en la base de datos de la RFB, descargándola directamente al solicitante en caso afirmativo. Por lo general, la base de datos de la RFB almacena informaciones de naturaleza simple, tales como dirección, nombre y declaración de impuestos. Las informaciones más complejas, que no figuren en la base de datos del fisco, deben solicitarse a la unidad de la RFB que mantenga jurisdicción sobre el domicilio del contribuyente (unidad local).¹⁸

Destacó el Foro Global que debido a “la falta de claros controles internos en los plazos, la insuficiencia de recursos para unidades de intercambio de información, así como la dificultad

18. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.72/73. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 nov. 2015.

de que las unidades locales transmitieran los datos a tiempo”¹⁹, el envío de la información al extranjero oportunamente se vio obstaculizado. Entre las 89 solicitudes de intercambio de informaciones recibidas por Brasil, en el período de 2009 a 2011, 12 fueron intercambiadas directamente y 77 fueron dirigidas a la unidad de jurisdicción local de la RFB²⁰; 20% fueron respondidas dentro de 90 días; 46% hasta 180 días; 68% hasta 1 año; y el 17% aún no han sido concluidas. Por estas razones, el Brasil fue calificado como parcialmente compatible en cuanto al carácter oportuno de intercambio de datos.

La mejora de estas cifras, por supuesto, requiere inversiones en la administración tributaria, dotándola de la logística necesaria para mantener una posible rutina de atención a las solicitudes extranjeras, así como la elaboración de las solicitudes brasileñas y la decodificación de los datos para ser usados ante cualquier indicio de violación de la legislación tributaria vigente.

ii) Proceso de notificación previa al contribuyente en caso de solicitud de datos bancarios:

El derecho a la notificación es de hecho controvertido. Si por un lado la ausencia de notificación puede resultar en una limitante a la defensa del contribuyente; de otro lado la notificación podría frustrar el progreso de la investigación de elusión abusiva o evasión fiscal.

En el ámbito de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (ECJ) se manifestó en el caso Sabou (Caso C-276/12), por primera vez, sobre los derechos de los contribuyentes en el procedimiento de intercambio de informaciones, incluido el derecho de notificación previa. El Tribunal dictaminó que en la etapa de investigación, el contribuyente no tiene derecho a ser notificado sobre el pedido de intercambio de información. Por el contrario, el Estado tiene el deber de garantizar la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, como la confidencialidad de los datos intercambiados²¹.

En el caso brasileño, la RFB renuncia a la notificación previa al contribuyente bajo investigación para el intercambio de información fiscal. Si se indica en su base de datos, la agencia podrá enviar los datos directamente y solicitarlos a un tercero.²²

En caso de petición de información bancaria, el fisco deberá considerar la información indispensable para acceder a ella directamente, entendida como aquella en la que hubiere negativa, por el titular del derecho de la cuenta, de la titularidad de hecho o la responsabilidad por las transacciones financieras. Tal negativa o no manifestación dará lugar al Término de Distribución del Procedimiento Fiscal (TDPF), y la RFB podrá solicitar los datos a la institución financiera directa (Decreto n° 3724/01 Art.3°, X° y art.4, §2°).

-
19. En el original, “the lack of clear monitoring of internal timeframes and the insufficient level of resources within the EIO Unit, as well as difficulties in obtaining information from local units in a timely manner, have led to considerable delays in response times”. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.88/89. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 nov. 2015
 20. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.73. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 mayo. 2015.
 21. SEARA, Alberto Quintas; CARRERO, José Manuel Calderón. The taxpayer’s right of defense in cross-border exchange-of-information procedures. Bulletin for International Taxation. Amsterdam: IBDF, v.68, n°9, p. 501, 2014.
 22. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.83. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 mayo 2015.

En este sentido, el Foro Global entendió que la notificación previa al contribuyente debe tener excepciones como “la urgencia de la solicitud de intercambio de información o situaciones en las que sea previsible que la notificación afectará a las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por la jurisdicción solicitante”.²³

Esto no es sorprendente. La sugerencia de la OCDE está, hace tiempo, registrada en el derecho procesal brasileño. Siempre que hay una amenaza a algún derecho, las normas procesales se flexibilizan para garantizarlo en detrimento de las formalidades usualmente necesarias. Es así, por ejemplo, en cuanto a la presentación del poder legal posterior a la petición en caso de pérdida de derecho; y la concesión de medidas cautelares.

