

# **MANUAL CIAT PARA LA IMPLANTACIÓN Y PRÁCTICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS\***

## **ASPECTOS GENERALES Y LEGALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

---

\* Los demás módulos contienen adaptaciones del manual OECD y ejemplos del CIAT.

## INDICE

MANUAL CIAT PARA LA IMPLANTACIÓN Y PRÁCTICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS .....	
ASPECTOS GENERALES Y LEGALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	3
1. El ambiente cambiante .....	4
2. Propósitos del intercambio de información .....	6
3. Bases legales del intercambio de información .....	6
4. Asistencia en casos tributarios penales.....	7
5. Asistencia en recaudación tributaria.....	8
6. Formas de intercambio de información .....	10
7. La autoridad para intercambiar información .....	12
8. Alcance del intercambio de información .....	12
9. Personas cubiertas .....	15
10. Impuestos cubiertos.....	17
11. Años cubiertos .....	17
12. Obligación de intercambiar información .....	18
13. Limitaciones al intercambio de información .....	19
13.1. Secreto tributario .....	20
13.2. Reciprocidad.....	20
13.3. Política pública /Orden Público.....	21
13.4. Secretos industriales, comerciales y otros .....	21
13.5. Privilegio de reserva de los profesionales del derecho .....	22
13.6. Secreto bancario .....	23
13.7. Información mantenida por apoderados, agentes, fiduciarios e información sobre participación en sociedades .....	23
13.8. Interés tributario nacional .....	24
13.9. Solicitud de conformidad con los términos del instrumento según el cual se formula la misma .....	24
13.10. No discriminación .....	25
13.11. No obligación de adoptar medidas que vayan contra sus leyes y reglamentos.....	25
13.12. No obligación de proporcionar información no obtenible conforme a las leyes nacionales .....	26
14. Medidas de Recopilación de Información .....	26
15. Derechos y Salvaguardas de Procedimientos .....	27
16. Confidencialidad de la información recibida .....	27
17. Uso de información para otros fines .....	29
18. Costo del intercambio de información .....	31
19. Uso de los Números de Identificación de los Contribuyentes (NITs).....	31
20. Plazos para responder a una solicitud de información .....	32

# **MANUAL CIAT PARA LA IMPLANTACIÓN Y PRÁCTICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

## **ASPECTOS GENERALES Y LEGALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

El objetivo de este Manual es brindar a los países miembros del CIAT una visión general de la aplicación de las disposiciones de intercambio de información, especialmente con referencia a las del Modelo de Acuerdo del CIAT sobre Intercambio de Información, que pueda servir como guía técnica y práctica a los funcionarios de sus respectivas administraciones tributarias a cargo de ese intercambio, y así contribuir a que el mismo se haga efectivo. El Manual también puede resultar útil para ser considerado en programas de capacitación sobre la materia y proveer una guía de utilidad para las administraciones tributarias al diseñar o revisar sus propios manuales e, inclusive, al negociar nuevos acuerdos.

Este Manual se estructura bajo un enfoque modular. Este primer módulo trata de los aspectos generales y legales del intercambio de información. Los otros módulos tratan aspectos particulares del intercambio de información y se refieren a los siguientes temas:

### **Mecanismos para el intercambio de Informaciones**

- Intercambio de Información a Solicitud.
- Intercambio Espontáneo de Información.
- Intercambio Automático de Información.
- Intercambio de Información para Actividades Específicas (Industrias).
- Realización de Fiscalizaciones Simultáneas.
- Realización de Fiscalizaciones en el Exterior.

### **Información útil para gestionar el intercambio**

- Perfil del País con respecto al intercambio de información.
- Instrumentos y Modelos del Intercambio de Información.

Algunos de estos módulos podrían no ser importantes para ciertos países, como por ejemplo, el relativo a la Realización de Fiscalizaciones en el Exterior que ha merecido reservas sobre su aplicación en el Modelo del CIAT por parte de algunos países

miembros. La estructura modular está diseñada para contemplar dichas diferencias al permitirle a cada país seleccionar y usar, solamente aquellos módulos que guardan relación con sus políticas de intercambio de información y, por supuesto, con los acuerdos que ya hayan celebrado.

Los módulos enfocan el intercambio de información conforme a los instrumentos contemplados en el Modelo del CIAT, en primer lugar, pero además se mantiene, cuando ello es compatible, la redacción dada a los distintos tópicos en el Manual de la OCDE. También se mantienen referencias al Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE a pie de página, siempre que sea apropiado, dado que la casi totalidad de las cláusulas sobre intercambio de información de los convenios para evitar la doble tributación vigentes en los países miembros del CIAT, se basan en ese artículo.

El Manual examina el intercambio de información según el Modelo del CIAT y el texto revisado del Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE aprobado en 2004. Cuando el nuevo texto difiere de la versión anterior del Artículo 26, siguiendo el criterio del Manual de la OCDE, se han incluido explicaciones en los respectivos pies de página, lo cual reviste singular importancia porque las cláusulas de los convenios vigentes para evitar la doble tributación, en su gran mayoría recogen versiones anteriores.

## **1. El ambiente cambiante**

Las últimas décadas han sido testigos de una liberalización y globalización de las economías nacionales sin precedentes. Los países miembros del CIAT y un creciente número de países no miembros de todo el mundo, han eliminado o limitado los controles a la inversión extranjera y flexibilizado o eliminado los controles cambiarios. Mientras las administraciones tributarias continúan confinadas a sus respectivas jurisdicciones, los contribuyentes operan globalmente. Este desequilibrio y las diferencias en los sistemas tributarios nacionales llevaron a la necesidad de hacer frente a las prácticas tributarias nocivas de todo tipo, enfocándose en el mejoramiento de la transparencia y cooperación entre las autoridades tributarias, recurriéndose cada vez más a una mejor y más amplia cooperación en asuntos tributarios. En un contexto más amplio, el eficiente funcionamiento de la cooperación tributaria ayuda a garantizar que los contribuyentes que tienen acceso a transacciones extrafronterizas no tengan también acceso a mayores posibilidades de evasión y elusión tributarias que los contribuyentes que operan únicamente en su mercado nacional. La cooperación en asuntos tributarios también refleja el principio básico de que la participación en la economía global conlleva tanto beneficios como responsabilidades. La sustentabilidad de una economía mundial abierta depende de la cooperación internacional, incluyendo la cooperación en asuntos tributarios.

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 internacionalización 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.

Un elemento clave de la cooperación internacional en asuntos tributarios es el intercambio de información. Es un modo efectivo para que los países mantengan soberanía sobre sus propias bases tributarias y para garantizar la asignación correcta de los derechos de tributación entre las diversas jurisdicciones nacionales o, en forma más precisa cuando ese intercambio se sustente tratados tributarios, entre los Estados contratantes. El intercambio de información se puede basar en un número de mecanismos de intercambio diferentes que pueden estar previstos en la legislación interna y/o en acuerdos internacionales. El intercambio de información se instrumenta cada vez en mayor medida mediante acuerdos específicos basados en Modelos de Acuerdo de Informaciones Tributarias como el del CIAT.<sup>2</sup>

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

---

<sup>2</sup> Fuera del contexto de los acuerdos específicos, y como se hacía tradicionalmente, el intercambio de información con frecuencia se basa en una disposición inspirada en el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, incorporada a los convenios amplios para evitar la doble tributación de la renta.

contribuyentes, a nivel internacional, para evitar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## 2. Propósitos del intercambio de información

Desde el punto de vista de los acuerdos específicos, como lo es el del Modelo del CIAT, la información se intercambia primordialmente con miras a asistir a una de las partes contratantes a administrar o aplicar su ley tributaria nacional, previniendo y/o combatiendo la elusión, la evasión y el fraude tributario.<sup>3</sup>

## 3. Bases legales del intercambio de información

Existe un número de instrumentos legales internacionales según el cual se pueden llevar a cabo intercambios de información para fines tributarios:

- Las cláusulas contempladas en los convenios tributarios bilaterales o multilaterales para evitar la doble tributación, que generalmente se basan en el Convenio Modelo sobre Renta y Capital de la OCDE, en el Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre Renta y Capital o en el Modelo aprobado por la Resolución 40 de la Comunidad Andina;
- Instrumentos internacionales diseñados específicamente para fines de asistencia administrativa en asuntos tributarios<sup>4</sup>, tales como acuerdos de intercambio de información tributaria basados en el Modelo de Acuerdo del CIAT, el Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Asuntos Tributarios del 2002 de la OCDE y el Convenio del Consejo de Europa/OCDE.
- Dentro de la Comunidad Europea, la Directiva de la CE sobre Asistencia Mutua (Directiva 77/799/EEC según fuera actualizada), para el intercambio de información para fines del IVA, Reglamento No 1798/2003, y para los impuestos selectivos al consumo, el Reglamento No. 2073/2004.
- Acuerdos de asistencia judicial internacional tales como el Convenio Europeo sobre Asistencia Mutua en Asuntos Penales (según fuera extendido a aspectos tributarios mediante el Protocolo Adicional de 17 de marzo de 1978) en casos de enjuiciamiento por un delito tributario, o el Convenio Interamericano de Asistencia Mutua en Asuntos Penales (según fuera extendido mediante el Protocolo Opcional de 23 de mayo de 1992) en casos de delitos tributarios.

---

<sup>3</sup> Tratándose de cláusulas establecidas en convenios para evitar la doble tributación, tipo artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, existe otra finalidad primordial que es la de determinar los hechos en relación con los cuales se han de aplicar las reglas del respectivo convenio, ello sin perjuicio de que también pueda contemplarse una segunda finalidad semejante a la de los acuerdos específicos, extensión de propósitos esta última que ha venido ganando espacio en las últimas versiones de aquel Modelo.

<sup>4</sup> Desde un punto de vista jurídico, el derecho internacional público ha reconocido la figura de los llamados *acuerdos ejecutivos*, también llamados *executive agreements* por el derecho norteamericano. Se trata de acuerdos simplificados, en los cuales no interviene el órgano legislativo por tratarse del desarrollo de normas vigentes, incorporadas en tratados internacionales o en la legislación interna.

En la ley nacional también se pueden establecer procedimientos para brindar asistencia a las jurisdicciones extranjeras. Por ejemplo, algunos países permiten el suministro de información a otra jurisdicción, sujeto a ciertas condiciones y salvaguardas (p.e. reciprocidad y confidencialidad de información), aun en ausencia de un acuerdo internacional y basado exclusivamente en sus disposiciones tributarias nacionales.

Cuando más de un instrumento legal puede servir de base para el intercambio de información, el problema de concurrencia de soluciones cabría resolverlo conforme lo que generalmente se resuelve en los propios instrumentos<sup>5</sup>. Cuando los instrumentos aplicables contemplan la coexistencia de más de una disposición sobre intercambio de información y si no existen reglas nacionales en sentido contrario, las autoridades competentes generalmente disponen de libertad para escoger el instrumento más adecuado según sea la situación. En estos casos, sería deseable que las autoridades competentes acordaran un enfoque común para determinar el mecanismo a usar según las circunstancias específicas.

**Ejemplo: Puede suceder que entre dos Estados contratantes de un convenio para evitar la doble tributación en materia del impuesto a la renta, se contemple el intercambio de información en una cláusula similar al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, y para la aplicación de esta cláusula se haya aprobado un acuerdo sobre “Normas de Aplicación del Intercambio de Información”. Posteriormente se celebró entre estos mismos Estados un acuerdo específico de intercambio de informaciones que también contempla entre los impuestos a los que aplica este acuerdo, al impuesto a la renta.**

#### **4. Asistencia en casos tributarios penales**

El Artículo 4, apartado 1 del Modelo de Acuerdo del CIAT permite el intercambio de información en casos que involucran delitos tributarios<sup>6</sup>. También pueden existir, dependiendo de la naturaleza del sistema legal de las partes contratantes así como de los hechos y circunstancias de cualquier caso en particular, instrumentos legales alternativos<sup>7</sup> a través de los cuales es posible un intercambio de información cuando una consulta o investigación tengan visos penales y en ciertas situaciones los países puedan preferir el uso de dichos instrumentos<sup>8</sup>, teniendo en cuenta que la información debe referirse a los propósitos cubiertos por el acuerdo.

En vista de que el término “autoridad competente” generalmente significa una autoridad del ámbito del Ministerio de Hacienda definida en el acuerdo o su

---

<sup>5</sup>Véase, El Párrafo 5.2 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>6</sup> Idem Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>7</sup> Por ejemplo, tratados de asistencia legal mutua o disposiciones legales nacionales que puedan permitir el intercambio de información en asuntos penales aun en ausencia de los acuerdos internacionales. \_

<sup>8</sup> Por ejemplo, cuando se solicite la incautación de registros originales para fines de comprobación y el país requerido solamente puede tomar dichas medidas si la solicitud está basada en un tratado de asistencia legal mutua.

representante autorizado, la autoridad judicial de un país no puede transmitir directamente solicitudes de información a otro país en base al Modelo de Acuerdo del CIAT.<sup>9</sup>

El personal de campo que inicia una solicitud de información de otro país deberá informar en primera instancia a su autoridad competente de la presencia de cualquier aspecto penal de la investigación. La base sobre la cual se ha de buscar la información será entonces determinada por la autoridad competente.

Si la autoridad competente solicita información de un tipo en particular o de una forma en particular para los procesos tributarios penales, la capacidad de la autoridad competente requerida para cumplir con la solicitud, dependerá de la ley nacional del Estado Contratante requerido.<sup>10</sup>

## **5. Asistencia en recaudación tributaria**

El Artículo 1 del Modelo de Acuerdo del CIAT no establece la asistencia en la recaudación tributaria en el sentido de facultar a las autoridades competentes a que utilicen sus poderes de recaudación en nombre de la otra parte contratante. Sin embargo, el alcance del Modelo de Acuerdo abarca el intercambio de información para la “recaudación de impuestos” y así la información que contribuya a la recaudación de los impuestos nacionales puede ser intercambiada entre las partes contratantes.<sup>11</sup>

En caso de que los países que negociaren un acuerdo en base al Modelo del CIAT decidan incluir cláusulas sobre asistencia para la recaudación, instrumentos como el artículo 27 del Convenio Modelo de la OCDE podrá servir de referencia.

### **EJEMPLO SOLICITUD DE NOTIFICACIÓN ADMINISTRATIVA**

La Comunidad Europea ha modificado y actualizado recientemente los instrumentos que permiten el intercambio de información tributaria, tanto en el IVA, como en materia de impuestos directos. Pues bien, en ambos casos, se ha redactado de forma novedosa esta posibilidad, incluyendo regulación sobre asistencia en materia de notificaciones:

Así, el REGLAMENTO (CE) No 1798/2003 DEL CONSEJO de 7 de octubre de 2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) no 218/92 establece, en sus artículos 14, 15 y 16 lo siguiente

---

<sup>9</sup> Idem Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>10</sup> Por ejemplo, la ley nacional determinará los tipos y formas (p.e. declaración de testigos) de las medidas de recolección de información relevante.

<sup>11</sup> Idem Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE. Sin embargo, en sus últimas versiones, el Artículo 27 del Convenio Modelo de la OCDE establece la asistencia en la recaudación de impuestos.



*A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá a notificar al destinatario, según la normativa vigente para la notificación de actos similares en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida, todos los actos y decisiones que emanen de las autoridades administrativas y relativos a la aplicación de la legislación sobre el IVA en el territorio del Estado miembro donde la autoridad requirente tiene su sede.*

*Las solicitudes de notificación, en las que se mencionará el objeto del acto o de la decisión que haya que notificar, indicarán el nombre, la dirección y cualquier otra información pertinente para la identificación del destinatario.*

*La autoridad requerida informará sin demora a la autoridad requirente del curso dado a la petición de notificación y, en particular, de la fecha en la que el acto o la decisión haya sido notificado al destinatario.*

Y como no podía ser de otra manera, la Directiva 77/79 relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes en el campo de los impuestos directos (sobre la renta y el patrimonio y sobre las primas de seguro) en su redacción modificada por la Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril, introduce el artículo 8 bis con los siguientes apartados:

### **Notificación**

- 1. A petición de la autoridad competente de un Estado miembro, la autoridad competente de otro Estado miembro notificará al destinatario, con arreglo a la normativa aplicable a la notificación de actos similares en el Estado miembro requerido, todos los actos o decisiones dimanantes de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente y atinentes a la aplicación en su territorio de la legislación fiscal contemplada en la presente Directiva.*
- 2. En las solicitudes de notificación deberá indicarse, además del objeto del acto o la decisión que se vaya a notificar, el nombre y la dirección del destinatario, así como cualquier otra información que pueda facilitar la identificación del mismo.*
- 3. La autoridad requerida informará sin demora a la autoridad requirente del curso dado a la solicitud de notificación y, en particular, de la fecha en la que el acto o la decisión se haya notificado al destinatario*

De esta manera, en los textos que regulan el intercambio de información tributaria en la Comunidad Económica figura expresamente recogida la asistencia a la notificación. El sistema elegido ha sido el de optar por la legislación de destino, de tal manera que se entiende notificado un acto o decisión atendiendo a las formalidades establecidas en el País donde efectivamente se produce la notificación, y no a las que se requieren en el País solicitante. Por ello, la autoridad requerida informará de la fecha en la que se ha producido la notificación al destinatario, de acuerdo con los procedimientos establecidos para ello.

## 6. Formas de intercambio de información

El Modelo de Acuerdo del CIAT contempla expresamente una amplia gama de formas o modos de intercambiar información<sup>12, 13</sup>.

Las modalidades tradicionales contempladas expresamente en el Modelo de Acuerdo del CIAT son:

- *Intercambio de información específica o a solicitud.* El intercambio de información a solicitud se refiere a una situación en que la autoridad competente de un país solicita información particular de la autoridad competente de otra parte contratante.
- *Intercambio habitual o automático de información.* La información que se intercambia de manera automática generalmente es información que abarca muchos casos individuales del mismo tipo, usualmente consistente en detalles de renta que se origina en fuentes de un país, por ejemplo, intereses, dividendos, regalías, pensiones, etc. Esta información la obtiene de manera rutinaria el país que la envía (generalmente mediante informes de pagos efectuados por los contribuyentes) y así está disponible para ser transmitida a las contrapartes en los tratados. Normalmente, las autoridades competentes interesadas en el intercambio automático acordarán anticipadamente el tipo de información que desean intercambiar sobre esta base. Para mejorar la eficiencia y efectividad de los intercambios automáticos de información, es importante que las partes contratantes consideren y se esfuercen para acordar detalles para el efectivo ejercicio de estos intercambios, estableciendo formatos uniformes en papel o electrónicos, tal como ya lo vienen haciendo diversos países.<sup>14</sup>
- *Intercambio espontáneo de información.* La información se intercambia espontáneamente cuando una de las partes contratantes obtiene información en el proceso de la administración de sus propias leyes tributarias, y considerando que ésta pueda ser de interés para una de sus contrapartes en el tratado, se la transmite sin que esta última se la haya solicitado. La efectividad de esta forma de intercambio de información depende mayormente de la habilidad de los inspectores para identificar, en el transcurso de una fiscalización, información que pueda ser pertinente para una administración tributaria extranjera. Si bien esto no se contempla expresamente en el Modelo de Acuerdo, es conveniente que la

---

<sup>12</sup> El Modelo de Acuerdo del CIAT incluye artículos específicos que tratan del intercambio de información a solicitud, intercambio de información espontáneo, intercambio automático de información, así como las fiscalizaciones tributarias simultáneas y las fiscalizaciones tributarias en el exterior. Véase los Artículos 4; 5 y 6.

<sup>13</sup> El Artículo 26 del Modelo de Convenio establece disposiciones para el amplio intercambio de información pero sin mencionar sus modalidades, aunque tampoco las limita.

<sup>14</sup> La OCDE ha diseñado tanto un formato uniforme en papel como un formato electrónico uniforme (conocido como el Formato OCDE Magnético Uniforme o "FMU"). La OCDE también ha diseñado un formato de transmisión de "nueva generación" para el intercambio automático (conocido como el Formato de Transmisión Uniforme o "FTU") para eventualmente reemplazar al FMU.

autoridad competente de la parte contratante que provee información espontáneamente solicite retroalimentación a la administración tributaria receptora, ya que puede resultar en un ajuste de impuesto para la parte contratante que la envía. La retroalimentación positiva también constituye un incentivo para que los inspectores tributarios continúen proporcionando información espontáneamente

Además, también se prevén expresamente en el Modelo de Acuerdo del CIAT otros mecanismos para el intercambio de información como lo son:

- *Fiscalizaciones tributarias simultáneas.* Una fiscalización simultánea constituye un acuerdo entre países para fiscalizar simultánea e independientemente, cada uno en su territorio, la situación tributaria de contribuyentes sobre los cuales tengan un interés común o relacionado, con miras a intercambiar cualquier información pertinente que así vengan a obtener. Las diferencias existentes en los plazos de prescripción entre los países constituyen una consideración práctica importante a tomar en cuenta para la selección de casos. Dichas fiscalizaciones son particularmente útiles en el área de precios de transferencia y en la identificación de esquemas de evasión tributaria que involucran jurisdicciones de baja tributación.
- *Visita de representantes autorizados de las autoridades competentes.* Viajar a una jurisdicción extranjera con fines de recopilar información para un caso en particular puede resultar útil en ciertas circunstancias. Sin embargo, esta visita debe ser autorizada por la jurisdicción extranjera, ya que de otro modo constituiría una violación de soberanía. Así, las decisiones sobre si autorizar o no dichas visitas, y en caso afirmativo, si la presencia de funcionarios tributarios extranjeros requeriría el consentimiento del contribuyente (así como cualesquiera otros términos y condiciones para dichas visitas), quedan a exclusiva discreción de cada país. Los funcionarios tributarios deben ser representantes autorizados de las autoridades competentes. Esta presencia en el exterior se puede producir en diferentes instancias. Puede ser a solicitud del país que busca la información, si se considera que facilitará la comprensión de la solicitud y la recopilación de la información. Puede ser a iniciativa de la autoridad competente requerida para reducir el costo y la carga de recopilación de la información. En un número de países, los representantes autorizados de las autoridades competentes del otro país pueden participar en una fiscalización tributaria y ello con frecuencia es de gran valor para lograr una idea clara del negocio y otras relaciones que el residente de un país pudiera tener con sus asociados extranjeros.
- *Intercambio de información general sobre ramos de actividad económica:* Un intercambio de información general a nivel de ramos de actividad económica, no se refiere a un contribuyente específico sino a un ramo de actividad económica en su totalidad, por ejemplo, la industria farmacéutica o la industria petrolera. Un intercambio a nivel de todo un ramo de actividad económica, puede involucrar reuniones entre representantes de partes contratantes para discutir la forma en que opera un sector económico en particular, los esquemas de financiamiento, la forma en que se determinan los precios, las tendencias de evasión tributaria identificadas, etc.

## **7. La autoridad para intercambiar información**

En la mayoría de los países, la gestión de las relaciones internacionales son de competencia del Ministerio de Relaciones Exteriores. En principio, por lo tanto, los contactos oficiales con países extranjeros deben realizarse a través de los canales diplomáticos. En el caso de intercambio de información en asuntos tributarios esto puede no resultar muy práctico. Generalmente la autoridad competente se determina en los acuerdos específicos y convenios y es un funcionario de nivel superior del Ministerio de Hacienda (ya sea de la parte de tesorería o administración tributaria) o un delegado autorizado del mismo. El Modelo de Acuerdo del CIAT prevé esa designación en su artículo 3, apartado 1, inciso a)<sup>15</sup>, estableciendo expresamente en su Artículo 7, apartado 2, la facultad de que las autoridades competentes que se designen se comuniquen directamente entre sí.

La función realizada por la autoridad competente generalmente está centralizada en la Administración Tributaria cuando se trata de acuerdos específicos sobre intercambio de informaciones, o en el Ministerio de Finanzas cuando se trata de convenios para evitar la doble tributación. En este último caso, existe la posibilidad de que se delegue la función de autoridad competente a un órgano de la administración tributaria, en lo que concierne a la aplicación de las cláusulas de intercambio de información. La existencia de este órgano central facilita la cooperación y la consistencia necesaria con respecto a la política de intercambio de información. También, se presentan situaciones en que ciertas responsabilidades de las autoridades competentes pueden ser delegadas a un nivel local, por ejemplo, en casos en que se realicen trabajos en zonas fronterizas, en la que los contactos directos y rápidos entre las autoridades tributarias locales en cada lado de la frontera constituyen la única forma en que el intercambio de información pueda ser efectivo. Ello no implica, sin embargo que la autoridad competente ya no esté involucrada. Así en casos de delegación de funciones, será necesario establecer arreglos claros entre las autoridades competentes (p. e., los tipos de información que pueden intercambiarse, el tema pertinente al que se pueda aplicar este intercambio, el proceso para mantener a las autoridades competentes involucradas).

Actualmente, se verifica como tendencia la centralización de la competencia para el intercambio de informaciones en el órgano superior de la administración tributaria, tanto en lo que se refiere a la negociación y conclusión de los acuerdos administrativos específicos, como a la delegación en aquel órgano de lo que se refiere a la utilización del Artículo 26 del Convenio Modelo.<sup>16</sup>

## **8. Alcance del intercambio de información**

El Artículo 1 del Modelo de Acuerdo del CIAT promueve el intercambio de

---

<sup>15</sup> Idem Artículo 3(1)(f) del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>16</sup> La OCDE mantiene una lista general de autoridades competentes en países miembros de esa organización (y algunos no miembros).

información en forma amplia<sup>17</sup>. No obstante, no cabe entender que permita “expediciones de pesca,” es decir, solicitudes de información especulativas que no tienen nexo alguno con una investigación o fiscalización en proceso.<sup>18</sup> Si bien el Modelo de Acuerdo del CIAT no lo prevé expresamente, es aconsejable que para la solicitud de informaciones específicas, se establezcan los datos mínimos exigibles que debe aportar el requirente para que se facilite el procesamiento de la solicitud. En general, cuando un país omite proporcionar datos importantes para la información a solicitud, previstos como necesarios en la lista acordada de mutuo acuerdo entre las partes, esta omisión podría llevar a creer a la autoridad competente requerida que la solicitud es una “expedición de pesca”.

El intercambio de información abarca toda la información que es previsiblemente relevante para la administración o la aplicación de las leyes nacionales de las partes contratantes o, como lo expresa el artículo 4, apartado 1 del Modelo de Acuerdo del CIAT “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.”<sup>19</sup>

El párrafo 3 de los comentarios sobre el artículo 4 del Modelo de Acuerdo del CIAT, ofrece algunos ejemplos sobre intercambio para la aplicación de leyes nacionales que han sido tomados de los Comentarios al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE y que pueden resultar ilustrativos.<sup>20</sup>

## Ejemplos:

---

<sup>17</sup> Idem Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>18</sup> En el caso del Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE aquella exclusión podría entenderse expresa en la norma al hablarse de “previsible relevancia”. La versión anterior del Artículo 26 del Convenio Modelo utilizaba la palabra “necesario.” El cambio de “necesario” a “previsible relevancia” no alteró el efecto de la disposición, sino más bien lo hizo más explícito en el sentido del rechazo a las “expediciones de pesca”.

<sup>19</sup> El artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE también contempla el intercambio de información para cumplir con las disposiciones del convenio. Varios tratados para evitar la doble tributación de la renta celebrados anteriormente y aun vigentes, limitan el intercambio de información a esta última finalidad (es decir, intercambio de información para fines de aplicación del convenio).

<sup>20</sup> Por su parte, los párrafos 7 y 8 Comentario al Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, muestran ejemplos del alcance del intercambio en la aplicación de ese artículo. Por ejemplo, para la aplicación del Artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE (pago de regalías), el país de residencia puede solicitar al país fuente el monto de regalías transferidas a uno de sus residentes, el país fuente puede preguntar al país del beneficiario de las regalías si es residente y si es el propietario beneficiario de las regalías a fin de exonerarlo de la retención. Además, para la aplicación de los Artículos 7, 9, 23 A y 23 B del Convenio Modelo de la OCDE, también se podría requerir información para la adecuada asignación de las utilidades entre empresas asociadas en diferentes estados o entre una casa matriz en un estado y un establecimiento permanente en otro Estado. La información necesaria para la aplicación del Artículo 9 también incluye información sobre propiedad y control en lo que respecta a una persona extranjera, a fin de establecer si las empresas están asociadas o no conforme al significado del Artículo 9.

