



MANUAL PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES TRIBUTARIO:

Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006

DESCLASIFICADO

MÓDULO SOBRE ASPECTOS GENERALES Y LEGALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El manual completo contiene, actualmente, los siguientes Módulos:

- Módulo general - Aspectos generales y legales del intercambio de información
- Módulo 1 - El intercambio de información previa petición
- Módulo 2 - El intercambio espontáneo de información
- Módulo 3 - El intercambio automático (o sistemático) de información
- Módulo 4 - El intercambio de información sectorial
- Módulo 5 - Las fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas
- Módulo 6 - Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero
- Módulo 7 - El perfil por países en materia de intercambio de información
- Módulo 8 - Los Instrumentos y Modelos para el intercambio de información

La finalidad del Manual es proporcionar, a los funcionarios encargados de realizar el intercambio de información con fines tributarios, una visión general sobre el funcionamiento de las disposiciones sobre el intercambio de información e indicaciones de carácter técnico y práctico para mejorar tales intercambios.

El Manual puede ser utilizado en los programas de formación y para diseñar o actualizar el manual de cada país. La estructura modular permite a cada país elegir las partes relevantes para sus programas en materia de intercambio de información.

MANUAL DE LA OCDE PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LOS INTERCAMBIOS DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.....3

ASPECTOS GENERALES Y LEGALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN3

1.	El entorno cambiante	4
2.	Objetivos del intercambio de información.....	4
3.	Base jurídica para el intercambio de información	5
4.	La asistencia en los casos de delitos fiscales	6
5.	La asistencia en la recaudación de impuestos.....	6
6.	Las diferentes formas de intercambio de información.....	7
7.	La autoridad competente para intercambiar información	9
8.	Ámbito de aplicación del intercambio de información	9
9.	Personas comprendidas	11
10.	Impuestos comprendidos.....	12
11.	Años comprendidos.....	13
12.	La obligación de intercambiar información	13
13.	Límites del intercambio de información	14
13.1	El secreto fiscal.....	14
13.2	Reciprocidad.....	14
13.3	La política pública / el orden público	15
13.4	Los secretos comerciales, industriales, profesionales y de otro tipo.....	16
13.5	El secreto profesional de los abogados.....	16
13.6	El secreto bancario	17
13.7	Información en poder de mandatarios, agentes, fiduciarios y la información sobre la titularidad	17
13.8	El interés fiscal doméstico	18
13.9	La solicitud conforme a los términos del instrumento en base al cual está formulada	18
13.10	La no discriminación.....	19
13.11	La ausencia de obligación de adoptar medidas contrarias a las leyes y prácticas nacionales... 19	
13.12	La ausencia de obligación de proveer información que no se puede obtener en base a su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal	20
14.	Medidas para reunir la información	20
15.	Derechos y garantías procedimentales	21
16.	Confidencialidad de la información recibida	21
17.	El uso de la información para otros fines	23
18.	El coste del intercambio de información.....	24
19.	El uso de números de identificación fiscal del contribuyente (NIFs).....	24

MANUAL DE LA OCDE PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES TRIBUTARIOS

ASPECTOS GENERALES Y LEGALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. El objetivo de este manual es proporcionar una visión general del funcionamiento de las disposiciones sobre intercambio de información, así como un cierto número de indicaciones de carácter técnico y práctico al personal encargado de realizar el intercambio de información con fines tributarios, con la finalidad de mejorar la eficiencia de tales intercambios. El manual puede ser también de ayuda en relación con los programas de formación y puede constituir una guía útil para las administraciones fiscales en el diseño o la revisión de sus propios manuales.

2. Este manual sigue un enfoque modular. En este primer módulo se abordan los aspectos generales y legales del intercambio de información. Los otros módulos tratan los aspectos particulares del intercambio de información. Los módulos específicos abordan las siguientes materias:

- El intercambio de información previa petición.
- El intercambio espontáneo de información.
- El intercambio automático (o sistemático) de información
- El intercambio de información sectorial.
- Las fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas.
- Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero.
- El perfil por países en materia de intercambio de información
- Los Instrumentos y Modelos para el intercambio de información.

3. Algunos de estos módulos pueden no ser relevantes para ciertos países. Por ejemplo, el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y el Capital (“Modelo de Convenio Tributario”) constituye el marco legal en el cual las partes contratantes¹ pueden intercambiar información previa petición, así como de modo espontáneo y automático. El Modelo de Acuerdo sobre el Intercambio de Información en Material Fiscal (“Modelo de Acuerdo”) se centra en el intercambio de información previa petición y no cubre el intercambio de información espontáneo o automático². Por tanto, para un país que intercambie información en el marco de instrumentos legales basados en el Modelo de Acuerdo, los módulos sobre intercambio espontáneo y automático de información pueden no ser relevantes. La estructura modular está concebida para responder a tales diferencias, permitiendo a

¹ Por razones de conveniencia, este manual utiliza el término “partes contratantes” a lo largo del mismo. El término pretende incluir la referencia a “Estados Contratantes” que figura en el Modelo del Convenio.

² Artículo 5, párrafo 1 del Modelo de Acuerdo

cada país seleccionar y usar los módulos que sean relevantes para su política en materia de intercambio de información.

4. Los módulos se centran en el intercambio de información según los instrumentos basados en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario o en las disposiciones del Modelo de Acuerdo. Otros instrumentos o modelos para el intercambio de información son mencionados en caso necesario. Las referencias a los artículos relevantes del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria han sido incorporadas en notas a pie de página.

5. El manual aborda el intercambio de información en base al texto revisado del artículo 26, que fue acordado por el Comité de Asuntos Fiscales en junio de 2004. En los casos en los que el nuevo texto difiere de las redacciones anteriores del artículo 26, o donde ha sido añadido algún texto adicional al artículo o sus Comentarios, se han introducido explicaciones adicionales en notas a pie de página. Como regla general, tal y como se ha señalado de forma expresa en las observaciones preliminares a los Comentarios del Artículo 26, muchos de los cambios no pretenden alterar el fondo de lo dispuesto, sino más bien eliminar dudas acerca de su correcta interpretación.

1. El entorno cambiante

6. Las pasadas décadas ha tenido lugar un proceso de liberalización y globalización sin precedentes de las economías nacionales. Un creciente número de países han eliminado o limitado los controles sobre inversiones extranjeras y han relajado o eliminado los controles de cambio. Las administraciones fiscales sólo tienen competencias en el interior de sus respectivas jurisdicciones nacionales, mientras que los contribuyentes operan a escala mundial. Este desequilibrio, junto a las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales, ha llevado a la OCDE a abordar la cuestión de las prácticas fiscales perniciosas, centrándose en la mejora en la transparencia y cooperación entre las autoridades fiscales. Este enfoque ha sido igualmente adoptado por un número creciente de países no miembros. Los países han hecho uso, de forma creciente, de una mejor y más amplia cooperación en materia fiscal. En sentido amplio, el funcionamiento eficiente de la cooperación fiscal contribuye a garantizar que los contribuyentes que tienen acceso a las transacciones internacionales, no tengan acceso también a mayores posibilidades de evasión y elusión fiscal que los contribuyentes que sólo operan en su propio mercado nacional. La cooperación en materia fiscal también refleja el principio básico, según el cual, la participación en la economía global conlleva beneficios y responsabilidades. La continuidad de una economía mundial abierta depende de la cooperación internacional, incluyendo la cooperación en asuntos fiscales.

7. Un elemento esencial de la cooperación internacional en materia fiscal es el intercambio de información. Éste es un medio eficaz, mediante el cual, los países mantienen su soberanía sobre sus propias bases tributarias y se aseguran la correcta asignación de los derechos a la imposición entre las partes contratantes en los convenios tributarios. El intercambio de información puede basarse en diferentes mecanismos. En el contexto de un convenio tributario general sobre la renta y el patrimonio, el intercambio de información se basa a menudo, en una disposición inspirada en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario. Fuera del contexto de los convenios tributarios para evitar la doble imposición, el intercambio de información se realiza, cada vez más frecuentemente, a través de acuerdos basados en el Modelo de Acuerdo.

