

# Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

---



MODELO DE ACUERDO DE INTERCAMBIO DE  
INFORMACIONES TRIBUTARIAS DEL CIAT

# **MODELO DE ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS DEL CIAT**

## **PREAMBULO**

### **EL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT**

#### **CONSIDERANDO**

1. Que la cooperación entre los países constituye un elemento fundamental en la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión tributarias, en el marco de la estrecha colaboración que requiere el desarrollo de las relaciones económicas internacionales.
2. Que esta cooperación debe manifestarse en la voluntad común de evitar y controlar las prácticas de defraudación, evasión y elusión tributarias, en la asistencia y ayuda recíprocas, a fin de facilitar el cumplimiento de los objetivos fiscales nacionales, observando los principios básicos de equidad, respeto y beneficio mutuo que se deben los países.
3. Que el intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributarias y que un Acuerdo entre países con dichos fines, constituye un primer paso dentro de la asistencia mutua de las administraciones tributarias.
4. Que los acuerdos bilaterales o multilaterales sobre intercambio de información deben atender a beneficios recíprocos reales, teniendo en cuenta:
  - a) el tipo de relaciones económicas existentes entre los países contratantes;
  - b) la naturaleza de las conductas y prácticas de defraudación, evasión y elusión tributarias que se presentan en los mismos;
  - c) el desarrollo de las administraciones tributarias y las posibilidades prácticas de utilización del Acuerdo;
  - d) los efectos económicos y sociales del mismo

**HA APROBADO  
EL SIGUIENTE MODELO DE ACUERDO DE  
INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA**

**ARTICULO 1  
OBJETO Y AMBITO DE APLICACION DEL ACUERDO**

**1. OBJETO**

Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua para facilitar el intercambio de información en todas sus modalidades, incluyendo informaciones generales sobre ramos de actividad económica, fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el extranjero, que asegure la precisa determinación, liquidación y recaudación de los tributos comprendidos en el Acuerdo, a fin de prevenir y combatir dentro de sus respectivas jurisdicciones, el fraude, la evasión y la elusión tributarias, y establecer mejores fuentes de información en materia tributaria.

Para el cumplimiento del objeto del presente Acuerdo, los Estados contratantes se brindarán asistencia mutua. Dicha asistencia se prestará mediante el intercambio de información, las fiscalizaciones simultáneas y las fiscalizaciones en el extranjero autorizados conforme a los Artículos 4, 5 y 6.

**2. AMBITO DE APLICACION**

Para lograr los fines del presente Acuerdo, el intercambio de información se realizará independientemente de si la persona a la que se refiere la información, o en cuyo poder esté la misma, sea residente o nacional de los Estados contratantes.

**ARTICULO 2  
TRIBUTOS COMPRENDIDOS EN EL ACUERDO**

**1. TRIBUTOS COMPRENDIDOS**

El presente Acuerdo se aplicará a los siguientes tributos:

- a) En el caso del Estado A:
- b) En el caso del Estado B:
- c) En el caso del Estado C:

**2. TRIBUTOS IDENTICOS, SIMILARES, SUSTITUTIVOS O EN ADICION A LOS VIGENTES**

El presente Acuerdo se aplicará igualmente a todo tributo idéntico o similar establecido con posterioridad a la fecha de la firma del Acuerdo, o a tributos sustitutivos o en adición a los tributos vigentes. Las autoridades competentes de los

Estados contratantes se notificarán, con la frecuencia que acuerden, de todo cambio que ocurra en su legislación así como los fallos jurisprudenciales, que afecten las obligaciones de los Estados contratantes en los términos de este Acuerdo.

### **ARTICULO 3 DEFINICIONES**

#### **1. DEFINICIONES**

A los efectos del presente Acuerdo, se entenderá:

- a) Por autoridad competente:
  - (i) en el caso del Estado A:
  - (ii) en el caso del Estado B:
  - (iii) en el caso del Estado C:
  
- b) Por nacional, todo ciudadano y toda persona jurídica o cualquier otro ente colectivo, cuya existencia se derive de las leyes vigentes en cada uno de los Estados contratantes.
  
- c) Por persona, toda persona física, jurídica, o cualquier otro ente colectivo, de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante.
  
- d) Por tributo, todo tributo al que se aplique el Acuerdo.
  
- d) Por información, todo dato o declaración, cualquiera sea la forma que revista y que sea relevante o esencial para la administración y aplicación de los tributos comprendidos en el presente Acuerdo, incluyendo entre otros:
  - i) el testimonio de personas físicas
  - ii) los documentos, registros o bienes tangibles que están en posesión de una persona o de un Estado contratante, y
  - iii) dictámenes periciales, conceptos técnicos, valoraciones y certificaciones.
  
- e) Por Estado requirente se entenderá el Estado contratante que solicita o recibe la información; y por Estado requerido se entenderá el Estado contratante que facilita o al que se solicita proporcione la información.

#### **2. TERMINOS NO DEFINIDOS**

Cualquier término no definido en el presente Acuerdo, tendrá el significado que le atribuya la legislación de los Estados contratantes relativa a los tributos objeto del mismo, a menos que el contexto exija otra interpretación, o que las autoridades

competentes acuerden darle un significado común con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 7.

## **ARTICULO 4 INTERCAMBIO DE INFORMACION**

### **1. OBJETO DEL INTERCAMBIO**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán información para administrar y hacer cumplir sus leyes nacionales relativas a los tributos comprendidos en el presente Acuerdo, incluida la información para la determinación, liquidación y recaudación de dichos tributos, para el cobro y la ejecución de créditos tributarios, para la investigación o persecución de presuntos delitos tributarios e infracciones a las leyes y reglamentos tributarios.

### **2. NORMAS QUE RIGEN EL INTERCAMBIO DE INFORMACION**

Las leyes o prácticas del Estado requerido relativas a la obtención y divulgación de los tipos de información a que se refiere este Acuerdo, no impedirán ni afectarán las acciones apropiadas de la autoridad competente del Estado requerido para obtener y proporcionar información:

- a) de parte de entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios.
- b) con respecto a la identificación de los accionistas o socios de una persona jurídica u otro ente colectivo, o
- c) en poder de la Administración Tributaria

### **3. INFORMACION HABITUAL O AUTOMATICA**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes se transmitirán mutuamente información de manera habitual o automática sobre:

.....  
.....

y cualquier otro tipo de información que acuerden. Las autoridades competentes determinarán la forma, el idioma y los procedimientos que se aplicarán para llevar a cabo el intercambio de dicha información.

### **4. INFORMACION ESPONTANEA**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes se transmitirán mutuamente información de manera espontánea, siempre que en el curso de sus propias actividades haya llegado al conocimiento de uno de ellos, información que

pueda ser relevante y de considerable influencia para el logro de los fines mencionados en el numeral 1 de este Artículo. Las autoridades competentes determinarán la información que se intercambiarán, estableciendo la forma e idioma en que será transmitida.

## **5. INFORMACION ESPECIFICA**

La autoridad competente del Estado requerido, facilitará información previa solicitud específica de la autoridad competente del Estado requirente, para los fines mencionados en el numeral 1 de este Artículo. Cuando la información que pueda obtenerse en los archivos fiscales del Estado requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la solicitud, dicho Estado tomará las medidas permitidas por su propia legislación, incluidas las de carácter coercitivo, para facilitar al Estado requirente la información solicitada, tales como:

- a) examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles, que puedan ser pertinentes o esenciales para la investigación;
- b) interrogar a toda persona que tenga conocimiento o que esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser pertinente o esencial para la investigación.
- c) obligar, de acuerdo con su propia legislación, a toda persona que tenga conocimiento, o que esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser pertinente o esencial para la investigación, a comparecer en fecha y lugar determinados, prestar declaración, y presentar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles.

## **6. ACCIONES DEL ESTADO REQUERIDO PARA LA ATENCION DE UNA SOLICITUD ESPECIFICA**

Cuando un Estado contratante solicita información con arreglo a lo dispuesto en el numeral anterior, el Estado requerido la obtendrá y facilitará en la misma forma en que lo haría si el tributo del Estado requirente fuera el tributo del Estado requerido y hubiera sido establecido por este último.