**1. 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.**

**2. 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.**

**3. 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.**

Una solicitud de información para la administración o aplicación de las leyes nacionales o, conforme al Artículo 1 del Modelo de Acuerdo del CIAT, para prevenir y combatir el fraude, la evasión y la elusión tributarias,<sup>21</sup> podría referirse a cualquiera o a todos los rubros siguientes:

- el domicilio fiscal de una persona natural o jurídica;
- el “status” tributario de una entidad legal;
- la naturaleza de la renta en el país fuente;
- la renta y gastos que aparecen en una declaración de impuestos;
- los registros de transacciones (por ejemplo, para determinar el monto de comisiones pagados a una compañía de otro Estado);
- documentos constitutivos de una entidad y documentos sobre cambios subsecuentes de accionistas/socios;
- nombre y dirección de la entidad en el momento de su constitución y todos los cambios subsiguientes de nombre y dirección;

---

<sup>21</sup> Idem Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

- número de entidades establecidas en la misma dirección de la entidad requerida;
- nombres y direcciones de los directores, gerentes y otros empleados de una compañía para los años pertinentes, pruebas (contratos y estados de cuenta bancarios) de su remuneración, pagos de seguridad social e información sobre su ocupación con respecto a cualesquiera otras entidades;
- registros bancarios;
- registros contables y estados financieros;
- copias de facturas, contratos comerciales, etc.;
- el precio pagado por mercaderías en una transacción entre compañías independientes en ambos Estados;
- información que involucre una llamada situación triangular, en la que en transacciones entre dos compañías, cada una situada en una parte contratante, se interpone una compañía de un tercer país C (con el que ni el país A o B tiene un instrumento de intercambio de información). En este caso, los Estados A y B pueden intercambiar información respecto a transacciones con la compañía en el Estado C para la correcta tributación de sus compañías residentes;
- precios en general (por ejemplo, información de precios sobre transacciones similares en otro país para verificar los precios cobrados por un contribuyente residente, precios en general, necesarios para verificar los precios cobrados por sus contribuyentes aun si no hay contactos de negocio entre los contribuyentes. Por ejemplo, el país A desearía verificar los precios cobrados por sus contribuyentes mediante referencia a la información sobre precios de transferencia en transacciones similares realizadas en el país B, aun si no hay contactos de negocio entre los respectivos contribuyentes en los países A y B.

El alcance del intercambio de información conforme al Modelo de Acuerdo del CIAT, como ya se comentara, también permite en forma expresa el intercambio de información que no sea específicamente sobre ningún contribuyente, tal como estadísticas, información sobre una industria en particular, tendencias de evasión tributaria, interpretaciones y prácticas administrativas.<sup>22</sup>

## 9. Personas cubiertas

El intercambio de información no se limita a información relacionada con los asuntos de residentes de las partes contratantes, el Modelo de Acuerdo del CIAT así lo prevé al establecer que 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

---

<sup>22</sup> Aunque no en forma explícita, ese tipo de intercambio también estaría cubierto por el Convenio Modelo de la OCDE

residente o nacional de los Estados contratantes.<sup>23</sup> Con frecuencia, la administración tributaria de una de las partes contratantes puede tener interés en recibir información sobre actividades realizadas en la otra parte contratante, por una persona en particular residente en un tercer país, ya que una obligación tributaria de este último como contribuyente no residente puede estar en juego (Ejemplo 1). Igualmente, existen situaciones en que es concebible que una parte contratante pueda estar interesada en recibir información sobre un residente de un tercer país que no esté sujeto a impuesto en ninguna de las partes contratantes, por ejemplo, cuando esta información es importante para la tributación de una tercera parte que sea contribuyente o residente de la parte requirente (Ejemplo 2). Por supuesto, las partes contratantes no pueden proveer información sobre residentes de terceros países que no sea mantenida por sus autoridades ni esté en posesión o control de personas dentro de su jurisdicción territorial (Ejemplo 3).<sup>24</sup>

### **Ejemplos:**

**1. El Banco Atlas, residente en el país A tiene sucursales tanto en el país B como en el país C. El Banco Atlas se dedica a comerciar en activos financieros y sus operaciones en los países A, B, y C las realiza sobre una base altamente integrada. En el proceso de determinar la renta imponible de la sucursal del Banco Atlas en el país B, la autoridad competente del país B solicita información al país C, con el que tiene un acuerdo de intercambio de información, en relación con las operaciones de la sucursal del Banco Atlas (empresa domiciliada en un tercer país con sucursales en los países B y C, cuyas utilidades pueden ser tributadas por estos países) en dicho país.**

**2. La empresa Apis fabricante de componentes, residente en el país A, vende componentes a un distribuidor vinculado en el país B y a distribuidores no vinculados en el país C. Las autoridades aduaneras del país C registran información sobre los precios cobrados por la empresa Apis a los distribuidores del país C. En relación con una auditoría del impuesto a la renta sobre los precios de transferencia declarados por el distribuidor residente en el país B, la autoridad competente del país B solicita información al país C, con el que tiene un acuerdo de intercambio de información, con relación a los precios de importación facturados por la empresa Apis (empresa domiciliada en un tercer país sin estar sujeta a impuestos del país B ni del país C), a los distribuidores del país C.**

**3. Una fiduciaria tiene tres fiduciarios. Los fiduciarios A y B viven en el País Y. El Fiduciario C vive en el País Z. Los Fiduciarios A y B participaron en una transacción pero se rehusaron a proporcionar a las autoridades tributarias del País Y,**

---

<sup>23</sup> Véase el Artículo 1, párrafo 2 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el Artículo 26, párrafo 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>24</sup> Este concepto de limitación jurisdiccional territorial está implícito en el Artículo 4, apartado 7 del Modelo de Acuerdo del CIAT y en el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, y determina que la administración tributaria requerida no está obligada a proveer información en esos casos.



**información sobre la transacción, sobre la base de que los documentos necesarios son mantenidos por el Fiduciario C, quien se rehúsa a proporcionarles copias. La autoridad competente del País Y le solicitó a la autoridad competente del País Z que obtuviera copias de la documentación pertinente del Fiduciario C.**

## **10. Impuestos cubiertos**

El intercambio de información conforme al Modelo de Acuerdo del CIAT se refiere a la administración y aplicación de los impuestos cubiertos por el Acuerdo, esto significa que la extensión del intercambio en cuanto a los tributos alcanzados, depende exclusivamente de lo que decidan las partes al momento de negociar el acuerdo y, por supuesto, atendiendo a lo que permitan los respectivos órdenes jurídicos<sup>25</sup>.

**Ejemplo: El país A y el país B han celebrado un acuerdo de intercambio de información tributaria, basado en el Modelo de Acuerdo, en cuyo artículo 2 se determinó que para ambos países el acuerdo se aplicará al Impuesto a la renta y al impuesto al valor agregado. La autoridad competente del país A solicita información al país B referente al impuesto al patrimonio. La autoridad competente del país B no estará obligada a suministrarla.**

## **11. Años cubiertos**

El período de tiempo durante el que la situación tributaria puede ser fiscalizada por la administración, varían de un país a otro y el inicio del año fiscal no siempre

---

<sup>25</sup> El Modelo de Acuerdo del CIAT en su Artículo 2, párrafo 1 incluiría los impuestos a los que las partes contratantes decidan aplicarlo. El Convenio Modelo de la OCDE, que es un instrumento cuya finalidad preponderante desde sus orígenes ha sido la de evitar la doble tributación internacional de la renta y el patrimonio, en versiones anteriores que son las que acompañaron la mayoría de los convenios vigentes, estipulaba que el intercambio de información se debía referir a los impuestos contemplados en el respectivo convenio, que son exclusivamente el impuesto a la renta y al patrimonio (Ejemplo 1). Tal como se lee en la actualidad, el Artículo 26 establece que el intercambio de información se aplica a impuestos “de todo tipo y descripción” señalando que el intercambio no se limita al Artículo 2 (Impuestos Cubiertos por el Convenio), (Ejemplo 2). De esa forma, el Artículo 26 del Modelo de Convenio en su versión actual pasó a extender el intercambio no apenas a los impuestos cubiertos conforme a su artículo 2 (renta y patrimonio), sino que potencialmente se podría extender a todo tipo de impuestos.

Ejemplos:

1. El país A y el país B han celebrado un convenio tributario basado en versiones anteriores del Modelo de la OCDE, es decir, el convenio en general solamente cubre los impuestos sobre la renta y el patrimonio, el artículo sobre intercambio de información estará condicionado a esa limitación. Las autoridades competentes podrán rehusarse a cumplir una solicitud, por ejemplo, sobre la base de que los impuestos a las ventas no están cubiertos por el convenio.

2. El país A y el país B han celebrado un convenio tributario basado en el actual Modelo de la OCDE, es decir, aunque el convenio en general solamente cubre impuestos sobre la renta y capital, el artículo sobre intercambio de información no contiene dicha restricción. La autoridad competente del país A solicita cierta información sobre transacciones de una persona residente en el país B para fines de verificar la obligación con respecto al impuesto a las ventas de una persona residente en el país A. La autoridad competente en el país B no puede rehusarse a cumplir con la solicitud sobre la base de que los impuestos a las ventas no están de otro modo cubiertos por el convenio.

coincide con el año calendario. Cuando hay una distancia significativa de tiempo entre el momento en que se suministra la información y el año a la que ella se refiere, pueden surgir problemas de prescripción. Estos problemas respecto a si el uso de la información se ve afectado por el tiempo, tienen que resolverse mediante las reglas de prescripción del país en el que se ha de usar la información. En ciertos países el envío de una solicitud de información sobre un caso sujeto a fiscalización tributaria, suspenderá la prescripción.

En cuanto al aspecto de entrada en vigor de los acuerdos y fechas efectivas, que también ha de tener influencia sobre el aspecto temporal de la información a intercambiar, el Modelo de Acuerdo del CIAT no contiene normas explícitas sobre esa materia, sin embargo en los Comentarios a su artículo 9 se expresa que algunos 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 o que, siguiendo con el Convenio Modelo de la OCDE, que se convenga que el Acuerdo entrará en vigor luego de un cierto período de tiempo después del intercambio de instrumentos de ratificación o de la confirmación otorgada, en el sentido que cada Estado ha cumplido con los requisitos previstos para ello. En esos mismos Comentarios al artículo 9, se señala que un aspecto al que debe dársele especial atención en la negociación del Acuerdo, es al de 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.<sup>26</sup>

## 12 Obligación de intercambiar información

Es importante enfatizar que el intercambio de información es obligatorio. Ello se desprende del contexto del Modelo de Acuerdo del CIAT y, en forma explícita de su Artículo 4 (8), en el que se expresa “**8. NORMAS PARA EJECUTAR UNA SOLICITUD.** Salvo lo dispuesto en el numeral 7 (limitaciones al intercambio) 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.”<sup>27</sup>

La obligación de intercambiar información como surge de la norma transcrita, no se limita a la información contenida en los archivos tributarios mantenidos por una administración tributaria. Cuando la información requerida no está disponible en los archivos tributarios, la parte requerida debe poner en práctica sus medidas para la recolección y obtención de esa información del (de los) contribuyente(s) o terceras personas. Esto puede incluir investigaciones especiales o fiscalización especial de las cuentas de negocios mantenidas por el contribuyente u otras personas. El hecho de que la parte requerida tenga o no interés en la información para sus propios fines tributarios es irrelevante. La información debe ser suministrada aun cuando la parte requerida no necesita la información para la administración o

<sup>26</sup> Véase también el Comentario 10.3 sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>27</sup> La obligatoriedad del intercambio en el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE obedece al uso de la palabra “deberá” en su primera oración.

aplicación de sus propias leyes tributarias.<sup>28</sup>

En algunos casos, las partes contratantes pueden requerir información en un formato particular para satisfacer sus requerimientos comprobatorios u otros requerimientos legales. Cuando sea específicamente requerido y en la medida en que sea permitido bajo su ley nacional, la autoridad competente deberá tratar de obtener información en el formato particular requerido. Dichos formatos típicamente incluyen declaraciones de testigos y copias autenticadas de registros originales.<sup>29</sup>

### 13. Limitaciones al intercambio de información

La obligación legal de proporcionar información se exceptúa en diversas situaciones. Estas excepciones están contenidas en el numeral 7 del Artículo 4 del Modelo del CIAT, que trata sobre las limitaciones a la transmisión de informaciones<sup>30</sup>. En raros casos en que se aplican las excepciones, las partes contratantes no están obligadas a proporcionar información. La decisión de proporcionar información o no, cuando se presenten las situaciones contempladas, se deja entonces a discreción de la parte contratante requerida. Es lógico que una autoridad competente pueda decidir proporcionar información aun cuando no exista la obligación de hacerlo. Si una autoridad competente decide proporcionar la información, estará actuando dentro del marco del acuerdo y deberá atenerse a sus disposiciones.<sup>31</sup>

El resto de esta sección se refiere a los argumentos que pueden usarse para negarse a dar la información. También se hace referencia a algunos argumentos que no pueden usarse para justificar aquella negativa.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Véase los numerales 5 y 6 del Artículo 4 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el párrafo 16 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>29</sup> Véase el numeral 6 del Artículo 4 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el párrafo 10.2. Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>30</sup> Esas limitaciones se establecen en los párrafos 3 a 5 del Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, y en un mayor número de situaciones que las previstas en el Modelo de Acuerdo del CIAT.

<sup>31</sup> Por ejemplo, tratándose de la aplicación del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, cuando una solicitud se relacione con información que involucre datos reservados sobre procesos industriales, una autoridad competente puede proveer dicha información, si considera que las leyes y prácticas del Estado requirente, juntamente con las obligaciones sobre confidencialidad impuestas por el párrafo 2 de ese artículo, garanticen que la información no puede ser usada para fines no autorizados, lo cual las reglas sobre datos reservados de procesos industriales o confidencialidad se proponen proteger. Si la parte requerida decide proporcionar la información deberá indicar que están involucrados datos reservados a fin de que la parte requirente adopte medidas adecuadas para garantizar la más estricta confidencialidad.

<sup>32</sup> Los argumentos admisibles o no serán diferentes en algunos casos según se trate de la aplicación del artículo 4 numeral 7 del Modelo de Acuerdo del CIAT o del artículo 26 segundo párrafo del Convenio Modelo de de la OCDE, ya que este último admite ciertas hipótesis para la negativa que no son recogidas por el Modelo del CIAT.

### 13.1. Secreto tributario

El secreto tributario se refiere a las disposiciones de la ley nacional que garantiza que la información relacionada con un contribuyente y su situación continúa siendo confidencial y está protegida de la revelación no autorizada. Por lo tanto, es fundamental para la cooperación a través del intercambio de información que dicha información confidencial continúe disfrutando de un nivel similar de protección cuando es intercambiada con otros países. Por esta razón, cualquier información proporcionada por una parte contratante debe ser tratada como confidencial.<sup>33</sup> Debido a que la confidencialidad es protegida por el instrumento de intercambio de información y la ley nacional aplicable en el país receptor, el suministro de información no puede ser negado alegando que contravendría las reglas nacionales sobre secreto tributario.

### 13.2 Reciprocidad

La reciprocidad en relación con el intercambio de información significa que una parte contratante, al recopilar información para la otra parte contratante, solamente estaría obligada a obtener y proporcionar dicha información si la parte requirente podría obtenerla en circunstancias similares bajo sus propias leyes y en el proceso normal de administración.

#### Ejemplo:

**El Estado contratante A solicita una información al Estado contratante B y éste, aun cuando tenga posibilidad de obtener y transmitir la información solicitada, pueda negarse a suministrarla porque la obtención y transmisión de esa información en similares circunstancias, iría contra o no podría obtenerse conforme a las leyes o en el proceso normal de administración del Estado A requirente.**

Esta condición de reciprocidad fue considerada improcedente en el Modelo de Acuerdo del CIAT, por lo tanto ella no se contempla en el numeral 7 de su artículo 4 que trata de las limitaciones al intercambio.<sup>34</sup> Inclusive, como se reconoce en el párrafo 18 de los comentarios al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE que sí la adopta<sup>35</sup>, la exigencia de reciprocidad puede acarrear como resultado que el

---

<sup>33</sup> Artículo 4 numeral 9 del Modelo Acuerdo del CIAT y artículo 26, párrafo 2, del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>34</sup> En cambio, el Convenio Modelo de la OCDE establece, además de la comentada condición de reciprocidad, que una parte requerida no está obligada a proporcionar información que la parte requirente no pudiera obtener por sí misma en el proceso normal de administración. La idea subyacente del concepto de reciprocidad es que una parte contratante no debería aprovecharse del sistema de información de la otra parte contratante si es más amplio que su propio sistema. Véase el Artículo 26, párrafo 3, sub-párrafos a) y b) del Convenio Modelo de la OCDE. Los comentarios a ese artículo dan mayores detalles en los párrafos 15 a 15.2. La versión anterior del comentario sobre el Artículo 26 contenía un análisis menos detallado del principio de reciprocidad, sin embargo, los párrafos recién añadidos deberían entenderse no como modificaciones sino como aclaraciones.

<sup>35</sup> El término "reciprocidad" en el contexto del artículo 26 del Modelo de la OCDE se relaciona con la

intercambio de información sea muy pequeño y quizás nulo. Debido a las implicancias que derivan de la incorporación de este concepto, es aconsejable que las Administraciones Tributarias indaguen acerca de la amplitud de los sistemas de información disponibles en el otro estado, con anterioridad a la suscripción de un acuerdo.

En aquellos casos en que se decida recoger la condición de reciprocidad, podría resultar difícil para la autoridad competente en la práctica determinar en cada instancia si la parte requerida podría obtener y proveer la información requerida bajo circunstancias similares. En casos en que un país solamente puede brindar asistencia si se cumple la condición de reciprocidad, podría solicitarse a la contraparte en el tratado que incluya una declaración que confirme que se cumple con la condición de reciprocidad en cada solicitud de información. La inclusión de dicha declaración evitaría entonces la carga administrativa adicional que de otro modo resultaría si la autoridad competente de la contraparte requerida tuviera que formular preguntas adicionales antes de que la solicitud fuera procesada.

### **13.3 Política pública /Orden Público**

Otra razón para rehusarse a proporcionar información se relaciona con el concepto de política pública/orden público.<sup>36</sup> Los comentarios al artículo 4 numeral 7 del Modelo del CIAT<sup>37</sup> explican el significado del término. “Política pública” el cual generalmente se refiere a los intereses vitales de un país, por ejemplo cuando la información solicitada se relaciona con un secreto de estado. Un caso de “política pública” también puede surgir, por ejemplo, cuando una investigación tributaria en otro país fue motivada por una persecución racial o política. Así, esta limitación raramente surge en la práctica.

### **13.4 Secretos industriales, comerciales y otros**

Al igual que en el caso de la condición de reciprocidad la limitación referente al secreto comercial, industrial, profesional o procedimientos comerciales o profesionales fue considerada improcedente en el Modelo de Acuerdo del CIAT, por lo tanto ella no se contempla en el numeral 7 de su artículo 4 que trata de las limitaciones al intercambio,

---

reciprocidad legal, es decir, las condiciones bajo las cuales existe una obligación legal para obtener y proveer la información. La “reciprocidad legal” debe distinguirse de aspectos más amplios de reciprocidad (en ocasiones se conoce como reciprocidad “de facto” u “objetiva”) que incluye aspectos como el balance en el volumen de solicitudes efectuadas y los costos respectivos incurridos por las autoridades competentes al obtener y proporcionar información.

<sup>36</sup> Véase el artículo 4 numeral 7 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el Artículo 26, párrafo 3, subpárrafo c) del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>37</sup> Véanse los Comentarios al Artículo 26 del Convenio Modelo (párrafo 19.5)

ello por considerarse que tal limitación podría dar lugar a una aplicación excesiva de esa limitación y de difícil control.<sup>38</sup>

### **Ejemplo:**

**Al responder a una solicitud del país B, en el marco del intercambio de información basado en una cláusula equivalente al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE, la autoridad competente del país A emprende una investigación general de la compañía farmacéutica Cirrus, residente en el país A. Como resultado, la autoridad competente del país A verifica que estaría expuesta a transmitir información comercial altamente valiosa respecto a la fabricación de un producto. La autoridad competente del País A podría rehusarse a proporcionar la información al país B, o al menos omitir una parte de ella. Si fuese de aplicación un Acuerdo basado en el Modelo del CIAT, esta negativa no sería procedente.**

### **13.5 Privilegio de reserva de los profesionales del derecho**

Tampoco el Modelo de Acuerdo del CIAT prevé que una parte contratante puede rehusarse a proporcionar información en casos en que la información constituye una comunicación confidencial entre un cliente y un abogado, solicitante u otro representante legal reconocido como tal.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Contrariamente, el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE establece claramente que no hay obligación alguna de proveer información que revele algún secreto de industrial, de negocios, comercial o profesional o sobre procesos comerciales. Sin embargo, los comentarios al Modelo de la OCDE explican que estos secretos no deben interpretarse en un sentido muy amplio. En particular, la información financiera, incluyendo los libros y registros, por su naturaleza no constituye un secreto industrial, de negocios u otro. En raros casos, en que surge un problema relacionado con un secreto industrial, de negocios u otro, la decisión respecto a si proporcionar dicha información o no se deja a discreción del Estado requerido. Cuando en un caso en particular una parte contratante decide no proporcionar cierta información sobre tales bases, deberá omitir los detalles del secreto industrial, comercial u otro de la documentación pertinente y proveer a la otra parte contratante la información restante. El papel de la autoridad competente es determinar si se trata o no de información delicada y las autoridades que recopilan la información en primera instancia deberán indicar lo que podría ser delicado. El secreto tributario ordinario protege el secreto de industrial y de negocios, pero, en general, ni el contribuyente ni una tercera persona tiene derecho a rehusarse a dar dicha información a su administración tributaria.

<sup>39</sup> El artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, si lo admite. Aun así, las reglas sobre lo que constituye una comunicación confidencial no deben interpretarse o aplicarse de manera tan amplia como para obstaculizar el efectivo intercambio de información. En particular, no se debe atribuir ningún privilegio de reserva a documentos o registros entregados a un abogado, solicitante o representante legal reconocido en un intento por impedir que tales documentos o registros sean revelados. Además, se esperaría que una parte requerida verificara, y cuestionara si fuera necesario, en nombre de la parte requirente, la validez de un reclamo de reserva de un profesional del derecho si dicha validez estuviera en disputa.

### **13.6 Secreto bancario**

En la mayoría de los países, los bancos e instituciones financieras similares deben proteger la confidencialidad de los asuntos financieros de sus clientes. Esta obligación (“secreto bancario”) no solamente puede proteger la información bancaria de ser revelada a terceras personas, sino que también puede afectar el acceso a dicha información por las autoridades gubernamentales, incluyendo las autoridades tributarias.

El Modelo de Acuerdo del CIAT establece que el secreto bancario no puede ser la base para rehusarse a proporcionar información ni tampoco lo contempla entre las limitaciones generales, enumeradas en su artículo 4, apartado 7.<sup>40</sup> Así, las autoridades competentes de las partes contratantes deben tener la autoridad para acceder, ya sea directa o indirectamente, a través de un proceso judicial o administrativo a la información mantenida por bancos u otras instituciones financieras y proporcionar dicha información a la otra parte contratante.

### **13.7 Información mantenida por apoderados, agentes, fiduciarios e información sobre participación en sociedades**

Una solicitud de información no puede ser negada únicamente porque la información es mantenida por apoderados o personas que actúan en capacidad de agencia o fiduciario o porque la información se relaciona con la participación en una sociedad. El Modelo de Acuerdo del CIAT desaprueba esa negativa expresamente<sup>41</sup>. Los comentarios proporcionan mayores detalles sobre este punto.<sup>42</sup>

**Ejemplo 1: Durante una investigación tributaria, A, residente del País Y, alega que los pagos que él efectuó a B, residente del País Z, estaban relacionados con servicios prestados por otra persona, C, cuya identidad y lugar de residencia son desconocidos por A. La autoridad competente del País Y piensa que C puede ser un residente del País Y, por lo que solicitó a la autoridad competente del País Z obtener de B, información sobre la identidad de C, a pesar de que B parece haber estado actuando en capacidad de agencia/fiduciaria.**

---

<sup>40</sup> Véase el artículo 4 numeral 2 del Modelo de Acuerdo del CIAT. El Artículo 26, párrafo 5 del Convenio Modelo se pronuncia en igual sentido. El párrafo 5 fue añadido en la versión actual del Artículo 26 y no había ninguna disposición equivalente en la versión anterior. Sin embargo, el Comentario sobre el Artículo 26 explica que la adición del párrafo 5 no debe interpretarse como si sugiriera que la versión previa del Artículo 26 no autorizaba el intercambio de información bancaria y continúa diciendo que la amplia mayoría de los países miembros de la OCDE ya intercambiaron información bancaria conforme a la versión anterior del Artículo 26. Véase el párrafo 19.11 del Comentario sobre el Artículo 26.

<sup>41</sup> Véase el Artículo 4 numeral 2 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el Artículo 26, párrafo 5 del Convenio Modelo de la OCDE. El párrafo 5 fue añadido en la versión actual del Artículo 26 y en la versión anterior no existía una disposición equivalente.

<sup>42</sup> Véanse el Comentario 1 al artículo 4, numeral 2, y véanse los párrafos 19.12 a 19.15 del Comentario al Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

**Ejemplo 2: Una investigación por las autoridades tributarias del País Y, en relación con la Compañía A, reveló el pago de regalías a la Compañía B que es residente en el País Z. Creyendo que los pagos pueden ser para beneficio final de la persona C, un residente del País Y, la autoridad competente del País Y se dirige a la autoridad competente del País Z para obtener información sobre la compañía y el pago que recibió. La Compañía B alega que la persona que controla la compañía era ex-empleado de la Compañía A y que si su identidad fuera revelada, ello podría llevar al inicio de una acción civil contra esa persona. A pesar de las protestas de la compañía, la autoridad competente no podía rechazar la solicitud de detalles respecto al propietario de la Compañía B.**

### **13.8 Interés tributario nacional**

El concepto de “interés tributario nacional” describe una situación en que una parte contratante solamente puede proporcionar información a otra parte contratante si tiene interés en la información requerida para sus propósitos tributarios. El negarse a proporcionar información no puede estar basado en un requerimiento de interés tributario nacional y una parte contratante debe usar sus medidas para recopilar información aun cuando sea invocada únicamente para obtener y proporcionar información a la otra parte contratante.<sup>43</sup> Se podría decir que ya no existen países que requiera un interés tributario nacional.

### **13.9 Solicitud de conformidad con los términos del instrumento según el cual se formula la misma**

En algún caso, los acuerdos pueden establecer explícitamente que una parte contratante puede rehusarse a proporcionar información cuando la solicitud no se formula en conformidad a lo que fuere estipulado en el Acuerdo. Si bien en el Modelo de Acuerdo del CIAT no se estipula una cláusula de este tipo, ella podría acordarse entre las partes contratantes, especialmente al exigirse que en las solicitudes específicas, se consignen determinados datos básicos que faciliten el proceso de intercambio. De esa forma y en relación con una determinada solicitud, la parte requirente deberá proveer cierta información a la autoridad competente de la parte requerida. El hecho de omitir dicha información permitiría a la parte requerida rehusar la solicitud, ya que la misma no ha sido hecha “de conformidad con el Acuerdo.” Tanto el Modelo de Acuerdo del CIAT como el Convenio Modelo de la OCDE son menos formales en este sentido y permiten mayor libertad a las autoridades competentes, no obstante el siguiente principio básico aplica igualmente:

---

<sup>43</sup> Artículo 4, numeral 6 del Modelo de Acuerdo del CIAT y Artículo 26, párrafo 4 del Convenio Modelo de la OCDE. El párrafo 4 fue añadido en la versión actual del Artículo 26 para tratar explícitamente la obligación de intercambiar información en situaciones en que el Estado requerido no necesita la información solicitada para fines tributarios nacionales. En la versión anterior, esta obligación no estaba expresamente señalada en el Artículo, pero fue reflejada en el Comentario. El párrafo 16 del Comentario sobre el Artículo 26 estableció que esta obligación era claramente evidente por las prácticas seguidas por los países Miembros que mostraban que al recopilar información solicitada por una contraparte en un tratado, los estados contratantes con frecuencia utilizan los poderes especiales de fiscalización o investigación establecidos por sus leyes para fines de aplicar sus impuestos nacionales, aun cuando ellos mismos no requieran la información para estos fines. Así, la adición del nuevo párrafo 4 debe entenderse como una mera aclaración.



la parte requirente debe demostrar la importancia de la información requerida para una fiscalización o investigación en proceso, de no ser así, se podría estar ante lo que se denominara “fishing expedition”, y entonces la parte requerida podrá rehusar la solicitud. Por supuesto, antes de rehusar la solicitud sobre esta base, la parte requerida debe procurar recibir una aclaración de la autoridad competente sobre este punto.