2. Objetivos del intercambio de información

8. Generalmente, el intercambio de información tiene una alguna de las siguientes finalidades:

primero, la información se intercambia con la finalidad de establecer los hechos en relación a los cuales van a ser aplicadas las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Segundo, la información es intercambiada con vistas a asistir a una de las partes contratantes en la gestión y aplicación de su ley nacional. El primer caso sólo surge en relación al 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 información.

3. Base jurídica para el intercambio de información

9. Existen un número de instrumentos legales internacionales en los que se puede basar el intercambio de información con fines tributarios:

- Los convenios tributarios bilaterales, que generalmente se basan en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital de la OCDE, o en el Modelo de Convenio sobre la Renta y el Capital de las Naciones Unidas.
- Instrumentos internacionales diseñados especialmente para la asistencia administrativa en materia fiscal, tales como los acuerdos sobre intercambio de información, generalmente basados en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información Fiscal del año 2002, el Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, el Convenio Nórdico sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el Modelo de Acuerdo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) sobre Intercambio de Informaciones o el Modelo de Acuerdo sobre Cooperación y Asistencia Mutua en Materia de Cumplimiento de la Legislación, elaborado por la Federación Rusa.
- Dentro de la Comunidad Europea, la Directiva sobre Asistencia Mutua (Directiva 77/799/EEC en su redacción vigente), el Reglamento núm. 1798/2003 para el intercambio de información en materia de IVA y el Reglamento 2073/2004, en materia de impuestos especiales.
- Los acuerdos internacionales de asistencia judicial, tales como el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia de Penal (ampliado a materias fiscales por el Protocolo Adicional de 17 de marzo de 1978) en los casos de procesos por delitos fiscales, o el Convenio Interamericano de Asistencia en materias Penales (ampliado por el Protocolo Opcional de 23 de mayo de 1992) en los casos de delitos fiscales.

10. Asimismo, los procedimientos para facilitar la asistencia a las jurisdicciones extranjeras pueden estar establecidos en la legislación nacional. Por ejemplo, algunos países permiten el suministro de información a otra jurisdicción, sujeto a ciertas condiciones y garantías (por ejemplo, de reciprocidad y confidencialidad de la información), incluso en ausencia de un acuerdo internacional, basándose solamente en las disposiciones nacionales aplicables.

11. En los casos en que intercambio de información pueda estar fundamentado en más de un instrumento legal, el problema del solapamiento está generalmente regulado en el propio texto de los instrumentos³. Cuando el instrumento contemple la coexistencia de una o más disposiciones de intercambio de información, y en ausencia de disposiciones nacionales en contrario, las autoridades

³ Véase el artículo 27 del Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, el artículo 12 del Modelo de Acuerdo y el párrafo 5.2 de los Comentarios al Modelo del Convenio, para los países miembros de la Unión Europea, véase también el artículo 11 del la Directiva de 1977 de la CEE “Aplicabilidad de las disposiciones más amplias en materia de asistencia”.

competentes tendrán libertad para elegir, caso por caso, el instrumento más apropiado. En estas condiciones, puede ser deseable que las autoridades competentes acuerden un enfoque común para determinar qué mecanismo será usado, según las circunstancias.

4. La asistencia en los casos de delitos fiscales

12. El artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario y el artículo 1 del Modelo del Acuerdo, permiten el intercambio de información en los casos concernientes a delitos fiscales. Pueden haber también – dependiendo de la naturaleza legal del sistema jurídico de las partes contratantes así como de los hechos y circunstancias de cada caso en particular – instrumentos legales alternativos⁴ que permitan el intercambio de información, cuando un requerimiento o investigación presenta aspectos penales y, en ciertas situaciones, los países pueden tener preferencia por utilizar tales instrumentos⁵. A diferencia del Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria, ni el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario ni el Modelo de Acuerdo⁶ contienen una regla que limite su ámbito de aplicación dependiendo del estado de la investigación penal⁷. Las autoridades competentes pueden, por tanto, solicitar información en base al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario o en base al Modelo de Acuerdo incluso si un procedimiento por delito fiscal ha sido instruido contra el contribuyente, siempre y cuando la información es solicitada para los fines previstos en el artículo 26 o por el Modelo de Acuerdo (véase el párrafo 8 anterior).

13. Como el término “autoridad competente” generalmente designa al Ministerio de Hacienda o su representante autorizado, una autoridad judicial de un país no puede transmitir directamente solicitudes de información a otro país en base al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario.

14. El personal encargado de la tramitación de una solicitud de información procedente de otro país debe informar a su autoridad competente, desde el primer momento, de la existencia de aspectos penales en la investigación. En este caso, la autoridad competente determinará la base por la que se tratará de obtener la información.

15. Si, en el caso de procedimientos por delitos fiscales, la autoridad competente solicita un tipo de información determinada o de una manera particular, la capacidad de la autoridad requerida para tramitar la solicitud dependerá de la legislación nacional del estado contratante requerido⁸.

5. La asistencia en la recaudación de impuestos

⁴ Por ejemplo, los tratados de asistencia jurídica mutua las disposiciones legales domésticas que permiten el intercambio de información en materia penal, incluso en ausencia de acuerdo internacional.

⁵ Por ejemplo, en los casos en los que es necesaria la confiscación de los documentos originales a fin de servir de prueba, y el país requerido sólo puede acceder a esta solicitud en base a los términos de un tratado de asistencia jurídica mutua.

⁶ El artículo 26 del Modelo del Convenio y el artículo 12 del Modelo de Acuerdo simplemente reconocen que diferentes instrumentos para el intercambio de información pueden coexistir.

⁷ El Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria cubre el intercambio de información para la prelación de procedimientos penales pero no se aplica una vez que los procedimientos han comenzado con anterioridad en un órgano judicial

⁸ Por ejemplo, la legislación nacional determinará los tipos y las formas (por ejemplo, declaración de testigo) de las medidas relevantes para reunir la información. Véase igualmente, el párrafo 33.

16. El artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario y el artículo 1 del Modelo del Acuerdo no proporcionan asistencia para la recaudación de impuestos, en el sentido de conferir poderes a las autoridades competentes para utilizar sus potestades recaudatorias en nombre de otra parte contratante. Sin embargo, dentro del ámbito de ambos, el Modelo de Convenio Tributario y el Modelo de Acuerdo, se incluye el intercambio de información para la “recaudación de impuestos” y, por tanto, la información que pueda ser útil en materia de recaudación de impuestos nacionales puede ser intercambiada entre las partes contratantes.

17. El artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario trata de la asistencia en material de recaudación. Además, tanto el Convenio Nórdico sobre Asistencia como el Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria incluyen disposiciones sobre recaudación tributaria. Finalmente, la Unión Europea ha desarrollado una Directiva sobre Asistencia Mutua en Materia de Cobro de Créditos Tributarios (Directiva 76/308/CEE, modificada por la Directiva 2001/44/CE).

6. Las diferentes formas de intercambio de información.

18. El artículo 26 proporciona un amplio marco para el intercambio de información y no limita las formas o las maneras en las que dicho intercambio pueden realizarse. Las principales formas de intercambio de información son: el intercambio previa petición, el intercambio automático y el intercambio espontáneo. El Modelo de Acuerdo sólo contempla el intercambio de información previa petición, aunque las partes contratantes pueden acordar ampliar su cooperación, incluyendo la posibilidad de realizar intercambios automáticos o espontáneos⁹.

- *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 OECD 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.

⁹ El Convenio de la OCDE y el Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria contiene artículos específicos acerca del intercambio de información previa petición, espontáneo o automático, así como de los controles fiscales simultáneos en el extranjero. Véase los artículos 5 a 9.

- *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. Por ejemplo, la autoridad competente extranjera informada de manera espontánea del pago de comisiones a su residente, puede constatar que, de hecho, ninguna comisión fue realmente pagada y puede informar de este hecho a la contraparte que le suministró la información. Como resultado, la deducción del gasto por la comisión será denegada y la base imponible será ajustada de acuerdo con ello. La información de retorno de carácter positivo también proporciona un incentivo a los inspectores fiscales para continuar proporcionando información espontáneamente¹⁰.