De solicitarlo específicamente la autoridad competente del Estado requirente, el Estado requerido deberá observar los siguientes procedimientos y formas para prestar la información solicitada:

En el caso de informaciones requeridas por el Estado A:

- a) indicará la fecha y lugar para recibir la declaración o para la presentación de libros, documentos, registros y otros bienes tangibles;
- b) tomará juramento a la persona que presta declaración o presenta los libros, documentos, registros y otros bienes tangibles;

- c) permitirá la presencia de aquellas personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesadas o afectadas en la ejecución de la solicitud. Dichas personas podrán hacerse acompañar de sus abogados;
- d) ofrecerá a las personas a quienes se permita estar presentes, la oportunidad de interrogar a través de la autoridad que practique la diligencia, a la persona que presta declaración o presenta libros, documentos, registros y otros bienes tangibles;
- e) obtendrá para su examen, sin alterarlos, los originales de libros, documentos, registros y otros bienes tangibles;
- f) obtendrá o presentará copias auténticas de documentos originales (incluidos libros, documentos, declaraciones y registros);
- g) determinará la autenticidad de los libros, documentos, registros y otros bienes tangibles presentados;
- h) interrogará a la persona que presenta libros, documentos, registros y otros bienes tangibles acerca del propósito para el cual el material presentado se conserva o se conservó, y la manera en que ésta se lleva o se llevó a cabo;
- i) permitirá a la autoridad competente del Estado requirente, que presente preguntas por escrito para ser respondidas por la persona que presta declaración o presenta los libros, documentos, registros y otros bienes tangibles;
- j) realizará toda otra acción que no contravenga a las leyes ni esté en desacuerdo con las prácticas administrativas del Estado requerido; y
- k) certificará que se siguieron los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado requirente, o que los procedimientos solicitados no pudieron seguirse, con una explicación de los motivos para ello.
- l) .....

En el caso de informaciones requeridas por el Estado B:

.....

En el caso de informaciones requeridas por el Estado C:

.....

## **7. LIMITACIONES A LA TRANSMISION DE INFORMACION**

El intercambio de información a que se refiere este Acuerdo no obliga a los Estados contratantes a:

- a) facilitar información cuya divulgación sería contraria al orden público;
- b) adoptar medidas administrativas que vayan en contra de sus respectivas leyes o reglamentos, observado lo establecido en el numeral 2 de este artículo;
- c) facilitar determinadas informaciones que no se pueden obtener con arreglo a sus respectivas leyes o reglamentos observado lo establecido en el numeral 2 de este artículo; y
- d) facilitar información solicitada por el Estado requirente para administrar o aplicar una disposición de la ley tributaria del Estado requirente, o un requisito relativo a dicha disposición, que discrimine contra un nacional del Estado requerido. Se considerará que una disposición de la ley tributaria o un requisito relativo a ella, discrimina contra un nacional del Estado requerido, cuando es más gravosa con respecto a un nacional del Estado requerido que contra un nacional del Estado requirente en igualdad de circunstancias.

## **8. NORMAS PARA EJECUTAR UNA SOLICITUD**

Salvo lo dispuesto en el numeral 7 de este Artículo, las disposiciones de los numerales anteriores se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado contratante la obligación de utilizar todos los medios legales y desplegar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. El Estado requerido actuará con la máxima diligencia no debiendo exceder para su respuesta el plazo de..... días a contar del de la recepción de la solicitud. En caso de imposibilidad del cumplimiento del plazo para la respuesta, de dificultad para obtener las informaciones o de rehusarse a prestarlas, la autoridad competente del Estado requerido deberá informarlo a la autoridad competente del Estado requirente, indicando la fecha presumible en que la respuesta podría ser enviada, la naturaleza de los obstáculos o las razones para rehusarse a prestar la informaciones solicitadas, según corresponda.

## **9. USO DE LA INFORMACION RECIBIDA**

Toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de igual modo que la información obtenida en virtud de las leyes nacionales de aquel Estado, o conforme a las condiciones de confidencialidad aplicables en la jurisdicción del Estado que la suministra, si tales condiciones son más restrictivas y solamente se revelará a personas o autoridades del Estado requirente, incluidos órganos judiciales y administrativos, que participen en la determinación, liquidación, recaudación, y



administración de los tributos objeto del presente Acuerdo, en el cobro de créditos fiscales derivados de tales tributos, en la aplicación de las leyes tributarias, en la persecución de delitos tributarios o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos tributos, así como en la supervisión de todo lo anterior. Dichas personas o autoridades deberán usar la información únicamente para propósitos tributarios y podrán revelarla en procesos judiciales públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales del Estado requirente, en relación con esas materias.

#### **10. VALIDEZ LEGAL DE LA INFORMACION RECIBIDA**

La información obtenida a través de este Acuerdo se tendrá como cierta con el solo hecho de su recepción por el Estado requirente, salvo prueba en contrario del interesado.

### **ARTICULO 5 FISCALIZACION SIMULTANEA**

#### **1. OBJETO DE LA FISCALIZACIÓN SIMULTANEA**

Para los fines de este Acuerdo, una fiscalización simultánea de tributos significa un arreglo entre dos o más Estados contratantes para fiscalizar simultáneamente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de una persona o personas en las cuales posean un interés común o conexo, a fin de intercambiar cualquier información relevante que obtengan de esa manera.

#### **2. SELECCION DE CASOS Y PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACION**

La autoridad competente de un Estado contratante podrá consultar a la de otro u otros estados contratantes a fin de determinar los casos y procedimientos para las fiscalizaciones simultáneas de tributos. El o los Estados contratantes consultados decidirán si desean participar o no en una específica fiscalización simultánea. No obstante, ninguno de los países está obligado a cooperar con todas las fiscalizaciones simultáneas propuestas por otro país.

#### **3. SELECCION DEL SECTOR Y PERIODO A FISCALIZAR**

Los representantes designados por los países conforme a lo dispuesto en el numeral 4 de este artículo, de común acuerdo, definirán el sector y el período de fiscalización para el caso específico seleccionado.

#### **4. ADHESION A LA FISCALIZACION**

Una vez que la Autoridad Competente de un Estado contratante reciba de otro Estado contratante una propuesta sobre la realización de una fiscalización simultánea y decida aceptarla, suministrará su adhesión por escrito designando un representante de su país para dirigir la fiscalización. Después de recibida la

adhesión de las autoridades competentes aceptantes, también la autoridad competente proponente designará por escrito un representante.

## **5. INTERRUPCION DE UNA FISCALIZACION SIMULTANEA**

Si uno de los dos Estados llega a la conclusión de que una fiscalización simultánea resulta inconducente, podrá retirarse de la fiscalización notificando su retiro al o a los otros Estados participantes.

## **ARTICULO 6 FISCALIZACIONES EN EL EXTRANJERO**

1. A requerimiento de la Autoridad Competente del Estado solicitante, la Autoridad Competente del Estado requerido podrá permitir a representantes de la Autoridad Competente del Estado solicitante, estar presente en la parte apropiada de una fiscalización tributaria en el Estado requerido.
2. Si la solicitud es aceptada, la Autoridad Competente del Estado requerido notificará, tan pronto como sea posible, a la Autoridad Competente del Estado solicitante acerca de la hora y lugar de la fiscalización, la autoridad o funcionario designado para llevar a cabo la fiscalización y los procedimientos y condiciones exigidos por el Estado requerido para conducir la fiscalización.

## **ARTICULO 7 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO**

### **1. INTERPRETACION Y APLICACION DEL ACUERDO**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo toda dificultad o duda suscitada por la interpretación o aplicación del presente Acuerdo. En particular, las autoridades competentes podrán convenir en dar un significado común a un término.

### **2. COMUNICACION DIRECTA DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente para el cumplimiento de lo estipulado en el presente Acuerdo.

**ARTICULO 8  
COSTOS**

**1. COSTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS**

Salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes de los Estados contratantes, los costos ordinarios ocasionados por la ejecución de este Acuerdo serán sufragados por el Estado requerido y los costos extraordinarios serán sufragados por el Estado requirente.

**2. DETERMINACION DE COSTOS EXTRAORDINARIO**

Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán de mutuo acuerdo cuando un costo es extraordinario.

**ARTICULO 9  
ENTRADA EN VIGOR**

.....

**ARTICULO 10  
DENUNCIA**

1. Cualquiera de los Estados contratantes podrá, en cualquier momento, denunciar este Acuerdo por medio de una notificación dirigida al otro o a los otros Estados contratantes.
2. Tal denuncia entrará en vigor el primer día del mes siguiente al vencimiento de un período de tres meses luego de la fecha de recibo de la notificación por el otro o los otros Estados contratantes.