La urgencia de la investigación necesita que la información confirme y compruebe el posible fraude que, si no se establece, jamás deberá llevar al investigado al lado pasivo de la relación obligatoria tributaria. Sin embargo, no sería razonable negar la existencia de plazos prescriptivos y límites que corran contra el fisco, ante la urgente necesidad de que la información sea solicitada.

Es deseable la preservación de todos los derechos del contribuyente investigado. Pero también se necesita la preservación de los intereses de toda la sociedad contribuyente, unida entre sí por los lazos de solidaridad que convierten a los ciudadanos en contribuyentes de impuestos.

iii) Secreto profesional en la relación cliente-abogado:

Bajo el Código Tributario Nacional, el secreto profesional es una de las excepciones a la

obligación de, mediante citación por escrito, proporcionar a la autoridad administrativa toda la información que se posea con respecto a los bienes, negocios o actividades de terceros²⁴.

En el caso de la relación cliente-abogado, el Art.7 de la Ley Nº 8.906/94 es claro acerca de la “inviolabilidad de la oficina o lugar de trabajo del abogado, así como de sus herramientas de trabajo, su correspondencia escrita, electrónica, telefónica y telemática, siempre que tengan que ver con el ejercicio de la abogacía”. Por lo tanto, sólo la relación que surge de la práctica de la abogacía se encuentra bajo la protección del secreto profesional, entendido como la representación legal ante los órganos del Poder Judicial como asesoramiento, consultoría y dirección legal.

A pesar de que el legislador define los instrumentos abarcados por el secreto profesional en la relación cliente-abogado, no existe una definición clara del alcance de estas relaciones. Como resultado, la relación cliente-abogado posiblemente podría invocarse como fundamento para no presentar los datos a las autoridades fiscales, aunque no se configure la práctica efectiva de la abogacía.

Como resultado, se recomendó a Brasil revisar las disposiciones que tienen que ver con el secreto profesional en la relación cliente-abogado, explicando más claramente sus contornos.

iv) Intercambio efectivo de información internacional:

Brasil, para intercambiar información, firmó 39 acuerdos en materia fiscal (32 acuerdos de doble imposición y 7 TIEAs), de los cuales 33 están en vigor (32 acuerdos de doble imposición y 1

23. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.84. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 mayo 2015.

24. BRASIL. Ley n°5172 de 25 de octubre de 1966. Dispone sobre el Sistema Tributario Nacional y establece normas generales de derecho tributario aplicable a la Unión, los Estados y Municipios, Art.19.

TIEA). Este escenario podría ser más favorable al intercambio si no fuera por el encanto del procedimiento de ratificación de los acuerdos ya firmados, como en el caso de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, firmado en 2011, pero aún no ratificada.

Un punto a destacar se refiere a la actualización de 2010 al art.26 de la Convención Modelo de la OCDE, que antes exigía el intercambio de información “necesaria” únicamente y fue flexibilizado para obtener información “previsiblemente relevante”. En el caso de Brasil, los acuerdos, salvo el acuerdo con Turquía, incluso prevén el intercambio de datos necesarios.²⁵

La actualización de 2012 al art. 26(2) de la Convención Modelo de la OCDE trajo la polémica del uso de la información fiscal intercambiada con fines ajenos a la tributación como, por ejemplo, las infracciones penales, sin embargo esta ampliación no está prevista en los acuerdos brasileños.

La previsión del art.26 (5) de la Convención Modelo de la OCDE, según la cual el Estado contratante no podrá negarse a proporcionar la información solicitada por estar bajo la custodia de una institución financiera, se expresa sólo en los acuerdos de doble tributación con Chile, Perú, Turquía y Venezuela, y los TIEAs con Bermudas, Islas Caimán, Guernsey, Jersey, Reino Unido y Uruguay.