### **13.10 No discriminación**

Una autoridad competente puede rehusarse a suministrar información en casos que involucren discriminación de un nacional de la parte requerida. Esta regla está incluida en el Artículo 4, numeral 7 d) del Modelo de Acuerdo del CIAT.<sup>44</sup> Este aspecto solamente deberá surgir en circunstancias excepcionales y así, puede considerarse de poca relevancia práctica.

### **13.11 No obligación de adoptar medidas que vayan contra sus leyes y reglamentos**

El razonamiento de base para esta limitación sería que no se debe requerir que una parte contratante haga más – pero tampoco menos – de lo que podría hacer si su propia tributación estuviese en juego. Así, cuando la información en posesión de la autoridad competente no es suficiente para responder a una solicitud, una parte contratante debe tomar todas las medidas pertinentes de recopilación de información, incluyendo investigaciones especiales o fiscalizaciones especiales de las cuentas de negocios, siempre y cuando pudiera adoptar medidas similares, conforme a sus leyes y reglamentos, para sus propios propósitos tributarios.<sup>45</sup>

En el caso del Modelo de Acuerdo del CIAT se estrechan las posibilidades de que proceda esta limitación, tanto por no contemplarse la posibilidad de rehusarse un Estado a suministrar información no obtenible bajo el curso normal de sus prácticas administrativas, como por denegarse expresamente su utilización, cuando la información requerida se relaciona a información: de parte de entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios; con respecto a la identificación de los accionistas o socios de una persona jurídica u otro ente colectivo; o en poder de la Administración Tributaria.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> En el contexto del Convenio Modelo de la OCDE, la regla se origina en la primera oración del Artículo 26 párrafo 1 (“...en la medida en que la tributación bajo el mismo no sea contraria a la Convención.”) leída en conjunto con el Artículo 24, párrafo 1.

<sup>45</sup> El Convenio Modelo de la OCDE establece que un Estado Contratante no está obligado a aplicar medidas administrativas que discrepen con su práctica legal y administrativa, Artículo 26, párrafo 3, subpárrafo a) del Convenio Modelo. Anteriormente, Artículo 26, párrafo 2, subpárrafo a).

<sup>46</sup> Artículo 4, numerales 2 y 7 del Modelo de Acuerdo del CIAT.

### **13.12 No obligación de proporcionar información no obtenible conforme a las leyes nacionales**

En el caso del Modelo de Acuerdo del CIAT también se relativiza esta limitación por las razones expuestas en el párrafo anterior.<sup>47</sup>

### **14. Medidas de Recopilación de Información**

La información solicitada puede ya estar a disposición de la administración tributaria de la parte requerida o puede requerir medidas especiales de recopilación de información.<sup>48</sup> La(s) medida(s) particular(es) de recopilación de información que sea(n) más adecuada(s) en un caso individual dependerá de todos los hechos y circunstancias pertinentes. Las medidas de recopilación de información podrían incluir los siguientes tipos de medidas:

- Indagar a una persona que pueda tener conocimiento de información o pueda estar en posesión, custodia o control de información.
- Cuando no se pueda lograr la cooperación voluntaria, solicitar a una persona que comparezca a una hora y lugar especificados para tomarle declaración.
- Cuando la persona no comparezca en el momento y lugar especificados tomar las medidas apropiadas para obligar a la persona a comparecer.
- Solicitar la presentación de libros, documentos, registros u otra propiedad tangible.
- Indagar a la persona que presenta los libros, documentos, registros u otra propiedad tangible respecto a los fines para los cuales y el modo en que el mismo es o era mantenido.
- Colocar bajo juramento a la persona que brinda declaración o presenta los libros, documentos u otra propiedad tangible.
- Lograr acceso a y registrar las instalaciones con el propósito de ubicar y obtener libros y registros u otra propiedad tangible para ser examinados.

---

<sup>47</sup> El Artículo 26, párrafo 3, subpárrafo b) del Convenio Modelo de la OCDE establece que un Estado Contratante está en libertad de rehusarse a proporcionar información si la misma no puede obtenerse conforme a su ley nacional o no puede obtenerse en el proceso normal de administración. Sin embargo, ambos modelos, del CIAT y de la OCDE, establecen que independientemente de la ley nacional o práctica administrativa nacional, una Parte contratante no puede usar el secreto bancario o rehusar una solicitud, porque la información sea mantenida por un apoderado o persona que actúe en calidad de agente o fiduciario o porque se relacione con una participación en una sociedad. Así, los resultados bajo el Modelo de Acuerdo del CIAT y del Convenio Modelo de la OCDE son equivalentes de mediar las circunstancias apuntadas. Véase el Artículo 4, numeral 2 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el Artículo 26, párrafo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

<sup>48</sup> La naturaleza de estas medidas y su ejemplificación se incluyen expresamente en el artículo 4, numeral 5 del Modelo de Acuerdo del CIAT.

- Producir copias confiables y correctas de libros, documentos, registros u otra propiedad tangible.
- Permitir a la autoridad competente del Estado requirente aportar preguntas escritas, a las que se le solicita responder, a la persona que rinda declaración o proporcione libros, documentos, registros u otra propiedad tangible.

## **15. Derechos y Salvaguardas de Procedimientos**

Las leyes nacionales pueden establecer una diversidad de derechos y salvaguardas de procedimientos para las personas afectadas por las medidas de recolección de información o de manera general, para el intercambio de información. Dichos derechos y salvaguardas incluyen reglas de notificación, un derecho a cuestionar el intercambio de información luego de la notificación o derechos a recurrir contra las medidas de recolección de información tomadas por la parte requerida.

Algunos países deben notificar al contribuyente sujeto a la investigación y/o la persona que proporcionó la información en ciertas circunstancias. Ello puede resultar para la persona notificada en un mero derecho a ser informada sobre el intercambio, un derecho a ser consultada o aun un derecho a cuestionar el intercambio. Algunos países eliminan estos requerimientos de notificación en casos de fraude tributario o posponen la notificación hasta después del intercambio. En algunos casos, la obligación de notificar es eliminada si un tribunal federal determina que la notificación perjudicaría seriamente la investigación. Por lo tanto, las autoridades competentes deben indicar si hay sospecha de fraude en sus solicitudes si desean impedir la notificación. En países que requieren notificación, generalmente los contribuyentes tienen derecho a recurrir contra la decisión de intercambio de información.

Dadas las posibles implicaciones de tales derechos y salvaguardas para el intercambio de información, las partes contratantes deberán informarse unas a otras sobre su legislación o práctica administrativa en relación con la notificación (y cualesquiera otros derechos y salvaguardas de procedimientos que puedan ser de importancia) cuando se concluya un acuerdo de intercambio de información tributaria o un convenio con cláusula que establezca ese intercambio y posteriormente siempre que las reglas pertinentes sean modificadas.<sup>49</sup>

## **16. Confidencialidad de la información recibida**

Cualquier información recibida debe tratarse como confidencial.<sup>50</sup> El Modelo de Acuerdo del CIAT establece que la información recibida solamente puede ser revelada a personas o autoridades (incluyendo tribunales y entes administrativos) interesados en la liquidación, recaudación y aplicación de los impuestos cubiertos por

---

<sup>49</sup> Véase el párrafo 14.1 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo.

<sup>50</sup> Véase el artículo 4, numeral 9 del Modelo de Acuerdo del CIAT y el Artículo 26, párrafo 2 del Convenio Modelo de la OCDE.

el Acuerdo (incluyendo el enjuiciamiento o resolución de las apelaciones) como también a la supervisión de todo lo anterior, y la información solamente puede ser usada para tales fines.<sup>51</sup>

Las autoridades supervisoras son las que supervisan las autoridades de administración tributaria y de ejecución como parte de la administración general del gobierno de las partes contratantes.<sup>52</sup>

De acuerdo con las reglas de algunos países, se pueden aplicar reglas especiales sobre procedimientos a información de alta confidencialidad. Por ejemplo, en relación con el suministro de información bancaria, es posible que algún Estado pueda requerir que la autoridad competente requiriente firme una declaración confirmando el tratamiento confidencial de la información a ser proporcionada.

Las reglas de confidencialidad se aplican a todos los tipos de información, incluyendo tanto la información proporcionada a solicitud, y la información transmitida en respuesta a una solicitud. Si las disposiciones sobre secreto bajo las leyes nacionales de un Estado Contratante son menos restrictivas que las del país que suministra la información, se deberán observar las normas del país informante, con lo cual las disposiciones sobre confidencialidad aplicables impondrán una restricción al uso de la información recibida desde el exterior<sup>53</sup>. Las autoridades tributarias locales están en la obligación de referir a sus autoridades competentes cualquier tema que pueda surgir en relación con la revelación de la información recibida.

Podría entenderse que la información recibida también puede ser comunicada al contribuyente, su apoderado o a un testigo. Sin embargo, aunque se permite dicha revelación, la misma no es requerida. En efecto, la revelación al contribuyente o su apoderado puede plantear un problema en ciertos casos, por ejemplo, cuando la información es dada confidencialmente y la fuente de información puede tener un legítimo interés en no revelarla al contribuyente. De modo similar, las autoridades competentes podrían querer mantener la confidencialidad de su correspondencia con respecto a cualquier información intercambiada. Por lo tanto, la autoridad competente que proporciona información debe indicar si hay alguna objeción a la revelación de cualquier parte de la información proporcionada (incluyendo cualquier correspondencia relacionada) al contribuyente, su apoderado o un testigo. Cuando sea necesario, las autoridades competentes deberán entonces discutir tales aspectos

---

<sup>51</sup> Con respecto a las reglas sobre revelación de la información, el Modelo de Acuerdo del CIAT coincide en varios aspectos con el Convenio Modelo de la OCDE. Primero, el Convenio Modelo también permite la revelación a las autoridades supervisoras (Este es un cambio con respecto a la versión anterior del Artículo 26. En la versión anterior del Artículo 26, no se podía revelar información a las autoridades supervisoras). Segundo, el Convenio Modelo de la OCDE no permite la revelación a ninguna otra persona, entidad, autoridad o jurisdicción. Finalmente, tanto el Modelo de Acuerdo del CIAT como el Convenio Modelo de la OCDE requieren que la información se mantenga confidencial, y luego indica los nombres de las personas a las que se puede revelar la información y ambos Modelos incluyen el requerimiento adicional de que la información debe ser tratada “como secreto del mismo modo que la información obtenida conforme a la ley nacional.”

<sup>52</sup> Véanse los párrafos 12 y 12.1 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo.

<sup>53</sup> Artículo 4, numeral 9 del Modelo de Acuerdo del CIAT.

con miras a encontrar una solución mutuamente aceptable.

En vista de que la información puede ser revelada al contribuyente o su apoderado, también puede ser revelada a cualesquiera autoridades gubernamentales o judiciales encargadas de decidir si la información debe ser dada al contribuyente.<sup>54</sup> Este caso puede surgir en países en que un contribuyente a quien se le ha negado acceso a sus archivos por parte de las autoridades tributarias tiene derecho a solicitar una revisión de dicha decisión por parte de un ente de revisión o apelación. Lógicamente, este ente tiene que ver la información a fin de dar su decisión.

Muchos países tienen leyes nacionales sobre revelación de información tales como libertad de información u otra legislación que permite acceso a los documentos y registros gubernamentales. Sería deseable que las disposiciones de confidencialidad en los instrumentos de intercambio de información tengan precedencia sobre cualesquiera reglas nacionales que permitan la revelación a personas a las que no se hace referencia en la disposición de confidencialidad.<sup>55</sup> Cualquier país que no pueda acatar dicho principio y que esté participando en negociaciones de tratados deberá dar a conocer dicho punto a la otra parte contratante. Cuando surja este problema como resultado de una decisión del tribunal o un cambio subsiguiente en la legislación, las autoridades competentes deberán informar a las otras autoridades competentes a la primera oportunidad. Cabe señalar que las disposiciones sobre confidencialidad de los convenios del impuesto sobre la renta crean obligaciones conforme al derecho internacional. Cualquier persona que enfrente esta solicitud de dar a conocer información suministrada bajo un convenio de impuesto sobre la renta o un acuerdo de intercambio de información tributaria deberá consultar con la autoridad competente, quien también deberá informar a la autoridad competente que proporcionó la información.

## **17. Uso de información para otros fines**

La información intercambiada no puede ser usada para fines distintos a aquéllos para los que se intercambió conforme al artículo 4, apartado 9 del Modelo de Acuerdo del CIAT<sup>56</sup>. Por ejemplo, la información fiscal obtenida conforme al Convenio Modelo o al Modelo CIAT no debe usarse para el enjuiciamiento de delitos no fiscales. Si la información parece ser de valor para otro fin, para la parte receptora, deberá recurrir a medios específicamente diseñados a tal fin, por ejemplo, un tratado de asistencia judicial. Cuando haya duda sobre si la información proporcionada por una autoridad competente extranjera puede usarse para un fin distinto al del propósito tributario, cubierto bajo el instrumento bajo el cual se proporcionó, las autoridades locales siempre deberán consultar a la autoridad competente.

---

<sup>54</sup> Véase el párrafo 12 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo. La versión anterior del comentario sobre el Artículo 26 no incluía dicha aclaración. Sin embargo, no se proponía ningún cambio en sustancia.

<sup>55</sup> El párrafo 12 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo expresamente aclara este punto.

<sup>56</sup> Idem artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

Sin embargo, algunos países requieren que las autoridades tributarias compartan información tributaria con otras autoridades ejecutoras de la ley y autoridades judiciales sobre asuntos tales como lavado de dinero, corrupción o financiamiento de terrorismo y como resultado, estos países tal vez quieran incluir terminología específica, en sus tratados bilaterales que permita compartir la información recibida conforme a un acuerdo de intercambio de información tributaria con tales otras autoridades.<sup>57</sup>

Igualmente, en algunos acuerdos con base en el Modelo del CIAT, al estipular los tributos comprendidos, se agrega un párrafo adicional que establece que la información intercambiada para la aplicación de esos tributos podrá ser utilizada respecto de otros tributos cuyas obligaciones, de acuerdo con su normativa interna, pudieran determinarse en función de los datos aportados. Con esto se extiende notoriamente las posibilidades de uso de la información intercambiada.

## **EJEMPLO**

El País A tiene un impuesto sobre la renta de las sociedades, que se exacciona a nivel estatal y cuyo cálculo se realiza partiendo de las ventas de los agentes activos de su economía. Además, existe una tasa, que exige la administración local, cuyo cálculo se realiza atendiendo, entre otros conceptos, al volumen de ventas realizado en el ejercicio anterior.

En este supuesto, si dicho País firma un acuerdo de intercambio de información con cualquier otro País B, puede solicitar, entre otros, datos relativos a las ventas realizadas por sus empresas, cuando éstas estén sometidas a un control tributario por el Impuesto objeto del convenio de intercambio.

Ahora bien, si el País A obtiene datos importantes de la Administración tributaria del País B, por aplicación del Convenio o Acuerdo de intercambio de información tributaria, relativos a la cifra de ventas de determinada sociedad, o grupo de sociedades, dichos datos sólo pueden ser utilizados por la Administración tributaria solicitante (en el supuesto, la Estatal) y únicamente para la aplicación de los tributos comprendidos en el Convenio o Acuerdo.

Las cláusulas que obligan a no revelar la información obtenida del otro país permiten comunicar los datos sólo a las personas y autoridades competentes para la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio o Acuerdo, para el procedimiento y trámites relativos a los mismos, y para las resoluciones de los recursos referentes a tales impuestos. Cualquier comunicación a persona o autoridad diferente estaría prohibida. La administración estatal no debería comunicar los datos recibidos a la administración local y, por ello existiría un problema de doble determinación de la cifra de ventas, para uno y otro impuesto, según lo cuantifique cada administración competente.

---

<sup>57</sup> Véase el párrafo 12.3 del Comentario sobre el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

Por esta razón, cuando se formaliza el Convenio, el País A puede proponer al País B, y éste expresamente aceptar, que la información relativa a las ventas, intercambiadas para la exacción del tributo estatal sobre los beneficios, comprendido, en el ejemplo, en el Convenio de Intercambio de información, pueda ser utilizada por la administración local, para determinar los impuestos objeto de su competencia.

De esta manera, el País A no puede realizar ninguna solicitud por razón de dicho impuesto local, pero puede comunicar los datos que se trasmitan, cuando afecten a su determinación, a las autoridades administrativas locales encargadas de su liquidación o recaudación.

## **18. Costo del intercambio de información**

El aspecto de costo es explícitamente considerado en el artículo 8 del Modelo de Acuerdo del CIAT y establece una distinción entre costos ordinarios y extraordinarios. Se propone que salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes, los “costos ordinarios” se cubran por el Estado requerido y los “costos extraordinarios” por el Estado requirente, estableciéndose que la forma de determinar éstos últimos, será mediante mutuo acuerdo de las autoridades competentes.<sup>58</sup>

## **19. Uso de los Números de Identificación de los Contribuyentes (NITs)**

La mayoría de los países asignan Número de Identificación Tributaria (NITs) a sus contribuyentes residentes y algunos países también asignan NITs a no residentes bajo ciertas circunstancias. El conocimiento de los NITs puede resultar útil para procesar información recibida automáticamente de una contraparte en el tratado. El suministro de NITs también es importante ya sea al formular o responder a una solicitud o proporcionar información espontáneamente, ya que ello facilitará la pronta identificación del contribuyente. Por consiguiente, cuando el suministro de NITs es legalmente posible, los funcionarios tributarios de campo deberán proporcionárselos a su autoridad competente al hacer una solicitud o transmitir información (idealmente, tanto los NITs del país fuente como del país de residencia, si se conocen).

En aquel sentido, y para superar las frecuentes dificultades que se presentan para la correcta y rápida identificación de los contribuyentes a que se refiere una solicitud de información, es recomendable que las partes contratantes, a partir de la consideración de la estructura de datos básicos en sus registros de contribuyentes, acuerden también que otros datos mínimos identificadores deberán incluir en sus solicitudes de información.

---

<sup>58</sup> El Convenio Modelo de la OCDE no incluye ninguna disposición sobre costos y cualquier problema que surja en relación con costos deberá, por lo tanto, debe ser discutido por las autoridades competentes. En cualquier caso, es importante que este aspecto sea considerado en una etapa temprana de aplicación del acuerdo a fin de lograr una solución oportuna y eficiente en términos de costo.

## 20. Plazos para responder una solicitud de información

Es importante, como lo hace el Modelo de Acuerdo del CIAT<sup>59</sup>, incorporar en los acuerdos alguna disposición que concrete los plazos en que la respuestas a las solicitudes de información deben ser transmitidas. En ese Modelo se contempla una norma que establece que “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”.

Como se señala en los respectivos Comentarios, el procedimiento previsto en el Modelo de Acuerdo del CIAT tiene por finalidad, además de establecer un plazo concreto para el suministro de la información, permitirle al Estado Requirente tomar conocimiento anticipado 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 optar inmediatamente por otras acciones sustitutivas de la obtención de la información requerida.

---

<sup>59</sup> Artículo 4, apartado 8, del Modelo del CIAT.



**MANUAL OCDE- CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE  
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

**MODULO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD**

## ÍNDICE

PASO 1: PREPARACIÓN Y ENVÍO DE LA SOLICITUD .....	2
Consideraciones preliminares.....	2
Forma de la solicitud.....	3
Contenido de la solicitud.....	3
Idioma.....	5
Procedimiento.....	5
Impacto de las solicitudes de información sobre la prescripción .....	5
PASO 2: RECEPCIÓN Y VERIFICACIÓN DE UNA SOLICITUD.....	5
Solicitud recibida directamente de un funcionario tributario local en el extranjero.....	6
PASO 3: RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN.....	6
PASO 4: RESPONDIENDO A UNA SOLICITUD .....	7
Verificación de lo que se debe incluir en la respuesta .....	7
Objetivos sobre períodos de tiempo .....	8
PASO 5: PROPORCIONANDO RETROALIMENTACIÓN .....	8
EJEMPLO DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN.....	10
EJEMPLO DE RESPUESTA A UNA SOLICITUD.....	12
EJEMPLOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD .....	13
Ejemplo 1: Préstamo Entrante .....	13
Ejemplo 2: Préstamo Saliente.....	13
Ejemplo 3: Re-facturación de Servicios .....	13
Ejemplo 4: Transacción de Importación y exportación usando compañías intermediarias.....	14
Otros Ejemplos:.....	15
REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN .....	15
RESPUESTA AL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN .....	17
Generación de pérdidas en el exterior:.....	19
Derivación de utilidades a jurisdicciones de menor tributación a través de la utilización de los precios de transferencia:.....	19
Ejemplo: .....	20

Las autoridades competentes del país "A" solicitan información específica al país "B" .....	20
Confirmación de deducciones .....	20
Las autoridades competentes del país "A" reciben una solicitud de información específica del país "B" .....	21
Caso Práctico I.....	22
Caso Práctico II.....	23
Caso Práctico III.....	25

# MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS

## MODULO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD

El intercambio de información a solicitud describe una situación en que una autoridad competente solicita una información en particular, a otra autoridad competente. Típicamente, la información solicitada se refiere a una fiscalización, consulta o investigación sobre la obligación tributaria de un contribuyente para años tributarios especificados. El intercambio de información a solicitud se puede dividir en varias etapas o pasos y esta sección proporciona lineamientos sobre cada uno de estos pasos:

1. Paso 1: Preparación y envío de una solicitud
2. Paso 2: Recepción y verificación de la solicitud
3. Paso 3: Recopilación de la información solicitada
4. Paso 4: Respuesta a la solicitud
5. Paso 5: Proporcionar retroalimentación

### PASO 1: PREPARACIÓN Y ENVÍO DE LA SOLICITUD

#### ***Consideraciones preliminares***

La solicitud se debe hacer luego de que la parte contratante haya agotado todas las vías razonables para obtener la información utilizando la autoridad y fuente de información disponible dentro de su propio territorio. Así, antes de enviar una solicitud, una parte contratante debe usar todos los medios disponibles en su territorio para obtener la información, salvo aquellos que pudieran dar origen a dificultades desproporcionadas. Los esfuerzos por la parte requirente también deben incluir intentos por obtener información en la otra parte contratante antes de hacer una solicitud, por ejemplo, mediante el uso del Internet, y cuando resulte práctico, las bases de datos comerciales o involucrando personal diplomático ubicado en ese país para obtener información públicamente disponible. La OCDE ha desarrollado una guía de referencia sobre fuentes de información en el exterior para asistir a las autoridades competentes a identificar los tipos de información disponibles en otros países (**Véase [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation)**).

## **Forma de la solicitud**

La solicitud por parte de la autoridad competente debe hacerse por escrito, pero en casos urgentes, se puede aceptar una solicitud verbal, cuando sea permitido por las leyes y procedimientos aplicables, para fines de iniciar una consulta, a condición que se le dé seguimiento mediante una confirmación por escrito. En respuesta a la solicitud de sus países miembros de un método rápido y seguro para intercambiar información electrónicamente, la OCDE ha desarrollado un procedimiento para transmitir información confidencial usando adjuntos codificados adheridos a los mensajes electrónicos.

## **Contenido de la solicitud**

Es muy importante redactar la solicitud de manera completa y entendible, La autoridad competente deberá ponerse en la posición del beneficiario de la solicitud e incluir en la solicitud la información que consideraría importante si estuviera recibiendo la misma. La solicitud debe ser tan detallada como sea posible e incluir todos los hechos relevantes, de modo que la autoridad competente que la reciba esté bien consciente de las necesidades de la parte contratante solicitante y pueda manejar la solicitud del modo más eficiente. Una solicitud incompleta aumentará los retrasos, ya que la autoridad competente extranjera tal vez tenga que solicitar más detalles para responder la solicitud adecuadamente. También obsérvese que ciertos países han establecido listas de verificación de información necesaria para llevar a cabo ciertos procedimientos para obtener información. Para detalles, véase el módulo sobre perfiles de países.

Aunque cada caso puede diferir respecto a los hechos y circunstancias particulares, la siguiente **lista de verificación sobre lo que se debe incluir en una solicitud** procura brindar alguna guía sobre lo que se debe incluir en una solicitud. Obsérvese que no se debe demorar para responder a una solicitud, tratando de obtener cada dato que aparece en la lista de verificación y que no deben usarse abreviaturas e igualmente se puede añadir otra información pertinente.

1. La referencia a la base legal sobre la que se basa la solicitud.
2. Una declaración confirmando que su administración tributaria ha hecho uso de todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo aquéllos que darían origen a dificultades desproporcionadas.
3. Una declaración de que la solicitud está en conformidad con las leyes y prácticas administrativas de su país, de que su administración tributaria podría obtener la información si se encontrara en su país y que la solicitud está conforme al instrumento legal sobre el cual está basado.
4. La identidad de la(s) persona(s) bajo fiscalización o investigación: nombre y apellidos o razón social, fecha de nacimiento o constitución, estado civil (cuando corresponda), NIT y domicilio (incluyendo la dirección de correo electrónico y/o sitio WEB cuando sean conocidos), así como cualquier otra información que sea necesaria para la identificación del contribuyente.
5. La identidad de cual(es)quiera contribuyente(s) o entidad(es) extranjero(s) que sea importante para la fiscalización o investigación y, en la medida en que se conozca su relación con la(s) persona(s) bajo fiscalización o investigación: nombre, estado civil (si es pertinente), NIT (si se conoce), direcciones (incluyendo direcciones electrónica o Internet, si se conocen), número de registro en el caso de una entidad legal (si se conoce), cuadros, diagramas u otros documentos que ilustren las relaciones entre las personas involucradas.

6. Si la información solicitada involucra un pago o transacción a través de un intermediario, mencione el nombre, direcciones y NIT (si se conoce) del intermediario, incluyendo, si se conoce, el nombre y dirección de la sucursal bancaria, así como el número de cuenta bancaria, cuando se solicita información bancaria.
7. Antecedentes pertinentes incluyendo el propósito tributario para el que se busca la información, el origen de la consulta, las razones de la solicitud y las bases para creer que la información solicitada es mantenida en el territorio de la parte requerida o está en posesión o control de una persona dentro de la jurisdicción de la parte requerida.
8. La etapa del procedimiento en la parte requirente, los temas identificados y si la investigación es de naturaleza civil o administrativa solamente o si también puede tener consecuencias penales. Cuando se hagan referencias a la ley nacional, resulta útil proporcionar alguna explicación ya que la autoridad competente extranjera no estará familiarizada con sus leyes.
9. La información solicitada y para qué se requiere. Especifique también la información que puede ser pertinente (p.e., facturas, contratos).
10. En el contexto de un convenio de impuesto sobre la renta, ya sea que la solicitud se relacione con la aplicación de un convenio tributario o la administración o aplicación de legislación nacional.
11. Los impuestos en cuestión, los períodos tributarios bajo fiscalización (día, mes, año en que se inician y terminan), y los períodos tributarios por los que se solicita información (si difieren de los años fiscalizados indicar la razón para ello).
12. La moneda en cuestión cuando se mencionan cifras.
13. La urgencia de la respuesta. Indique las razones de la urgencia y, si aplica, señale la fecha luego de la cual la información ya no puede resultar útil.
14. Si se debe proporcionar una traducción, de ser posible, (en casos urgentes, mencionar que no se requiere traducción podría acelerar el intercambio).
15. Si se solicitan copias de documentos o registros bancarios, qué tipo de autenticación es necesaria, si la hubiere.
16. Si es probable que la información sea usada en un proceso judicial y las reglas aplicables sobre pruebas requiere que la información aparezca en cierta forma, esta última debe indicarse a la otra autoridad competente.
17. Si hay razones para evitar la notificación del contribuyente que está siendo fiscalizado o investigado (p.e. si la notificación pusiera en peligro la investigación).
18. El nombre, teléfono, número de fax y dirección electrónica del funcionario tributario que puede ser contactado si fuere necesario, si tal persona fuere un delegado de la autoridad competente.

### ***Idioma***

La solicitud por parte de la autoridad competente debe redactarse de manera sencilla y clara. Debe prepararse en el idioma materno de la parte requirente e ir acompañada, si es posible, de una traducción al idioma de la parte requerida o un tercer idioma común. De manera alterna, cuando ello facilite el intercambio efectivo de información, la solicitud se puede redactar solamente en el idioma de la parte requerida o un tercer idioma común. Cualquier traducción debe dejarse a la autoridad competente de la parte requirente si las destrezas de idiomas extranjeros no son suficientes a nivel local.