19. 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 uno 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 en base a 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

¹⁰ El Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria enuncia los casos en los que las partes contratantes deben proveer información de forma espontánea

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 en que opera una rama de actividad, los mecanismos de financiación, la manera en que se determinan los precios, las tendencias identificadas de evasión fiscal, etc.

7. La autoridad competente para intercambiar información.

20. En la mayoría de los países, la competencia para entablar relaciones con otros países 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 ellas¹¹. 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 mismo.

21. Por lo general, la función llevada 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 en la que 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 implicación de las autoridades competentes).

22. La OCDE mantiene un listado exhaustivo de las autoridades competentes en los países miembros (y de algunos países no miembros).

8. Ámbito de aplicación del intercambio de información.

23. Tanto el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario como el artículo 1 del Modelo de Acuerdo prevén el intercambio de información con un “alcance lo más amplio posible”. Sin embargo, no permiten realizar solicitudes que no estén lo suficientemente justificadas (“echar las redes”, del inglés, *fishing expeditions*), 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

¹¹ El artículo 3.1 f del Modelo del Convenio, 4. 1 b del Modelo de Acuerdo. Este enfoque también se encuentra en el Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria, véase el artículo 3. 1 d

"previsiblemente pertinente"¹². 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". Véase el artículo 5 (5). 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".

24. El intercambio de información cubre toda la información que es previsiblemente pertinente para la gestión y aplicación de las leyes tributarias nacionales de las partes contratantes. Adicionalmente el Modelo de Convenio Tributario también contempla el intercambio de información para dar cumplimiento a las disposiciones del Convenio. Algunos de los tratados más antiguos sobre doble imposición limitan el intercambio de información a este último caso (tales como el intercambio de información con la finalidad de aplicar el convenio). Sin embargo entre los países miembros de la OCDE, sólo Suiza trata de incluir dicha cláusula "estrecha" de intercambio de información en sus tratados de doble imposición bilaterales y desea proveer el intercambio de información para dar cumplimiento a la legislación interna "en casos que impliquen actos de fraude sujetos a encarcelamiento, de acuerdo con las leyes de ambos Estados Contratantes"¹³.

25. Ejemplos del ámbito del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario se encuentran en los párrafos 7 y 8 de los Comentarios. Por ejemplo, para la aplicación del artículo 12 del Modelo del convenio (pagos por regalías), el país de residencia podría preguntar al país de la fuente la cantidad de regalías transferidas a uno de sus residentes, el país de la fuente podría preguntar al país del perceptor de las regalías si es residente en dicho país y si es el beneficiario efectivo de las regalías, a fin de considerarlos exentos de retención. Además, para la aplicación de los artículos 7, 9, 23 A y 23 B, se puede necesitar información para la correcta distribución de los beneficios entre empresas vinculadas residentes en diferentes países o entre la casa central en un Estado y un establecimiento permanente en otro Estado. La información necesaria para la aplicación del artículo 9 también incluye información acerca de la propiedad y control en una entidad extranjera, con la finalidad de establecer si las empresas están o no vinculadas en los términos del artículo 9.

26. Una solicitud de información de la administración encargada de la aplicación de la legislación doméstica, en base al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario o en base al artículo 1 del Modelo de Acuerdo podría incluir cualquiera de los siguientes puntos¹⁴:

- la domicilio fiscal de una persona natural o de una compañía;
- el estatus fiscal de una persona jurídica;

¹² Las versiones previas del artículo 26 del Modelo del Convenio utilizó el estándar "relevante". Los comentarios explican que el cambio de "necesaria" a "previsiblemente necesaria" no trató de alterar el efecto de la disposición, sino que pretendía expresar mejor este equilibrio y hacerlo consistente con el Modelo de Acuerdo. Véase el párrafo 4.1 y 5 de los comentarios al artículo 26. El Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa también utiliza el estándar de "previsiblemente relevante". Véase el artículo 4 (1).

¹³ Véase la reserva de Suiza al artículo 26 del Modelo del Convenio

¹⁴ Esta lista pretende ser ilustrativa y no exhaustiva. Además, debe tenerse en cuenta que la solicitud de información debe estar sujeta a los requisitos de reciprocidad tratados en los párrafos 37 a 39 siguientes.

- la naturaleza de la renta en el país de la fuente;
- los ingresos y los gastos incluidos en una declaración;
- los libros y registros de la empresa (por ejemplo, para determinar la cantidad de comisiones pagadas a una compañía de otro Estado);
- Los documentos constitutivos de una entidad y los documentos relativos a los subsecuentes cambios de accionistas/socios;
- el denominación y la dirección de la entidad en el momento de su constitución y todos los sucesivas cambios de denominación y de dirección;
- el número de entidades que residen en la misma dirección que la entidad de la que se solicita la información;
- el nombre y la dirección de los directores, gerentes, y de otros empleados de la compañía en los años relevantes, pruebas (contratos y declaraciones) de sus remuneraciones, pagos a la seguridad social e información acerca de su ocupación con relación a cualquier otra entidad;
- la información bancaria;
- los registros contables y los estados financieros;
- copias de facturas, contratos comerciales, etc.;
- el precio pagado por los bienes en una transacción entre compañías independientes en ambos Estados.
- información relacionada con la denominada situación triangular, en las que en el marco de las transacciones entre dos compañías, cada una situada en una de las partes contratantes, se interpone una tercera compañía situada en el país C (con el cual ni el país A ni el país B tienen un instrumento de intercambio de información) es interpuesta. En este caso, los países A y B pueden intercambiar información relativa a las transacciones de A y B con la compañía en el país C, a fin de obtener la correcta tributación de sus compañías residentes;
- precios en general, necesarios para comprobar los precios cargados por sus contribuyentes, incluso cuando no hay contratos comerciales entre los contribuyentes. Por ejemplo, el país A puede querer comprobar los precios cargados por sus contribuyentes, tomando como referencia la información sobre precios de transferencia en transacciones similares en el país B, incluso si no hay contratos comerciales entre los contribuyentes respectivos en los países A y B (véase el párrafo 8, subpárrafo c de los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario).

27. El alcance del intercambio de información de acuerdo con el Modelo de Convenio Tributario y del Modelo de Acuerdo también permite el intercambio de información confidencial no referida a un contribuyente concreto, tales como las estadísticas, la información acerca de un sector concreto, las tendencias de evasión fiscal y prácticas y criterios administrativos.

9. Personas comprendidas

28. El intercambio de información no está limitado a la información relativa a cuestiones concernientes a residentes en las partes contratantes¹⁵. Con frecuencia, una de las partes contratantes tendrá interés en recibir información de las actividades realizadas por una persona en concreto en la otra parte contratante, pese a ser residente en un tercer país, a fin de esclarecer las obligaciones fiscales de dicho contribuyente no residente. Sin embargo, también puede haber situaciones en las que una parte contratante pudiera tener interés en obtener información acerca de un residente de un país tercero que no esté sujeto a la tributación de ninguna de las partes contratantes, por ejemplo cuando esta información es relevante para la tributación de una tercera parte que es contribuyente o residente del país que solicita la información. Por supuesto, las partes contratantes no pueden proveer información que no esté a disposición de las autoridades tributarias o bajo el control de personas que se encuentren dentro de su jurisdicción territorial. Si bien esta limitación jurisdiccional está implícita en el artículo 26, esto se encuentra explícitamente declarado en el artículo 2 del Modelo de Acuerdo.

Ejemplo 1: El banco A, residente del país A tiene una sucursal en el país B y otra sucursal en el país C. El banco A se dedica al comercio de activos financieros y sus operaciones en los países A, B y C están gestionadas de manera altamente integrada. En el proceso de determinación de la renta tributarle en la sucursal del banco A en el país B, la autoridad competente del país B solicita información del país C relacionada con las operaciones de la sucursal del banco A en ese país.