COMENTARIOS AL MODELO DE ACUERDO DE INTERCAMBIO DE  
INFORMACIONES TRIBUTARIAS (VERSIÓN APROBADA POR LA 35ª ASAMBLEA  
GENERAL DEL CIAT EL 03-04-2001)

INTRODUCCION

*La lucha contra el fraude, la evasión y las prácticas elusivas fiscales siempre ha sido uno de los aspectos más complejos enfrentados por las administraciones tributarias nacionales. Aun más importante es la necesidad de dependencia continua en los recursos requeridos para afrontar, con mayores niveles de conocimiento actualizado y entrenamiento, los vertiginosos cambios que presenta la actividad económica, interna y externa, como consecuencia de los avances de la tecnología de las comunicaciones.*

*En tal sentido, los países de mayor desarrollo económico relativo, aun cuando las administraciones fiscales pueden estar a la zaga de las incesantes modificaciones que se verifican en los respectivos contextos socioeconómicos, se han preocupado por facilitar a las administraciones fiscales los medios necesarios para mantener una adecuada relación con las referidas modificaciones. En cambio, en el caso de la generalidad de los países en desarrollo las administraciones no vienen acompañando satisfactoriamente las modificaciones que se observan en la economía internacional.*

*La intensidad de las relaciones económicas bilaterales y multilaterales entre los países desarrollados han contribuido a establecer sólidas relaciones de trabajo en el campo fiscal, significando ello que los fiscos de tales países presentan un creciente nivel de comunicación y cooperación que les permite controlar a los contribuyentes que llevan a cabo actividades en diversas jurisdicciones tributarias nacionales. En cambio, los fiscos de los países en desarrollo, en general, no han seguido los mismos lineamientos no obstante el crecimiento de las inversiones directas, de su participación en el comercio internacional y en los pagos por prestaciones tecnológicas y financieras externas, operados en esos países.*

*La creciente interdependencia de las naciones, producto de la mundialización económica, ofrece una nueva oportunidad para que los fiscos de ambas categorías de países, en el marco de una decidida cooperación gubernamental, convengan programas de apoyo y asistencia administrativa que permitan, básicamente, a los países en desarrollo alcanzar una mayor eficiencia en objetivos de cumplimiento de sus administraciones de impuestos, así como también intercambiar aquella información necesaria para combatir, de manera más efectiva, el fraude, la evasión y/o la elusión fiscal interna e internacional.*

*Finalmente cabe concluir que a través de los Acuerdos de intercambio de informaciones tributarias las administraciones tributarias pueden obtener múltiples*

*beneficios, además de los ya señalados, como, por ejemplo, mejorar la recaudación proveniente de la mayor capacidad de fiscalización que esos Acuerdos le confieren, sea en forma directa o mediante el más amplio cumplimiento voluntario que esa mayor capacidad promueve, así como obtener conocimiento y experiencias respecto de los sistemas tributarios de otros Estados y de los mecanismos utilizados por los contribuyentes, a nivel internacional, para evitar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 1

*1. Este artículo describe el tipo de obligaciones de los Estados Contratantes al suscribir y ratificar, conforme a los procedimientos constitucionales o administrativos respectivos, un Acuerdo bilateral o multilateral de intercambio de información tributaria.*

### *Apartado 1*

*1. El apartado 1 establece que cada Estado Contratante signatario prestará asistencia mutua a los fines de asegurar la adecuada y correcta determinación y liquidación de los tributos a los que se aplica el Acuerdo. La asistencia mutua significa que las autoridades competentes, previstas en el artículo 3 del Acuerdo, se brindarán el apoyo recíproco que sea necesario para llevar a cabo el intercambio de información entre los Estados Contratantes de manera oportuna y precisa. La cuestión de la asistencia administrativa para la cobranza de impuestos no se plantea en los términos del Acuerdo, significando que ello podrá ser materia de un Acuerdo distinto, bilateral o multilateral, entre los Estados Contratantes.*

*2. Los Estados Contratantes podrán intercambiar información en todas sus modalidades, incluyendo intercambios de información habitual o automática, espontánea y específica. El artículo también prevé la posibilidad que los Estados Contratantes realicen fiscalizaciones simultáneas, esto es que las autoridades competentes, de manera concomitante y cada una en su propia jurisdicción nacional, inicien acciones de inspección relativas a un mismo contribuyente sobre actividades económicas o financieras, sobre registraciones vinculadas a las mismas y/o sobre manifestaciones de patrimonio, sea que se refieran a actos o bienes propios o a actos realizados con terceros o a bienes en poder de terceros con los que se presume existe cierta connivencia.*

*3. El apartado establece que los Estados Contratantes pueden considerar la realización de fiscalizaciones en el extranjero, esto es que los funcionarios tributarios pertenecientes a la autoridad competente de un Estado Contratante pueden desarrollar ciertas actividades de fiscalización en el otro Estado Contratante. Si bien algunos*

países pueden tener limitaciones internas para participar en fiscalizaciones en el exterior, el Grupo de Trabajo consideró conveniente estipular alguna forma de asistencia para aquellos Estados Contratantes que deseen realizar fiscalizaciones.

4. Las cuestiones abordadas en el Acuerdo no se proponen limitar ni agotar todas las posibilidades que los Estados Contratantes decidan considerar en la negociación de dicho Acuerdo.

5. Por otra parte, se destaca, como objetivo del Acuerdo, que los Estados Contratantes persiguen el propósito de asegurarse la precisa determinación, liquidación y recaudación de los tributos especificados. Es decir, los Estados Contratantes asumen el compromiso y responsabilidad de intercambiar información entre ellos con la finalidad de que las autoridades competentes puedan prevenir y combatir dentro de sus jurisdicciones el fraude, la evasión y/o elusión fiscal estableciendo una base adecuada para la correcta aplicación de sus respectivas legislaciones internas.

6. Es indudable que la correcta determinación e ingreso del impuesto sobre rentas reales o valores ciertos o de plaza o de mercado de los bienes, en su caso, y la prevención del fraude, de la evasión y/o de la elusión fiscal requieren del conocimiento concreto de bases documentales o informes emanados de adecuadas fuentes de información y, precisamente, el intercambio en tal sentido entre las autoridades competentes de los Estados involucrados coadyuva a hacer más efectivos los correspondientes controles así como también a que las administraciones, cuando sea pertinente, practiquen los ajustes sobre bases ciertas.

## Apartado 2

1. La correcta determinación e ingreso del impuesto en cada jurisdicción fiscal nacional, así como su meta de prevenir y combatir el fraude, la evasión y/o la elusión fiscal, demanda que los Estados Contratantes involucrados en un Acuerdo, también puedan intercambiar información relacionada con el nacional o con la persona a la que las autoridades competentes fiscalizan respecto del cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, obtenidas de esas fiscalizaciones o que esté en su poder y que de alguna forma, implique una prueba o base documental necesaria para el control de las obligaciones de terceros y que pudiera ser de interés recibir o fuera solicitada por el otro Estado Contratante.

2. Bajo dicha circunstancia es posible que la información, propia o en poder de una persona, no se limite exclusivamente a las personas residentes o nacionales de los Estados Contratantes.

**CHILE, se reserva el derecho de no aplicar las cláusulas referidas a las fiscalizaciones en el extranjero (párrafo 1 del Artículo 1 y Artículo 6) puesto que ellos puede significar el ejercicio de facultades por parte de fiscalizadores extranjeros en el país más allá de las que actualmente consigna la ley chilena.**

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 2

### Apartado 1

1. Los tributos previstos en el Acuerdo deben ser objeto de una indicación expresa por parte de los Estados Contratantes por lógicas razones vinculadas a las obligaciones que asumen cada una de las autoridades competentes nacionales conforme al mismo. En general la enumeración taxativa, referida a los impuestos clasificados, de manera tradicional, como impuestos directos comprende tanto a los impuestos que recaen sobre las rentas de las personas físicas y jurídicas como, en su caso, a los tributos que se aplican sobre manifestaciones globales de patrimonio de uno o de ambos tipos de personas, ello sin perjuicio de que haga referencia también a otro tipo de tributos cuando las partes así lo estimen conveniente.

### Apartado 2

1. La consideración de la aplicación del Acuerdo a todo tributo idéntico o similar que se aplique en cualesquiera de los Estados Contratantes luego de su suscripción, constituye una fórmula adecuada para otorgar plena y constante vigencia al tratado bilateral o multilateral más allá de los cambios que pudieran producirse en la legislación tributaria interna, sea que el o los nuevos tributos reemplacen o no a los indicados en forma expresa en el Acuerdo.

2. El Acuerdo establecerá que cada Estado Contratante está obligado a notificar al otro Estado Contratante los cambios en su legislación o decisiones tributarias que pudieran cambiar o adversamente afectar los términos del Acuerdo negociado.

3. La comunicación, con la frecuencia que las partes convengan, de todo cambio que se produzca en la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes es amplia, ello sin perjuicio de que las partes acuerden restringirla previendo, por ejemplo, que la citada comunicación se refiera, exclusivamente, a los cambios importantes que se produzcan en la legislación de cada uno de los Estados Contratantes y que afecten los términos de tales convenios. Idéntico criterio podría aplicarse respecto no solo de los fallos judiciales pertinentes sino de los cambios interpretativos de las autoridades competentes, respecto de cuestiones que pudieran afectar las obligaciones de los Estados Contratantes.

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 3

1. Este artículo agrupa a una serie de disposiciones que tienen por objeto precisar el alcance de las expresiones o términos utilizados en el Acuerdo. Como agregado a

las comprendidas en el mismo, los Estados Contratantes pueden ampliar las definiciones cuando así lo estimen conveniente.