El Foro Global también señaló el hecho de que sólo los acuerdos de doble tributación con Turquía y Perú se ajustan al art.26 (4) de la Convención Modelo de la OCDE. El dispositivo establece que la falta de interés nacional en el intercambio de información no es motivo para que el Estado requerido no la envíe.

La eficacia del intercambio de información avanzó con la promulgación del Intergovernmental Agreement (IGA), a través del Decreto N° 8506 de 24 de agosto de 2015. El acuerdo adapta el intercambio de informaciones previsto en el TIEA existente con los Estados Unidos a FATCA, estableciendo el deber de los Estados para el intercambio automático de información bancaria. Por lo tanto, anualmente y de manera recíproca, el Internal Revenue Service (IRS) e Ingresos Federales (RFB) enviarán información sobre las transacciones financieras de los contribuyentes brasileños/norteamericanos en instituciones financieras de EUA/Brasil.

La adhesión a FATCA fue un impulso para el nuevo estándar de intercambio automático de información, ya que hasta ahora sólo la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, pendiente de aprobación, preveía el intercambio automatizado de datos. Sin embargo, el intercambio automático y sobre bases multilaterales previsto en el Multilateral Competent Authority Agreement, deberá implementarse por Brasil en 2018, de acuerdo con el compromiso asumido por el país.²⁶

Pero los pilares fundamentales del desarrollo y dignidad humana, auténticos vectores axiológicos del ordenamiento jurídico brasileño, requieren para su concreción, más que medidas para combatir las prácticas de evasión. Se reconoce la importancia de la cooperación internacional, pero se hace hincapié igualmente en la coherencia en el uso de los recursos recaudados o renunciados. En resumen, la columna presupuestaria de ingresos debe forzosamente mantener estrecha relación con el gasto bajo el manto de la buena gobernanza y la responsabilidad fiscal.

25. OCDE (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice, OCDE Publishing, p.91. Disponible en: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acceso el: 06 mayo 2015.

26. Disponible en: <www.oecd.org>. Acceso el: 05 sep. 2015.

La renuncia a los ingresos, expresada en forma de gastos tributarios, ha mostrado un crecimiento considerable en Brasil. Datos de Ingresos Federales indican, para el año 2015, gastos tributarios de aproximadamente R\$ 282 mil millones, lo que representa un crecimiento del 13,04% respecto a 2014 y el 4,92% del PIB.²⁷ Efecto directo de esto es el déficit primario de R\$ 100 mil millones, presentado en el Proyecto de Ley de Presupuesto para el año 2016. Por lo tanto, es normal que la presión presupuestaria recaiga en la necesidad de obtener ingresos que justifiquen las medidas de combate a la evasión fiscal internacional.

Aunque no se pueda condenar a la concesión de incentivos fiscales para competir bien en el orden internacional, esta práctica requiere cautela. Habrá pérdida de ingresos voluntariamente por el Estado que, ante la asignación de inversión extranjera, deba certificar que habrá mayores beneficios que costos. Desde este punto, la dificultad está en la falta de transparencia y ausencia de un control objetivo de trade-off de estas concesiones.²⁸ La mejora de los factores de localización reduce la necesidad de oferta de incentivos fiscales. En contraste, el ambiente interior poco atractivo tiende a ofrecer incentivos fiscales de manera desmedida.²⁹

En este escenario, por lo tanto, de necesaria la reforma del sistema tributario, Brasil ha hecho esfuerzos para ser más competitivo y cooperativo, especialmente en la lucha contra las prácticas de la erosión de las bases y las transferencias ficticias de beneficios. Por lo tanto, la expatriación de recursos también ha afectado a la base tributaria brasileña, ya que en el período de 1970 a 2010, ¼ de los US\$ 999 mil millones remitidos por personas de 33 países de América Latina y el Caribe, provinieron de Brasil³⁰.