Ejemplo 2: El fabricante de componentes A, residente en el país A, vende componentes a un distribuidor vinculado residente en el país B y a distribuidores no vinculados residentes en el país C. Las autoridades aduaneras del país C tienen archivada información de los precios a los que A vende a los distribuidores residentes en C. En el curso de una comprobación del impuesto sobre la renta centrada en los precios de transferencia utilizados por el distribuidor residente en el país B, la autoridad competente del país B solicita información del país C relativa a los precios de importación a los que A factura a sus distribuidores en el país C.

Ejemplo 3: Un fideicomiso tiene tres fideicomisarios. Los fideicomisarios A y B viven en el país Y. El fideicomisario C vive en el país Z. Los fideicomisarios A y B están involucrados en una transacción sobre la cual declinan proveer información a las autoridades fiscales del país Y, alegando que los documentos necesarios se encuentran en poder del fideicomisario C, quien rehúsa facilitarles las copias. La autoridad competente del país Y solicita de la autoridad competente del país Z la obtención de las copias de la documentación relevante del fideicomisario C.

10. Impuestos comprendidos

29. El intercambio de información en base al Modelo de Acuerdo se aplica a la gestión y a la exigibilidad de los impuestos comprendidos por el Acuerdo¹⁶. El Modelo de Convenio Tributario utiliza un enfoque diferente, aplicando el artículo 26 a los impuestos no comprendidos. El artículo 26 establece que el intercambio de información se aplica a todos los impuestos "de toda clase y naturaleza" y a continuación señala que "el intercambio no vendrá limitado" por el artículo 2 (Impuestos comprendidos)¹⁷. De este modo, es más bien el artículo 26 el que determina los tipos de impuestos para los cuales la información puede ser intercambiada y no el artículo 2 (impuesto comprendidos)

¹⁵ Véase el párrafo 1 del artículo 26 del Modelo del Convenio, el artículo 2 del Modelo del Convenio, y el párrafo 3 del artículo 1 del Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa

¹⁶ El Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria enumera en su artículo 2, párrafo 1 los impuestos a los cuales se aplica.

¹⁷ La mayor parte de los Convenios sobre Doble Imposición en vigor en 2005 no cubren los impuestos de toda naturaleza y condición, sino que su alcance se limita a los impuestos comprendidos en el Convenio.

Ejemplo 1: El país A y el país B han suscrito un convenio de doble imposición que sigue el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Es decir, mientras que el convenio generalmente sólo comprende los impuestos sobre la renta y el patrimonio, el artículo sobre el intercambio de información no contiene tal restricción. La autoridad competente del país A solicita cierta información acerca de las transacciones de una persona residente en el país B, con la finalidad de verificar el impuesto sobre las ventas a pagar por el residente en el país A. La autoridad competente en el país B no puede rehusar la solicitud alegando que el impuesto sobre ventas no está cubierto por el convenio.

Ejemplo 2: Igual que el Ejemplo 1 excepto que el país A y el país B tienen suscrito un acuerdo de intercambio de información, basado en el Modelo de Acuerdo, que sólo cubre impuesto sobre la renta y el patrimonio. La autoridad competente del país B no tienen la obligación de tramitar la solicitud porque el impuesto sobre ventas no está comprendido en el ámbito el acuerdo.

11. Años comprendidos

30. Los plazos durante los cuales los ejercicios fiscales pueden ser examinados varían de país a país y el comienzo del año fiscal no coincide siempre con el año natural. En los casos en los que existe una diferencia significativa entre el momento en el que la información es proporcionada y el año al cual la información se refiere, puede surgir un problema de prescripción. La cuestión de si el uso de la información no está permitido por razones temporales tiene que ser resuelta en relación con las reglas sobre prescripción del país en donde la información debe ser utilizada. En ciertos países (por ejemplo, Francia) el envío de una solicitud información referente a un caso sujeto a inspección fiscal suspende el plazo de prescripción. Para las cuestiones relativas al intercambio de información y los problemas de fechas de entrada en vigor y eficacia, véase el artículo 15 del Modelo de Acuerdo y el párrafo 10.3 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario.

12. La obligación de intercambiar información

31. Es importante resaltar que el intercambio de información es obligatorio. Esto se debe a la utilización de la palabra "intercambiarán " en la primera frase del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario y del artículo 1 del Modelo de Acuerdo¹⁸. En relación con el Modelo de Convenio Tributario, la obligación de intercambiar información está establecida en el artículo 26, en la medida que la tributación de acuerdo con las leyes nacionales aplicables no sea contraria al Convenio Tributario.

32. La obligación de intercambiar información no está limitada por la información contenida en los expedientes fiscales conservados por la administración tributaria. Cuando la información requerida no esté disponible en los expedientes fiscales, la parte requerida desde usar todos los medios a su alcance para reunir la información del/de los contribuyente/s o de terceras partes¹⁹. Esto puede incluir investigaciones o comprobaciones especiales de las cuentas de la empresa conservada por el contribuyente o por otras personas. Es irrelevante que la parte requerida tenga interés o no en la información solicitada para sus propios fines. La información debe de ser suministrada incluso si la parte requerida no necesita la información para la gestión o aplicación de sus propias leyes fiscales.

¹⁸ La misma formulación es también utilizada en el texto del Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa. Véase el artículo 1, párrafo 1, el artículo 4, párrafo 1 y el artículo 7, párrafo 1.

¹⁹ Ver el párrafo 16 de los comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio, el artículo 5, párrafo 2 del Modelo de Acuerdo y el artículo 5, párrafo 2 del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria.

33. En algunos casos, las partes contratantes pueden necesitar que la información revista una determinada forma, a fin de cumplir con los requisitos probatorios u otros requerimientos legales. En los casos que sea específicamente solicitada, y dentro de los límites establecidos por la propia legislación doméstica, la autoridad competente debería tratar de suministrar la información en la forma solicitada. Generalmente, dichas formalidades incluyen declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales²⁰.

13. Los límites del intercambio de información

34. 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 y en el artículo 7 del Modelo de Acuerdo²¹. 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. Por ejemplo, cuando la solicitud afecta a información que puede implicar un secreto comercial, la autoridad competente puede incluso proveer tal información si entiende que las leyes y prácticas del estado solicitante conjuntamente con las obligaciones de confidencialidad impuestas por el artículo 26, párrafo 2 del Modelo de Convenio Tributario (por artículo 8 del Modelo de Acuerdo) aseguran que el información no puede ser usada para fines desautorizados, contra los cuales tratan de operar las reglas relativas a los secretos comerciales o la confidencialidad. Si la parte requerida decide facilitar la información, debería indicar que un secreto comercial u otros secretos se encuentran involucrados, de manera que permita a la parte requirente adoptar cualquier medida adicional o especial que pudiera ser apropiada para asegurar la más estricta confidencialidad.

35. En el resto de esta sección se discuten los motivos que pueden ser alegados para declinar el suministro de información. También se tratan algunos de los motivos que no pueden ser utilizados con dicho propósito.

13.1 El secreto fiscal

36. 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 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 confidencial²². Dado que la confidencialidad está garantizada por el instrumento de intercambio de información y por la legislación nacional aplicable en el país que la recibe, el suministro de información no puede ser rehusado argumentando que dicho intercambio podría contravenir las normas nacionales sobre secreto fiscal.

13.2 La reciprocidad

²⁰ Véase el párrafo 10.2 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio; el artículo 5 (3) del Modelo de Acuerdo y el Comentario que lo acompaña.

²¹ En el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria, las excepciones son enunciadas en el artículo 19 y en el artículo 21, párrafo 2.

²² Artículo 26, párrafo 2; artículo 8 del Modelo de Acuerdo; artículo 22 del Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa.

37. La reciprocidad en relación al intercambio información significa que cuando una parte contratante reúne la información para la otra parte contratante, aquélla 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. El Modelo de Convenio Tributario estipula además, que la parte requerida no está obligada a suministrar la información que la parte requirente no podría obtener en el curso normal de su práctica administrativa.