Al responder a una solicitud de información pueden surgir problemas especiales en la traducción de documentos adjuntos tales como acuerdos, correspondencia de negocios, facturas, etc. Si la parte requerida no proporciona traducción, siempre que sea posible, la parte requerida deberá identificar los elementos pertinentes de los documentos adjuntos de modo que la parte requirente no pierda traduciendo información que sea irrelevante para responder a la solicitud.

### ***Procedimiento***

La solicitud deberá ser enviada por el fiscalizador tributario a su autoridad competente a través de los canales oficiales normales. La autoridad competente se asegurará de que la solicitud reúna todos los requerimientos necesarios y luego transmitirá la solicitud a su contraparte en el país extranjero.

### ***Impacto de las solicitudes de información sobre la prescripción***

En ciertos países (p.e. Francia) el envío de una solicitud de información sobre un caso sujeto a fiscalización tributaria suspenderá la prescripción. Los fiscalizadores tributarios deberán referirse a sus reglas nacionales en relación con este punto.

## **PASO 2: RECEPCIÓN Y VERIFICACIÓN DE UNA SOLICITUD**

Una autoridad competente deberá avisar recibo de una solicitud tan pronto como sea posible. La autoridad competente entonces verificará si la solicitud es o no válida y completa, es decir, confirmar que:

- cumple con las condiciones establecidas en la disposición sobre intercambio de información aplicable;
- haya sido firmada por la autoridad competente e incluya toda la información necesaria para procesar la solicitud;
- la información requerida es de naturaleza que pueda ser proporcionada de acuerdo con el instrumento legal sobre la que se basa y las leyes pertinentes de la parte requerida;
- que se proporcione suficiente información para identificar al contribuyente; y
- que se proporcione suficiente información para comprender la solicitud.

En el proceso de revisar si la solicitud es válida y completa, la autoridad competente

considerará si existen bases para rechazar la solicitud (véase la discusión sobre “limitaciones al intercambio de información” en la sección sobre Aspectos Generales y Legales del Intercambio de Información).

Si la autoridad competente concluye que la solicitud no es válida o está incompleta deberá notificar a la parte solicitante de cualesquiera deficiencias en la solicitud en un plazo de 14 días o un número de días acordado por las partes contratantes hasta un máximo de 30 días luego de recibida la solicitud. Si es válida y completa, la autoridad competente receptora procurará recopilar la información por sí misma o transmitir la solicitud a funcionarios con los poderes necesarios de investigación y recopilación de información. En algunos países la autoridad competente instruye a una oficina tributaria local para que recopile información e igualmente establece un plazo dentro del cual debe reportarse.

La autoridad competente puede invitar a un representante de su contraparte para que venga y aclare la solicitud o que asista a la entrevista del contribuyente o hasta que esté presente en una fiscalización tributaria, cuando la legislación nacional lo permita. Esta podría ser una opción útil para reducir costos y compromisos de recursos de la parte requerida. Para mayor información, por favor consulte el módulo sobre fiscalizaciones tributarias en el exterior.

### ***Solicitud recibida directamente de un funcionario tributario local en el extranjero***

El intercambio no autorizado de información puede obstaculizar el éxito de una investigación o enjuiciamiento. Los funcionarios tributarios locales no tienen derecho a intercambiar información directamente con sus contrapartes extranjeras, a menos que su autoridad competente les haya delegado poderes y hayan recibido una autorización de la autoridad competente en el extranjero. Puede ocurrir que un funcionario tributario reciba una solicitud que haya obviado su o ambas autoridades competentes. En tal caso, el funcionario tributario debe pasarlo inmediatamente a su autoridad competente y la respuesta debe pasar a través de las autoridades competentes pertinentes. Esta puede decidir rechazar la solicitud o preguntar a su contraparte si la solicitud vale la pena ser procesada. Si este es el caso, la autoridad competente extranjera, producirá una nueva solicitud de acuerdo con el procedimiento normal pero el funcionario tributario no deberá esperar para comenzar a recopilar la información. Véase también la discusión general sobre este punto en la sección sobre Aspectos Generales y Legales sobre el Intercambio de Información.

## **PASO 3: RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN**

A la recopilación de información para otro país se le debe dar alta prioridad ya que el intercambio de información es obligatorio y una respuesta pronta y completa probablemente contribuya al mismo tipo de tratamiento en una situación inversa. Si la información no está disponible, la otra parte contratante debe ser informada tan pronto como sea posible a través de la autoridad competente.

En la mayoría de los países, el principio rector es que la información deberá recopilarse como si fuese para fines tributarios nacionales. La información solicitada puede ser de dos tipos:

- información que ha está a disposición de la administración tributaria (declaración de impuestos, renta declarada, gastos reclamados, etc.); o



- información obtenible por la autoridad competente pero que requiere un enfoque que consume más tiempo. Por ejemplo, podría ser necesario entrevistar a un contribuyente, emprender una investigación tributaria, u obtener información de una tercera persona tal como un banco. En esta respuesta también deberá incluirse información adicional que probablemente resulte útil para el país requirente, aun cuando no haya sido específicamente solicitada.

Como medida para ahorrar tiempo, podría prepararse una traducción de la respuesta en el idioma del país requirente si existen destrezas de lenguaje a nivel de la autoridad local o competente. Si se incluyen documentos tales como contratos y estos no pueden traducirse, las partes pertinentes de estos documentos deberán identificarse. También deberán realizarse esfuerzos por transmitir la información en un formato que cumpla con el requerimiento de pruebas u otros requerimientos legales de la parte requirente si así se solicita (y en la medida que sea permitido por la ley nacional), por ejemplo, proporcionar copias autenticadas de registros originales.

#### **PASO 4: RESPONDIENDO A UNA SOLICITUD**

En base a la información que ha sido recopilada, las autoridades competentes prepararán la respuesta a la solicitud de información. En ciertos países, la respuesta también puede ser preparada por un funcionario tributario local y la autoridad competente entonces revisará solamente la respuesta. Si lo dispone la ley nacional, y siempre y cuando no se apliquen excepciones, la autoridad competente entonces notificará al contribuyente. Si no se requiere notificación, la información se pasará entonces a las autoridades competentes extranjeras con una mención respecto a los límites sobre el uso de la información. Si la información hace referencia a secretos de comercio o negocio, la autoridad competente querrá ponerse en contacto con la otra autoridad competente a fin de establecer como se ha de usar la información y con qué medidas de protección cuenta ese Estado, según sus disposiciones internas para proteger tales secretos.

##### ***Verificación de lo que se debe incluir en la respuesta***

Obsérvese que los intercambios no deben retrasarse procurando obtener cada rubro que aparece en la lista de verificación y que no deben usarse abreviaturas.

1. La referencia a la base legal conforme a la cual se proporciona la información.
2. Una referencia a la solicitud en respuesta a la cual se proporciona la información.
3. La información solicitada, incluyendo copias de documentos (por ejemplo, registros, contratos, facturas) así como cualquier información que no haya sido específicamente solicitada pero que probablemente sea útil en base a la información proporcionada en relación con la solicitud. Cuando se haga referencias a las leyes nacionales, se debe añadir una explicación, ya que la autoridad competente extranjera no estará familiarizada con estas reglas.
4. Si aplica, una explicación sobre por qué cierta información no podía ser proporcionada o no podía ser proporcionada en la forma solicitada. Obsérvese que la incapacidad de proporcionar la información en la forma solicitada no afecta la obligación de proporcionar información.
5. En relación con montos de dinero, indique la divisa, si se ha retenido un impuesto y de ser así, la tasa y monto del impuesto.

6. El tipo de acción tomada para recopilar la información.
7. Los períodos tributarios por los que se proporciona la información.
8. Mencionar si se ha notificado al contribuyente o a una tercera persona sobre el intercambio.
9. Mencionar si hay cualesquiera objeciones respecto a notificar al contribuyente el recibo de la información.
10. Mencionar si hay cualesquiera objeciones respecto a revelar toda o ciertas partes de la información proporcionada al contribuyente (por ejemplo, la carta remisoría).
11. Mencionar si se solicita retroalimentación respecto a la utilidad de la información.
12. Un recordatorio respecto a que el uso de la información proporcionada está sujeta a las reglas de confidencialidad (por ejemplo, colocando un sello con referencia a la regla de confidencialidad aplicable a la información proporcionada).
13. El nombre, teléfono, número de fax y dirección electrónica del funcionario tributario al que se puede contactar de ser necesario, si esa persona es un delegado de la autoridad competente.

### ***Objetivos sobre períodos de tiempo***

El tiempo requerido para obtener información tributaria depende de si la información está disponible en los archivos tributarios o si es necesaria una investigación y/o contacto con terceras personas. La recopilación de información mediante una investigación o a través de contacto con terceras personas naturalmente tomará más tiempo. Sin embargo, una autoridad competente procurará proporcionar la información solicitada de acuerdo con el plazo establecido.

Si la autoridad competente de la parte requerida tuviera dificultades para proporcionar la información o inconvenientes para presentarla dentro de un plazo razonable, deberá notificar de cualquiera de estas situaciones al momento de la revisión del requerimiento o ni bien se tome conocimiento del tiempo que demandaría atender el mismo.

### **PASO 5: PROPORCIONANDO RETROALIMENTACIÓN**

La retroalimentación es importante para mejorar la motivación de los funcionarios tributarios para que proporcionen información. También puede resultar útil para las autoridades competentes a fin de obtener los recursos que requieren, por cuanto servirá como indicador de la utilidad del intercambio. El nivel de retroalimentación detallada que un país puede proporcionar dependerá de sus leyes nacionales sobre el secreto.

Es recomendable acusar recibo de toda la información recibida, incluso la recibida por correo electrónico.

La retroalimentación regular, oportuna y global entre las autoridades competentes es importante por cuanto:

- Permite que se realicen mejoras en la calidad para futuros intercambios de información;

- Puede mejorar la motivación de los funcionarios tributarios para que proporcionen información; y
- Puede resultar útil para que las autoridades competentes obtengan los recursos que requieren ya que les servirá como indicador respecto a la utilidad del intercambio.

Las autoridades competentes requirentes deben, en los casos en que sea conveniente, considerar el suministro de retroalimentación a las autoridades competentes requeridas respecto a la utilidad de la información proporcionada. La retroalimentación a la autoridad competente requerida puede incluir detalles sobre, por ejemplo, ingresos adicionales obtenidos, métodos de evasión tributaria detectados y una evaluación general de cuan útil fue la información para la administración tributaria. Las autoridades competentes requeridas posteriormente considerarán si proporcionan cualquier retroalimentación recibida al personal de su administración tributaria que tuvo la responsabilidad de obtener la información solicitada. Por ejemplo, en el caso en que el personal de una oficina tributaria local haya invertido tiempo y esfuerzo para obtener la información solicitada en un breve periodo de tiempo, sería recomendable que la autoridad competente requirente proporcionara retroalimentación para motivar al personal de la oficina local a que demuestre la misma dedicación y compromiso en relación con cualesquiera solicitudes futuras.

## EJEMPLO DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN

**DE**

Sr. Autoridad Competente del País X  
**Director de Impuestos**  
1234 Av...  
Ciudad capital, 21001 País X  
Teléfono/fax

**PARA**

Sr. Autoridad Competente del País Y  
**Director de Impuestos**  
Ciudad            País Y

Referencia N°

Contribuyente bajo investigación: Empresa XXXX  
NIT: 89 67 89 02  
Av. \_\_\_\_\_ N°  
Ciudad:  
País:

**Años fiscales bajo investigación:**

01/10/00 - 30/09/01  
01/10/01 - 30/09/02  
01/10/02 - 30/09/03

**Años sobre los que se solicitó información:** mismos años

Estimado Sr. Autoridad Competente del País Y

**Re: solicitud de información conforme al Artículo \_\_ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre el País X y el País Y**

Esta solicitud se presenta conforme al Artículo \_\_ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre nuestros dos países. Nuestra solicitud se refiere a la Compañía XXX antes mencionada. La oficina tributaria nacional de \_\_\_\_\_e está actualmente examinando sus declaraciones del impuesto sobre la renta para los períodos tributarios antes mencionados.

La compañía XXXX se dedica a la importación de equipo de alta tecnología en la industria de computadoras y la venta de este equipo a sus subsidiarias nacionales. Durante la fiscalización tributaria se descubrió que se habían depositado fondos en una cuenta bancaria (número: 001 678 543 en el State Bank, 1 Bank Street Freedom City 34001 Country Y. Creemos que la cuenta está a nombre del Sr. John Smith NIT 57 06 2345, nacido el 15 06 57 dirección: 1 Blue Street, Blueville 10003 quien posee el 65% de las acciones de la Compañía PC y es su gerente ejecutivo. Creemos que los fondos depositados en esta cuenta son gravables en el País X y no han sido declarados.

Por lo tanto, solicitamos la siguiente información para el período bajo investigación:

Registros bancarios que incluyen estados bancarios relacionados con la cuenta n° 001 678 543 identificada como que estaba siendo usada directa o indirectamente por la Compañía XXXX o por el Sr. John Smith.

Si requiere más información, sírvase comunicarse con el Sr. Green al teléfono: 1234567 fax 12344568. Le solicitamos avisar recibo de esta solicitud e indicar la fecha probable de recibo de la información.

Esta solicitud se presenta de acuerdo con el Artículo \_\_\_ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria y la información proporcionada se usará únicamente según se establece en dicho Artículo.

Atentamente,

Sr. Autoridad Competente del País X

## EJEMPLO DE RESPUESTA A UNA SOLICITUD

**DE**

Sr. Autoridad Competente del País Y  
Director de...  
Director de Impuestos  
Av. \_\_\_\_\_  
Ciudad:  
País:  
Teléfono:    Fax:  
Persona a contactar: Sr. Freed

**PARA**

Sr. Autoridad Competente del País X  
  
  
  
  
\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_

Estimado Sr. Autoridad Competente,

**Re: su solicitud de información conforme al Artículo \_\_ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre el País X y el País Y**

Su referencia CA/1001 94 U  
Contribuyente empresa XXX  
Av. \_\_\_\_\_  
Ciudad:  
País:

Años Fiscales sobre los que se solicita información:

01/10/00-30/09/01  
01/10/01-30/09/02  
01/10/02-30/09/03

El día \_\_\_\_\_, usted presentó una solicitud de información conforme al Artículo \_\_ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre nuestros dos países en relación con cuentas bancarias identificadas como que estaban siendo usadas directa o indirectamente por la Empresa XXX o por el Sr. John Smith, gerente ejecutivo de la Empresa XXX.

Sírvase encontrar adjunto los registros bancarios de la cuenta número n( 001 678 543). Nuestro archivo central de cuentas bancarias nos permitió identificar otra cuenta abierta en el 5.08.92 por el Sr. John Smith, Banco \_\_\_\_\_, n° 001 725 613, en la Sucursal ubicada en la Av. \_\_\_\_\_ de la ciudad \_\_\_\_\_.

Esta información es proporcionada conforme al Artículo \_\_ antes mencionado y su uso está cubierto en consecuencia. Sírvase informar sobre la utilidad de la información suministrada.

Atentamente,

Sr. Autoridad Competente del País Y

Adjuntos:

Estado bancario de State Bank n° 001 678 543  
Copias de 36 estados bancarios  
Cuenta Bancaria Banco \_\_\_\_\_ de n° 001 725 613  
Copias de 17 estados bancarios

## EJEMPLOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN A SOLICITUD

Los siguientes ejemplos procuran ilustrar las solicitudes comunes

### **Ejemplo 1: Préstamo Entrante**

El Contribuyente T, un residente del país A, paga interés sobre un préstamo efectuado por la compañía C, residente en el país B. T alega no ser el propietario beneficiario de C. Los auditores tributarios sospechan que T es el propietario beneficiario de C y que el “préstamo” fue realmente un intento por repatriar renta no reportada previamente y devengada en el país A. (por ejemplo, debido a que la compañía C no requiere ninguna garantía o fianza para el préstamo o las condiciones de crédito de otro modo se apartan de lo que generalmente se acuerda entre las partes no relacionadas).

La autoridad competente puede solicitar:

- Registros contables / estados financieros de C para los años pertinentes
- Contratos pertinentes y la información bancaria relacionada que comprueba las transferencias, copias de tarjetas de firma de las cuentas bancarias de C;
- Todos los documentos que indiquen la fuente de los fondos si los estados financieros muestran que C no disponía del capital necesario para efectuar el préstamo;
- Información sobre la identidad de los accionistas y/o propietarios beneficiarios en la compañía C;
- Documentos de incorporación de C.

### **Ejemplo 2: Préstamo Saliente**

El contribuyente residente T otorga un préstamo a la compañía C, residente en B. Las condiciones de crédito poco usuales llevan a sospechar que T está relacionado con C y que C ha efectuado un préstamo con respaldo del exterior a otra persona según condiciones de crédito normales, desviando así ganancias considerables a C.

La autoridad competente puede solicitar:

- Registros contables / estados financieros de C;
- Contratos y estados bancarios relacionados sobre el recibo y uso del préstamo;
- Declaración de pagos de dividendos u otros pagos a los accionistas de C;
- Información sobre accionistas en la compañía C.

### **Ejemplo 3: Re-facturación de Servicios**

La compañía residente A reclama una deducción por servicios facturados por la compañía C, residente en el país extranjero B. Sin embargo, el funcionario tributario que audita la compañía A se entera de que los servicios fueron realizados por el contribuyente residente T. La declaración de impuesto sobre la renta de T solamente muestra renta de servicios proporcionados a C y el monto facturado por T a C es significativamente menor que el monto facturado por C a A. El auditor tributario sospecha que C solamente actúa como agente re-facturador porque el estilo de vida de T sobrepasa su renta declarada. El auditor sospecha que C cobra a T solamente un pequeño honorario por sus servicios de re-facturación y que la diferencia entre el monto declarado por T y el

monto facturado por C (menos su honorario) es pagado a una cuenta bancaria mantenida por T con un banco residente en B. (Obsérvese que en esta estructura T también podría estar pretendiendo ser un empleado de C y luego solamente declarar su renta de salario como renta imponible.).

La autoridad competente puede solicitar:

- Nombres y direcciones de personas empleadas por C;
- Facturas de T a C y cualesquiera pagos efectuados a él;
- Todas las cuentas por pagar de C con respecto a T para los años bajo investigación;
- Registros contables y financieros de C (particularmente cualesquiera registros bancarios que muestren transferencias de C a T).

#### **Ejemplo 4: Transacción de Importación y exportación usando compañías intermediarias**

La compañía residente T compra componentes electrónicos para uso en sus operaciones de fabricación de la compañía, residente en B. Un auditor tributario que está auditando a la compañía T se torna sospechoso ya que el precio cobrado por C a T sobrepasa los precios comparables en la industria. El inspector tributario sospecha que el monto facturado es significativamente mayor que el monto que C paga al productor de los componentes. El inspector tributario sospecha además que en realidad, la compañía C actúa como agente y que sus probables ganancias en papel son pagadas a una tercera persona relacionada con la compañía T.

La autoridad competente puede solicitar:

- Información sobre importaciones/exportaciones directas o las importaciones/exportaciones a través de C (facturas de agentes despachadores, documentos aduaneros);
- Información sobre el tamaño y funcionamiento de las instalaciones y depósitos de C (por ejemplo, copia del contrato de arrendamiento mostrando el tamaño de las instalaciones y cualesquiera pagos de renta adeudados);
- Información sobre el número de empleados de C;
- Información sobre las personas que actúan para C, su remuneración, salario real y pagos de seguridad social;
- Registros financieros /estados financieros de C;
- Si C alega ser un agente independiente: información sobre las personas que actúan como agente, nombres y direcciones, su remuneración, prueba del salario real y pagos de seguridad social efectuados.

En base a la información proporcionada por las autoridades competentes del país B, el inspector tributario puede probar que la compañía C depositó la diferencia entre el precio de compra y de venta (menos un pequeño honorario) en una cuenta que A, el único accionista de T, mantiene en un banco residente en B. A no había revelado estos pagos en su declaración de impuesto sobre la renta.



**Otros Ejemplos:**

**A continuación se provee de un nuevo ejemplo de solicitud de información, con su correspondiente respuesta:**

<b>EJEMPLO DE REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN</b>	
DE Sr. Autoridad Competente del País X Director de Impuestos Av. Colón 1562 (1111) Ciudad Grande País X Nº de teléfono/fax:	PARA Sr. Autoridad Competente del País Y Director de Impuestos 1012 Lincoln Street Springfield City, País Y Nº de teléfono/fax: Persona a contactar: Mr. Peter Smith
Contribuyente bajo investigación: ZZ S.A. Contribuyente ZZ S.A. Numérica de Identificación Tributaria (NIT): 25 225863 33 Av. Huergo 56738 Rio Cuarto, Provincia de ____ País X	Ciudad, __ de ____ de ____
Períodos fiscales bajo investigación: 01/01/02 – 31/12/02 01/01/02 – 31/12/03 01/01/04 - 31/12/04	
Períodos fiscales para los cuales la información es requerida: Iguales períodos	
Estimada Autoridad Competente del País Y;	

### **EJEMPLO DE REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN**

Asunto: solicitud de información de conformidad con lo establecido en el Artículo \_\_\_ del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria efectuado entre los países X e Y.

Esta solicitud es realizada conforme el artículo 4º del Acuerdo realizado entre nuestros países. Nuestro pedido se refiere a la firma ZZ S.A. más arriba mencionada. La Dependencia correspondiente a la jurisdicción en la cuál se encuentra domiciliado el Contribuyente en cuestión , se encuentra actualmente fiscalizando sus declaraciones juradas por los períodos fiscales antes señalados.

ZZ S.A. se dedica a la producción de vino fino para exportar. Durante el proceso de fiscalización se detectó que durante los períodos consignados el 90% de su producción fue exportada a tres compañías situadas en el País Y, a un precio significativamente inferior al precio mayorista fijado en nuestro país para esos productos. A continuación se detallan los nombres de las empresas a las cuales la empresa ZZ S.A. realiza sus exportaciones: WINE A Co., WINE B Co., WINE C Co.

Consecuentemente solicitamos la siguiente información para los períodos bajo fiscalización: 1) Registros contables de las firmas en cuestión referentes a las operaciones efectuadas entre las citadas firmas y ZZ S.A., 2) Documentación que permita determinar el precio de reventa de los bienes adquiridos por las citadas firmas a ZZ S.A. 3) Precio mayorista en el País Y para los bienes en cuestión, 4) Identificación de los socios y directores de las firmas antes citadas.

En caso de necesitar información adicional, deberá comunicarse con el Sr. Lopez, al teléfono: 8523654/Fax: 8526549. Le solicitamos acusar recibo de la presente solicitud, indicando la fecha probable en la cuál puede ser atendida la misma.

Esta Solicitud es realizada conforme al artículo 4º de nuestro Acuerdo y la información provista será usada de acuerdo a lo indicado en dicho artículo.

Atentamente

Sr. Autoridad Competente del País X

**EJEMPLO DE RESPUESTA AL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN**

DE  
Sr. Autoridad Competente del País Y  
Director de Impuestos  
1012 Lincoln Street  
Springfield City, País Y  
Nº de teléfono/fax:  
Persona a contactar: Mr. Peter Smith

A  
Sr. Autoridad Competente del País X  
Director de Impuestos  
Av. Colón 1562 (1111)  
Ciudad Grande País X  
Nº de teléfono/fax:

Ciudad, \_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_

Estimada Autoridad Competente del País X,  
Asunto: solicitud de información de conformidad con lo establecido en el Artículo 4º del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria efectuado entre los países X e Y.

Su referencia:  
Contribuyente ZZ S.A.  
Numérica de Identificación Tributaria (NIT): 25 225863 33  
Av. Huergo 56738  
Rio Cuarto, Provincia de \_\_\_\_\_ País Y

Períodos fiscales respecto de los cuales la información es requerida:  
01/01/02 – 31/12/02  
01/01/02 – 31/12/03  
01/01/04 - 31/12/04

## EJEMPLO DE RESPUESTA AL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

En el marco de lo establecido por el art. \_\_ del Acuerdo suscrito por nuestros países, en vuestra solicitud de fecha 10 de febrero de 2005 se requirió información relativa a los precios establecidos por las firmas WINE A Co., WINE B Co., WINE C Co. para los productos provistos por la firma ZZ S.A, como así también la identificación de sus socios y directores y del precio de mercado de esos bienes en el País Y.

Al respecto, se adjunta, con relación a las empresas y los períodos requeridos:

- Copia de los registros contables y papeles de trabajo relativos a las cuentas compras, ventas, mercaderías, proveedores y créditos por ventas relativos a las operaciones efectuadas entre las citadas firmas y ZZ S.A.
- Copia de las facturas de venta de los bienes adquiridos a ZZ S.A.,
- Copia de las nóminas de directores y registros de accionistas
- Listado con los precios mayoristas en el País Y correspondientes al producto en cuestión.

Esta información es provista de acuerdo al artículo 4 del Acuerdo antes mencionado y deberá ser usada según lo establecido en el mismo.

Tenga a bien comunicarnos si la información que se remite le ha sido de utilidad en el marco del Acuerdo.

Atentamente.

Autoridad Competente del País Y

Adjuntos:

Copia de registros contables. Cuentas: Compras, Ventas, Mercaderías, Proveedores y Créditos por Ventas relativas a las operaciones efectuadas entre las antes citadas firmas y ZZ S.A.

Copia de la nómina de directores

Copia del registro de accionistas

Listado con los precios mayoristas de mercado

### **Ejemplo:**

#### **Generación de pérdidas en el exterior:**

El contribuyente A residente en el país X, conforma un grupo económico junto con la empresa B, residente en el país Y. En el marco de una auditoría impositiva efectuada por el país X se comprobó que si bien el contribuyente A genera grandes utilidades, la empresa B arroja desde hace varios períodos fiscales grandes pérdidas. Teniendo en cuenta que en estos casos el resultado se consolida para el cálculo del resultado de renta mundial del sujeto local, se está disminuyendo la base imponible en el país X, produciéndose pérdidas por varios períodos fiscales. Por lo tanto los auditores del país X precisan determinar si las frecuentes pérdidas generadas por la empresa B son verídicas, para lo cual aprovechan la existencia del Acuerdo de intercambio de información tributaria firmado con el país X. (En este caso, también se podría llevar a cabo una fiscalización en el extranjero).

Los países pueden debidamente solicitarse:

- Estados contables y financieros de B para los períodos pertinentes
- Documentación de respaldo de las cuentas del Pasivo y aquellas que generen resultados negativos, para los períodos pertinentes.
- Registros Bancarios, referidos a las operaciones efectuadas con la empresa A, correspondientes a los períodos pertinentes.
- Nómina de personal empleado
- Listado de proveedores
- Informe acerca de la situación económica que atraviesa el sector dentro de la economía del país Y (margen de utilidad, nivel de protección contra las importaciones, beneficios fiscales, etc).

### **Ejemplo:**

#### **Derivación de utilidades a jurisdicciones de menor tributación a través de la utilización de los precios de transferencia:**

A) La empresa A residente en el país X exporta insumos industriales a la empresa B residente en el país Y (que cuenta con un sistema tributario marcadamente beneficiosa en comparación con el sistema existente en el país X) . Los auditores impositivos del país X sospechan que los insumos en cuestión fueron comercializados a un precio significativamente menor al de mercado. La información con la que cuenta el país X, no es suficiente como para determinar el verdadero precio de mercado de los bienes comercializados y si existe algún tipo de vinculación entre las empresas A y B. Por lo cuál recurre a la utilización del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria firmado con el país Y.

Los países pueden solicitarse:

- Estados Contables de B para los períodos pertinentes
- Papeles de trabajo y documentación de respaldo de las cuentas: Ventas, Costo de las Mercaderías Vendidas, Resultados por Ventas, Créditos por Ventas o cualquier otra cuenta que permita determinar tanto el precio y/o utilidad percibida por la comercialización de los productos adquiridos a la firma A.

- Copia de las facturas emitidas a B por parte de A
- Nómina de directores
- Registro de Accionistas

B) La empresa A, residente en el País X transfiere el derecho a utilizar una marca (bien intangible) a una empresa vinculada llamada B, residente en el País Y. Al año siguiente los auditores fiscales del país X se encuentran con dificultades para determinar si el valor pagado por el bien intangible en cuestión es razonable, ya que para este tipo de bienes es complicado aplicar el principio de “arm’s length”. Las razones que tornan inaplicable este principio son que el intangible por lo general siempre es único, difícil de valuar y por razones comerciales podrían existir inconvenientes para transferirlo a terceras persona.