En resumen, para ser más competitivo, es preciso que el país desarrolle una política que busque la atracción de capital, sin dejar de lado a los contribuyentes internos, tanto para no perderlos como para no discriminarlos de manera arbitraria o injusta. Así armonizar el escenario de cooperación multilateral parece inevitable, sin embargo, al mismo tiempo, se hace necesario hacer respetar cada partícula de la recaudación, dado que la renuncia o el gasto exagerado de ingresos públicos, inevitablemente reducirá el bienestar de los contribuyentes, en contra de los pilares fundamentales del Estado Democrático de Derecho.

5. CONCLUSIÓN

Independientemente de los avances de la política fiscal brasileña hacia el intercambio de informaciones, una efectiva cooperación internacional requiere la adopción de medidas

cada vez más promocionadas por los foros internacionales. De hecho, la cooperación debe ser vista en el contexto del intercambio de información, como una vía de doble sentido,

27. Ingresos Federales de Brasil. Declaración de Gastos Gubernamentales Indirectos de Naturaleza Tributaria (Gastos Tributarios) – PLOA 2015. Disponible en: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>>. Acceso el: 14 nov. 2015.
28. BRAUNER, Yariv. The future of tax incentives for developing countries. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Editors). Tax, Law and Development. Cheltenham: Edward Elgar, 2013, part. I, p.44.
29. ALMEIDA, Carlos. Sistemas Tributarios Competitivos a la luz del Carácter Interdisciplinario del Derecho Tributario Internacional. Revista Nuevos Estudios Jurídicos – Electrónica, v.20, n.1, p.234, 2015.
30. En el original: “en lo que respecta a América Latina y el Caribe, el estudio indica que las personas más ricas de 33 países enviaron dos veces una cantidad equivalente a 999 mil millones de dólares a paraísos fiscales entre 1970 y 2010. Más de La cuarta parte de ese monto proviene de Brasil”. VASCO, Carabajo Domingos; PORPORATTO, Pablo. Los Últimos Avances en Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria. In: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013, p.8.

tanto bajo mayor riesgo como mayor protección que ofrece la legislación interna de los Estados sobre determinados temas.

Tema destacado cuya protección varía entre los diversos ordenamientos internos es el secreto bancario. Las recientes medidas preconizadas por el orden internacional enfatizan la necesidad de un tratamiento específico sobre los datos bancarios. Así, el párrafo 5 del artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE fue modificado para estimular el intercambio de información bancaria entre los firmantes del acuerdo. Del mismo modo, el tema ocupó un lugar destacado en las revisiones por pares realizadas por el Foro Global, además de haber sido el principal objetivo de los cambios significativos introducidos por FATCA, concentrados precisamente en el acceso a la información bancaria para el intercambio de información. Esto, por tanto, parece un cuadro irreversible.

Brasil da prioridad a la protección de los derechos fundamentales, entre los que destaca la privacidad de los ciudadanos y los contribuyentes. Resulta que el intercambio de información tributaria ajustado a una cooperación efectiva entre los Estados, cuyo objetivo sea el progreso, como exige el artículo 4 de la Constitución Federal, no significa, a priori, la violación de la protección de la confianza del contribuyente por el Estado.

Por el contrario, las acciones fiscales que pretendan acceder a los datos bancarios de los contribuyentes jamás podrán derivarse de la discrecionalidad de la autoridad fiscal. El carácter indispensable de la información, requisito para que el fisco acceda a los datos bancarios de los contribuyentes, está normado expresamente en la legislación que vincula la acción del fisco. Cualquier incumplimiento conlleva sanciones previstas en la norma específica.

Esta vez, el acceso a la información bancaria por las autoridades fiscales no viola el derecho fundamental al secreto, ya que los datos bancarios permanecen bajo otra esfera más

amplia de protección, es decir, el secreto fiscal. Un razonamiento similar aquí lleva a la conclusión de que entender lo contrario, es, a priori, suponer que la autoridad administrativa cometerá una infracción capaz de justificar sanciones al recaudador abusivo.