38. La idea subyacente del concepto de reciprocidad es que una parte contratante no debería poder aprovecharse del sistema de información de la otra parte contratante si éste es más amplio que su propio sistema²³. La parte requerida puede rehusar proveer la información cuando la parte requirente no pueda por ley obtener o facilitar la información o cuando las prácticas administrativas de la parte requirente (por ejemplo, la falta de recursos administrativos suficientes) den lugar a una falta de reciprocidad. Sin embargo, se reconoce que una aplicación demasiado rigurosa del principio de reciprocidad podría frustrar el efectivo intercambio de información, por lo que la reciprocidad debería ser interpretada de una amplia y pragmática forma. El comentario correspondiente del Modelo de Convenio Tributario y del Modelo de Acuerdo desarrolla más el principio de reciprocidad y su aplicación prevista²⁴.

39. En la práctica, la autoridad competente puede tener dificultades para determinar en cada instancia si la parte requerida sería capaz de obtener y proveer de información solicitada en circunstancias similares. A tales efectos, el Modelo de Acuerdo exige que la parte requirente incluya una declaración confirmando que se cumple la condición de reciprocidad²⁵. En los casos en que tal declaración se incluya, la parte requerida puede declinar la solicitud sólo "si tiene motivos para creer que las declaraciones son claramente inexactas"²⁶. Este mecanismo fue introducido para facilitar la determinación de si se satisfacía la reciprocidad. El Modelo de Convenio Tributario no requiere la inclusión de tal declaración. Sin embargo, en los casos en que un país, de acuerdo con su legislación nacional, pueda solamente prestar asistencia si la condición de reciprocidad se cumple, este país podría pedir a la otra parte contratante que incluyese una declaración similar sobre el cumplimiento de la reciprocidad. La inclusión de tal declaración evitaría la carga administrativa adicional para la autoridad competente de la parte requerida que, de otro modo, supondría tener que preguntar cuestiones adicionales, con anterioridad a que la solicitud pudiese ser procesada.

13.3 La política pública / el orden público

40. El concepto de orden público es otro de los motivos en base al cual la parte requerida puede rehusar proveer la información hace²⁷. Los Comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario

²³ Véase el artículo 26, párrafo 3, subpárrafos a) y b) del Modelo del Convenio y el artículo 7, párrafo 1 (primera frase) del Modelo de Acuerdo, el artículo 21, párrafo 2, subpárrafos a) y c) del Convenio Conjunto de la OCDE y del Consejo de Europa

²⁴ Véase los párrafos 15 a 15.2 de los comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio, los párrafos 72 a 74 de los comentarios al Modelo de Acuerdo, los párrafos 189, 195 y 196 de los comentarios al Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria. La versión precedente de los comentarios al artículo 26 contenía una presentación menos detallada del principio de reciprocidad. Sin embargo, los nuevos párrafos 15.1, 15.2 y 18.1, así como que el texto añadido al párrafo 15 no pretenden modificar el efecto de la disposición, sino que deben ser entendidos como una clarificación.

²⁵ Véase el artículo 5, párrafo 5, subpárrafo f).

²⁶ Véase el párrafo 76 de los comentarios al Modelo de Acuerdo.

²⁷ Véase el artículo 26, párrafo 3, subpárrafo c) del modelo del Convenio, artículo 7, párrafo 4 del Modelo de

(párrafo 19. 5)²⁸ y los Comentarios al artículo 7 del Modelo de Acuerdo (párrafo 91) desarrollan el significado este concepto. 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 también surgir, por ejemplo, cuando una comprobación fiscal en otro país ha sido motivada por una persecución política o racial. Por tanto, en la práctica, esta restricción en raras ocasiones se presenta.

13.4 Los secretos comerciales, industriales, profesionales y de otro tipo.

41. Tanto el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario como el artículo 7 del Modelo de Acuerdo establecen claramente que no existe la obligación de facilitar información que pudiera revelar cualquier tipo de secreto comercial, industrial, profesional o procedimiento comercial²⁹. El comentario correspondiente explica que estos secretos no deben ser interpretados en un sentido demasiado amplio. 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. Cuando una de las partes contratantes decide rehusar proveer la información amparándose en tales fundamentos, debería retirar de la documentación relevante los detalles referentes a secretos comerciales, industriales, profesionales o de otro tipo y proveer la restante información a la otra parte contratante³⁰. El papel de la autoridad competente es determinar si transmitir o no la información sensible, mientras que las autoridades locales, que reúne la información en primera instancia, deben señalar los elementos que podrían ser sensibles. El secreto fiscal ordinario protege los secretos comerciales y empresariales en todos los países. Sin embargo, en general, ni el contribuyente ni terceras partes tienen el derecho de rehusar dar tal información a su administración fiscal.

Ejemplo: En la contestación a una solicitud del país B, la autoridad competente del país A realiza una exhaustiva investigación de la compañía farmacéutica C, residente en el país A. Como resultado de ello, la autoridad competente del país A ha tenido conocimiento de información comercial de alto valor relativa a la fabricación del productor. Tal información estaría sujeta a las limitaciones descritas anteriormente y la autoridad competente del país A podría rehusar suministrar la información al país B, a menos que se retiren los elementos sensibles de la información a ser suministrada al país B.

13.5 El secreto profesional de los abogados

42. Una 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

Acuerdo y el artículo 21, párrafo 2, subpárrafo d) del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria.

²⁸ La versión precedente de los comentarios al artículo 26 desarrollaban brevemente el sentido del término “política pública/orden público”. Sin embargo, la explicación más extensa contenida en la versión actual pretende clarificar, más que alterar, el significado del término.

²⁹ En relación al Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria, ver el artículo 21, párrafo 2, subpárrafo d).

³⁰ Para más detalles sobre los secretos comerciales, profesionales, industriales o de otro tipo, véase los párrafos 78 a 83 de los Comentarios al Modelo de Acuerdo y los párrafos 19 a 19.2 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio. La versión precedente de los comentarios no desarrollaban el significado de la expresión “secreto comercial, industrial, profesional o procedimiento comercial”. Sin embargo, la redacción de la actual versión pretende ilustrar y explicar, que no alterar, su significado.

confidencial no deben ser interpretadas o aplicadas en sentido amplio, de manera que impida un intercambio efectivo de información. En concreto, tal privilegio no se predica de los documentos y registros entregados a un abogado, procurador u otro representante legal admitido con la finalidad de proteger tales documentos y registros frente a su difusión³¹. Adicionalmente, se espera que, en nombre de la parte requirente, la parte requerida verifique y se oponga, en caso necesario a la validez de una reclamación basada en el privilegio profesional de carácter legal, si tal validez estuviese en controversia.

13.6 El secreto bancario

43. 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 ("secreto bancario") 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. Las prácticas de los países miembros de la OCDE se encuentran resumidas en el Informe "Mejorando el Acceso a la Información Bancaria con Fines Fiscales" (OCDE, 2000) y en un informe actualizado, emitido en el año 2003 (el "Informe de Progreso 2003").

44. 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 información³². 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. Este punto se desarrolla de manera más extensa en el Comentario correspondiente.³³

13.7 Información en poder de mandatarios, agentes, fiduciarios y la información sobre la participación en la titularidad

45. Una solicitud de información no puede ser declinada únicamente en base al 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 persona³⁴. Por

³¹ Para mayor detalles sobre las comunicaciones confidenciales entre abogados y sus clientes, ver los párrafos 19.3 y 19.4 del artículo 26 del Modelo del Convenio y el artículo 7, párrafo 3 del Modelo de Acuerdo, así como los comentarios correspondientes (párrafos 84 a 90). La versión precedente de los comentarios al artículo 26 no abordaban la cuestión de la protección de las comunicaciones confidenciales entre los abogados y sus clientes u otras disposiciones análogas. Sin embargo la versión actual sólo ilustra y explica estos conceptos sin afectar a las reglas sustantivas de fondo concernientes a la obligación de intercambiar información.

³² Véase el artículo 5, párrafo 4 del Modelo de Acuerdo y el artículo 26, párrafo 5 del Modelo del Convenio. El párrafo 5 ha sido añadido por la versión actualizada del artículo 26 y ninguna disposición equivalente existía en versiones anteriores. Sin embargo, los comentarios del artículo 26 explican que la inclusión del párrafo 5 no será interpretada como una sugerencia de que las versiones anteriores del artículo 26 no autorizaban el intercambio de información bancaria, y añade que la gran mayoría de los países de la OCDE ya intercambian información en base a las versiones previas del artículo 26. Véase el párrafo 19.10 de los Comentarios al artículo 26. Es preciso destacar que Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza han emitido reservas en relación al párrafo 5.