#### *Apartado 1*

1. *La definición de la expresión “autoridad competente”, contenida en el inciso a), tiene como finalidad precisar el organismo, la posición o persona con autoridad legal para cumplir con las disposiciones de este Acuerdo. El ordenamiento administrativo de los países es diverso, motivo por el cual el concepto de autoridad competente ya no tiene que ser aplicado a un organismo específico sino a quienes resultan ser sus titulares o a quienes desarrollan tareas en el campo de la fiscalización de los tributos comprendidos en el Acuerdo.*

2. *El término “nacional” tiene el alcance previsto en los comentarios del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), conforme a la versión condensada de septiembre de 1996. La definición del término “nacional” establece que el término se aplica a los individuos que posean la nacionalidad de un Estado Contratante. No se ha considerado necesario incluir en el texto del Acuerdo una definición más precisa de nacionalidad, dado que se ha interpretado que no es indispensable realizar un comentario especial sobre el significado y la aplicación de la palabra en cuestión. Resulta obvio que en la determinación del alcance que debe otorgarse a la expresión “nacional de un Estado Contratante” para el caso de las personas físicas, debe tomarse como referencia el sentido o alcance con que dicha expresión es usualmente utilizada así como las reglas que cada Estado establece respecto de la adquisición o la pérdida de la condición de nacional para tales personas.*

3. *El punto es más específico en lo referido a las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones. Para declarar que una persona jurídica, sociedad de personas o asociación es nacional de un Estado Contratante, se dispone que ello deriva de las leyes vigentes en el mismo asumiéndose las dificultades que a menudo se advierten.*

4. *La definición del término “persona”, a que alude el inciso c), es similar a la contenida en el Modelo de Acuerdo para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE, destacándose que ella no es exhaustiva y puede ser interpretada como que el término persona es utilizado en un sentido amplio. La definición de manera explícita menciona a los individuos, sociedades y otras asociaciones de personas. Conforme al sentido atribuido al término sociedad por la definición prevista en el Modelo antes indicado se considera que el término “persona” incluye a cualquier entidad que es tratada como una persona jurídica a los efectos fiscales.*

5. *Por su parte, en el inciso d), se establece que las referencias a la palabra “tributo” solo comprenderán a los que se indican expresamente en el Acuerdo o a los que resulten idénticos o similares y se establezcan en una fecha posterior a la de su*



*firma, sea por adición o reemplazo respecto de los que de manera taxativa se fijan en Artículo 2, apartado 1.*

*6. En el inciso e) se contempla la información que, en definitiva, los Estados Contratantes deben suministrarse conforme a los términos previstos en el Acuerdo. La información incluye a todo tipo de datos o declaraciones, con independencia de su forma, inclusive constantes en bases de datos o archivos electrónicos, que un Estado Contratante considere necesario o importante para la correcta aplicación de los tributos objeto del Acuerdo. En tal sentido, y a partir de la fecha de entrada en vigencia del Acuerdo, las autoridades competentes designadas en el Acuerdo podrán establecer los contactos oficiales para cumplir con todas las disposiciones sobre intercambio de información del Acuerdo.*

*7. Los aspectos indicados en el inciso e) son simplemente enunciativos puesto que los Estados Contratantes signatarios del Acuerdo están autorizados para intercambiar toda la información que consideren necesaria para cumplir con los fines de Acuerdo, inclusive datos estadísticos, estudios económico-tributarios y otras informaciones de carácter general.*

*8. El testimonio de personas físicas constituye un aspecto importante en el proceso de prevenir y combatir la evasión, el fraude y/o la elusión fiscal, sea que las personas estén directa o indirectamente involucradas en los hechos que han generado o pueden generar casos de fraude, evasión y/o elusión fiscal o que tengan algún conocimiento circunstancial de tales hechos, actividades o manipulación de datos o registros tendientes a configurarlos.*

*9. Por su parte, la documentación, los registros y otro tipo de elementos materiales constituyen usualmente los aspectos básicos en los que se asientan las tareas de auditoría, incluyendo las fiscales, ya que conforman los soportes principales de las tareas de control contable y, en su caso, tributario. Todas las transacciones que involucran a todas las personas naturales y jurídicas en una determinada jurisdicción fiscal nacional o que no reflejan en ella en forma adecuada el tipo de operación que se está llevando a cabo o el verdadero precio de la misma pueden ser verificadas a través del intercambio de información conforme al Acuerdo.*

*10. La posibilidad de que las autoridades competentes puedan contar, además, con dictámenes periciales, informes técnicos, valoraciones y certificaciones expedidas por los otros Estados Contratantes también facilita el control y producción de la prueba por la administración tributaria.*

## *Apartado 2*

*1. En este apartado, siguiendo la técnica del Modelo de la OCDE antes indicado, se establece una regla general de interpretación de las expresiones utilizadas en el*

*Acuerdo pero no definidas en el mismo. La circunstancia de adoptar un temperamento similar al del referido es positiva toda vez que, de manera implícita, se armonizan criterios y ello coadyuva a facilitar la aplicación de los Acuerdos que involucran a diversas jurisdicciones nacionales. Sin embargo, se presenta alguna dificultad respecto de la legislación que debe considerarse a los efectos de determinar el significado de la o de las expresiones no definidas en el Acuerdo, en el sentido de elegir la ley en vigor aplicable dado que ella puede referirse a la norma vigente al momento en el que se suscribe el Acuerdo o a la que rige en la oportunidad en la que se presenta la cuestión interpretativa.*

2. *El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluyó que la interpretación que prevalece es la de la norma vigente en el momento en el que se presenta la cuestión específica que da origen al pronunciamiento, destacándose que en 1995 procedió a modificar el Modelo antes citado a los fines de consignarlo de manera explícita. Por su parte, el Comité Especial de Redacción designado por el Grupo de Expertos en Cooperación Fiscal Internacional de las Naciones Unidas, en la reunión celebrada en Nueva York en el mes de diciembre de 1998, adoptó la nueva redacción del Modelo OCDE en el proyecto de Modelo de Acuerdo de las Naciones Unidas Para Evitar la Doble Tributación Internacional entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.*

3. *El presente apartado, asimismo, especifica que ello será aplicable únicamente si el contexto no requiere o exige una interpretación diferente. El contexto, se destaca en el punto pertinente de los comentarios del Modelo OCDE, es determinado en particular por la intención de los Estados Contratantes en oportunidad de suscribir el Acuerdo, así como también el significado que se otorga a la respectiva expresión en la legislación del otro Estado Contratante. Su redacción, además, permite a cada una de las autoridades competentes cierta flexibilidad.*

4. *La parte final del apartado establece que las autoridades competentes, sin perjuicio que el contexto exija una interpretación distinta al significado que una expresión pueda tener conforme a la legislación en vigor en los Estados Contratantes, pueden acordar un significado común a partir del procedimiento de Acuerdo mutuo previsto en el artículo 7 del Acuerdo.*

#### COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 4

1. *El artículo presenta características similares a las contenidas en el Modelo de la OCDE -artículo 26, apartado 1-. Los comentarios de la OCDE señalan que la regla principal del intercambio de información es la contenida en la primera parte del artículo.*

2. *En particular, en los aludidos comentarios se ofrecen algunos ejemplos que intentan aclarar el concepto contenido en las previsiones del artículo mencionado en el precedente apartado.*

### 3. *Aplicación de las leyes nacionales*

a) *Una empresa residente del estado A suministra bienes a una empresa independiente residente del estado B. El estado A desea conocer de parte del estado B que precio ha sido pagado por tales bienes en el estado B con el objeto de aplicar de manera correcta las disposiciones de su ley interna.*

b) *Una empresa residente del estado A vende bienes a través de una empresa residente en el estado C a una empresa residente en el estado B. Las empresas pueden o no estar vinculadas. No existe ningún Acuerdo entre los Estados A y C, así como tampoco entre los Estados B y C. Bajo el Acuerdo entre los Estados A y B, el estado A, con el propósito de asegurarse la correcta aplicación de las disposiciones previstas en su ley interna sobre los beneficios obtenidos por la empresa residente en su territorio, le requiere al estado B que le informe el precio que ha pagado por los bienes la empresa residente en el estado B.*

c) *El estado A, a los efectos de aplicar su impuesto a una empresa situada en su territorio, le solicita al estado B que le informe, bajo el Acuerdo entre A y B, acerca de los precios fijados por la empresa residente en el estado B, o un grupo de empresas residentes o situadas en el estado B con el que la empresa situada en el estado A no tiene contactos comerciales, a los efectos de permitirle cotejar los precios fijados por la empresa situada en el estado A por comparación directa, por ejemplo: precios fijados por una empresa o grupo de empresas que tienen una posición dominante.*