Por otro lado, el interés del Estado en el desarrollo, para asegurar el bienestar de sus contribuyentes implica la supremacía del interés público sobre el particular, de manera que la ambivalencia de los intercambios de información debe, en el caso de Brasil como requisito, servir al interés de investigaciones limitadas a las disposiciones legales. El posible entendimiento del STF en reconocer la reserva de la jurisdicción sobre todo y cualquier acceso a la información bancaria van en la dirección opuesta a la cooperación prevista por el orden internacional, cada vez más en búsqueda de la transparencia. Sin embargo, este entendimiento, en caso de prevalecer, no implica la imposibilidad de Brasil del envío de los datos solicitados por otras jurisdicciones de forma oportuna, siempre que el Poder Judicial y Ejecutivo se pongan de acuerdo para este fin.

La conformación de los informes del BEPS, así que con la adopción del IGA en vista del FATCA tienen por objeto combatir los regímenes fiscales privilegiados en la búsqueda de la preservación de los ingresos públicos. En este sentido, los elevados gastos tributarios con renuncias fiscales y la falta de una legislación eficaz para repatriar recursos omisos en el extranjero son ejemplos de que la política brasileña de cooperación fiscal internacional no está todavía bien definida. Se necesita coherencia, evitando la pérdida de ingresos, cada vez más importantes en el orden internacional. No hay justificación para ampliar las acciones para preservar la base imponible y simultáneamente comprometerse el presupuesto también a causa de los gastos fiscales, sin garantía de los mayores beneficios que traería la recaudación.

El camino de los Estados en este momento, bajo una fuerte presión externa para, entre otras cosas, acoger medidas anti-elusivas, ampliar

la transparencia, promover el intercambio de información y combatir la competencia nociva de regímenes privilegiados, desafía la legislación interna y su capacidad de responder de manera

coherente, con el fin de proporcionar seguridad, no sólo al orden internacional sino también, a nivel interno, a sus contribuyentes.

6. BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Carlos. Sistemas Tributários Competitivos à luz da Interdisciplinaridade do Direito Tributário Internacional. *Revista Novos Estudos Jurídicos – Eletrônica*, v.20, n.1, p.235, 2015.

ANAMOURLIS, Tony; NETHERCOTT, Les. An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy. *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBDF, v.63, n.12, p.616-621, 2009.

BRAUNER, Yariv. The future of tax incentives for developing countries. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Editors). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar, part. I, p.25-56, 2013.

COCKFIELD, Arthur J. Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: toward a multilateral taxpayer bill of rights. *U.B.C [on line]. Law Review*, vol. 42, n. 2, p. 419-471, 2010. Disponível em Social Science Research Network: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1356841>. Acesso em: 19 jun. 2015.

DAGAN, Tsilly. The tragic choices of tax policy in a globalized economy. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda (Editors). *Tax, Law and Development*. Cheltenham: Edward Elgar, part. I, p.57-76, 2013.

EASSON, Alex. *Taxation of foreign direct investment*. London: Kluwer, 1999.

GEERS, Tonny Schenk. *International Exchange of information and the protection of the taxpayer*. Alpen aan den Rijn: Kluwer, 2009.

JIMÉNEZ, C.A. Ruiz. Fair Trial Rights on Taxation: The European and Inter-American Experience. In: KOFLER, Georg; MADURO, Miguel Poiaras; PISTONE, Pasquale (Editors). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, cap.30, p.521-549, 2011.

LAW, Shee Boon. Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries. *Bulletin for international Taxation*. Amsterdam: IBDF, v.68, n.1, p.41-46, 2014.

OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p.36. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>>. Acesso em: 15 set. 2015.

OCDE (2013), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Brazil 2013. Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OCDE Publishing. Disponível em: <<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#latest>>. Acesso em: 06 mai. 2015.

BRASIL, Receita Federal do Brasil.

Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2014>>. Acesso em: 14 nov 2015.

SEARA, Alberto Quintas; CARRERO, José Manuel Calderón. The taxpayer's right of defence in cross-border exchange-of-information procedures. *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBDF, v.68, n.9, p. 498-507, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, E. M. D de; CHRISTOPOULOS, B.G.; ZUGMAN, D.L.; BASTOS, F.S. *Transparência fiscal e desenvolvimento – Homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, p. 497-523, 2013.

VASCO, Carbajo Domingos; PORPORATTO, Pablo. *Los Últimos Avances en Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria*. In: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, p.5-49, 2013.