³³ Véase los párrafos 19.10 a 19.15 de los comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio y los párrafos 46 a 48 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Acuerdo. Para obtener información sobre los procedimientos de cualquier país, y otras reglas relativas al acceso a la información bancaria, véase el módulo sobre perfiles nacionales. Algunos países tienen reglas específicas a este respecto.

³⁴ Véase el artículo 5, párrafo 4 del Modelo de Acuerdo y el artículo 26, párrafo 5 del Modelo del Convenio. El párrafo 5 fue añadido en la actual versión del artículo 26 y ninguna disposición equivalente existía en las versiones precedentes. Para mayor detalle, véase la nota 32 de pie de página.

ejemplo, una solicitud de información no podría ser rehusada en base a que la legislación o prácticas nacionales consideran la propiedad de la información como un secreto comercial o empresarial. En los Comentarios se desarrolla adicionalmente este punto³⁵.

Ejemplo 1: En el curso de una investigación fiscal, A, residente en el país Y, sostiene que los pagos que hizo a B, residente del país Z, fueron efectuados en relación a servicios provistos por otra persona, C, cuya identidad y lugar de residencia son desconocidos para A. La autoridad competente del país Y cree que C puede ser residente en el país Y, por ello pregunta a autoridad competente del país Z para obtener de B información acerca de la identidad de C, a pesar de que B parece haber estado actuando en calidad de agencia/fiduciario.

Ejemplo 2: Una investigación iniciada por las autoridades fiscales del país Y sobre la sociedad A ha revelado el pago de cánones a la sociedad B, la cual es residente en el país Z. Creyendo que los pagos pueden tener por último beneficiario a C, residente en el país Y, la autoridad competente del país Y se aproxima a la autoridad competente del país Z para obtener información acerca de la sociedad y del pago recibido. La sociedad B sostiene que la persona que controla la sociedad es un empleado de la sociedad A y que si su identidad es revelada, esto podría conducir a la interposición de acciones legales en contra de esta persona. A pesar de las protestas de la sociedad, la autoridad competente no podría declinar la solicitud de información sobre los accionistas de la sociedad B.

13.8 El interés fiscal doméstico

46. 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. El rehusé a proveer información no puede estar basado en el requisito del interés fiscal doméstico y la parte contratante requerida debe utilizar todos los medios a su alcance para reunir la información, incluso cuando la obtención y la provisión de la información sea de utilidad sólo para la otra parte contratante³⁶. Como señala el Informe de progreso 2003, no hay ningún país miembro de la OCDE que exija la existencia de un interés fiscal doméstico.

13.9 La solicitud conforme a los términos del instrumento en base al cual está formulada

47. El Modelo de Acuerdo establece explícitamente que una parte contratante puede declinar la información en los casos de que la solicitud no esté hecha de conformidad con el Acuerdo³⁷. Por ejemplo, el artículo 5 (5) del Modelo Acuerdo exige que, en relación con una solicitud, la parte

³⁵ Véase los párrafos 46 y siguientes de los comentarios al Modelo de Acuerdo y los párrafos 19.12 a 19.15 de los comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio.

³⁶ Véase el párrafo 4 del Modelo del Convenio; el artículo 5 (2) del Modelo de Acuerdo. El párrafo 4 fue añadido en la versión actual del artículo 26 para tratar explícitamente la obligación de intercambiar información en los casos la información requerida no es necesaria para el Estado requerido para sus fines tributarios nacionales. En la versión precedente, esta obligación no estaba expresamente recogida en el artículo, pero estaba reflejada en los Comentarios. El párrafo 16 de los Comentarios del artículo 26 establecen que esta obligación fue claramente puesta de evidencia por las prácticas seguidas por los países miembros que mostraron que, cuando recogen información solicitada por un país socio de un tratado, los estados contratantes utilizan a menudo los poderes especiales de comprobación o investigación regulados por su propia legislación para la aplicación de sus impuestos nacionales incluso aunque no necesiten la información para sus propios fines tributarios. Por tanto, la adición del nuevo párrafo 4 debe ser contemplada como una clarificación.

³⁷ Véase el artículo 7, párrafo 1.

requerente debe proveer cierta información a la autoridad competente de la parte requerida. El hecho de no ofrecer tal información permite a la parte requerida rehusar la solicitud porque la misma no ha sido hecha "de conformidad con el Acuerdo". El Modelo de Convenio Tributario es menos formalista en relación a este punto y deja más libertad de acción a las autoridades competentes pero, el principio básico, se aplica igualmente. Por ejemplo, en el caso de que la parte requerente no demuestre la relevancia de la información solicitada para una comprobación o investigación en curso, la parte requerida puede declinar la solicitud porque no cumple con el requisito de "previsiblemente relevante" y está, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del artículo 26. En todo caso, antes de declinar una solicitud por esta razón, la parte requerida debería clarificar este aspecto con la otra autoridad competente.

13.10 La no discriminación

48. 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 Acuerdo. En el contexto del Modelo de Convenio Tributario, la regla se deduce de la primera frase del artículo 26 párrafo 1 ("... en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio.") junto con el artículo 24, párrafo 1. Esta cuestión sólo se plantea en circunstancias excepcionales y, por tanto, es de poca relevancia práctica³⁸.

13.11 La ausencia de obligación de adoptar medidas contrarias a las leyes y prácticas nacionales

49. El Modelo de Convenio Tributario establece que un estado contratante no está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a sus leyes y prácticas administrativas³⁹. 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 nacionales.

50. El Modelo de Acuerdo contiene una regla similar⁴⁰ y establece que cuando la información en posesión de la autoridad competente no es suficiente para responder a una solicitud, la parte requerida adoptará todas las medidas pertinentes para reunir la información con la finalidad de proveerla. Una medida para reunir la información es "pertinente" si es capaz de obtener la información solicitada. La parte requerida debe determinar qué medidas son pertinentes para reunir una información⁴¹.

³⁸ Ver también Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria, artículo 21, párrafo 2, subpárrafo f)

³⁹ El artículo 26, párrafo 3, subpárrafo a) del Modelo del Convenio. Anteriormente, artículo 26, párrafo 2, subpárrafo a). En relación al Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa, sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria artículo 21, párrafo 2, subpárrafo c)

⁴⁰ Artículo 5, párrafo 2.

⁴¹ El Modelo del Convenio y el Modelo de Acuerdo emplean diferentes enfoques para alcanzar un resultado similar. El Modelo del Convenio se basa en el postulado de que las dos partes contratantes tienen un sistema fiscal y que, por tanto, deben utilizar el mismo tipo de medidas para reunir la información, independientemente de si los asuntos hacen referencia a su tributación o a la tributación de un socio de tratado. El Modelo de Acuerdo, sin embargo, fue desarrollado en un contexto en el que una parte contratante pudiera no tener un sistema de imposición directa. Este país, podría no tener ningún tipo de medidas nacionales para captar información fiscal y el "enfoque de la reciprocidad" utilizado en el Modelo del Convenio podría no ser aplicable. El Modelo de Acuerdo, por tanto, expone simplemente todas las medidas relevantes para reunir la

13.12 La ausencia de obligación de proveer información que no se pueda obtener en base a su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal

51. El artículo 26, párrafo 3, subpárrafo b) del Modelo de Convenio Tributario establece que un Estado Contratante puede rehusar proveer la información si ésta no se puede obtener en base a su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal. El Modelo de Acuerdo no contiene una disposición similar a la del artículo 26⁴². Sin embargo, ambos establecen que, 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 información⁴³. Además, una solicitud no puede ser rehusada porque la información está en poder de un mandatario o de una persona actuando como agente o con capacidad fiduciaria, o porque haga referencia a la participación en la titularidad de una persona⁴⁴. De este modo, los resultados bajo el Modelo de Convenio Tributario y el Modelo de Acuerdo son, en gran medida, los mismos.