4. *El presente apartado contempla, además, el intercambio de información para facilitar el cobro y la ejecución de créditos tributarios, no así la asistencia para realizarlo. Se observa que este tipo de información se vincula en forma directa con la necesidad de conocer la situación económico-financiera del contribuyente a los fines de percibir impuestos previamente determinados. Es posible que un Estado Contratante pueda tener dificultades, en ciertos casos, para efectivizar el cobro de un impuesto comprendido en el Acuerdo, dado que el patrimonio del contribuyente no cubre la deuda fiscal. Bajo la sospecha que el mencionado contribuyente es titular de bienes ubicados en el otro Estado Contratante, el Estado acreedor puede solicitar este tipo de información.*

5. *También cabe considerar como información a intercambiar, datos generales sobre sectores económicos, ramas de actividad o tipo de contribuyentes, que puedan resultar de interés, para comparar el desempeño fiscal de esos sectores, ramas o tipo de contribuyentes en un país, respecto de lo observado en los otros países Contratantes. En general, este tipo de información se intercambia sobre la base de un programa de intercambio de información a nivel de toda la industria y no envuelve contribuyentes específicos.*

*Apartado 2*

1. *En el presente apartado se establece que las leyes o prácticas del Estado Requerido no pueden obstaculizar ni afectar las acciones que ese Estado Contratante pueda realizar para suministrar información al otro Estado Contratante. Los Estados Contratantes que negocien el Acuerdo deberán realizar un análisis meduloso de las implicaciones de esta cláusula, y la conveniencia de su adopción considerando el objetivo de prevenir el fraude, la evasión y/o la elusión fiscal.*

### *Apartado 3*

1. *En este apartado se especifica que los Estados Contratantes pueden suministrar ciertos tipos de información sobre una base rutinaria o automática y sin necesidad que la misma sea requerida. Los Estados Contratantes, conforme a las disposiciones del Acuerdo, definirán los aspectos sobre los que procederá el intercambio. Esta disposición no impide que un Estado Contratante demande en forma específica este tipo de información de no recibir la misma en forma automática o rutinaria.*

2. *Existe la posibilidad que los países tengan distintos grados de desarrollo. Por consiguiente, el intercambio de información puede tener un sesgo nítidamente unidireccional, en razón que la corriente de rentas opera desde el país receptor de las inversiones, de créditos y de tecnología hacia el país de mayor desarrollo económico relativo. Esta circunstancia implica que, en el caso de fuentes ordinarias de rentas, el país inversor cuente con la posibilidad de obtener información mientras que el país de inversión, en virtud de no exportar capitales por vías formales, solo puede recibir información de un muy reducido grupo de residentes locales que hayan tributado el impuesto a la renta en el otro Estado Contratante.*

3. *En una cantidad apreciable de casos, sin embargo, algunos residentes del Estado Contratante más pequeño suelen obtener rentas pasivas como producto de la colocación de ahorros, no siempre formalizados, en el sector financiero o bursátil de los Estados Contratantes de mayor desarrollo.*

4. *Algunos países no suministran información rutinaria o automática cuando las rentas pagadas a residentes del otro Estado Contratante se encuentran al margen de la tributación, sea que se trate de beneficios exentos o, en su caso, excluidos del ámbito de imposición. Precisamente, las mencionadas rentas pasivas, intereses o dividendos, suelen no estar gravadas. Los Estados Contratantes pueden incorporar en el intercambio de información rutinaria o automática a este último tipo de rentas no sujetas a tributación, a los fines de cumplir con los objetivos básicos del Acuerdo.*

5. *Además, existen algunos tipos de actividades o transacciones que justifican la transmisión rutinaria de información. Sobre el particular, suele brindarse información en los casos de apertura de sucursales o establecimientos de carácter permanente, de oficinas, así como también respecto de la constitución o liquidación de una empresa o de un trust o fideicomiso y de cierre o apertura de cuentas bancarias por parte de empresas. Asimismo, también es posible que se brinde información en el caso de*

*bienes recibidos por herencia, legado o donación o en el supuesto de la existencia de juicios testamentarios.*

6. *La capacidad administrativa, la eficacia de los procedimientos internos, los gastos que implica la obtención de la información y las fuentes de la misma son aspectos que deben ser correctamente ponderados al momento de establecer la extensión con que se podrá intercambiar información habitual o automática.*

7. *La parte final del apartado dispone que los Estados Contratantes establecerán los aspectos formales incluyendo, además, el idioma y los procedimientos que serán aplicables para intercambiar información. La estandarización de formularios, rutinas y procedimientos son cuestiones de carácter operativo que solo pueden ser fijadas por los organismos de aplicación del Acuerdo.*

#### *Apartado 4*

1. *La transmisión de este tipo de información, se refiere a aquella que los Estados Contratantes desean proporcionar de manera espontánea, y que obtenga uno de los Estados Contratantes en el curso de sus actividades de fiscalización o cumplimiento, que pueda ser pertinente para la obligación tributaria correcta en el otro Estado Contratante. La información puede consistir en detalles referidos a la situación particular de un residente o de operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones fiscales en el país receptor u otro tipo de transacciones o actividades que, de manera directa o indirecta, se relacionen con personas o empresas residentes en estos últimos países.*

2. *Son las propias autoridades las que deben determinar si este tipo de intercambio debe responder o no a directrices convencionales que lo regulen o si, por el contrario, es el propio país transmisor el que define cuando y como transmitir la información por él obtenida. Este es uno de los aspectos importantes en la relación entre países en desarrollo-países desarrollados, toda vez que permite a los países menos avanzados tomar conocimiento de información que no puede obtener por sus propios medios. Esta información debe ser asumida como una de las más importantes obligaciones del Acuerdo y no debería quedar a la mera discrecionalidad o conveniencia del Estado Contratante que toma conocimiento de las situaciones antes descritas.*

#### *Apartado 5*

1. *El Estado Requirente podrá efectuar una solicitud específica al otro estado, de información que supone puede ser obtenida por las autoridades competentes del Estado Requerido. En este caso la solicitud debe consignar detalles concretos o específicos respecto a la pertinencia en relación con el contribuyente específico que está siendo fiscalizado o investigado. Antes de realizar la solicitud, el Estado*

*Requiere debe recurrir a los procedimientos internos previstos en las normas domésticas vigentes y a sus propias prácticas administrativas hasta agotarlas, procurando cubrir todos los pasos exigidos por su propia legislación para obtener la información buscada.*

*2. En tanto la información no surja de los antecedentes en poder de la autoridad competente del Estado Requerido o la misma no sea suficiente, este último estará obligado, conforme a sus normas internas en vigor, incluyendo las de carácter coercitivo, a utilizar otros medios para facilitar la información.*

*3. Así el Estado Requerido deberá, entre otros aspectos, proceder al examen de libros, documentación, registros y todo otro tipo de elemento o soporte material que se consideren importantes para la investigación que se realiza. Además, se prevé la obligación, en su caso, de interrogar a toda persona que tenga conocimiento de las cuestiones bajo control o que tenga en su poder elementos o información relevantes u obligarla a comparecer en lugar y fecha determinados para prestar declaración o presentar los libros o documentos que se le requieran. Cabe destacar que, sin perjuicio de los claros objetivos previstos en el Modelo, los Estados Contratantes deberán, en oportunidad de encarar las negociaciones, analizar sus efectivas posibilidades de cumplir con las obligaciones antes comentadas o ajustar, en una primera fase, las disposiciones del Acuerdo para que el mismo sea efectivamente cumplido por las partes.*

#### *Apartado 6*

*1. Uno de los aspectos relevantes de un Acuerdo de intercambio de información lo constituye el compromiso de cada Estado Contratante de actuar con la misma diligencia para suministrar la información tal y como lo haría para el caso de fiscalizar sus propios impuestos. Este es un principio fundamental del intercambio de información en el que la cooperación mutua adquiere la condición de determinante. Los Estados Contratantes en un mundo cada vez más interrelacionado deben actuar en conjunto para poder fiscalizar a sus contribuyentes que desarrollan actividades u obtienen renta o detentan bienes en más de una jurisdicción nacional, a fin de percibir los impuestos previstos por sus legislaciones domésticas.*

*2. En el apartado que se considera se ha efectuado un detalle, a manera de ejemplo, de los procedimientos y formas que deben, en su caso, cumplir cada uno de los Estados Requeridos. Un modelo de Acuerdo, por definición, debe ofrecer los aspectos que se consideran básicos y fundamentales en una negociación, dejando a la etapa de las negociaciones aquellas cuestiones que las partes consideran más ajustadas a sus propias realidades administrativas y usuales. Los Estados Contratantes que negocian este tipo de Acuerdo podrán utilizar el esquema del Modelo adoptando algunos aspectos parciales o simplemente redefinir su redacción otorgándole un sentido más amplio y más acorde con las características de los respectivos países. En*

*síntesis, cabe reiterar que los procedimientos y formas enunciadas en el Modelo tienen un carácter sólo de ejemplo.*