Los países pueden solicitarse:

- Registros contables/estados financieros de B, relativos a operaciones efectuadas con A, para los períodos pertinentes
- Cuadro de resultados, con la discriminación de resultados por tipo de producto comercializado, para poder determinar las utilidades generadas por la venta de los bienes que llevan la marca en cuestión.
- Anexo de Bienes Intangibles, para poder determinar la cantidad de años en los cuales se amortiza el bien y el valor por el cuál fue registrado en la contabilidad.

**Ejemplo:**

***Las autoridades competentes del país “A” solicitan información específica al país “B”***

### **Confirmación de deducciones**

Las autoridades fiscales del país “A” (autoridad requirente), solicitan información y documentación al país “B” (autoridad requirente), relacionada con operaciones de asistencia técnica prestada por un grupo de empresas residentes para efectos fiscales en el país “B” por un importe de \$1’150,000.00 de dólares americanos.

Las autoridades del país “A” consideran que no se prestó tal asistencia, debido a que las retenciones efectuadas conforme al tratado que tienen celebrado ambos países, no coinciden con el monto pagado su contribuyente, además, al revisar los pagos efectuados, estos muestran irregularidades.

Las autoridades fiscales del país “A” solicitaron a las autoridades del país “B” al amparo del tratado de doble tributación que tienen celebrado, la siguiente información y documentación:

- Contratos celebrados entre el grupo de empresas del país “B” y la empresa del país “A”
- Forma de pago utilizada por la empresa A, para cubrir sus adeudos con el grupo de empresas “B”.
- Bitácoras de trabajo así como el nombre del personal que prestó la asistencia técnica al contribuyente del país “A”, en dicho país.
- Confirmación por parte de las autoridades fiscales competentes del país “B” del acreditamiento del impuesto retenido por parte del contribuyente auditado en el país “A” a las empresas del país “B”.

Las autoridades fiscales competentes del país “B” dieron respuesta a la solicitud del país “A”, dando a conocer a sus autoridades fiscales que, tres de las cuatro empresas reportaron el ingreso percibido así como el impuesto retenido, el cual fue acreditado en el país “B”, sin embargo, respecto de la empresa B2, las autoridades competentes del país “B”, informaron que no esta registrada en su base de datos y que en el domicilio proporcionado corresponde a una firma de Contadores Públicos, quienes señalaron desconocer la existencia de empresa B2.

Las autoridades fiscales del país “A” efectuaron los ajustes al resultado fiscal de su contribuyente, determinándole deducciones improcedentes y evaluando la posibilidad de tipificar dicha acción como delito fiscal por el uso de documentación falsa.

## **Ejemplo**

### **Las autoridades competentes del país “A” reciben una solicitud de información específica del país “B”**

Las autoridades fiscales del país “A” (autoridad requerida), recibe una solicitud de información de parte de las autoridades fiscales competentes del país “E” (autoridad requirente), respecto a las actividades de un futbolista residente para efectos fiscales en el país “E”; el país “E” solicita se verifique lo siguiente:

- Certificación de los documentos (Cartas del Club de Fútbol Deportivo “X”) mediante los cuales pretende demostrar el futbolista que le efectuaron la retención de impuestos que está acreditando en el país “E”.
- Verificación de la retención y entero de impuesto correspondiente a los servicios prestados al Club de Fútbol Deportivo “X”, así como la verificación del tiempo de estadía del futbolista en el país A.
- Los motivos por los cuales el futbolista dejó de prestar sus servicios al Club de Fútbol Deportivo “X” y en que fecha se dio la rescisión del contrato y si por ello el futbolista tuvo alguna compensación.

Cabe señalar que los gobiernos de los países “A” y “B” además de haber celebrado un Convenio para Evitar la Doble Tributación con cláusula amplia, tienen en vigor un Acuerdo de Intercambio de Información, que complementa al Convenio.

Las autoridades requeridas procedieron a verificar si la solicitud se encontraba dentro del ámbito legal correspondiente, esto es, principalmente se verificó si el periodo solicitado todavía estaba dentro de las facultades de comprobación de la autoridad requerida, una vez realizado esto, se procedió a desahogar la investigación solicitada.

Las autoridades fiscales del país “A” recabaron la información solicitada y procedieron a dar contestación a la solicitud efectuada por las autoridades competentes del país “E”, proporcionándoles un informe que contenía un resumen de las investigaciones efectuadas, confirmando la veracidad de las actividades del futbolista.

## **Caso Práctico I**

### ***HECHOS:***

La Administración fiscal de un país **(A)** está realizando una inspección a los cónyuges, los señores S, residentes en dicho país **(A)**.

En las declaraciones tributarias formuladas en **(A)** no figuran rentas declaradas que se correspondan con los pagos derivados de la adquisición de un inmueble muy representativo. Es decir sus ingresos no les permitirían acceder a la compra de un inmueble de tan alto valor.

En la comprobación realizada, ambos cónyuges justifican la financiación de dicha compra mediante un préstamo concedido por una entidad bancaria domiciliada en un país **(B)**. Ese préstamo ha sido afianzado, según manifiestan, por una entidad (un trust o fideicomiso) residente en **(B)**. El señor y la señora **(S)** manifiestan que por el afianzamiento indicado pagan la comisión correspondiente.

Existen sospechas de que, por el contrario, la financiación real tenga su origen en rentas no declaradas de su negocio en España.

### ***SOLICITUD:***

Las Autoridades fiscales de **(A)** solicitan obtener la siguiente documentación:

- a) De la entidad bancaria, los documentos en los que se materializa la operación de préstamo, exhibiendo las firmas originales de las personas partícipes en la operación y el conocimiento de todos los avales y de las personas físicas firmantes de dichas garantías.
- b) De la entidad avalista, la información respecto de todas las personas que componen su cadena de propiedad; esto es, y suponiendo un fideicomiso, información sobre los fideicomitentes, fideicomisarios y beneficiarios. Además, de su contabilidad, los soportes donde se asientan las operaciones y pagos efectuados y todos los documentos que reflejen las relaciones económicas con los contribuyentes del país **(A)**.



## **Caso Práctico II.**

### **HECHOS**

La Administración fiscal de un país **(A)** está llevando a cabo una inspección a una sociedad residente en **(A)**, la entidad **(X)** y a sus principales accionistas, dos cónyuges, el Señor **(S)** y la Señora **(T)**, también residentes en **(A)**.

En la comprobación realizada, se detectan unos pagos, amparados por una factura de prestación de servicios, por importe de 350.000 €, cuya realización no se acredita suficientemente.

Se documenta, además, que el supuesto prestador del servicio es una entidad irregular, que ha desaparecido, sin domicilio real, sin estructura administrativa y sin almacenes ni personal contratado. El pago de los 350.000 € se ha producido mediante la entrega de un cheque bancario nominativo a favor de una entidad, que, según las averiguaciones realizadas en la entidad bancaria donde se materializa el pago, ha sido ingresado en una cuenta de una entidad bancaria residente en el país **(B)**. Como el servicio no ha sido prestado, existen sospechas de que el pago encubra un reparto de beneficios no contabilizados, y no declarados, en favor de los socios, utilizando una factura falsa.

### **SOLICITUD:**

Las Autoridades fiscales de **(A)** solicitan obtener la siguiente documentación:

- a) De la entidad bancaria,
  - Los documentos en los que se materializa la apertura de la cuenta donde se ha ingresado el cheque, exhibiendo las firmas originales de las personas que figuran como titulares, apoderados, autorizados y, en su caso, beneficiarios.
  - Los saldos activos o pasivos de la referida cuenta a 31 de diciembre de los dos ejercicios anteriores.
  - La totalidad de los movimientos y de las restantes operaciones que se hubieran producido durante determinado período de tiempo.
  - Los rendimientos de capitales obtenidos, en su caso, por el mantenimiento de la expresada cuenta en el período solicitado.
  - Los documentos y demás antecedentes relativos a los datos anteriormente reseñados.
- b) De la entidad a cuyo nombre está la cuenta, un trust, la información respecto de todas las personas que componen su cadena de propiedad y de sus beneficiarios. Además, de su contabilidad, los soportes donde se asientan las operaciones,

contrapartida de los movimientos de la expresada cuenta bancaria y todos los documentos que reflejen las relaciones económicas con los contribuyentes señores **(S)** y **(T)** y otros residentes en el país **(A)**.

### **Caso Práctico III**

#### **HECHOS:**

Los países **(A)** y **(B)** cuentan con un Acuerdo Bilateral para Intercambiar Información Tributaria.

La administración fiscal de **(A)** está llevando a cabo una comprobación fiscal a la Sociedad **(X)**, así como a sus únicos directores y accionistas, el señor y la señora **(S)**. Los tres contribuyentes mencionados son residentes en el país **(A)**.

El objeto social de la entidad **(X)** es la prestación de servicios de promoción inmobiliaria y obtención de licencias urbanísticas. El señor y la señora **(S)** son ingenieros de profesión.

En las declaraciones fiscales presentadas en el país **(A)**, la Sociedad **(X)** solicitó, como gasto deducible, el pago de servicios de apoyo a la gestión realizados a la Sociedad **(Y)**, constituida en el país **(B)**. El pago se hace por medio de transferencias directas a la cuenta bancaria de la Sociedad **(Y)**, en el Banco **(Z)**, también situado en el país **(B)**.

Los servicios prestados por esta última sociedad **(Y)**, según las facturas aportadas y las explicaciones facilitadas, consisten en la intermediación de contratos, realización de proyectos y planos, alquiler de salas de reuniones, estudios urbanísticos, trámites y gestiones relativos a licencias frente a autoridades administrativas locales y de otros países de la región y servicios de traducción. Todos ellos, por tanto, servicios puntuales e instantáneos, cuya verdadera y efectiva realización es muy difícil de comprobar en un momento posterior.

Los asesores de la entidad **(X)** manifiestan que ni la propia sociedad ni sus accionistas los señores **(S)** poseen vinculación alguna con la entidad **(Y)**.

La Sociedad **(X)** niega cualquier tipo de vinculación y considera que las cuotas administrativas son un gasto legítimo pagado a la sociedad **(Y)** en el país **(B)**. Sin embargo, el inspector sospecha que las sociedades **(X)** e **(Y)** son entidades asociadas y que esta última realmente no presta ningún servicio para la primera.

El inspector igualmente sospecha que los señores **(S)** controlan la Sociedad **(Y)** y, además, posee indicios de que las cuotas administrativas les están siendo repatriadas personalmente a través del otorgamiento de tarjetas de crédito expedidas por el Banco **(Z)**, con las que se satisfacen gastos personales por cuantías similares a los gastos supuestamente pagadas a la Sociedad **(Y)**.

#### **SOLICITUD**

La autoridad competente del país **(A)** envía una solicitud específica a las autoridades competentes de **(B)**, solicitando la siguiente información:

- 1) Las identidades de los dueños legales y beneficiarios efectivos de la Sociedad **(Y)**, así como su residencia fiscal.

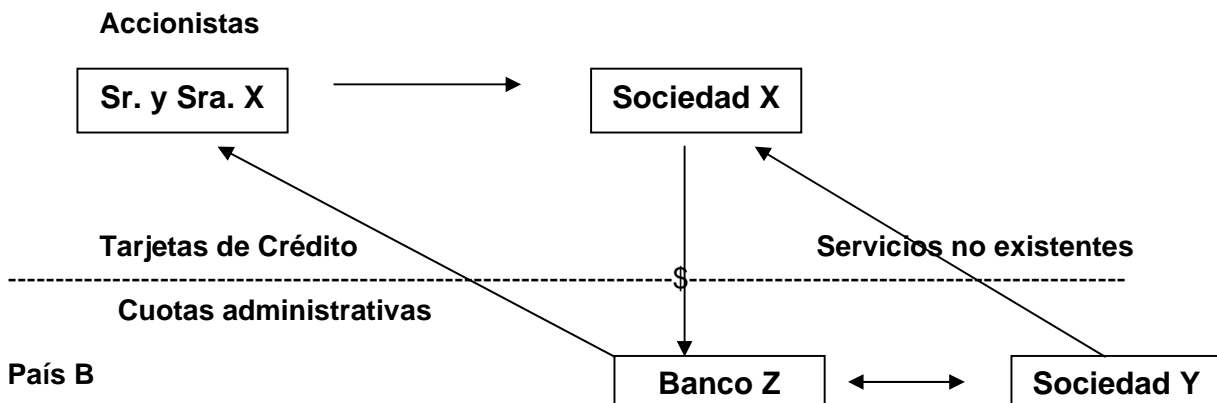
- 2) Una copia de los contratos de servicios relevantes de prestación de servicios entre las sociedad **(X)** e **(Y)**.
- 3) Confirmación de que la Sociedad **(Y)** declaró los pagos recibidos como ingreso gravable en el país **(B)** -siempre que dicha obligación exista-
- 4) Confirmación de que los documentos financieros de la Sociedad **(Y)** registraron la recepción de dichos pagos, como ingreso.

Adicionalmente, y en el supuesto de confirmarse en el punto primero de la solicitud, la vinculación entre la sociedad (Y) y los señores (S)

- 5) Detalle de todos los depósitos y retiros de la cuenta bancaria de la Sociedad **(Y)** en el Banco **(Z)** durante el período relevante.
- 6) Información relativa a la posible emisión de tarjetas de crédito a nombre del señor y/o señora **(S)** y, en su caso, detalle de todas las transacciones relacionadas con dichas cuentas en el período relevante.
- 7) Bienes humanos y materiales afectos a la actividad económica de **(Y)**.

## ESQUEMA

### País (A)



**MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE INTERCAMBIO  
DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

**MÓDULO SOBRE INTERCAMBIO ESPONTÁNEO DE INFORMACIÓN**

## INDICE

1.	Introducción – Qué es el Intercambio Espontáneo de Información? .....	3
2.	Estimulando y Promoviendo el Uso del Intercambio Espontáneo de Información .....	3
3.	Cuándo se debe considerar un Intercambio Espontáneo de Información .....	3
4.	Lista de verificación de lo que se debe incluir al proporcionar información espontánea .....	4
5.	Recepción de información suministrada espontáneamente .....	5
6.	Escenarios donde el intercambio espontáneo de información puede resultar útil: .....	5
7.	Ejemplo 01 de intercambio de información espontánea: .....	6
8.	Ejemplos 02: .....	7
9.	Ejemplos 03: .....	8

# MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS

## MÓDULO SOBRE INTERCAMBIO ESPONTÁNEO DE INFORMACIÓN

### **1. *Introducción – Qué es el Intercambio Espontáneo de Información?***

El intercambio espontáneo de información es el suministro de información a otra parte contratante que sea previsiblemente importante para la otra parte y que no haya sido previamente solicitada. Debido a su naturaleza, el intercambio espontáneo de información depende de la participación y cooperación activas de los funcionarios tributarios locales (por ejemplo, auditores tributarios, etc). La información proporcionada espontáneamente usualmente es efectiva por cuanto tiene que ver con individuos detectados y seleccionados por funcionarios tributarios del país que la envía durante o después de una auditoría u otro tipo de investigación tributaria.

### **2. *Estimulando y Promoviendo el Uso del Intercambio Espontáneo de Información***

La efectividad y eficiencia del intercambio espontáneo de información depende mucho de la motivación e iniciativa de los funcionarios en el país que suministra la misma. Por lo tanto, es importante que los funcionarios tributarios locales tengan el reflejo de pasar a su autoridad competente información que sería potencialmente de uso para una contraparte en un tratado tributario. En este contexto, las administraciones tributarias deberán considerar el desarrollo de estrategias que se propongan estimular y promover el uso del intercambio espontáneo de información. Dichas estrategias podrían incluir la publicación obligatoria de estadísticas de intercambio espontáneo en informes anuales y llevar a cabo capacitación de concienciación general, regular y debidamente dirigida a los funcionarios tributarios locales. Los países también deberán considerar la negociación del Memorándum de Entendimiento y otros instrumentos similares que procuran estimular, promover y facilitar el intercambio efectivo y espontáneo de información. Debe tenerse presente que el envío de información útil a otro país aumenta la probabilidad de recibir información útil a cambio.

### **3. *Cuándo se debe considerar un Intercambio Espontáneo de Información***

Pueden surgir varias circunstancias que insten al intercambio espontáneo de información. La lista que aparece a continuación ofrece ejemplos sobre cuando se debe considerar un intercambio espontáneo de información:

- Razones para sospechar que puede haber una pérdida significativa de impuestos en otro país;
- Pagos efectuados a residentes de otro país donde haya sospecha de que no han sido reportados;
- Una persona sujeta a impuesto obtiene una reducción en o una exención de impuesto en un país que pudiera dar origen a un incremento en la responsabilidad tributaria de gravar en otro país;
- Los tratos comerciales entre una persona sujeta a impuesto en un país y una

persona sujeta a impuesto en otro país se realizan a través de uno o más países de forma tal que pueda resultar un ahorro de impuestos en uno de los otros países o en ambos;

- Un país tiene razones para sospechar que puede resultar un ahorro de impuestos de transferencias artificiales de ganancias dentro de grupos de empresas; y
- Cuando exista la probabilidad de que un esquema particular de elusión o evasión tributaria esté siendo usado por otros contribuyentes.

#### **4. Lista de verificación de lo que se debe incluir al proporcionar información espontánea**

1. La lista de verificación que aparece a continuación señala lo que debería incluirse al proporcionar información de manera espontánea. Debe observarse que la otra información pertinente se puede agregar y que los intercambios no deben retrasarse al tratar de obtener cada rubro que aparece en la lista de verificación y que no deben usarse abreviaturas o siglas. Se debe hacer referencia al artículo en el tratado pertinente u otra base legal sobre la cual se proporciona la información.
2. La identidad de la(s) persona(s) a la(s) que se refiere la información: nombre, fecha de nacimiento (en caso de personas naturales), estado civil (si es pertinente), Número de Identificación Tributaria (NIT) y dirección (incluyendo direcciones electrónica o de Internet, si son conocidas).
3. La identidad de la persona de la que se obtuvo la información y, si es pertinente, su relación con la(s) persona(s) con las que se relaciona la información: nombre, estado civil (si es pertinente), NIT (si se conoce), direcciones (incluyendo direcciones electrónica o de Internet, si se conocen), número de registro en caso de una entidad legal (si se conoce), cuadros, diagramas, u otros documentos que ilustren las relaciones entre las personas involucradas.
4. Si la información involucra un pago o transacción a través de un intermediario, dar el nombre, direcciones del intermediario, incluyendo cuando esté involucrada la información bancaria, el nombre y dirección de la sucursal bancaria así como el número de cuenta bancaria.
5. La información que fue recopilada y una explicación por la que se cree que la información pueda ser de interés para la otra autoridad competente (en el caso de montos de dinero, indique la moneda, si se ha retenido un impuesto y en caso afirmativo, la tasa y monto del mismo).
6. Indicar cómo se obtuvo la información e identificar la fuente de la información proporcionada, por ejemplo, declaración de impuesto, información de terceras personas, etc.
7. Indicar si el contribuyente o una tercera persona ha sido notificada sobre el cambio.
8. Indicar si hay alguna objeción respecto a notificar al contribuyente sobre la recepción de la información.



9. Indicar si existe alguna objeción respecto a revelar toda o ciertas partes de la información proporcionada (p.e. la carta remisoría).
10. Indicar si se solicita retroalimentación respecto a la utilidad de la información.
11. Un recordatorio respecto a que el uso de la información proporcionada está sujeto a las reglas de confidencialidad aplicables (p.e. colocando un sello referente a la regla de confidencialidad aplicable en la información proporcionada).
12. El nombre, teléfono, número de fax y dirección electrónica del funcionario tributario al que se pueda contactar si es necesario, si dicha persona es un delegado de la autoridad competente.

#### **5. *Recepción de información suministrada espontáneamente***

Al recibir información espontánea, la autoridad competente del país receptor deberá evaluarla y, si se justifica, referirla a las autoridades investigadoras pertinentes para que se tome acción.

La autoridad competente que reciba información espontánea, siempre deberá solicitar retroalimentación a las autoridades investigadoras respecto a la utilidad de la información y enviar dicha información a la autoridad competente que espontáneamente proporcionó la información. La retroalimentación a la autoridad competente que espontáneamente proporcionó la información debe incluir detalles de, por ejemplo, los ingresos tributarios adicionales obtenidos, métodos de evasión tributaria detectados y una evaluación global sobre cuán útil fue la información para la administración tributaria. La retroalimentación regular, oportuna y general entre autoridades competentes es importante, por cuanto permite mejorar la calidad de los futuros intercambios espontáneos de información.

#### **6. *Escenarios donde el intercambio espontáneo de información puede resultar útil:***

Los ejemplos que aparecen a continuación indican donde la información detectada por un funcionario tributario local puede ser de utilidad para una contraparte en un tratado tributario:

- Una auditoría de la compañía X en el país A revela un pago de USD 40,000 por honorarios de administración pagados a una compañía Y no relacionada en el país B. Un examen de las facturas indica que este monto fue pagado a la compañía Y; no obstante, un examen de la cuenta bancaria de la compañía Y muestra dos depósitos efectuados el mismo día, uno por el monto de USD 25,000, el otro por USD 15,000. El auditor observa un registro efectuado en el diario del director administrativo que dice, "Bill Z (la persona que proporcionó los servicios de administración) solicita que se haga el pago de USD 25,000 a la cuenta bancaria de la compañía Y, y USD 15,000 a la cuenta bancaria de Bill Z". Sospechando que el segundo monto puede que no sea revelado en las cuentas de la compañía Y, y considerando que la información por lo tanto, puede resultar útil para la administración tributaria en el país B, el auditor inicia un intercambio espontáneo de información con el país B, a través de la autoridad competente.
- La información proporcionada anónimamente a la administración tributaria en el

país A revela que el Sr. "X", un residente del país A, ha estado recibiendo sumas substanciales de efectivo depositadas en su cuenta bancaria de su padre en el país B, quien es propietario de un restaurante. Sr. "X" ha dicho que su padre envía el dinero por dos razones: (1) para que su padre no tenga que pagar impuesto sobre la renta de su negocio de restaurante enviando montos significativos de efectivo a ultramar, y, (2) de modo que pueda darle alguna asistencia financiera a su hijo en el país A. Una auditoría de Sr. "X" revela que él nunca ha presentado una declaración de impuestos en el país A aunque sus estados bancarios revelan que ha obtenido grandes sumas de ingresos de intereses gravables como resultado del efectivo depositado por su padre. El auditor calcula que periódicamente se ha depositado USD 50,000 en la cuenta bancaria del Sr. "X" durante el año fiscal de 2003. El auditor considera que la información recopilada durante la auditoría podría ser de utilidad a la administración tributaria del país B, ya que él sospecha que el dinero tal vez no haya sido reportado en ese país. Por lo tanto, el auditor discute el asunto con su autoridad competente con miras a proveer un cambio espontáneo de información al país B. El intercambio espontáneo de información incluirá, entre otras cosas, una copia del informe de los auditores, copias de los estados bancarios pertinentes y el nombre del padre del Sr. "X".

- El país A utiliza el método de exención para fines de evitar la doble tributación sobre la renta del empleo. María, una residente del país A, fue exonerada de impuesto en el país A, ya que estuvo empleada por más de 183 días en el país B durante el año fiscal del 2003. Debido a que el Convenio entre el país A y el país B le atribuye derechos de tributación sobre la renta del empleo de María al país B, el país A espontáneamente informa al país B que otorgó una exención tributaria a María para el año fiscal de 2003.

#### **7. Ejemplo 01 de intercambio de información espontánea:**

- A. La firma A, residente en el País X, se dedica a brindar servicios profesionales de ingeniería. En el marco de una fiscalización efectuada a esta firma, se detectó que un alto porcentaje de las remuneraciones pagadas corresponden a contratos de corto plazo, llevados a cabo con residentes del País Y. La firma fiscalizada aparentemente no mantiene vinculaciones económicas con sociedades situadas en el País Y. El inspector presumió que el País Y podría estar desconociendo ingresos gravados, por lo tanto procede a enviar información en forma espontánea a través de su correspondiente Autoridad Competente.
- B. Como consecuencia de la auditoría efectuada a la Compañía A, residente en el País X, se detectó que la misma ha recibido grandes sumas de dinero en concepto de préstamos realizados en efectivo. De la documentación aportada por la firma se deduce que esos préstamos provienen del País Y. El auditor a cargo estima que esta información puede servir al País Y para verificar si la firma que efectúa los préstamos declaró los respectivos intereses. Por lo tanto el auditor procede a enviar en forma espontánea esta información, manifestando a su vez la necesidad de obtener feedback para poder comprobar si se trata o no de una compañía ficticia y si los préstamos realmente se efectuaron en las condiciones informadas.
- C. En el país X se está llevando a cabo un operativo para controlar al sector financiero. Se determinó que un gran número de compañías que administran sistemas de tarjetas de crédito aplicaba un tratamiento incorrecto de la deducción

de honorarios, gastos de representación o de transferencias de fondos al exterior por el pago de know how e intereses. Frente a esta situación los auditores determinan que muchas de estas compañías tienen su casa matriz en el país Y, con el cuál el País X ha firmado un Acuerdo para intercambiar información. Al respecto se decide enviar esta información en forma espontánea, con el fin de que el País Y pueda determinar si estas firmas incluyen en sus declaraciones estos conceptos, expresando la necesidad de recibir el feedback que permita constatar si los pagos deducidos son verídicos.

## **8. Ejemplos 02:**

### **Información espontánea recibida por el país "A" del país "E":**

Las autoridades fiscales competentes del país "A" reciben información espontánea, enviada por las autoridades fiscales competentes del país "E". Dicha información consistió en la venta de opciones (stock options) por parte de un nacional del país "E" de la empresa multinacional para la que prestó sus servicios en el ejercicio fiscal de 2002, por un importe de \$3'000,000.00 USD, importe que fue depositado en cuentas bancarias del país "P", dicha persona física actualmente era residente para efectos fiscales del país "A".

Las autoridades fiscales competentes del país "A", después de verificar en sus bases de datos a fin de verificar si la persona física de la cual el país "E" declaró la ganancia obtenida en la citada operación bursátil, determinó que no reportó ingresos obtenidos en el extranjero en su declaración anual del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2002.

Las autoridades fiscales del país "A" le efectuaron una revisión fiscal a la persona física, determinando diferencias a cargo de la persona física en su declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2002, basadas en la información espontánea recibida.

### **El país "A" proporciona información espontánea al país "S".**

En la revisión efectuada a la empresa "E" por parte de las autoridades fiscales del país "A", conocieron que dicha empresa realizó operaciones con tres contribuyentes del país "S" (S1, S2 y S3); Los auditores determinaron que la manera de operar entre el contribuyente del país "A" y la empresa S3, era muy peculiar, por lo que consideraron que se debía dar conocimiento a las autoridades fiscales competentes del país "S", debido a que los auditores consideraron que la empresa (S3), pudiera haber cometido una irregularidad fiscal en el país "S".

Las autoridades fiscales competentes del país "A", procedieron aportar copia fotostática de toda la documentación relacionada con las operaciones realizadas entre el contribuyente del país "A" y el contribuyente (S3) del país "S", que le permitiera a las autoridades de dicho país identificar fácilmente estas operaciones y determinar si fueron reportadas o no.

El monto determinado por las autoridades fiscales del país "A", respecto de las operaciones realizadas entre la empresa "E" y la empresa "S3" ascendió a \$1'500,000.00 USD.

## **9. Ejemplos 03:**

### **Ejemplo: Ganancias de capital:**

Contribuyente M, ciudadano de País A vendió acciones de Compañía de País B en cierta fecha. La venta resultó en una ganancia de capital para el Contribuyente M de \$1,000,000. El contribuyente solicitó y recibió una exención del impuesto a las ganancias bajo el Artículo pertinente del tratado de impuesto sobre la renta entre el País A y el País B. La Autoridad Competente del País B informa a la Autoridad Competente del País A sobre la ganancia.

### **Ejemplo: Salarios:**

Contribuyente M, un ciudadano del País B, trabajó en el País A para una compañía del País B. El Contribuyente M alega ser residente del País A para fines tributarios de la fecha 1 a la fecha 2 (el tiempo siendo auditado). La Compañía del País B pagó salarios al Contribuyente M por sus actividades como empleado en el País A de la fecha 1 a la fecha 2. El Contribuyente M recibió salarios de \$100,000. El Contribuyente M reportó parte de esos salarios (\$60,000) al País B y se le gravó dicho monto. El País B no puede confirmar que el Contribuyente M reportó alguno de esos salarios en la declaración de impuesto de su País A, o si presentó una declaración de impuestos en el País A. La Autoridad Competente del País B informa a la Autoridad Competente del País A sobre los salarios.