14. Medidas para reunir la información

52. La información solicitada puede estar ya a disposición de la administración tributaria de la parte requerida o se pueden requerir la adopción de medidas especiales para reunir la información. Cuál/es es/son la/s medida/s más apropiada/s para reunir la información en un caso particular, dependerá de los hechos y circunstancias relevantes de cada caso. Las medidas para reunir la información pueden incluir los siguientes tipos, siempre y cuando dichas medidas sean conformes con la práctica administrativa y las leyes de la parte requerida:

- Interrogar a una persona que puede tener conocimiento de la información o que puede estar en posesión, tener la custodia o el control de la información.
- Cuando la cooperación no se pueda obtener de forma voluntaria, requerir a la persona para que comparezca a una hora y en un lugar determinado para tomarle declaración.
- Cuando la persona no comparezca a la hora y en el lugar determinado, adoptar las medidas adecuadas para obligar a dicha persona a que comparezca.
- Exigir la exhibición de libros, papeles, registros y otros elementos materiales.
- Interrogar a la persona que elaboró los libros, papeles, registros u otra propiedad material, sobre la finalidad por la que han sido conservados y la manera en que han sido conservados.

información

⁴² Como ya ha sido mencionado, en la nota a pie de página correspondiente, el Modelo del Convenio utiliza el “enfoque de la reciprocidad” que implica que los dos países poseen sistemas de imposición directa. Esta hipótesis no es válida en relación con el Modelo de Acuerdo, el cual fue desarrollado para permitir usarlo incluso en situaciones en las que una de las partes no tiene sistema de imposición directa. En este caso, el “enfoque de la reciprocidad” no puede aplicarse porque un país sin un sistema de imposición directa no tendría una “normal práctica administrativa (de la administración tributaria)” y ninguna información podría ser obtenible” con fines tributarios nacionales en un país en el que no se impone ningún tributo.

⁴³ Véase el artículo 26, párrafos 4 y 5 del Modelo del Convenio y el artículo 5, párrafo 2 y 4 del Modelo de Acuerdo.

⁴⁴ Véase el artículo 26, párrafo 5 del Modelo del Convenio y el artículo 5 4) b) del Modelo de Acuerdo.

- Tomar juramento a la persona que de testimonio que haya elaborado los libros, papeles, registros y otros elementos materiales.
- Conseguir acceso a los locales y las órdenes de registro, con la finalidad de localizar y acceder a los registros u otros elementos materiales para su examen.
- Obtener copias autenticadas de los libros, papeles, registros o de otros elementos materiales.
- Permitir que la autoridad competente del Estado requirente formule preguntas escritas a las cuales sean invitadas a responder las personas que presten testimonio o que hayan elaborado los libros u elementos materiales.

15. Derechos y garantías procedimentales.

53. La legislación nacional de cada país contiene una gran variedad de derechos y garantías para las personas afectadas por las medidas sobre captación de información y, de forma más general, por el intercambio de información. Tales derechos y garantías incluyen las normas sobre notificación, el derecho de recurrir el intercambio de información a partir de la notificación, o el derecho a impugnar las medidas adoptadas para reunir la información por la parte requerida.

54. En determinadas circunstancias, algunos de los países miembros de la OCDE deben notificar el intercambio de información al contribuyente objeto del requerimiento y/o a la persona que provee la información. Para la persona notificada, esto puede constituir un mero derecho a ser informada del intercambio, un derecho a ser consultada e, incluso, un derecho a impugnar el intercambio. Algunos países dispensan estos requisitos de notificación en los casos de fraude fiscal o posponen su notificación hasta después del intercambio. En algunos casos, la obligación a notificar queda dispensada si un tribunal federal determina que la notificación pondría en serio peligro la investigación. Las autoridades competentes, por tanto, deben indicar en sus solicitudes si existe sospecha de fraude y si quieren que se evite la notificación. En los países en los que se exige la notificación, los contribuyentes tienen generalmente el derecho a recurrir el intercambio de información. El derecho a la notificación no se aplica a los intercambios en materia de IVA entre los países miembros de la Unión Europea.⁴⁵

55. Teniendo en cuenta las posibles implicaciones que tales derechos y garantías pueden tener para el intercambio de información, las partes contratantes deben informarse mutuamente acerca de la legislación y la práctica administrativa en relación a la notificación (y cualquier otro derecho de procedimiento y garantía que pueda ser relevante) cuando concluyan un acuerdo de intercambio de información tributaria o un convenio de doble imposición, así como las modificaciones en la normativa relevante⁴⁶.

16. Confidencialidad de la información recibida.

56. Cualquier información recibida debe ser tratada de manera confidencial⁴⁷. El Modelo de Acuerdo establece que la información recibida puede ser revelada sólo a las personas o autoridades (incluyendo los tribunales de justicia y los órganos administrativos) afectados por la gravamen, recaudación y aplicación de los impuestos contemplados por el Acuerdo (incluyendo el enjuiciamiento o las decisiones

⁴⁵ Para más detalles, véase el módulo sobre perfiles nacionales.

⁴⁶ Véase igualmente el párrafo 14.1 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio.

⁴⁷ Véase el artículo 26, párrafo 2 del Modelo del Convenio, el artículo 8 del Modelo de Acuerdo, el artículo 22 del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria

en materia de apelaciones) y la información sólo puede ser usada para tales fines. La información no puede ser revelada a ninguna otra persona o jurisdicción distinta, sin el expreso consentimiento escrito de la autoridad competente de la parte requerida.

57. Con respecto a las normas de sobre divulgación de la información, el Modelo de Convenio Tributario difiere en algunos aspectos del Modelo de Acuerdo. En primer lugar, el Modelo de Convenio Tributario permite su divulgación a las autoridades supervisoras⁴⁸. Las autoridades supervisoras son las autoridades que ejercen las labores generales de supervisión de las autoridades al cargo de la administración y de la aplicación de la normativa fiscal, como una parte de la administración general del gobierno de las partes contratantes⁴⁹. En segundo lugar, el Modelo de Convenio Tributario no permite la divulgación a ninguna otra persona, entidad, autoridad o jurisdicción mientras que el Modelo de Acuerdo permite tal revelación si se proporciona una expresa autorización escrita por la autoridad competente de la parte requerida. Finalmente, mientras que ambos, el Modelo de Acuerdo y el Modelo de Convenio Tributario, requieren que la información sea mantenida confidencial y establecen expresamente las personas que pueden tener acceso a la información, el Modelo de Convenio Tributario contiene el requisito adicional de que la información debe ser tratada “como secreta, del mismo modo que lo sería la información obtenida bajo las leyes nacionales”⁵⁰. Sin embargo, dado que el Modelo de Acuerdo y el Modelo de Convenio Tributario especifican a quiénes se puede revelar la información (asegurando de este modo un estándar mínimo de confidencialidad), debería haber en la práctica pequeñas diferencias entre las dos formulaciones.

58. En virtud de la normativa de algunos países, se pueden aplicar normas de procedimiento especial a información de carácter sensible. Por ejemplo, en relación con el suministro de información bancaria, Hungría requiere que la autoridad competente requiriente firme una declaración confirmando el trato confidencial de la información proporcionada por Hungría.

59. Las normas de confidencialidad se aplican a todos los tipos de información, incluyendo la información proporcionada en una solicitud y la información transmitida en la contestación a una solicitud. Si las disposiciones sobre confidencialidad en la legislación de un estado contratante son más restrictivas que en el Modelo de Acuerdo y en el Modelo de Convenio Tributario, entonces las disposiciones de estos dos instrumentos no tendrán efecto. Sin embargo, si las normas nacionales tienen un alcance mayor, las disposiciones sobre confidencialidad impondrán una restricción al uso de la información recibida del extranjero. Las autoridades locales tienen la obligación de dirigirse a sus autoridades competentes por cualquier asunto que pueda surgir en relación a la divulgación de la información recibida.