#### *Apartado 7*

*1. Este apartado contiene ciertas limitaciones a la regla principal que promueve un amplio intercambio de informaciones entre las partes Contratantes.*

*2. Se considera necesario establecer una limitación respecto de la información que concierne a los intereses vitales del propio Estado Contratante. Así pues se establece que los Estados Contratantes no están obligados a suministrar información cuya divulgación puede ser contraria al orden público.*

*3. El Modelo de Acuerdo se aparta del Modelo de la OCDE, en virtud que se ha reducido la limitación que suelen imponerse los Estados Contratantes y que se relacionan con las prácticas administrativas o leyes internas vigentes, conforme a lo previsto en el apartado 2. Idéntico temperamento se ha previsto respecto de aquel tipo de información que no se puede obtener conforme a las leyes o reglamentos vigentes en un Estado Contratante puesto que se establece la excepción de lo dispuesto en el apartado 2. Finalmente, se ha eliminado la limitación de información referida al secreto industrial, comercial o profesional o a un proceso comercial*

*4. El objetivo de prevenir el fraude y combatir el fraude, la evasión y/o la elusión fiscal, y asegurar la correcta determinación de los impuestos, es un aspecto fundamental en el desarrollo de la actividad del Estado Contratante, que deviene de las lógicas demandas de cada una de las comunidades nacionales. Sin embargo, como se ha señalado, en oportunidad de negociar este tipo de Acuerdo deberán tomar en consideración si la reducción de las limitaciones a que alude el punto anterior resulta viable conforme a las restricciones impuestas por las prácticas administrativas, las leyes y normas referidas a secretos comerciales o profesionales.*

*5. Como aspecto adicional, dado que el Modelo de la OCDE antes mencionado impone una limitación expresa al suministro de información, cuando establece que un Estado Contratante no está obligado a facilitarla en los casos en que se revelen secretos de negocios o secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o procedimientos comerciales, cabe tomar en cuenta el análisis que al respecto se realiza en sus comentarios. En tal sentido, se señala que los secretos a que alude el inciso c) del apartado del artículo 26 no debieran ser considerados en un sentido muy amplio. Antes de invocar dicha disposición, un Estado Contratante debe sopesar con cuidado si los intereses del contribuyente justifican su aplicación. De lo contrario, es claro que una interpretación demasiado amplia puede, en muchos casos, tornar inefectiva el intercambio de información previsto en la Convención. Las observaciones realizadas en el punto 26 son de aplicación en este caso. El Estado Requerido, en lo relativo a la protección de los intereses de sus contribuyentes, tiene*

*cierto margen discrecional para no brindar la información requerida, pero si decide suministrar la misma el contribuyente no puede alegar que ha infringido las reglas del secreto. Queda a criterio de los Estados Contratantes la posibilidad de agregar mas amplias dispensas a la obligación de suministrar información de los rubros contemplados en el inciso c) antes mencionado en el presente apartado, por ejemplo, información protegida por previsiones referidas a la confidencialidad bancaria.*

*6. Se incluye finalmente, también como limitación, una cláusula de no discriminación, que libera de la obligación de prestar informaciones a un Estado Contratante, cuando ellas se destinen a administrar o aplicar disposiciones discriminatorias contra un nacional de ese estado.*

#### *Apartado 8*

*1. Con excepción de las limitaciones contenidas en el apartado anterior, cabe considerar que las disposiciones previas constituyen una imposición para el Estado Requerido que lo obliga a empeñar sus esfuerzos y a utilizar las vías legales necesarias para dar cumplimiento a una solicitud de otro Estado Contratante. Se ha señalado, en tal sentido, en comentarios previos que el Estado Requerido deberá actuar de la misma manera en que lo haría como si tratara de determinar y recaudar sus propios impuestos.*

*2. En el Modelo de Acuerdo se ha previsto la fijación de un plazo, que será acordado por las partes en la negociación, para la contestación de la solicitud enviada por el estado requirente, destacándose que en el supuesto de no cumplir con el plazo estipulado, por imposibilidad o dificultad para conseguir la información, o en el caso que se rehuse o niegue a suministrarla, la autoridad competente requerida debe comunicarlo a su contraparte del Estado Contratante requirente, dando las razones y, si corresponde, la fecha tentativa en que podrá brindar dicha información. El procedimiento previsto en el presente apartado tiene por finalidad que el Estado Requirente tome conocimiento en un plazo razonable de la imposibilidad de obtener la información solicitada o que ésta se le brindará pero en un plazo que le resulte excesivo e inoportuno, lo cual le permitirá en un tiempo razonable iniciar otras acciones sustitutivas de la respuesta a la información requerida.*

#### *Apartado 9*

*1. El presente apartado sigue los lineamientos previstos en el Modelo de la OCDE, razón por la cual se adoptan sus comentarios al respecto. La información que se obtenga solo puede ser develada a personas y autoridades involucradas en la determinación o recaudación de, en la ejecución o reclamo respecto de y en la decisión de los recursos sobre, los impuestos objeto del presente Acuerdo. Esto significa que las informaciones pueden comunicarse también al contribuyente, a su representante o a los testigos. La información recibida por un Estado Contratante solo puede ser utilizada,*



*por las personas o autoridades que la reciban, a los efectos previstos en el Acuerdo. Si el Estado Contratante que recibe la información considera que esta ofrece interés para otros fines distintos a los previstos en el Acuerdo, ese Estado Contratante no podrá utilizarla para esos otros fines, sino que tendrá que recurrir al uso de otros medios apropiados.*

*2. Bajo estas disposiciones, la información no puede ser develada a las autoridades que supervisen la administración general del Gobierno de un Estado Contratante, que no esté involucrada específicamente en las cuestiones fiscales. En las negociaciones, sin embargo, los Estados Contratantes pueden acordar la posibilidad de develar la información a tales áreas gubernamentales de supervisión. Este aspecto se vincula con la particular organización de gobierno de algún o algunos países y, en su caso, deberá ser objeto de especial atención en razón de que las autoridades de supervisión no desarrollan funciones en el ámbito del Poder Ejecutivo.*

*3. Como se ha expuesto, la información obtenida puede ser comunicada a las personas y autoridades antes mencionadas, pero de ello no se deduce que éstas puedan revelarlas en actuaciones judiciales públicas o en las decisiones en que aparezca el nombre del contribuyente. Sin embargo, la última oración del párrafo establece tal posibilidad. Cuando las informaciones son utilizadas en el curso de actuaciones judiciales públicas o en decisiones judiciales, haciéndose públicas de esa forma, es evidente que, desde ese momento, tales informaciones pueden citarse, a partir de los propios expedientes o decisiones judiciales, para fines distintos e incluso como posibles elementos de prueba. Pero esto no implica que las personas y autoridades mencionadas estén autorizadas a suministrar, previa petición, otras informaciones recibidas. Si uno o ambos de los Estados Contratantes se oponen a que la información se haga pública por vía judicial, o a que tales datos, cuando se hayan hecho públicos sean utilizados para otros fines, por no permitirse conforme al procedimiento normal de su legislación interna, deberán indicarlo expresamente en el Acuerdo.*

*4. En la cláusula nueve, se restringe la posibilidad de transmisión de la información recibida en virtud del Acuerdo a terceros, no obstante, si los Estados Contratantes que negocian el Acuerdo desean ampliar esa posibilidad siguiendo, por ejemplo, la solución adoptada en el Convenio del Consejo de Europa, podrán admitir que la información recibida, previa autorización de la autoridad competente del Estado Contratante que la proveyó, sea transmitida a otro órgano del Estado Requirente y/o, inclusive, a un tercer Estado signatario del Acuerdo, cuando se trate de convenios multilaterales.*

#### *Apartado 10*

*1. En el apartado 10 se contempla la condición que se le atribuye a la información que un Estado Contratante recibe de otro Estado Contratante, sea que la misma provenga de procedimientos de información automática, espontánea o en base a*

*solicitud específica. Al respecto, se establece que dicha información será considerada cierta o, en otros términos, “será válida”, salvo que el interesado, esto es la persona sujeta a investigación o fiscalización por parte del Estado Receptor, demuestre o pruebe lo contrario.*

*2. No todas las legislaciones admiten la inversión de la carga de la prueba en cabeza del contribuyente, razón por la cual se estima prudente que las partes, en oportunidad de la negociación de este tipo de Acuerdo específico, analicen en profundidad las implicaciones que conlleva la adopción de la cláusula a que alude el punto anterior.*

#### **RESERVAS AL ARTÍCULO 4**

**BARBADOS**, en relación con la Sección 7 de este Artículo, Barbados se reserva el derecho de no proporcionar información que revele cualquier secreto de negocios, empresarial, industrial, comercial o profesional o procedimiento comercial.