### **Ejemplo: Comisiones:**

El País B lleva a cabo una fiscalización de una Compañía del País B para el Año 1 y el Año 2. La compañía del País B se dedica a exportar productos. La fiscalización reveló que la Compañía B pago una comisión de \$2,000,000 al Contribuyente M tanto en el Año 1 como Año 2. El Contribuyente M nació en el País B, pero actualmente reside en el País A. Las comisiones constituyen pagos por la actividad del Contribuyente M como agente comercial de una compañía del País B en el País A. Sin embargo, las comisiones son depositadas en una cuenta bancaria del País B. El País B no puede confirmar que el Contribuyente M reportó estas comisiones en la declaración de impuesto de su País A y la Autoridad Competente del País B informa a la Autoridad Competente del País a de las comisiones.

**MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA  
FINES TRIBUTARIOS**

**MÓDULO SOBRE EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO (O DE RUTINA) DE INFORMACIÓN**

## INDICE

<b>1. ¿Qué es el intercambio automático?</b>	<b>3</b>
<b>2. Beneficios del intercambio automático</b>	<b>3</b>
<b>3. Base legal</b>	<b>4</b>
<b>4. Acuerdos o Memorando de Entendimiento sobre intercambio automático</b>	<b>4</b>
<b>5. Implantación</b>	<b>5</b>
5.1: Estandarización de los formatos de transmisión y uso de nuevos medios	5
5.2 Seguridad: Codificación y métodos alternos	6
<b>6. Importancia de la retroalimentación del país receptor</b>	<b>7</b>
<b>7. Avances futuros: Herramientas de análisis de riesgo</b>	<b>7</b>

# **MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

## **MÓDULO SOBRE EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO (O DE RUTINA) DE INFORMACIÓN**

### **1. ¿Qué es el intercambio automático?**

El intercambio automático de información (también llamado de rutina por algunos países) involucra la transmisión sistemática y periódica de información "a granel" sobre los contribuyentes por el país fuente al país de residencia en relación con diversas categorías de renta (p.e., dividendos, intereses, regalías, sueldos, pensiones, etc.). Esta información también se puede obtener sobre una base rutinaria en el país fuente (generalmente mediante informes de pagos efectuados por el pagador (institución financiera, empleador, etc.). El intercambio automático también se puede usar para transmitir otros tipos de informaciones útiles tales como cambios de residencia, la compra o venta de bienes inmuebles, devoluciones del IVA<sup>1</sup>, etc. La autoridad tributaria del país de residencia puede entonces verificar sus registros tributarios para determinar si los contribuyentes residentes han declarado su renta de fuente extranjera. Además, la información respecto a la adquisición de activos significativos se puede utilizar para evaluar el patrimonio de una persona, para determinar si la renta declarada respalda razonablemente la transacción. Existe un número creciente de países involucrados en el intercambio automático que utilizan diferentes tipos de medios: cintas, diskettes, CD Roms, pero igualmente papel.

### **2. Beneficios del intercambio automático**

La información de fuente extranjera recibida en medio magnético o en forma digital se puede ingresar en la base de datos tributarios del receptor (utilizando con frecuencia programas de enlace para captar la información relevante) y comparar automáticamente con los ingresos reportados por el contribuyente. Esta es la forma de procesar la información que representa la mayor efectividad de costos. Por ejemplo, el Programa de Cumplimiento 2004-05 de la Oficina de Impuestos de Australia señala que en el año fiscal 2003-04 se realizaron 1171 auditorías de cotejo de datos de ingresos de fuente extranjera, lo que produjo más de USD \$3 millones en obligaciones. La información de fuente extranjera recibida en cinta magnética o formato digital también puede compararse manualmente, como procedimiento general o cuando no se puede comparar automáticamente. El intercambio automático de información en medio magnético también brinda oportunidades para una distribución más efectiva y eficiente de la información intercambiada a las oficinas tributarias locales si se requiere, e igualmente, por ejemplo, para alimentar la información en bases de datos con fines de análisis de riesgos.

---

<sup>1</sup> Estos otros tipos no están actualmente respaldados por los formatos de transmisión standard (SMF/STF) desarrollados por la OCDE.

### **3. Base legal**

El intercambio automático se puede basar en:

- i) El artículo sobre intercambio de información del convenio bilateral del impuesto sobre la renta entre dos países; o
- ii) El Artículo 6 del Convenio Conjunto Consejo de Europa /OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios; o
- iii) El Artículo 3 de la Directriz 77/799/EEC del Consejo de la UE sobre Asistencia Mutua según fuera modificada por la Directriz del Consejo 2004/56/EC93/2003; o
- iv) La Directriz de Ahorros de la UE 2003/48/EC;
- v) El Artículo 17 del Reglamento del Consejo de la UE sobre cooperación administrativa en el campo del IVA 1798/2003;
- vi) El Reglamento del Consejo de 16 de noviembre de 2004 sobre cooperación administrativa en el área de impuestos selectivos al consumo adeudados; o
- vii) Art. 4º Pto. 3 de los Acuerdos de Intercambio de Información basados en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria del CIAT.

### **4. Acuerdos o Memorando de Entendimiento sobre intercambio automático**

El artículo sobre intercambio de información de un convenio de impuesto sobre la renta o el artículo sobre el intercambio automático de un instrumento de asistencia mutua constituye la base legal del intercambio automático de información. Además, los países pueden convenir en celebrar un acuerdo de trabajo especial o un memorando de entendimiento (MDE) estableciendo los términos y condiciones del propuesto intercambio automático. Dicho acuerdo o MDE típicamente establece los tipos de información a ser intercambiada automáticamente, los detalles sobre los procedimientos de envío y recepción de la información, el formato adecuado a usar, y el suministro de los NITs. Estos acuerdos o MDE pueden publicarse oficialmente y tener un efecto disuasivo sobre los evasores tributarios potenciales y generalmente, son revisados de manera periódica.

La OCDE ha diseñado un Memorando de Entendimiento Modelo entre las Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información para Fines Tributarios C(2001)21/FINAL que se puede usar como base de un acuerdo de trabajo operacional entre administraciones tributarias.

El MDE Modelo de la OCDE incluye una lista de información que se puede intercambiar automáticamente, incluyendo:

- cambio de lugar de residencia de un Estado a otro Estado;



- posesión de, e ingresos de bienes inmuebles, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, sueldos, salarios y otra remuneración similar con respecto a un empleo, honorarios de directores y otros pagos similares;
- renta obtenida por artistas y deportistas, pensiones y otra remuneración similar, sueldos, salarios y otra remuneración similar por servicios gubernamentales, otra renta tales como ganancias de juegos de azar, otros rubros, incluyendo rubros con respecto a impuestos indirectos tales como IVA/impuestos a las ventas e impuestos selectivos al consumo y pagos de seguridad social; y
- comisiones y otros pagos similares;
- y cualquier otra información que los países contratantes estimen de interés para fines tributarios.

El MDE Modelo de la OCDE recomienda el uso del Formato Magnético Standard de la OCDE para el intercambio automático (o cualquier otro formato actualizado adicional recomendado por el Consejo de la OCDE) así como proveer Números de Identificación Tributaria (NITs) si están disponibles, por cuanto facilitan el procesamiento y cotejo de la información recibida. También sería una referencia útil si se requieren hacer consultas adicionales a la otra parte contratante. Al respecto, el Consejo de la OCDE recomendó el uso de los NITs en el contexto internacional en 1997, véase C(97)29/FINAL. El Consejo de la OCDE recomienda “que los países Miembros deben estimular a los beneficiarios de rentas no residentes a que revelen su NIT de su país de residencia. Los países miembros deberían considerar hacer esta revelación obligatoria.” En el caso del intercambio automático de información sobre renta pagada a no residentes, el disponer de información respecto al NIT del país de residencia facilitaría grandemente el cotejo de la información recibida por el país de residencia con la renta declarada por sus propios contribuyentes. La tabla que aparece en el anexo da una idea general del uso de los NITs para fines nacionales y el uso internacional de los NITs.

## **5. Implantación**

### **5.1. Estandarización de los formatos de transmisión y uso de nuevos medios**

El intercambio automático de información requiere la estandarización de los formatos a fin de ser más eficientes. En 1981, la OCDE diseñó un formulario en papel para el intercambio automático que introdujo la estandarización de ciertas informaciones C(81)39/FINAL. En 1992, aprovechando los avances tecnológicos, la OCDE luego diseñó el Formato Magnético Standard (FMS) para la transmisión de información del contribuyente en cinta magnética. Basado en las experiencias de los países, el FMS fue revisado en 1997 para mejorar aun más la capacidad de los países de cotejar la información recibida automáticamente con la información declarada por sus contribuyentes. En 1997 el Consejo de la OCDE recomendó el uso del formato revisado (véase C(97)30/FINAL). El diseño del formato incluía campos asignados al:

- propietario beneficiario receptor, su agente o intermediario, al pagador real de la renta, el agente o intermediario del pagado. Para cada serie de campos, se sigue el mismo patrón

para proporcionar información sobre el NIT (tanto el NIT del país de residencia y el NIT del país fuente), nombre, apodo u otro nombre, fecha de nacimiento (cuando sea aplicable) y dirección; e

- ingreso (año fiscal, fecha, tipo de pago, moneda, monto bruto y neto, impuesto retenido, devolución, etc).

Los campos son asignados a los NITs del país de residencia y NITs del país fuente. El FMS es usado por los países miembros de la OCDE involucrados en el intercambio automático y crecientemente por los países no miembros. También hay disponible un manual de usuario electrónico multilingüe que sirve de guía en la implantación del Standard. El mismo está disponible en CD ROM, el cual puede obtenerse de la Secretaría de la OCDE. En el 2002, el Consejo de la Unión Europea acordó un formato modelo (FISC 39) para la implantación de la Directriz sobre Ahorros que se basa en el FMS de la OCDE. En el 2008, los países de la Unión Europea comenzarán a usar un formato semejante al FTS (FISC 73).

La OCDE también ha diseñado un formato de transmisión de “nueva generación” para el intercambio automático a fin de eventualmente reemplazar el FMS. El nuevo formato se llama Formato de Transmisión Standard (FTS) y se basa en lenguaje extensible (XML<sup>2</sup>), un lenguaje de documento ampliamente utilizado en la tecnología de información actualmente por sus muchas ventajas (p.e., separación del contenido de un mensaje de cualquier estructura de exhibición, legibilidad tanto por los humanos como por las máquinas, modularidad y flexibilidad, habilidad para verificar que los documentos se ajustan al “contrato” en lo que respecta su estructura, etc). Habrá disponible un manual de usuario FTS electrónico multilingüe para que sirva de guía en la implantación del FTS. El mismo está disponible en un sitio seguro para autoridades competentes en la Secretaría de la OCDE. En vista de que el FMS y FTS coexistirán en el futuro previsible, se han desarrollado programas de vinculación para lograr la conversión entre los dos formatos, permitiéndole así a las contrapartes en los tratados dedicarse al intercambio automático bilateral, independientemente del hecho de que cada uno use un formato standard diferente.

## **5.2 Seguridad: Codificación y métodos alternos**

Es deseable que la información contenida en medio magnético que se intercambia automáticamente sea transmitida de manera segura y codificada siempre que sea factible. Dicha información es actualmente transmitida en diskettes o, en particular, CD ROMs, ambos de los cuales pueden ser fácilmente codificados por el país que envía la información utilizando software de codificación. Se ha realizado una prueba piloto del software de codificación y actualmente unos cuantos países proporcionan información en CD ROMs codificados. El software de codificación probado GNU PG<sup>3</sup> o el software comercial compatible ha sido considerado adecuado para garantizar la seguridad del intercambio automático. Si no son codificados, las cintas de diskettes o

---

<sup>2</sup> XML: un lenguaje técnico para describir documentos que contienen información estructurada. El término “extensible” se refiere a un sistema que puede expandirse mediante adición en lugar de reemplazo total.

<sup>3</sup> GNU Privacy Guard es un conjunto de programas desarrollados por Free Software Foundation que proporciona soluciones de seguridad a fin de proteger y codificar los datos (véase [www.gnupgp.org](http://www.gnupgp.org)). El mismo utiliza el standard Pretty Good Privacy (PGP) y es compatible con los productos comerciales PGP. PGP es un programa de codificación ampliamente usado diseñado para proporcionar algoritmos de codificación de alta seguridad.

CD ROMs deberán intercambiarse a través de un sistema de correos seguro, tal como una valija diplomática.

## **6. Importancia de la retroalimentación del país receptor**

La retroalimentación al país que envía la información es esencial para mejorar la eficiencia del intercambio automático de información. La retroalimentación del país receptor sobre la información intercambiada automáticamente (no sencillamente desde una perspectiva de TI) es importante para hacer un mejor uso de lo que se intercambia: conociendo cuál es la fuente de los datos intercambiados, los errores comunes identificados, etc. La retroalimentación también puede ser útil para las administraciones tributarias a fin de justificar los recursos usados en el intercambio de información. De modo general y sobre una base regular, la OCDE lleva a cabo una encuesta sistemática sobre el uso del formato magnético standard de la OCDE. La retroalimentación incluye comentarios sobre accesibilidad, precisión y si los datos recibidos están completos, así como comentarios sobre la utilidad de los datos, tales como resultados resumidos de las revisiones y auditorías de los contribuyentes.

## **7. Avances futuros: Herramientas de análisis de riesgo**

Los países están comenzando a usar información de fuente extranjera recibida automáticamente no solamente para fines de cotejo sino también de una manera más estratégica para fines de valuación de riesgos, y en particular para seleccionar casos para fiscalizaciones tributarias más profundas.

**MANUAL CIAT PARA LA IMPLANTACIÓN Y PRÁCTICA DEL INTERCAMBIO DE  
INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

**MODULO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA ACTIVIDADES  
ESPECÍFICAS (INDUSTRIAS)**

## ÍNDICE

1.	Introducción .....	3
2.	Autoridad.....	3
3.	Estableciendo el Intercambio a nivel de toda la Industria.....	3
4.	Asunto .....	4
5.	Reuniones de Funcionarios e Inspectores Tributarios .....	5
6.	Ejemplos de Intercambios a Nivel de toda la Industria .....	5
7.	Información sobre Contribuyentes Específicos .....	7

# **MANUAL CIAT PARA LA IMPLANTACIÓN Y PRÁCTICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

## **MODULO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA ACTIVIDADES ESPECÍFICAS (INDUSTRIAS)**

### **1. Introducción**

A medida que han aumentado las transacciones internacionales, igualmente lo ha hecho la necesidad de las contrapartes en los tratados tributarios de procurar asistencia unos de otros, compartiendo conocimientos y experiencia sobre industrias particulares y aspectos especiales de interés mutuo. Actuar por sí solas, resulta difícil para las administraciones tributarias que enfrentan desafíos globales. Los intercambios de información sobre actividades específicas (industrias) pueden ofrecer una respuesta.

Un intercambio de información sobre actividades específicas (industrias) constituye un intercambio de información tributaria específicamente respecto a todo un sector económico y no a contribuyentes en particular. El propósito de tal intercambio es obtener datos generales sobre las prácticas de la industria a nivel mundial así como patrones de operación que le permitan a los inspectores tributarios llevar a cabo fiscalizaciones más efectivas con mayores conocimientos de los contribuyentes del sector industrial.

### **2. Autoridad**

La autoridad para llevar a cabo intercambios de información a nivel de las industrias se deriva de convenios tributarios bilaterales basados en el Convenio Modelo de la OCDE, en el Modelo CIAT de Intercambio de Informaciones u otros instrumentos de intercambio de información aplicables. Este Módulo ofrece las guías esenciales técnicas y prácticas para todos los funcionarios involucrados en cualesquiera intercambios de información a nivel de la industria.

### **3. Estableciendo el Intercambio a nivel de toda la Industria**

Un intercambio de información a nivel de toda la industria se inicia mediante un intercambio formal de notas entre las autoridades competentes de las contrapartes participantes en el tratado. Dichos intercambios pueden ser bilaterales o multilaterales, siempre y cuando que todos los países que participen tengan mecanismos adecuados de intercambio de información entre los mismos.

El intercambio formal inicial de notas entre las autoridades competentes debe:

- a) Detallar el asunto objeto del intercambio;
- b) Establecer los parámetros del intercambio;

- c) Designar el personal de las respectivas administraciones tributarias que están autorizadas para reunirse e intercambiar información;
- d) Confirmar que se intercambiará documentación conforme a las notas de las autoridades competentes y que la misma será sellada en lo que respecta al uso y revelación restringidos; y
- e) Acordar las fechas y lugares de reunión.

Generalmente las autoridades competentes designarán un representante en sus respectivas administraciones tributarias para coordinar el intercambio a nivel de la industria. No obstante, las autoridades competentes firmarán todas las comunicaciones formales entre las respectivas contrapartes en los tratados en relación con el intercambio a nivel de la industria.

#### **4. Asunto**

Las industrias en las que se han establecido grupos de especialistas dentro de las administraciones tributarias están bien adaptadas a los intercambios a nivel de la industria.

Las siguientes industrias han sido parte de diversos intercambios de información a nivel de toda la industria entre países miembros de la OCDE:

- Banca;
- Mercaderías
- Componentes electrónicos;
- Pesca;
- Tecnología informática;
- Seguro;
- Petróleo y gas;
- Farmacéuticos;
- Telecomunicaciones; y
- Servicios públicos.

El concepto de intercambio de información a nivel de industrias específicas se puede extender a aspectos estratégicos mayores tales como:

- Estructuras de capital;
- Acuerdos financieros (especialmente transacciones financieras estructuradas);
- Propiedad intelectual;
- Fusiones y adquisiciones;
- Privatizaciones; y
- Valoración y depreciación /amortización de activos.

## **5. Reuniones de Funcionarios e Inspectores Tributarios**

En el transcurso de estos intercambios, los funcionarios contrapartes en los tratados y los inspectores tributarios se reúnen periódicamente para:

- a) Discutir los avances actuales de la industria que sean de interés mutuo así como aspectos nuevos y emergentes;
- b) Explorar conjuntamente los aspectos recurrentes que sean de interés común;
- c) Reunir recursos para llevar a cabo estudios específicos de la industria;
- d) Discutir metodologías comparativas para establecer precios y márgenes en condiciones de igualdad en las industrias; y
- e) Realizar seminarios sobre importantes aspectos internacionales.

La experiencia ha demostrado que estas reuniones han sido muy productivas cuando se han intercambiado con mucha anticipación, materiales claves entre las autoridades competentes, permitiendo a los funcionarios e inspectores tributarios familiarizarse plenamente con el tema antes de la primera reunión.

Si se considera ya sea innecesario o ineficaz en términos de costo, reuniones adicionales de los respectivos funcionarios e inspectores tributarios, todavía se pueden intercambiar los adelantos y aspectos significativos de la industria o información resumida de la industria específicamente entre autoridades competentes, manteniendo así la continuidad del intercambio a nivel de toda la industria hacia el futuro.

## **6. Ejemplos de Intercambios a Nivel de toda la Industria**

La industria farmacéutica es una importante industria transnacional donde son muy comunes las transacciones transfronterizas entre partes relacionadas. Los intercambios a nivel de la industria en relación con farmacéuticos generalmente se enfocan en asuntos sobre precios de transferencia que involucran la venta de productos, suministro de servicios, transferencias de propiedad intelectual y arreglos de financiamiento.

Los siguientes aspectos claves han sido cubiertos en los intercambios a nivel de actividades específicas en la industria farmacéutica:

- a) Segmentación de la industria (fabricantes/distribuidores, volumen de negocios/ rentabilidad, combinación de productos y áreas de crecimiento);
- b) Líderes del mercado y rentabilidad indicativa;
- c) Reglamentación del gobierno (políticas/reglas, precios de referencia y subsidios, impacto de la intervención en los precios de transferencia);



- d) Análisis de funciones, activos y riesgos (identificación de valor agregado en la cadena de suministro, funciones que requieren destrezas especializadas, intangibles de comercio y mercadeo);
- e) Metodologías de precios de transferencia usadas;
- f) Conjuntos comparables (mercados geográficos, contabilización de variaciones en la combinación de productos/volumen de negocios y diferentes perfiles de función/activo/riesgo);
- g) Rangos de precios de transferencia (comparaciones con otras industrias y fabricantes/distribuidores/proveedores de servicios genéricos);
- h) Tratamiento de investigación y desarrollo (incentivos tributarios, acuerdos de distribución de costos, contrato de I&D);
- i) Transferencias de propiedad intelectual;
- j) Aspectos/tendencias/desarrollos emergentes;
- k) Productos de capacitación;
- l) Productos de ejecución (procesos de evaluación de riesgos, cuestionarios standard, listas de información a ser divulgada, revisiones de documentación, auditorías limitadas o completas, auditorías simultáneas, monitoreo continuo de la industria);
- m) Productos del servicio (lineamientos/reglas/publicaciones recientes y acuerdos anticipados de precios); y
- n) Legislación (cambios en la ley recientes/propuestos).

El sector pesca es otra industria que rápidamente se presta para intercambios efectivos a nivel de toda la industria. La pesca no conoce fronteras – resulta fácil descargar y vender pescado en todos los muelles alrededor de las principales zonas pesqueras – creando así riesgos de cumplimiento particulares. El intercambio se puede realizar mejor sobre una base multilateral y los siguientes aspectos claves fueron cubiertos en los intercambios de información a nivel de la industria pesquera:

- a) Fuentes de información de la industria/mercado;
- b) Registros y estadísticas oficiales;
- c) Información de las autoridades pesqueras;
- d) Registros mantenidos por las autoridades tributarias (revelaciones/estados financieros /declaraciones de impuestos);
- e) Legislación sobre impuestos internos en los países involucrados;
- f) Técnicas comunes de elusión /evasión; y

g) Controles gubernamentales.

## **7. Información sobre Contribuyentes Específicos**

Un intercambio de información a nivel de la industria, típicamente no involucra discusiones sobre los asuntos financieros específicos de los contribuyentes particulares. No obstante, una contraparte participante en un tratado puede hacer solicitudes subsiguientes de información de contribuyentes específicos de acuerdo con el instrumento aplicable de intercambio de información<sup>1</sup>. Estas solicitudes específicas complementan el intercambio a nivel de toda la industria y puede llevar a una fiscalización tributaria simultánea de un contribuyente que opere dentro de la industria cubierta y que sea activo en ambas jurisdicciones de las contrapartes del tratado.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> El Módulo sobre “Intercambio de Información a Solicitud” brinda una guía sobre cómo preparar y responder a una solicitud de información

<sup>2</sup> El Módulo sobre “Realización de Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas” brinda una guía sobre cómo llevar a cabo fiscalizaciones tributarias simultáneas efectivas.

**MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES  
TRIBUTARIOS**

**MODULO SOBRE REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES TRIBUTARIAS SIMULTÁNEAS**

## INDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	3
2. ANTECEDENTES – QUÉ ES UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA? .....	4
3. BASE LEGAL.....	6
4. OBJETIVOS – CUANDO CONSIDERAR UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA.....	7
5. ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDADES .....	9
Coordinador de las Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas .....	9
Representantes Designados.....	10
Auditores de Fiscalización Tributaria Simultánea (“Auditores”).....	11
Coordinador de Servicios Computarizados (Opcional).....	11
6. SELECCIÓN, REALIZACIÓN Y CONCLUSIÓN DE UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA.....	12
PROCESO DE 10 PASOS .....	12
PASO 1 – SELECCIÓN INICIAL DEL CASO .....	13
Criterios para la selección de casos .....	13
PASO 2 – ACUERDO SOBRE CASOS ADECUADOS .....	14
PASO 3 – REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES PRELIMINARES .....	15
Tareas Preliminares de Fiscalización .....	15
PASO 4 – CONTACTO CON LOS CONTRIBUYENTES .....	16
PASO 5 – REUNIÓN DE PLANIFICACIÓN INICIAL.....	17
PASO 6 – REUNIONES Y ENTREVISTAS CON CONTRIBUYENTES.....	18
PASO 7 – FISCALIZACIONES ADICIONALES .....	19
PASO 8 – FINALIZACIÓN DEL CASO .....	20
PASO 9 – INFORME FINAL.....	21
General .....	21
Observaciones .....	21
PASO 10 – MEJORAS EN EL PROCESO IMPLANTADAS .....	23

# MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS

## MODULO SOBRE REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES TRIBUTARIAS SIMULTÁNEAS

### 1. INTRODUCCIÓN

Este módulo está diseñado para dirigir de manera práctica a los funcionarios de la autoridad competente, fiscalizadores tributarios y otro personal pertinente en la realización de fiscalizaciones tributarias simultáneas. El mismo se propone servir de guía a las administraciones tributarias que actualmente carecen de lineamientos respecto a la realización de fiscalizaciones tributarias simultáneas y complementar, más que sustituir, cualesquiera otros procedimientos que las administraciones tributarias puedan tener en funcionamiento. Se insta a los funcionarios a que se refieran a este módulo al llevar a cabo las fiscalizaciones tributarias simultáneas.

También se insta a las autoridades competentes a que se refieran a este módulo al brindar capacitación sobre el intercambio de información al personal pertinente de la administración tributaria, incluyendo los fiscalizadores y auditores tributarios asignados a las fiscalizaciones tributarias simultáneas.

El *Acuerdo Modelo de la OCDE para la Realización de Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas* y los *Lineamientos para las Auditorías Simultáneas Inter-Nórdicas* fueron tomados en cuenta para el desarrollo de este módulo.

Los países tal vez quieran considerar la negociación de Memorándums de Entendimiento, acuerdos de trabajo o cualesquiera otros instrumentos similares con otros países, a fin de facilitar la eficiente conducción de fiscalizaciones tributarias simultáneas. Este módulo, conjuntamente con el *Acuerdo Modelo de la OCDE para la Realización de Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas*, por ejemplo, podría usarse como base para desarrollar un instrumento adecuado para tal efecto.

## 2. ANTECEDENTES – QUÉ ES UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA?

Una fiscalización tributaria simultánea es un acuerdo entre dos o más países para fiscalizar de manera simultánea e independiente, cada uno en su territorio, los asuntos tributarios de contribuyentes (o un contribuyente) en el que tengan un interés común o relacionado con miras a intercambiar cualquier información relevante que puedan así obtener.

Como herramienta de cumplimiento y control usada por las administraciones tributarias, las fiscalizaciones tributarias simultáneas son efectivas en casos de sospecha de elusión y evasión tributaria internacional. La fiscalización puede relacionarse tanto con impuestos directos como indirectos. Ellas contribuyen a revelar la explotación o abuso de las leyes y procedimientos existentes en los países individuales. Las fiscalizaciones tributarias simultáneas también garantizan altos niveles de eficiencia respecto al intercambio de información entre jurisdicciones tributarias y permiten una revisión general de todas las actividades comerciales pertinentes. Las fiscalizaciones tributarias simultáneas pueden reducir la carga de cumplimiento para los contribuyentes al coordinar las consultas de las autoridades tributarias de los diferentes Estados y evitar la duplicación. También pueden jugar un papel importante en evitar la doble tributación y así prevenir la necesidad de recurrir posteriormente a un procedimiento de acuerdo mutuo bajo una disposición similar al Artículo 25 del Convenio Tributario Modelo de la OCDE.

Varios países que han estado llevando a cabo fiscalizaciones tributarias simultáneas durante un número de años reportan que estas constituyen una herramienta de control útil y productiva<sup>1</sup>. Existe un creciente interés particularmente en las fiscalizaciones tributarias simultáneas multilaterales dada la creciente dimensión multilateral de los esquemas de evasión tributaria y la necesidad de la cooperación internacional entre las administraciones tributarias.

Mientras se lleva a cabo la fiscalización tributaria simultánea se pueden considerar otras formas de cooperación tributaria internacional. Por ejemplo, podría ser recomendable tener presente durante una fiscalización tributaria simultánea, un funcionario tributario de uno de los países participantes.

Uno de los propósitos específicos y principales beneficios de una fiscalización simultánea consiste en facilitar el intercambio de información entre los países participantes, aunque la fiscalización simultánea en sí, no se considera un intercambio de información. Más bien, los “intercambios de información” deben realizarse a través de las Autoridades Competentes. Los “Intercambios” que se producen en una fiscalización simultánea consisten realmente en una serie de Intercambios Específicos y Espontáneos de una Autoridad Competente a otra.