60. La información recibida puede ser también comunicada al contribuyente, su apoderado o a un testigo. Sin embargo, si bien dicha divulgación está permitida, no es obligatoria. De hecho, la revelación al contribuyente o a su apoderado puede plantear problemas en algunos casos, como por ejemplo, cuando la información es proporcionada de manera confidencial y la fuente de la información puede tener un interés legítimo en no revelarla al contribuyente. De modo similar, las autoridades competentes pueden querer mantener confidencial la correspondencia en relación con cualquier información intercambiada.

⁴⁸ Este es un cambio respecto de anteriores versiones del artículo 26. En las versiones previas del artículo 26 la información no podría ser divulgada a las autoridades supervisoras.

⁴⁹ Véase los párrafos 12 y 12.1 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio.

⁵⁰ Una vez más, debe recordarse que el Modelo de Acuerdo fue desarrollado para su uso en situaciones en las que también una de las partes contratantes no tiene sistema de imposición directa. En los casos en los que un país no tiene sistema fiscal, es improbable que tenga normas domésticas en materia de secreto fiscal y, por tanto, la referencia no tendría ningún significado.

La autoridad competente que suministra la información debe, por tanto, indicar si hay cualquier objeción a la divulgación de todo o parte de la información suministrada (incluyendo cualquier correspondencia relacionada) al contribuyente, a su apoderado o a un testigo. En los casos necesarios, las autoridades competentes deben abordar la cuestión con vistas a encontrar una solución mutuamente aceptable.

61. En la medida que la información puede ser comunicada al contribuyente o a su apoderado, ésta también puede ser revelada a cualquier autoridad gubernamental o judicial encargada de decidir si la información debería entregarse al contribuyente⁵¹. Este caso se puede dar en países en los que las autoridades le han denegado a un contribuyente el acceso a su expediente, y el contribuyente ha recurrido la decisión, a fin de que sea revisada por un órgano de apelación. Lógicamente, este órgano tiene que acceder a la información con la finalidad de emitir su decisión.

62. Muchos países tienen legislación que contempla la divulgación de la información o que permite el acceso a documentos y archivos gubernamentales. Las disposiciones de confidencialidad contenidas en los instrumentos para el intercambio de información están destinadas a primar sobre cualquier normativa nacional que permita la divulgación a las personas no referidas en las disposiciones sobre confidencialidad⁵². Cualquier país que no pueda adherirse a este principio y que esté involucrado en la negociación de tratados, debe poner este punto en conocimiento de la otra parte contratante. Si este hecho surge como resultado de una decisión judicial, o de un ulterior cambio en la legislación, las autoridades competentes deben informar a las otras autoridades competentes lo antes posible. Hay que tener presente que las disposiciones sobre confidencialidad de los tratados de doble imposición crean obligaciones de derecho internacional. Cualquier persona que deba entregar información en virtud de la aplicación de un convenio tributario de doble imposición o un acuerdo sobre intercambio de información debe consultar con su autoridad competente, quien, a su vez, puede informar a la autoridad competente que suministró la información.

17. El uso de la información para otros fines.

63. La información intercambiada no puede ser usada para otros fines que aquéllos para los cuales ha sido intercambiada. Por tanto, de acuerdo con el Modelo de Convenio Tributario y el Modelo de Acuerdo, la información no puede ser usada con fines distintos a los fiscales. Por ejemplo, la información fiscal obtenida de acuerdo con el Modelo de Convenio Tributario y en el Modelo de Acuerdo no puede ser utilizada para la persecución de delitos distintos de los fiscales. Si la información puede tener un valor para la parte receptora con otros fines, se debe recurrir a los instrumentos específicamente designados para tal propósito, por ejemplo, el tratado de asistencia judicial. En caso de duda acerca de si la información suministrada por una autoridad competente extranjera puede ser usada para otro fin que el cubierto por el instrumento bajo en cual ha sido provista, las autoridades locales deben siempre consultar a la autoridad competente.

64. Algunos países, sin embargo, requieren que la información sea compartida con otras autoridades legales y judiciales encargadas de asuntos tales como el blanqueo de capitales, la corrupción o la financiación del terrorismo. Como resultado de ello, estos países pueden querer incluir redacciones específicas en sus convenios bilaterales para permitir compartir la información recibida en los términos

⁵¹ Véase el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio. La versión precedente de los Comentarios al artículo 26 no contenía tal aclaración. Sin embargo, la modificación no pretende introducir ningún cambio de fondo.

⁵² El párrafo 12 de los Comentarios al artículo 26 del Modelo del Convenio clarifica de forma expresa este punto.

de un acuerdo de intercambio de información con tales autoridades. El Comentario del Modelo de Convenio Tributario ofrece diversas redacciones que pueden ser utilizadas a tal fin.⁵³

18. El coste del intercambio de información.

65. La cuestión del coste del intercambio de información está específicamente tratada en el artículo 13 del Modelo de Acuerdo. El Comentario de acompañamiento (véase párrafos 98 y 99) desarrolla los métodos y las aproximaciones que las partes contratantes pueden utilizar para repartir los costes relacionados con el intercambio de información. En la práctica, numerosos acuerdos sobre intercambio de información establecen una distinción entre los costes ordinarios y los extraordinarios⁵⁴. Asimismo, asignan la responsabilidad de asumir los costes ordinarios a la parte requerida, pero requieren que la parte requirente asuma los costes extraordinarios. Los “costes extraordinarios” cubren, por ejemplo, los costes incurridos cuando se haya instando un procedimiento especial por parte del país requirente, los costes incurridos por una tercera parte para la obtención de la información a favor de la parte requerida (por ejemplo, información bancaria), o, los costes suplementarios de expertos, intérpretes o traductores en los casos en que sean necesarios, por ejemplo, para dilucidar el caso o traducir los documentos de acompañamiento, o los daños que la parte requerida se haya visto obligada a pagar al contribuyente, como consecuencia de las medidas adoptadas para atender el requerimiento de la parte requirente. Otros acuerdos de intercambio de información establecen una distinción entre los costes directos y los indirectos, y requieren que la parte requirente asuma todos los costes directos.

66. El Modelo de Convenio Tributario no contiene una disposición sobre costes y cualquier asunto que pueda surgir en relación con los costes debe ser tratado por las autoridades competentes. En la práctica, cuando los costes son extraordinariamente altos, los países parecen estar dispuestos a encontrar soluciones prácticas. Hay ejemplos en los que la parte requirente se ha ofrecido a asumir los costes de traducción y certificación de las copias o ha facilitado mano de obra y a la otra parte contratante, para reducir la carga de la parte requerida. En estos casos, podría ser interesante considerar -suponiendo que la legislación doméstica así lo prevea - la presencia de inspectores fiscales, como parte de una “comprobación fiscal en el exterior”, con la finalidad de reducir los costes de la parte requerida. En cualquier caso, es importante que este asunto sea tratado en una fase inicial para encontrar una solución a tiempo y que sea eficiente a efectos de costes.

19. El uso del Número de Identificación Fiscal (NIFs)

67. La mayoría de los países miembros de la OCDE atribuyen un número de Número de Identificación Fiscal (NIFs) a sus contribuyentes residentes y algunos países también atribuyen NIFs a no residentes en determinadas circunstancias. En 1997 el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación sobre el uso de los NIFs en el contexto internacional (C (1997)39/FINAL). Los NIFs son usados para identificar a los contribuyentes y son clave en los programas automatizados de enlace información. El conocimiento de los NIFs puede ser de utilidad para el procesamiento de la información recibida automáticamente de otra parte contratante. El suministro de los NIFs es también importante cuando se formule o se responda una solicitud de información, así como cuando se provea información de forma espontánea, en la medida que facilitará la rápida identificación del contribuyente. En consecuencia, cuando el suministro de los NIFs

⁵³ Véase el párrafo 12.3 de los Comentarios del artículo 26 del Modelo del Convenio. Téngase en cuenta que el artículo 22, párrafo 4 del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria contiene una formulación análoga.

⁵⁴ Este enfoque también se encuentra en el artículo 26 del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria

sea legalmente posible, los funcionarios tributarios deben comunicarlos a la autoridad competente cuando efectúen una solicitud o transmitan información (ambos NIFs, el del país de la fuente y el del país de residencia, si son conocidos).