En relación con las Secciones 2 y 7 de este Artículo, Barbados se reserva el derecho de no aplicar las cláusulas antes mencionadas, cuando el suministro de información involucre la adopción de medidas administrativas o proporcionar información que sea contraria a su legislación o práctica administrativa, o la del otro Estado Contratante; e, igualmente, en relación con la sección 6, párrafos c) y d) de este Artículo, se reserva el derecho de admitir solamente a funcionarios de la Administración Tributaria del Estado Requirente, con previa autorización de la autoridad competente del mismo, para participar en las actividades estipuladas en los párrafos antes mencionados.

**BRASIL** en relación al apartado 2, literal a), de este artículo, desea precisar que en vista de que no obstante el Poder Ejecutivo haya obtenido autorización del Congreso para romper el secreto bancario sin intervención del Poder Judicial, se han presentado diversas acciones ante los tribunales demandando la inconstitucionalidad de esa autorización, por la cual Brasil se reserva el derecho de no aplicar la citada cláusula. En relación al apartado 9, de este artículo, se reserva el derecho de suministrar información para fines judiciales cuando existan acuerdos específicos, tal como los de asistencia en materia criminal.

**CANADÁ, MÉXICO Y ESTADOS UNIDOS** en relación al apartado 7 de este artículo, se reservan el derecho de no proveer información que pueda revelar cualquier secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o de un proceso comercial.

**CHILE** en relación a los apartados 2 y 7 de este artículo, se reserva el derecho de no aplicar las citadas cláusulas, cuando la entrega de la información implique adoptar medidas administrativas o suministrar información contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante y,

también, en relación al apartado 6, literales c) y d), de este artículo, se reserva el derecho de admitir únicamente a funcionarios de la administración tributaria del Estado Requirente previa autorización de la autoridad competente del mismo, para participar en las actividades contempladas en los citados literales.

**COSTA RICA** en relación al apartado 2 de este artículo, se reserva el derecho de no aplicar el citado apartado cuando la información a suministrar sea contraria a su legislación interna que tenga fundamento constitucional.

**EL SALVADOR** en relación al apartado 2, literales a) y c), de este artículo, cuando el suministro de la información implique afectar el secreto bancario.

**VENEZUELA** en relación al apartado 2 de este artículo, se reserva el derecho de aplicarlo, en la medida en que la información a suministrar no sea contraria a lo dispuesto en su legislación interna. En relación con el apartado 6, se reserva el derecho de sólo suministrar información con carácter de declaración jurada, a aquella contenida en documentos a los que las disposiciones legales le atribuyen ese carácter. Así mismo en lo referente al apartado 5, literales b) y c), se reserva el derecho de no aplicar lo dispuesto en la norma, en los supuestos en que su legislación interna le impida requerir información a ciertas personas en determinados casos. Finalmente, con relación al apartado 7 de este artículo, se reserva el derecho a no proveer información que permita revelar cualquier secreto industrial, comercial, empresarial o profesional, dentro del marco de los acuerdos de protección de inversiones.

**TRINIDAD Y TOBAGO** en relación a este artículo, se reserva el derecho de aplicarlo, en la medida en que la información a suministrar no sea contraria a lo dispuesto en su legislación interna.

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 5

### *Apartado 1*

*1. Se considera, en general, que este tipo de actividad de cumplimiento tiene particular utilidad en el análisis de los precios de transferencia y en los casos en los que se haya detectado o exista la presunción de que se están llevando a cabo maniobras con países calificados como paraísos fiscales, toda vez que permite coordinar los esfuerzos de evaluación y control de ambas autoridades competentes.*

*2. En sentido distinto al considerado en el punto anterior, también puede resultar útil para la o las personas sujetas a verificación fiscal o a la determinación de ajustes de los impuestos objeto del presente Acuerdo, en virtud de que este tipo de fiscalización evita o atenúa los costos administrativos o la duplicación de tareas que supone la atención, en momentos distintos, de cada una las autoridades competentes involucradas.*

3. Se señala que la mitad de los países miembros de la OCDE, 29 países, han celebrado entre ellos Acuerdos que prevén la realización de fiscalizaciones simultáneas. Esta circunstancia, impulsó la elaboración de un Acuerdo modelo de dicho organismo para la realización de inspecciones de este tipo en el marco de la asistencia mutua para la aplicación y la recaudación de los impuestos. Dicho Acuerdo Modelo ha sido recomendado por el Consejo de la OCDE con fecha 23 de julio de 1992.

4. Por su parte, el régimen de cooperación entre las autoridades tributarias de la Unión Europea fue establecido por la Directiva 77/779/CEE. Dicha Directiva en principio solo contemplaba el caso de los impuestos sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas y jurídicas, extendiéndose a partir de 1981 al impuesto sobre el valor agregado (IVA) y en fecha posterior a los impuestos específicos sobre el consumo armonizados.

5. Este tipo de fiscalización, tanto por su forma como por su relativa flexibilidad, ha adquirido el carácter de rutina o de metodología frecuente para los países miembros de la Unión Europea.

6. Uno de los aspectos considerados en este apartado se refiere a que la información simultánea demanda que ambos Estados Contratantes tengan un interés común o conexo, para que puedan intercambiar aquella información que resulte relevante. Cabe apreciar que, en realidad, aun cuando una de las partes no posea un interés particular en un caso concreto y por ello no proceda una fiscalización simultánea, la propia base de cooperación en la que se asienta este tipo de Acuerdo, unida a su objetivo principal, que persigue asegurar la correcta determinación e ingreso de los impuestos y prevenir o detectar el fraude, la evasión y la elusión fiscal, constituyen motivos relevantes para brindar, en general, la colaboración en otras modalidades contempladas en el Acuerdo.

## Apartado 2

1. Las autoridades competentes deben, en el marco de la estrecha cooperación de Acuerdo con el texto del Acuerdo, establecer contactos directos entre los funcionarios del más alto nivel designados para actuar conforme al mismo. En la primera oportunidad, corresponderá que se arbitren los medios necesarios para que las referidas autoridades definan los aspectos básicos de procedimiento que deberán cumplirse para presentar una solicitud de fiscalización simultánea de alguno o todos los tributos objeto del Acuerdo.

2. El presente apartado se dispone que el estado consultado queda en libertad de decidir si participa o no en una determinada inspección simultánea destacándose, además, que las autoridades no quedan obligadas, una respecto de la otra, a participar en todas las fiscalizaciones de este tipo que se soliciten. Es posible que por razones de oportunidad y por alguna razón que sería conveniente comunicar por escrito, una de las partes no quiera participar.

### *Apartado 3*

*1. Queda en cabeza de los funcionarios que las autoridades competentes designen la posterior definición del o los sectores y de los respectivos períodos que serán fiscalizados conforme a las disposiciones del presente apartado. Se trata de un aspecto netamente operativo que en cada caso exige que, de común Acuerdo, las autoridades, por medio de tales personas, determinen el ámbito y las fechas que de manera simultánea se proponen investigar.*

### *Apartado 4*

*1. A partir del momento en que un Estado Contratante ha decidido aceptar la propuesta de otros Estados Contratantes a los efectos de realizar una fiscalización simultánea, se estima adecuado que proceda a enviarle su adhesión en forma escrita, designando a un funcionario a cargo de la misma con el objeto de que éste tome contacto inmediato con el que, también por escrito, designe el Estado Requirente. Estos funcionarios, en razón de lo previsto en la parte final del apartado anterior, deberán establecer la forma, el ámbito, las fechas y todos los demás aspectos que involucre la fiscalización.*

*2. Una vez finalizada la fiscalización simultánea, las personas designadas arbitrarán los medios necesarios para que el resultado de la misma sea enviado en el más breve plazo posible atendiendo a las características específicas de la tarea realizada y tomando en consideración los aspectos que hubieran sido contemplados en la solicitud de fiscalización. En tanto se planteen dificultades operativas o interpretativas posteriores a la fecha de fiscalización, se estima conveniente que tales dificultades se comuniquen, también en el más breve plazo, a los efectos que, de común Acuerdo, ambas autoridades traten de resolverlas.*

### *Apartado 5*

*1. En el apartado 1 se establece que la fiscalización simultánea implica la existencia de un interés común o conexo significando que es posible, en la misma oportunidad de estar realizando la fiscalización simultánea, que una de las autoridades detecte que su realización no va a arrojarle resultado positivo y, en consecuencia, decida interrumpirla. En tal caso, el Modelo de Acuerdo permite, por tal motivo y notificación mediante, que la respectiva autoridad se aparte de la fiscalización. Empero, es menester señalar que si una de las autoridades no detecta información que coadyuve a los fines de la percepción de sus propios impuestos pero, a través de la misma, toma conocimiento de cuestiones que pueden afectar la aplicación de los impuestos del otro Estado Contratante se estima que sería adecuado dar a conocer tales circunstancias a este*

último a los fines, en su caso, de convenir acerca de la continuación de la investigación realizada.