### **Ejemplo:**

Las fiscalizaciones simultáneas no son auditorías conjuntas, ya que cada país está llevando a cabo una fiscalización independiente de su propio contribuyente, cada uno en su propio territorio

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, las autoridades tributarias de los países Nórdicos han estado trabajando con fiscalizaciones tributarias simultáneas durante varios años y han logrado resultados positivos tanto en lo que respecta a los impuestos directos como al IVA.

investigando los asuntos tributarios de su contribuyente en el que ambos países tienen un interés común y aplicando sus propias leyes tributarias respectivas. Una fiscalización simultánea es una herramienta de recopilación de hechos para los fiscalizadores que les permite obtener documentos existentes en el extranjero de una manera más oportuna. Se llevan a cabo reuniones bilaterales personales entre los fiscalizadores tributarios de cada país. El hecho de reunirse para discutir aspectos de preocupación mutua permite a los fiscalizadores lograr un desarrollo más completo de los temas. Ello también permite a ambas autoridades tributarias una mejor comprensión de y perspectiva de las actividades generales de los contribuyentes. Las fiscalizaciones simultáneas reducen la oportunidad de que los contribuyentes promuevan o se dediquen a planificación tributaria que afecte la política e intención de las leyes tributarias de cada país.

### 3. BASE LEGAL

Las fiscalizaciones tributarias simultáneas estarán acompañadas de una solicitud de información y se llevan a cabo ya sea en base a:

- i) El artículo de intercambio de información de un convenio tributario bilateral, tal como uno basado en el Artículo 26 del Convenio Tributario Modelo de la OCDE en lo que respecta a impuestos sobre la renta y capital; o
- ii) El Artículo 8 de la Convención conjunta del Consejo de Europa y la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios; o
- iii) El Artículo 12 de la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios<sup>2</sup>; o
- iv) El Artículo 8b de la Directriz del Consejo de la UE 77/799/EEC sobre Asistencia Mutua según fuera modificado por la Directriz del Consejo 2004/56/EC93/2003; o
- v) El Artículo 12 del Reglamento del Consejo de la UE sobre cooperación administrativa en el campo del IVA 1798/2003; o
- vi) El Artículo \_\_ del Modelo CIAT de Intercambio de Información.

Cualquier intercambio de información que surja de dichas fiscalizaciones se hará a través de las autoridades competentes según se definen en los instrumentos listados anteriormente. La información proporcionará entonces la respuesta a la solicitud de información que acompañó la solicitud de una fiscalización tributaria simultánea. Cualquier información adicional que previsiblemente pueda ser relevante para cualquier otro país puede ser intercambiada espontáneamente.

---

<sup>2</sup> Las partes en la Convención son Dinamarca, Finlandia, Groenlandia, Islandia, las Islas Faroe, Noruega y Suecia.



#### **4. OBJETIVOS – CUANDO CONSIDERAR UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA**

Las fiscalizaciones tributarias simultáneas se pueden usar para determinar la obligación correcta de un contribuyente y facilitar un intercambio de información en casos en que, inter alia:

- se sospeche de técnicas y patrones de elusión tributaria que involucren transacciones de sustancia versus forma, esquemas de financiamiento controlado, manipulaciones de precios, asignaciones de costo o refugios tributarios;
- se sospeche de renta no declarada, y evasión tributaria que involucre lavado de dinero, devoluciones, coimas, pagos ilegales, etc.;
- se sospeche de esquemas de elusión o evasión tributaria que involucren jurisdicciones de baja tributación;
- se identifiquen riesgos respecto a impuestos al consumo (operaciones de entrega triangular, reversión de cargos, etc.);
- los costos sean compartidos o cargados y las ganancias sean asignadas entre contribuyentes en diferentes jurisdicciones tributarias o de modo general, estén involucrados aspectos sobre precios de transferencia;
- se identifiquen prácticas comerciales, transacciones complejas, aspectos de fiscalización y tendencias de incumplimiento que pueden ser particulares de una industria o grupo de industrias; y
- se usen métodos de asignación de ganancias en áreas especiales tales como comercio global y nuevos instrumentos financieros.

#### **Ejemplos**

- Una empresa automotriz, cuya casa matriz se encuentra situada en el país A, fabrica componentes en el país B y ensambla en el país C (que es una jurisdicción de baja tributación que no accede al intercambio de información), desde el cuál comercializa los automóviles al resto del mundo. Los auditores del País B sospechan que el grupo está consolidando pérdidas provenientes de las actividades realizadas en el país C y que la firma establecida en el país B se encuentra asumiendo costos de transporte que, según los usos y costumbres comerciales, deberían correr por cuenta de la empresa situada en el País C. Debido a la gran cantidad de operaciones que realiza el grupo, se estimó que sería mas económico y eficaz realizar una fiscalización simultanea con el país A, en el cuál se encuentra situada la casa matriz.
- En el marco de haberse concursado un banco, cuya casa matriz se encuentra situada en el país A y su principal filial en el país B, los auditores de este último país se encuentran intentando determinar el monto del crédito a verificar. Teniendo en cuenta que podrían existir deudas con el fisco no declaradas por el Banco, se estimó conveniente conocer varias de las operaciones efectuadas por la Casa Matriz. Teniendo en cuenta que existe un acuerdo de cooperación con el

País A, que la Casa Matriz y su Filial trabajan con un gran nivel de integración, el considerable volumen de las operaciones a controlar y que la administración fiscal del País A se encuentra en un proceso similar al del País B, se solicita iniciar una fiscalización simultánea, cuyo fin es el de determinar los créditos a verificar en cada jurisdicción.

- Un caso típico de fiscalización simultánea podría involucrar bienes fabricados por una compañía en un país, con ventas intermediarias a una o más entidades afiliadas en ultramar, y ventas finales a una compañía relacionada en otro país. Si cada uno de los dos países involucrados tiene tratados del impuesto sobre la renta entre sí, una fiscalización simultánea entre los dos podría ofrecer un cuadro mucho más completo de la cadena de transacciones, para indicar si estas transacciones resultan o no en un subyago de impuestos para uno o ambos países. Realizando una fiscalización simultánea, ellos pueden discutir los hechos y circunstancias detrás de las transacciones y determinar qué documentos serán intercambiados bajo los términos del artículo sobre intercambio de información de sus respectivos tratados de impuesto sobre la renta.

## **5. ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDADES**

Funcionarios de administración tributaria de cada país realizarán separadamente fiscalizaciones tributarias simultáneas dentro del marco de la ley y práctica nacional usando las disposiciones disponibles sobre intercambio de información.

Las administraciones tributarias deberán considerar la asignación de personal a las siguientes posiciones a fin de asegurar que las fiscalizaciones tributarias simultáneas se lleven a cabo de manera efectiva y consistente.

### **Coordinador de las Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas**

El coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas está a cargo de la gestión y coordinación general del programa de cumplimiento de fiscalización tributaria simultánea de la administración tributaria. Para fines prácticos y siempre que sea posible, el coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas debe ser debidamente autorizado o delegado para intercambiar información como autoridad competente. En este sentido, el coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas tiene la responsabilidad de:

- identificar casos adecuados para la fiscalización tributaria simultánea, vincularse con sus contrapartes en otros países y acordar con ellos sobre los casos que serán examinados bajo el procedimiento de fiscalización tributaria simultánea;
- establecer redes efectivas con el personal de la administración tributaria pertinente que estará llevando a cabo las fiscalizaciones tributarias simultáneas y convocando reuniones si, y cuando sean necesario, con el personal clave (p.e., reuniones para identificar casos adecuados de fiscalización tributaria simultánea con personal clave de auditoría);
- proponer a un representante designado quien tendrá la responsabilidad funcional de dirigir y coordinar el caso seleccionado para fiscalización tributaria simultánea, mediante consulta con otro personal de cumplimiento de la administración tributaria;
- solamente si se considera práctico, hacer arreglos para otorgar a los representantes designados el estatus adecuado de autoridad competente autorizada o delegada;
- establecer procedimientos para el intercambio de información con otros países en todos los casos de fiscalización tributaria simultánea;
- intercambiar información con otros países en todos los casos de fiscalización tributaria simultánea, si han sido autorizados o delegados para ejercer los poderes de la autoridad competente (incluyendo la asistencia a reuniones en la que probablemente se intercambie información), o, asegurando que el personal de la autoridad competente debidamente autorizado y delegado estará involucrado en la primera oportunidad posible para intercambiar la información;

- informar sobre las actividades realizadas con respecto a las fiscalizaciones tributarias simultáneas a los gerentes de cumplimiento de la administración tributarias y las partes en los tratados tributarios; y
- coordinar la capacitación de concienciación para el personal de la administración tributaria pertinente en relación con estos y otros lineamientos específicos de administración tributaria relevantes y coordinar las revisiones de las fiscalizaciones tributarias simultáneas realizadas a fin de asegurar que se lleven a cabo de acuerdo con los procedimientos pertinentes que rigen la realización de las fiscalizaciones tributarias simultáneas.<sup>3</sup>

### **Representantes Designados**

Los representantes designados son responsables de todos los aspectos prácticos del caso de fiscalización tributaria simultánea que se esté llevando a cabo, incluyendo:

- gestión general y líder de equipo del caso asignado para fiscalización tributaria simultánea;
- vinculación con el coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas;
- organización del equipo de auditoría;
- establecer prima facie si existe o no una base para llevar a cabo parte de la auditoría mediante auditoría computarizada y designando un coordinador de servicios computarizados, si es necesario;
- determinar los períodos de fiscalización;
- vincularse con el(los) representante(s) designado(s) del otro país (o países) durante el transcurso de la fiscalización tributaria simultánea, incluyendo la fase de planificación del caso;
- desarrollar planes de casos y, siempre que sea posible, sincronizar los programas con los representantes designados del otro país (o países);
- participar en la realización de la fiscalización tributaria simultánea;
- asegurarse de que todos los que participen en la fiscalización tributaria simultánea reciban información oportuna sobre los avances del caso;
- asegurarse de que se realicen fiscalizaciones tributarias simultáneas de conformidad con este módulo y otras guías, procedimientos y mejores prácticas relacionadas impuestas por su administración tributaria; y

---

<sup>3</sup> Estas tareas las pueden realizar otros funcionarios, dependiendo de la estructura y asignación de responsabilidades dentro de la administración tributaria.

- si es administrativa y legalmente posible y justificado, atender y llevar a cabo fiscalizaciones en el otro país (o países)<sup>4</sup>.

### **Audidores de Fiscalización Tributaria Simultánea (“Auditores”)**

Los auditores de fiscalizaciones tributarias simultáneas son responsables de realizar auditorías simultáneas de acuerdo con el plan de casos desarrollado por su líder de equipo (es decir, su representante designado), incluyendo, identificar, recopilar y analizar la información pertinente, entrevistar a los contribuyentes y sus representantes, preparar actas de las reuniones y asistir con la preparación del informe final.

### **Coordinador de Servicios Computarizados (Opcional)**

El coordinador de servicios computarizados es responsable de planificar y coordinar los aspectos de computación de la fiscalización tributaria simultánea. El Apéndice C de los *Lineamientos para las Auditorías Simultáneas Inter-Nórdicas* ofrece una descripción completa de las funciones de los coordinadores de servicios computarizados y el Modelo de Trabajo para la Auditoría Computarizada.

---

<sup>4</sup> Refiérase al Módulo sobre fiscalizaciones tributarias en el exterior.

## 6. SELECCIÓN, REALIZACIÓN Y CONCLUSIÓN DE UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA

### PROCESO DE 10 PASOS

#### **PASO 1 –SELECCIÓN INICIAL DE CASO**

Las administraciones tributarias consideran individualmente los casos adecuados para fiscalización tributaria simultánea

#### **PASO 2 – ACUERDO SOBRE CASOS ADECUADOS**

Acuerdo entre administraciones tributarias sobre los casos que se consideran adecuados para fiscalización tributaria simultánea

#### **PASO 3 –REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES PRELIMINARES**

#### **PASO 4 – CONTACTO CON LOS CONTRIBUYENTES**

Contribuyentes contactados e informados sobre fiscalización tributaria simultánea

#### **PASO 5 – REUNIÓN DE PLANIFICACIÓN INICIAL**

Reunión inicial entre representantes designados para discutir estrategias de coordinación, etc.

#### **PASO 6 – REUNIONES Y ENTREVISTAS CON CONTRIBUYENTES**

#### **PASO 7 – FISCALIZACIONES ADICIONALES**

Fase posterior a entrevista del contribuyente de la fiscalización tributaria simultánea

#### **PASO 8 – FINALIZACIÓN DEL CASO**

#### **PASO 9 – PREPARACIÓN DE INFORME FINAL**

#### **PASO 10 – MEJORAS DEL PROCESO IMPLANTADAS**

Mejoras del proceso recomendadas implantadas por el coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas.

## **PASO 1 – SELECCIÓN INICIAL DEL CASO**

Los coordinadores de las fiscalizaciones tributarias simultáneas deben, al menos sobre una base anual, identificar independientemente a los contribuyentes que se proponen sugerir para una fiscalización tributaria simultánea. Esta tarea con frecuencia involucrará un enlace extenso con el personal de auditoría de la administración tributaria pertinente. Los coordinadores de las fiscalizaciones tributarias simultáneas también pueden realizar arreglos para reunirse unos con otros y potencialmente discutir casos adecuados para la fiscalización tributaria simultánea.

El número de casos propuestos por los coordinadores de fiscalizaciones tributarias simultáneas deberá tomar en cuenta las restricciones de recursos de la administración tributaria y otros factores que pueden reducir la habilidad de las administraciones tributarias para llevar a cabo las auditorías.

Cada coordinador de fiscalizaciones tributarias simultáneas deberá informar a su(s) contraparte(s) de su respectiva selección de casos potenciales para fiscalización tributaria simultánea usando los criterios de selección señalados a continuación. Se deberán dar explicaciones respecto a las razones por las que se seleccionaron los casos al igual que información que lleve a las razones por las que son propuestas conjuntamente con cualquier otra información pertinente. También se debe proveer información respecto a la prescripción aplicable a los casos propuestos para fiscalización tributaria simultánea.

### *Criterios para la selección de casos*

Cualquier caso seleccionado para fiscalización tributaria simultánea generalmente involucrará a un contribuyente o contribuyentes con operaciones ya sea a través de afiliadas o a través de establecimientos permanentes en los países participantes. Los siguientes factores deben tomarse en cuenta además de los factores señalados en la Parte 4 de este módulo en lo que respecta a cuándo puede resultar adecuado llevar a cabo una fiscalización tributaria simultánea:

- indicación del incumplimiento substancial con la ley tributaria en los países participantes;
- indicación de otras formas de planificación tributaria agresiva internacional la cual, si resulta exitosa, puede generar rendimiento tributario adicional en los países participantes;
- indicación de que el desempeño económico de un contribuyente o contribuyentes relacionados, durante un período de tiempo es significativamente peor de lo que pudiera esperarse, por ejemplo:
- el desempeño económico no refleja las utilidades adecuadas cuando se miden con las ventas, totales de activos, etc.;
- casos en que el contribuyente muestra pérdidas de manera consistente, especialmente pérdidas a largo plazo; y
- casos en que el contribuyente, independientemente de la rentabilidad, pagó poco o ningún impuesto durante el período pertinente.

## **PASO 2 – ACUERDO SOBRE CASOS ADECUADOS**

Luego de considerar la información anterior, cada coordinador de fiscalizaciones tributarias simultáneas debe entonces, conjuntamente con el personal adecuado en su administración tributaria, tomar una decisión sobre si su país desea o no participar en una fiscalización tributaria simultánea. Al tomar esta decisión, la administración tributaria debe considerar la información recibida de la administración tributaria que desea la fiscalización tributaria simultánea, conjuntamente con información de sus propias fuentes. Al respecto, el coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas puede procurar obtener cualquier información que requiera a fin de llegar a una decisión, ya sea conforme a sus leyes nacionales o las disposiciones del Artículo pertinente sobre intercambio de información de los instrumentos a los que se hizo referencia anteriormente.

Los coordinadores de fiscalizaciones tributarias simultáneas deben confirmar por escrito a su(s) contraparte(s) su acuerdo o rechazo para llevar a cabo la fiscalización tributaria simultánea específica (mencionando a los contribuyentes, impuestos, años fiscal involucrados y breves razones para la aceptación o rechazo).

Los coordinadores de fiscalizaciones tributarias simultáneas deberán nombrar representantes designados que tendrán la responsabilidad funcional de dirigir y coordinar la fiscalización.

Los coordinadores de fiscalizaciones tributarias simultáneas pueden entonces presentarse uno al otro, solicitudes de intercambio de información o proporcionarse mutuamente información espontánea bajo y en conformidad con la disposición pertinente sobre intercambio de información.

Una condición como prerrequisito de selección es que los mismos años fiscales sean sometidos a fiscalización en dos o más países interesados en la fiscalización tributaria simultánea.

El coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas de cada país puede, mediante declaración dirigida a su(s) contrapartes) en el otro país (o países), indicar que, de acuerdo con su legislación nacional, informará a sus residentes o nacionales antes de transmitir la información pertinente, en conformidad con el artículo de intercambio de información.

Todos los casos seleccionados para fiscalización tributaria simultánea deben ser examinados por el(los) representante(s) designado(s) con miras a establecer si existe una base para llevar a cabo parte de la auditoría mediante auditoría computarizada. En los casos en que se considere adecuado llevar a cabo parte de la auditoría mediante auditoría computarizada, el representante designado deberá nombrar a un coordinador de servicios computarizados.



### **PASO 3 – REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES PRELIMINARES**

#### *Tareas Preliminares de Fiscalización*

Los auditores deben realizar las siguientes tareas preferiblemente antes de realizar la reunión de planificación inicial entre los representantes designados:

1. Revisión de estados financieros y declaraciones de impuesto sobre la renta, p.e.
  - a) análisis de los estados financieros y declaraciones del impuesto sobre la renta;
  - b) cálculo de cifras pertinentes clave, relaciones, etc;
  - c) identificación y localización de problemas tributarios substanciales; e
  - d) identificación y registro de cualesquiera aspectos que puedan ser pertinentes.
  
2. Análisis de organización de grupo, p.e.
  - a) estructura de grupo;
  - b) propiedad;
  - c) transacciones de grupo;
  - d) cuentas entre compañías;
  - e) revisión de información disponible internamente en las administraciones tributarias:
    - i. antecedentes;
    - ii. correspondencia previa;
    - iii. casos, decisiones o fallos previos; y
    - iv. otras circunstancias especiales de importancia para la auditoría; e
  - f) información pertinente obtenida de otras administraciones tributarias.

#### **PASO 4 – CONTACTO CON LOS CONTRIBUYENTES**

Se recomienda que los primeros acercamientos a los contribuyentes a ser auditados bajo el procedimiento de fiscalización tributaria simultánea se produzcan simultáneamente en los países participantes, o tan cerca uno de otro como sea posible.

Naturalmente se deben observar las reglas formales de los países individuales que rigen la notificación de auditoría a el(los) contribuyente(s). Algunos países, por ejemplo, requieren que se les dé suficiente aviso de fiscalización a los contribuyentes que han sido seleccionados para ser auditados. Por lo tanto, las administraciones tributarias que están por comenzar una fiscalización tributaria simultánea deben estar conscientes de las reglas formales respecto a los derechos de notificación del otro país (o países) en una etapa temprana del proceso.

El contacto con el contribuyente deberá establecerse durante o antes de llevar a cabo las fiscalizaciones preliminares (Paso 3) y antes de la reunión de planificación inicial (Paso 5).

## **PASO 5 – REUNIÓN DE PLANIFICACIÓN INICIAL**

Antes de que los países individuales comiencen la auditoría real del caso seleccionado, deberá realizarse una reunión de planificación inicial para:

- determinar áreas de interés común a ser fiscalizadas;
- desarrollar conjuntamente estrategias que procuren garantizar que la fiscalización tributaria simultánea esté efectivamente coordinada<sup>5</sup>;
- entender como cada país se propone llevar a cabo su fiscalización (p.e., ello deberá incluir informar una o otra del tiempo y alcance propuestos, fiscalizaciones preliminares, reuniones con el contribuyente y procedimientos de presentación de informes);
- entender qué es lo que fiscalizará cada país;
- acordar fechas meta;
- discutir aspectos técnicos relacionados;
- acordar la mejor práctica respecto a como se intercambiará la información entre los países<sup>6</sup>;
- determinar si alguno de los auditores de un país puede participar en las investigaciones del otro país (o países), y efectuar acuerdos a tal fin si se considera deseable; y
- determinar si cualquier parte de la fiscalización debe realizarse como una auditoría computarizada

El representante designado del país que propone la fiscalización tributaria simultánea debe organizar la reunión de planificación inicial.

Cuando no sea posible realizar dicha reunión, debido, por ejemplo, a costo, logística u otras restricciones, los representantes designados deberá acordar otros métodos de comunicación (p.e., teleconferencia, teléfono, intercambio de documentos) que producirán el mismo resultado.

---

<sup>5</sup> En ciertas circunstancias y siempre que sea factible, esto puede incluir la designación de un país que será responsable de la administración del proyecto de fiscalizaciones tributarias (conforme a los Lineamientos Nórdicos, por ejemplo, el principal coordinador o "Líder del Proyecto" es generalmente del país que sugiere la auditoría).

<sup>6</sup> Se deberá consultar a los coordinadores de fiscalizaciones tributarias simultáneas y/o miembros del personal de la autoridad competente en relación con todos los aspectos de intercambio de información durante todo el procedimiento de fiscalización tributaria simultánea.

## **PASO 6 – REUNIONES Y ENTREVISTAS CON CONTRIBUYENTES**

Durante la reunión preliminar entre el contribuyente y los auditores, el representante designado debe informar al contribuyente sobre la fiscalización tributaria simultánea, incluyendo asesoría respecto a como se intercambiará la información entre las administraciones tributarias pertinentes y la(s) base (o bases) legal(es) para ello.

Los auditores deberán procurar obtener la siguiente información del contribuyente:

- visión general – actividades de negocio del contribuyente, antecedentes, desarrollo, etc;
- propiedad actual y estructura del grupo;
- descripción de sistemas de presentación de informes y contabilidad incluyendo sistemas computarizados;
- planes de cuentas e instrucciones contables;
- informes de auditores externos;
- detalles sobre transacciones comerciales y económicas con compañías subsidiarias en otros países;
- detalles sobre la política de grupo en relación con la transferencia interna de precios;
- detalles sobre otras transacciones internas del grupo;
- detalles sobre cualesquiera acuerdos internos del grupo o reglamentos del grupo (p.e., en relación con asuntos contables);
- actas de la junta directiva; y
- cualesquiera otros detalles únicos y específicos del (de los) contribuyente(s) que está(n) siendo auditado(s).

## **PASO 7 – FISCALIZACIONES ADICIONALES**

Debe enfatizarse que una fiscalización tributaria eficiente y efectiva requiere la estrecha cooperación de los funcionarios de la administración tributaria ubicados en diferentes países. Los representantes designados deben intentar, en la medida en que sea factible, sincronizar sus programas de trabajo y comunicarse sobre una base regular acordada.

En el transcurso de la fiscalización tributaria simultánea, los representantes designados deben asegurarse de que los auditores participantes estén continua y cabalmente informados sobre cuanto ha sido el avance del trabajo de los países individuales. Ello puede lograrse, por ejemplo, a través de hojas de información periódicas, boletines, etc. Las reuniones deberán realizarse si, y cuando se requieran, con los auditores participantes a fin de intercambiar la experiencia obtenida en la fiscalización tributaria simultánea, así como para planificar iniciativas adicionales.

El intercambio de información deberá realizarse de acuerdo con el artículo sobre intercambio de información del instrumento acordado entre los países participantes en la fiscalización tributaria simultánea. Por lo tanto, es esencial que los coordinadores de las fiscalizaciones tributarias simultáneas (o cualesquiera otros funcionarios de la autoridad competente delegada o autorizada) asista a todas las reuniones donde se pueda intercambiar información para garantizar que cualquier intercambio se haga de manera legal y de conformidad con los procedimientos de las administraciones tributarias sobre intercambio de información.

Cuando surjan aspectos potenciales sobre doble tributación en el transcurso de las fiscalizaciones tributarias simultáneas:

- los contribuyentes podrán presentar una solicitud para el inicio del procedimiento de mutuo acuerdo en una etapa más temprana que si lo hubieren hecho de no existir fiscalización tributaria simultánea; y
- los representantes de las autoridades competentes podrán recopilar pruebas más completas basadas en datos objetivos para aquellos ajustes tributarios para los que se pueda requerir el procedimiento de acuerdo mutuo.

## ***PASO 8 – FINALIZACIÓN DEL CASO***

Si cualquiera de los países concluye que ya no resulta beneficioso continuar la fiscalización tributaria simultánea, deberá retirarse notificando al otro país (o países) por escrito tan pronto como sea posible luego de tomar la decisión.

Una fiscalización tributaria simultánea solamente debe concluirse después de coordinación y consulta (preferiblemente a través de una reunión) entre los representantes designados de cada país participante. Durante esta consulta, los representantes designados deben tratar de acordar una posición común en relación con el(los) contribuyente(s) en lo que respecta a las áreas sujetas a fiscalización tributaria simultánea para las que hay concurrencia entre la legislación de varios países. Esta fase de consulta deberá ocurrir antes de las negociaciones finales con el(los) contribuyente(s).

La solución de aspectos relacionados con la doble tributación planteados por la fiscalización se reservan para el procedimiento de mutuo acuerdo.

## **PASO 9 – INFORME FINAL**

Al concluir la fiscalización tributaria simultánea, el representante designado debe producir un informe general que incluya un resumen de los resultados logrados y una evaluación de los procedimientos implantados para lograr estos resultados.

Para los fines de transparencia y posibilidades de mejoramiento del programa, este informe debe ser intercambiado con otros países que participan en la fiscalización tributaria simultánea.

Los representantes designados también deberán proveer una copia del informe al coordinador de las fiscalizaciones tributarias simultáneas.

El informe final debe cubrir las siguientes áreas:

### *General*

- un resumen de la fiscalización tributaria realizada y los resultados logrados (naturaleza y cantidad);
- una declaración señalando si cierta parte del resultado se puede atribuir directamente al procedimiento de fiscalización tributaria simultánea (incluyendo porque dicha parte puede atribuirse directamente al procedimientos de fiscalización tributaria simultánea); y
- una declaración respecto a si el(los) contribuyente(s) ha(n) aceptado las conclusiones determinadas por los auditores y/o que acciones puede(n) tomar el(los) contribuyente(s) en el futuro.

### *Observaciones*

Las fiscalizaciones tributarias simultáneas con frecuencia pueden revelar la explotación o abuso sistemático de leyes existentes en los países individuales. Por lo tanto, se recomienda que el informe debe mencionar:

- transacciones u otros asuntos que sistemáticamente aprovechan las diferencias en la legislación y administración tributaria de los otros países; y
- cualquier aprovechamiento indeseable o no intencionado de las convenciones tributarias que rigen a los países participantes.

También es importante reportar cómo los contribuyentes percibieron la realización de la fiscalización tributaria simultánea. A tal fin, el informe debe hacer referencia a:

- cualesquiera problemas o dificultades el tratar con el (los) contribuyente(s) en el transcurso de la fiscalización tributaria simultánea; y
- comentarios y otras reacciones del (de los) contribuyente(s) como consecuencia de estar sujeto a una fiscalización tributaria simultánea.

Para asistir a las administraciones tributarias en el desarrollo de áreas de cooperación así como mejorar los procedimientos para llevar a cabo fiscalizaciones tributarias simultáneas, es importante que los representantes designados expresen sus opiniones personales con respecto a:

- el nivel general de cooperación experimentado entre los países participantes;
- la calidad y la oportunidad de la información intercambiada entre los países participantes;
- áreas en las que el procedimiento de fiscalización tributaria simultánea no funcionó satisfactoriamente;
- propuestas de mejoras; y
- cualesquiera otros comentarios que contribuyan a la realización de fiscalizaciones tributarias simultáneas más efectivas en el futuro.



## **PASO 10 – MEJORAS EN EL PROCESO IMPLANTADAS**

Como parte del ciclo de mejoramiento continuo, los coordinadores de las fiscalizaciones tributarias simultáneas deben procurar implantar los cambios a los procedimientos y programas de cumplimiento de las fiscalizaciones tributarias simultáneas en base a la retroalimentación contenida en los informes finales.