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 6

### Apartado 1

1. *Las fiscalizaciones en el extranjero implican la presencia de funcionarios tributarios de un Estado Contratante en tareas de fiscalización o en partes de una inspección que realizan las autoridades tributarias del otro Estado en su territorio.*

2. *Cabe considerar que la presencia de funcionarios del área tributaria de un país extranjero puede obedecer a una invitación referida al análisis de los alcances de una solicitud de información o también para participar en una entrevista con un contribuyente local relacionado con la información requerida. Por otra parte, su visita podría responder a los deseos del propio contribuyente dado que prefiere que los inspectores lo visiten en lugar de proceder al envío de sus registros. Asimismo, podrían participar en el desarrollo de inspecciones que se realizan en el otro Estado.*

### Apartado 2

1. *El procedimiento de aceptación y notificación de la misma, dentro de los más breves plazos posibles, indicando hora y lugar en el que se desarrollará la fiscalización no difiere de los generalmente utilizados en estos supuestos. Si es importante destacar que el estado que recibe la visita del funcionario extranjero debe comunicar, previo a ella, que persona designa para realizar la fiscalización en cuestión. Por su parte, debe comunicarse cuales son los procedimientos y requisitos que demanda la realización de la respectiva tarea de fiscalización, a efectos de que el funcionario extranjero esté conforme a las condiciones normativas vigentes en el estado que lo recibe.*

2. *Las partes que intervengan en la negociación y Acuerdo para aceptar las fiscalizaciones en el extranjero, a la cláusula que se considera. Asimismo, dadas las características propias de la participación extranjera en el territorio de uno de los Estados, sería conveniente que las autoridades competentes confeccionen un memorandum de entendimiento sobre el alcance que reviste la referida participación tomando en cuenta las normas vigentes en cada uno de los Estados involucrados con la finalidad de establecer límites claros y precisos.*

## RESERVAS AL ARTÍCULO 6

**BARBADOS**, en relación con la Sección 1 de este artículo, Barbados se reserva el derecho de permitir la participación de funcionarios designados por la autoridad competente en fiscalizaciones que se realicen en su territorio nacional, cuando dicha participación se limite a estar presentes como observadores.

**CHILE**, se reserva el derecho de no aplicar las cláusulas referidas a las fiscalizaciones en el extranjero (párrafo 1 del Artículo 1 y Artículo 6) puesto que ellos puede significar el ejercicio de facultades por parte de fiscalizadores extranjeros en el país más allá de las que actualmente consigna la ley chilena.

**EL SALVADOR Y MÉXICO** en relación al apartado 1 de este artículo, se reserva el derecho de no aceptar la presencia de funcionarios de otro Estado en una fiscalización en su territorio nacional.

**VENEZUELA** en relación al apartado 1 de este artículo, se reserva el derecho de admitir la participación de funcionarios designados por la autoridad competente, en fiscalizaciones llevadas a cabo en su territorio nacional, cuando estos se limiten a estar presentes como observadores.

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 7

### *Apartado 1*

1. *En este apartado se establece un procedimiento de Acuerdo mutuo a los fines de que las autoridades competentes de los Estados Contratantes puedan resolver las cuestiones que se presenten en la interpretación y aplicación del Acuerdo, en él más amplio sentido del término. En estas situaciones las autoridades competentes deben tratar de brindar su mejor esfuerzo para la resolución de dicho tipo de problemas. El procedimiento de Acuerdo mutuo constituye un método especial para la solución de tales cuestiones sobre tales asuntos.*

2. *Por otra parte, se faculta a las autoridades de ambos Estados Contratantes para convenir u otorgar un significado común a cualquier expresión o término no definido en el Acuerdo. Al respecto, se estima conveniente que las partes, en la oportunidad en que mantienen negociaciones relativas a la celebración del Acuerdo, conforme a lo señalado en los comentarios al apartado 2 del artículo 3, tomen en consideración las propias facultades interpretativas que derivan de las leyes internas en vigor así como las que las mismas asignan a los organismos de los cuales dependen las autoridades competentes o administraciones tributarias, funcional y jerárquicamente.*

### *Apartado 2*

1. *En este apartado se autoriza a las autoridades Competentes de los Estados Contratantes, como una cuestión de aplicación práctica u operativa, a fin de que puedan establecer contactos directos, esto es sin la intervención de los canales diplomáticos correspondientes.*

2. *Las autoridades competentes pueden consultarse entre ellas a los fines resolver, por mutuo Acuerdo, un problema específico o individual o dudas o dificultades relativas a la aplicación o interpretación del Acuerdo. Las autoridades competentes pueden comunicarse por carta, por fax, por teléfono, a través de reuniones directas, o por cualquier medio que estimen conveniente. Es más, podrían prever, si así lo desean, en el texto del Acuerdo el establecimiento de una comisión conjunta a estos fines.*

## COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 8

### Apartado 1

1. *Conforme prevé este apartado los costos ordinarios que ocasione la ejecución del Acuerdo quedan a cargo del Estado Requerido mientras que los que adquieren la condición de extraordinarios serán sufragados por el Estado Requirente.*

2. *En tanto se determine que no hay razones que avalen un análisis especial, habida cuenta de la existencia de un razonable equilibrio entre la oferta y la demanda de información, los costos ordinarios se referirán a todos aquellos aspectos que hacen a la rutina relativa al intercambio de información, tales como la información automática, la espontánea y en aquellos casos relativos a intercambios derivados de fiscalizaciones simultáneas en las que se observe un interés recíproco equivalente. Los costos ordinarios, como su denominación lo indica, se refieren a las sumas o montos que las administraciones o autoridades competentes efectivamente soportan en el ejercicio de las tareas que les demanda la ejecución de las disposiciones del Acuerdo.*

3. *Es importante que las partes consideren, durante las negociaciones tendientes a la celebración de este tipo de Acuerdo, su disponibilidad efectiva de medios humanos y materiales para atender en tiempo y forma las solicitudes de intercambio de información y las demás obligaciones que les imponen las previsiones contenidas en el mismo. Los costos ordinarios pueden ser revisados con la periodicidad que las partes convengan, sea que ello se prevea en el cuerpo del Acuerdo o como una cuestión escrita en un memorándum de entendimiento.*

### Apartado 2

1. *Los costos extraordinarios, que serán establecidos por un Acuerdo mutuo por las autoridades competentes, deben considerar, principalmente, aquellos casos referidos a requerimientos sobre base de solicitud específica, a los casos de fiscalizaciones simultáneas en los que el Estado Requirente tenga un interés particular así como también la cuestión referida al tipo de fiscalizaciones en las que participan funcionarios de una de las partes del Acuerdo en el territorio del otro Estado.*

2. *Es posible que las partes convengan que los costos ordinarios, bajo un Acuerdo en el que se observa un importante desequilibrio o desbalance, serán para un Estado*



*aquellos que se deriven de la atención de cierto tipo de obligaciones mínimas de su parte significando que las que excedan tales obligaciones o surjan de pedidos o requerimientos especiales se regirán por el sistema de costos extraordinarios.*

#### COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 9

- 1. Algunos Estados Contratantes necesitan consignar una disposición especial que indique a las autoridades que deben dar su Acuerdo para la ratificación. Otros Estados Contratantes pueden acordar que la entrada en vigor se producirá luego del intercambio de instrumentos de ratificación que confirmen que cada parte ha cumplido con los procedimientos exigidos para ello.*
- 2. Queda abierto, siguiendo con el Modelo OCDE, que los Estados Contratantes convengan que el Acuerdo entrará en vigor cuando ha transcurrido un cierto período de tiempo luego del intercambio de instrumentos de ratificación o luego de la confirmación otorgada en el sentido que cada Estado ha cumplido con los requisitos previstos para ello.*
- 3. Un aspecto al que debe dársele especial atención en la negociación del Acuerdo, es la posibilidad de su aplicación retroactiva en cuanto a la información a intercambiar y a los límites a que esa retroactividad podría estar sujeta en cada uno de los Estados Contratantes.*

#### COMENTARIOS SOBRE EL ARTICULO 10

- 1. No se ha elaborado ninguna disposición respecto de la fecha en que el Acuerdo debe cesar en sus efectos desde que ello depende, principalmente, de las leyes internas vigentes en cada uno los respectivos Estados Contratantes. Una alternativa puede consistir en el establecimiento de un período mínimo de vigencia, ello implica que únicamente transcurrido el mismo cualquiera de los Estados Contratantes puede, cumpliendo ciertas formalidades y plazos, proceder a la denuncia y terminación del Acuerdo.*
- 2. El artículo 10 establece la denuncia del Acuerdo por medio de una notificación escrita que el Estado Denunciante debe enviar a los otros Estados Contratantes, especificando que el Acuerdo dejará de regir luego de transcurrido el plazo que media entre la recepción formal de la respectiva notificación de denuncia y el primer día del mes siguiente al transcurso de un período de tres meses.*

R: CPCOGTE