Cualesquiera cambios significativos en los procedimientos y/o programas de fiscalización tributaria simultánea deben darse a conocer a los otros países pertinentes a través de los coordinadores de fiscalizaciones tributarias simultáneas.

Es lógico que cualesquiera materiales/cursos de capacitación sobre procedimientos y/o programas de fiscalización tributaria simultánea sean actualizados para reflejar estos cambios.

**MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACION DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN  
PARA FINES TRIBUTARIOS**

**MÓDULO SOBRE LA REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES EN EL EXTERIOR**

## INDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	3
2. ¿QUÉ ES UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR? .....	3
3. BASE LEGAL.....	5
4. PARTICIPANTES Y DEFINICIONES CLAVES.....	6
País solicitante: .....	6
País requerido: .....	6
Funcionarios de la administración tributaria extranjera:.....	6
Funcionario responsable: .....	6
Coordinador de las Fiscalizaciones Tributarias en el Exterior: .....	6
5. PROCEDIMIENTOS PARA PROCURAR Y LLEVAR A CABO UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR .....	8
PASO 1 – SOLICITUD DE INFORMACIÓN CONFORME AL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN .....	8
PASO 2 – DECISIÓN SOBRE SI HACER O NO UNA SOLICITUD DE PARTICIPACIÓN DE FISCALIZACIÓN EN EL EXTERIOR .....	9
PASO 3 – SOLICITUD PARA PARTICIPAR EN UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR.....	11
PASO 4 – DECISIÓN SOBRE SI ACEPTAR O REHUSAR LA SOLICITUD DE PARTICIPACIÓN EN UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA .....	12
PASO 5 – EL PAÍS REQUERIDO NOTIFICA AL PAÍS SOLICITANTE SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS Y CUANDO SE REALIZARÁ LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA .....	13
PASO 6 – FUNCIONARIO(S) TRIBUTARIO(S) PARTICIPA(N) EN LA FISCALIZACIÓN EN EL EXTERIOR.....	14
PASO 7 – PREPARACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE INFORME FINAL.....	15
General .....	15
Observaciones.....	15
PASO 8 – REVISAR E IMPLANTAR MEDIDAS QUE PROCUREN MEJORAR LAS FISCALIZACIONES TRIBUTARIAS EN EL EXTERIOR .....	16
Ejemplo .....	17

# **MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACION DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

## **MÓDULO SOBRE LA REALIZACIÓN DE FISCALIZACIONES EN EL EXTERIOR**

### **1. INTRODUCCIÓN**

Este módulo está diseñado para ofrecer a los funcionarios de la autoridad competente, fiscalizadores tributarios y otro personal de la administración tributaria pertinentes directrices prácticas sobre las fiscalizaciones tributarias en el exterior. Se pretende guiar a las administraciones tributarias que actualmente carecen de cualesquiera lineamientos en relación con fiscalizaciones tributarias en el exterior y complementar más que sustituir, cualesquiera procedimientos que las administraciones tributarias estén utilizando.

También se insta a las autoridades competentes a que se refieran a este módulo al llevar a cabo la capacitación sobre intercambio de información para el personal pertinente de la administración tributaria, tales como los fiscalizadores y auditores tributarios. Igualmente, también se insta a los funcionarios de la administración tributaria que tienen la responsabilidad de dirigir las fiscalizaciones tributarias en el exterior, a que recurran a este módulo al llevar a cabo la capacitación de los auditores asignados a dichas actividades.

El módulo se basa en el Comentario sobre el Artículo 26 de la Convención Tributaria Modelo de la OCDE sobre el Intercambio de Información, el Convenio Conjunto Consejo de Europa/OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios, el Acuerdo Modelo de 2002 sobre Intercambio de Información en Asuntos Tributarios y el Artículo 6 del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT.

### **2. ¿QUÉ ES UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR?**

El intercambio de información tradicionalmente se ha llevado a cabo por escrito. Este procedimiento escrito con frecuencia puede tomar mucho tiempo y por esa razón puede no ser tan efectivo como otros métodos de cumplimiento cuando se requiere acción rápida por parte de la administración

tributaria, por ejemplo, en casos que involucran la contratación externa internacional de mano de obra o actividades ambulantes.

Además, a fin de permitirle a una administración tributaria que logre una clara y detallada comprensión del negocio y otras relaciones entre un residente de un país que está sujeto a una fiscalización tributaria y sus asociados en el extranjero, con frecuencia resulta útil seguir de cerca una fiscalización iniciada en un país extranjero. También hay situaciones en que los auditores tributarios no pueden inspeccionar los libros y registros en su propio país<sup>1</sup>, ya que las leyes de dicho país le permiten a los contribuyentes mantener ciertos registros en otro país. Las fiscalizaciones tributarias en el extranjero pueden considerarse útiles en todas estas circunstancias.

El procedimiento de fiscalización tributaria en el extranjero funciona permitiéndole a las administraciones tributarias cuando se les solicite y en la medida que sea posible de acuerdo con su ley nacional, que funcionarios tributarios de otro país participen en fiscalizaciones tributarias llevadas a cabo por el país requerido. Ello puede incluir, por ejemplo, permitir a los funcionarios tributarios extranjeros llevar a cabo entrevistas y examinar registros relacionados con los contribuyentes que están siendo fiscalizados. El enfoque de este módulo está en las fiscalizaciones tributarias en el exterior llevadas a cabo en estas circunstancias.

La participación de funcionarios tributarios extranjeros autorizados en una fiscalización tributaria que está llevando a cabo el país requerido puede ser pasiva o activa. Algunos países sólo pueden permitir la participación pasiva de funcionarios tributarios extranjeros en una fiscalización tributaria. En tales casos, la participación de funcionarios tributarios extranjeros estaría limitada a observar las partes pertinentes de la fiscalización tributaria y a vincularse directamente con los funcionarios tributarios del país requerido. A los funcionarios tributarios extranjeros no se les permitiría entrevistar directamente a los contribuyentes u otras personas de acuerdo con esta forma de fiscalización tributaria en el exterior.

Otros países pueden permitir la participación activa de funcionarios tributarios extranjeros autorizados. En tales circunstancias, algunos países pueden, por ejemplo, permitir a los funcionarios tributarios extranjeros que lleven a cabo entrevistas y examinen los registros relacionados con los contribuyentes que están siendo fiscalizados. Las fiscalizaciones tributarias de esta naturaleza resultan útiles en situaciones en que las leyes le permiten al contribuyente mantener registros en otro país y el contribuyente ha acordado que el funcionario tributario vaya al país extranjero en lugar de facilitar los libros y registros en el país del contribuyente. Este módulo se enfoca en las fiscalizaciones tributarias en el exterior realizadas conforme a estas circunstancias.

Una administración tributaria también puede autorizar a funcionarios de la administración tributaria de otro país que entren en el territorio del país requerido para entrevistas a personas y examinar registros con el consentimiento por escrito de las personas involucradas. En tales casos, el país requerido puede determinar que un representante del país requerido esté presente en algunas o todas las entrevistas o fiscalizaciones. Los funcionarios tributarios extranjeros no tendrían autoridad para exigir la revelación de cualquier información en estas circunstancias. Este enfoque puede resultar útil para algunas jurisdicciones, por cuanto le permite al país requerido mantener control total del proceso, no obstante lo libera de las implicaciones respecto a costo y recursos que de otro modo tendría que enfrentar.

Al igual que las fiscalizaciones tributarias simultáneas, las fiscalizaciones tributarias en el exterior han probado ser una herramienta de cumplimiento efectiva debido a la eficiencia con que se puede

---

<sup>1</sup> Por ejemplo, un país solamente puede permitirle a sus contribuyentes mantener libros y registros en otra jurisdicción si sus funcionarios tributarios tienen derecho a visitar la otra jurisdicción y fiscalizar los libros y registros.

intercambiar la información entre las administraciones tributarias y como permiten un revisión general de todas las actividades comerciales pertinentes.

Las fiscalizaciones tributarias en el exterior también puede reducir la carga de cumplimiento para los contribuyentes al permitir a las administraciones tributarias trabajar conjunta, aunque independientemente, sobre aspectos relacionados con el mismo contribuyente o grupo de contribuyentes. Tal cooperación garantiza que la duplicación se vea minimizada o evitada en su totalidad, se reducen los costos y se ahorra tiempo, todo lo cual fluye como ventajas para el contribuyente.

### **3. BASE LEGAL**

Las fiscalizaciones tributarias en el exterior, acompañadas de una solicitud de información, se llevan a cabo, ya sea basado en:

- i) El artículo de intercambio de información de un convenio tributario bilateral tal como uno basado en el Artículo 26 del Convenio Tributario Modelo de la OCDE con respecto a los impuestos sobre renta y capital; o
- ii) El Artículo 9 del Convenio Conjunto Consejo de Europa/OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios; o
- iii) Una disposición en un acuerdo de intercambio de información tributaria tal como una basada en el Artículo 6 del *Acuerdo Modelo de la OCDE sobre Intercambio de Información en Asuntos Tributarios*; o
- iv) El Artículo 6 de la Directriz del Consejo de la UE 77/799/EEC sobre Asistencia Mutua modificada por la Directriz del Consejo 2004/56/EC93/2003; o
- v) El Artículo 11-2 del Reglamento del Consejo de la UE sobre cooperación administrativa en el campo del IVA 1798/2003; o
- vi) Artículo 6º “Fiscalizaciones en el Extranjero” del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT.

Cualquier intercambio de información que surja de dichas fiscalizaciones, ya sea a solicitud o espontáneamente, se hará a través de las autoridades competentes según se define en los instrumentos listados anteriormente.

#### 4. PARTICIPANTES Y DEFINICIONES CLAVES

**País solicitante:**

El país solicitante es el país que desea lograr que uno o más de sus funcionarios de administración tributaria participen en una fiscalización tributaria que está llevando a cabo la administración tributaria de otro país.

**País requerido:**

El país requerido es el país al que se la ha solicitado que permita que uno o más funcionarios de la administración tributaria del país solicitante participe(n) en una fiscalización tributaria en el exterior.

**Funcionarios de la administración tributaria extranjera:**

Los funcionarios de la administración tributaria extranjera son los funcionarios del país solicitante que están participando en la fiscalización tributaria en el extranjero. Los funcionarios de la administración tributaria deben estar debidamente autorizados o delegados por la autoridad competente<sup>2</sup> del país solicitante. Las administraciones tributarias podrían considerar utilizar a sus agregados tributarios cuando dichas posiciones existan.

**Funcionario responsable:**

El funcionario responsable es el funcionario de la administración tributaria del país requerido que sea responsable de la fiscalización tributaria que involucre la participación de funcionarios tributarios de la administración tributaria extranjera.

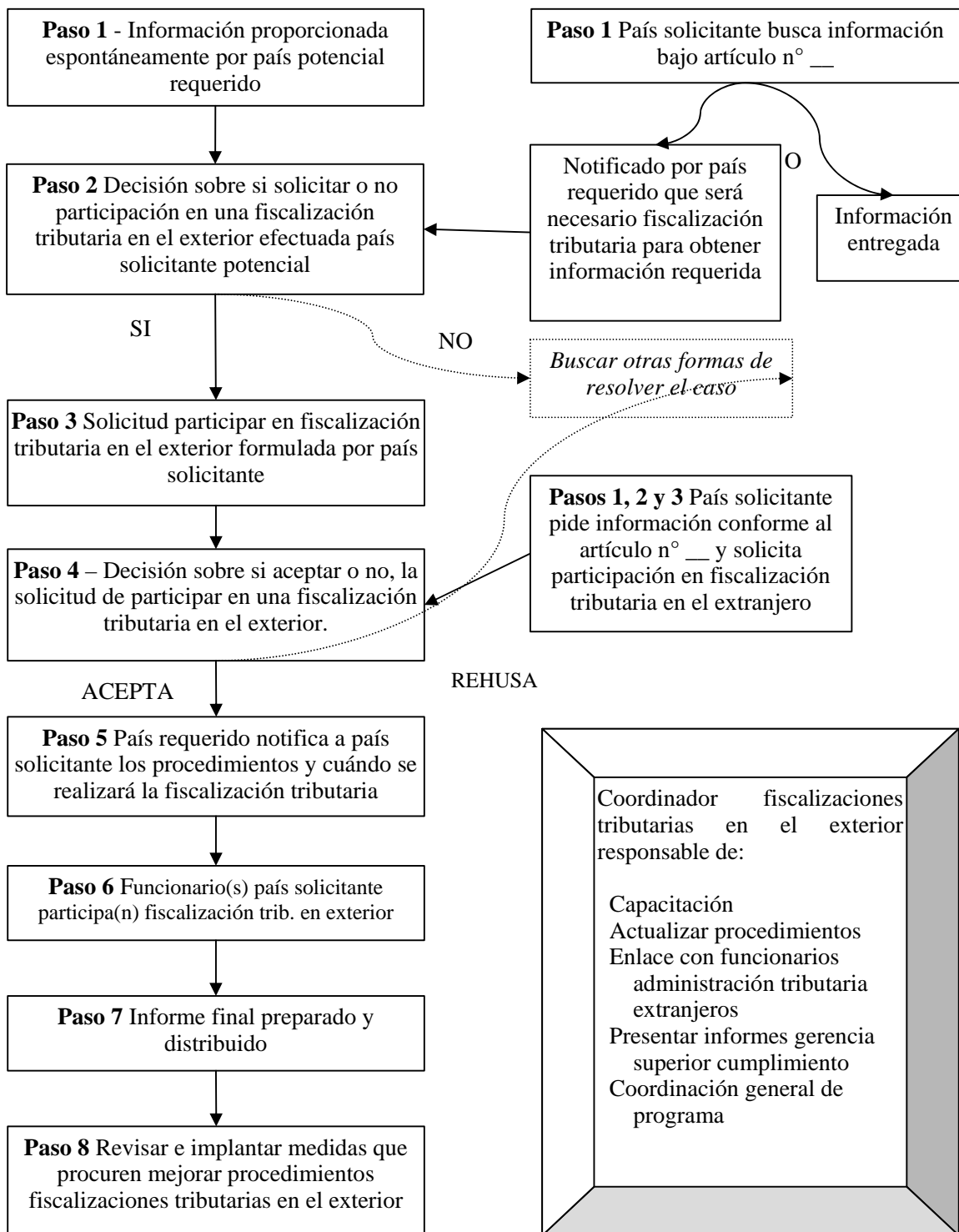
**Coordinador de las Fiscalizaciones Tributarias en el Exterior:**

El coordinador de las fiscalizaciones tributarias en el exterior es el funcionario de la administración tributaria que tiene la responsabilidad de coordinar todas las actividades relacionadas con las fiscalizaciones tributarias en el exterior. Para fines prácticos, el coordinador de las fiscalizaciones tributarias en el exterior podría ser, por ejemplo, un miembro superior del equipo de la autoridad competente de la administración tributaria o de la unidad de intercambio de información. Las responsabilidades primordiales del coordinador de las fiscalizaciones tributarias en el exterior incluyen llevar a cabo capacitación para el personal pertinente de la administración tributaria, establecer enlaces con funcionarios de la administración tributaria extranjera durante todo el proceso de fiscalización tributaria en el exterior, actualización de los procedimientos de fiscalizaciones tributarias en el extranjero, presentación de informes sobre todas las actividades importantes relacionadas con las fiscalizaciones tributarias en el exterior a los gerentes superiores de cumplimiento y auditoría de la administración tributaria, y coordinación general de la estrategia de fiscalizaciones tributarias en el exterior de la administración tributaria.

El diagrama siguiente muestra los pasos individuales para procurar y llevar a cabo una fiscalización tributaria en el exterior.

---

<sup>2</sup> Según se define en el Convenio o Acuerdo pertinente.





## **5. PROCEDIMIENTOS PARA PROCURAR Y LLEVAR A CABO UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR**

### **PASO 1 – SOLICITUD DE INFORMACIÓN CONFORME AL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

Antes de efectuar una solicitud para que uno o más de sus funcionarios tributarios asistan a una fiscalización tributaria en el exterior, un país solicitante generalmente debe buscar información conforme al artículo de intercambio de información. Podría considerarse adecuado hacer una solicitud de información y solicitar participación en una fiscalización tributaria en el exterior simultáneamente en ciertas circunstancias (p. e., cuando el tiempo es limitado). Tal solicitud debe hacerse a través de la autoridad competente del país solicitante y de acuerdo con los procedimientos y normas establecidos. Al respecto, el módulo sobre Intercambio de Información a Solicitud, proporciona una lista de verificación sobre lo que debe incluirse en una solicitud.

También puede haber circunstancias en que la información proporcionada espontáneamente por un país requerido potencial puede llevar a que se haga una solicitud de participar en una fiscalización tributaria en el exterior al mismo tiempo en que se hace la solicitud de la información.

## **PASO 2 – DECISIÓN SOBRE SI HACER O NO UNA SOLICITUD DE PARTICIPACIÓN DE FISCALIZACIÓN EN EL EXTERIOR**

El país requerido podría notificar que se requerirá hacer una fiscalización tributaria para obtener la información requerida y que tal fiscalización está siendo considerada. En esta etapa, el país solicitante debe considerar hacer una solicitud para que uno o más de sus funcionarios de administración tributaria autorizados participen en la propuesta fiscalización tributaria en el exterior.

La decisión sobre si participar o no en una fiscalización tributaria en el exterior debe hacerse solamente después de consultar con el coordinador de las fiscalizaciones tributarias en el exterior y considerar cuidadosamente los siguientes aspectos:

- ¿Confía el país solicitante que la fiscalización tributaria en el país extranjero contribuirá grandemente a la solución oportuna y exitosa de un caso tributario nacional.?
- ¿Podría resolverse el caso tributario nacional eficiente y debidamente utilizando otros métodos?
- Cuán importante y significativo es este caso? Un país no debe hacer una solicitud en casos menores. Debe observarse, sin embargo, que el monto de impuesto involucrado no debe ser el único factor a considerar al determinar si el caso es o no menor. Entre otros factores se incluyen, por ejemplo, el grado de riesgo de cumplimiento (p. e., pueden haber varios casos similares de esta naturaleza), la evaluación sobre si el contribuyente está involucrado en planificación tributaria agresiva, el potencial de asistir en la solución de otros casos nacionales, etc.
- Tiene la administración tributaria del país solicitante suficientes recursos para financiar al (a los) funcionario(s) designado(s) a participar en la administración tributaria en el exterior?
- ¿Está la administración tributaria del país solicitante al tanto de la política del país requerido con respecto a las fiscalizaciones tributarias en el exterior?
- ¿Cuáles son los requerimientos mínimos obligatorios de mantenimiento de registros para los contribuyentes en el país requerido?
- El país solicitante debe considerar casos de dificultad en la comunicación del lenguaje.

Los siguientes puntos también deben tomarse en cuenta antes de hacer una solicitud para una fiscalización tributaria en el exterior:

- La decisión de permitir o rehusar que un funcionario tributario extranjero participe es exclusivamente de la autoridad competente del país en que se ha solicitado la fiscalización.
- En algunos países, la presencia de funcionarios tributarios extranjeros (o un funcionario tributario extranjero) puede ser vista como una violación de la soberanía de ese país o contrario a su política o procedimiento.
- En algunos países la presencia del funcionario tributario extranjero puede permitirse solamente si el contribuyente en cuestión no pone objeciones a ello.
- En algunos países solamente se puede permitir la participación pasiva de funcionarios tributarios extranjeros en una fiscalización tributaria. (véase párrafo 7).

- Algunos países pueden considerar la presencia en su territorio de un funcionario tributario extranjero como aceptable a condición que la fiscalización tributaria se lleve a cabo estrictamente en conformidad con la ley y la práctica.
- El(los) funcionario(s) tributario(s) extranjero(s) del país solicitante pueden participar solamente en la parte pertinente de la fiscalización tributaria. La administración tributaria del país requerido debe asegurarse de que este requisito sea cumplido en virtud de la autoridad exclusiva que ejercen con respecto a la realización de la fiscalización tributaria.

### **PASO 3 – SOLICITUD PARA PARTICIPAR EN UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR**

Una vez se haya tomado la decisión de solicitar participación en una fiscalización tributaria en el exterior, la autoridad competente del país solicitante debe preparar una solicitud por escrito a la autoridad competente del país requerido tan pronto como sea posible.

Es para beneficio del país solicitante proporcionar, tan cabalmente como sea posible, la siguiente información:

- razones y motivos de la solicitud<sup>3</sup>;
- razones especiales por las que la presencia física de su(s) funcionario(s) tributario(s) es importante;
- los nombres de los funcionarios autorizados y el instrumento de autorización;
- si aplica, detalles de los aspectos específicos que se requiere sean examinados;
- si aplica, detalles del momento preferido para que se lleve a cabo la fiscalización tributaria; y
- cualesquiera otros detalles que puedan ser aplicables en el caso designado.

---

<sup>3</sup> Es importante señalar que mucha de esta información puede haber sido proporcionada en la solicitud original de información conforme al artículo pertinente sobre intercambio de información.

#### **PASO 4 – DECISIÓN SOBRE SI ACEPTAR O REHUSAR LA SOLICITUD DE PARTICIPACIÓN EN UNA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA**

Como se señaló anteriormente, la decisión de permitir o rehusarse a que un funcionario tributario extranjero esté presente es exclusiva de la autoridad competente del país al que se ha solicitado la fiscalización. Esta decisión solamente debe hacerse luego de consultar con el coordinador de fiscalizaciones tributarias en el exterior y considerando cuidadosamente los siguientes aspectos:

- Es la presencia de funcionarios de la administración tributaria extranjera (o de un funcionario de la administración tributaria extranjera) en la fiscalización tributaria especificada contraria a la política o procedimiento nacional?
- Estaría el país solicitante en capacidad de reciprocitar si fuere el país requerido?
- Se considera la presencia de funcionarios de la administración tributaria extranjera (o de un funcionario de la administración tributaria extranjera) en una fiscalización tributaria especificada como una violación a la soberanía?
- Existe suficiente información en la solicitud como para tomar una decisión informada?
- Qué información adicional se requiere para tomar una decisión informada?
- Es necesaria la presencia de funcionarios de la administración tributaria extranjera (o de un funcionario de la administración tributaria extranjera) en la fiscalización tributaria especificada?

## **PASO 5 – EL PAÍS REQUERIDO NOTIFICA AL PAÍS SOLICITANTE SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS Y CUANDO SE REALIZARÁ LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA**

Si la solicitud es aceptada por el país requerido, la autoridad competente de dicho país deberá, tan pronto como sea posible, notificar a la autoridad competente del país solicitante sobre el:

- tiempo y lugar de la fiscalización;
- arreglos logísticos pertinentes;
- autoridad o funcionario designado para llevar a cabo la fiscalización (p.e., nombre, título, detalles de contacto); y
- procedimientos y condiciones establecidos por el país requerido para llevar a cabo la fiscalización.

## **PASO 6 – FUNCIONARIO(S) TRIBUTARIO(S) PARTICIPA(N) EN LA FISCALIZACIÓN EN EL EXTERIOR**

Se requiere que los funcionarios de la administración tributaria extranjera participante en la fiscalización tributaria en el exterior de acuerdo con, y en la medida permitida por. Los procedimientos y condiciones establecidos por el funcionario responsable del país requerido. No debe haber ninguna pregunta sobre ejercicio de autoridad en el sentido más estricto por parte del (de los) funcionario(s) de la administración tributaria extranjera.

El funcionario responsable en el país requerido puede determinar el grado de participación del (de los) funcionario(s) de la administración tributaria extranjera durante la fiscalización. Por ejemplo, se puede permitir que los funcionarios de la administración tributaria extranjera participen activamente (p.e., sugerir preguntas durante las entrevistas con los contribuyentes) o estar restringidos a un papel pasivo (p.e., meramente estar presente durante la fiscalización tributaria). No obstante, en todas las situaciones, los funcionarios de la administración tributaria extranjera están obligados por las disposiciones de secreto del artículo pertinente sobre intercambio de información.

## **PASO 7 – PREPARACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE INFORME FINAL**

Al concluir la fiscalización tributaria en el exterior, el(los) funcionario(s) de la administración tributaria extranjera deben producir un informe final general que incluya un resumen de los resultados logrados y una evaluación de los procedimientos implantados para lograr estos resultados.

Para los fines de transparencia, las posibilidades de mejoramiento del programa y suministro oportuno de retroalimentación, este informe debe ser intercambiado con el otro país participante en la fiscalización tributaria a través de las autoridades competentes..

El jefe del funcionario de la administración tributaria extranjera también deberá proporcionar una copia del informe al coordinador de fiscalizaciones tributarias en el exterior y a los líderes de auditoría y cumplimiento dentro de su administración tributaria con miras a alertarlos sobre oportunidades potenciales de mejoramiento del cumplimiento.

El informe final debe adoptar la forma siguiente:

### **General**

Esta sección debe presentar una visión general y alcance del contribuyente (o grupo de contribuyentes) que fue fiscalizado internamente y conforme al procedimiento de fiscalizaciones tributarias en el exterior y contener:

- una breve descripción del (de los) contribuyente(s);
- el número de entidades en los diversos países;
- el número de contribuyentes auditados y por quien;
- el número de funcionarios de la administración tributaria extranjera que participó en la fiscalización tributaria en el exterior;
- un resumen de los resultados logrados (naturaleza y cantidad); y
- una declaración señalando si cierta parte del resultado puede ser atribuida al procedimiento de fiscalización tributaria en el exterior (incluyendo el por qué dicha parte puede ser directamente atribuible al procedimiento de fiscalización tributaria en el exterior).

### **Observaciones**

Es importante informar respecto al modo en que los contribuyentes percibieron la realización de la fiscalización tributaria en el exterior. A tal fin, el informe debe hacer referencia a:

- cualesquiera problemas o dificultades en el trato con el(los) contribuyente(s) en el transcurso de la fiscalización tributaria; y
- comentarios y otras reacciones del (de los) contribuyente(s) como consecuencia de estar sujeto a una fiscalización tributaria en el exterior.

Para asistir a las administraciones tributarias a desarrollar áreas de cooperación y mejoramiento de los procedimientos para llevar a cabo fiscalizaciones tributarias en el exterior, es importante que los funcionarios de la administración tributaria extranjera expresen sus opiniones personales respecto a:

- el nivel general de cooperación experimentado entre los países participantes;
- la calidad y oportunidad de la información intercambiada entre los países participantes;
- áreas en que el procedimiento de fiscalización tributaria en el exterior no funcionó satisfactoriamente; y
- recomendaciones para mejorar.



## **PASO 8 – REVISAR E IMPLANTAR MEDIDAS QUE PROCUREN MEJORAR LAS FISCALIZACIONES TRIBUTARIAS EN EL EXTERIOR**

Como parte del ciclo de mejoramiento continuo, los líderes de cumplimiento de la administración tributaria deben, en base a las recomendaciones contenidas en los informes finales y luego de consultar con el coordinador de fiscalizaciones tributarias en el exterior y otro personal de cumplimiento, procurar implantar cambios en los procedimientos y programas de cumplimiento de las fiscalizaciones tributarias en el exterior.

Cualesquiera cambios significativos en los procedimientos de fiscalizaciones tributarias en el exterior de la administración tributaria deberá ser sometido a las autoridades competentes de sus contrapartes en los tratados tributarios tan pronto como sea posible.

Se da por sentado que cualesquiera materiales/cursos de capacitación sobre procedimientos de fiscalizaciones tributarias en el exterior deben ser actualizados para reflejar estos cambios.

## Ejemplo

Sujetos involucrados:

Sociedades situadas en el País 1:

A: Es controlante de B

B: Es controlante de G

Sociedades situadas en el País 2:

C: A posee el 99 % del paquete accionario de C

D: C posee el 50 % del paquete accionario de D y el otro 50% pertenece a A

Sociedad situada en el País 3:

E: Es controlante de A

Sociedad situada en el País 4:

F: Es controlante de E

Planteo del caso:

La administración tributaria del País 1 envía espontáneamente al País 2 información relativa a operaciones efectuadas por el holding conformado por las empresas A y B. Adicionalmente la Administración Tributaria del País 1 informa que no logra comprender el propósito de la operación y que a la vez esta no genera perjuicio fiscal dentro de su territorio.

De lo informado surge que la empresa B efectuó un préstamo por u\$s 150 millones a la empresa D y que a su vez la empresa B constituyó en el País 1 una nueva empresa denominada G, la cuál recibió como aporte de capital el derecho al cobro del préstamo efectuado a la firma D. Posteriormente la nueva empresa G disminuyó su capital a u\$s 10 millones, asignando los u\$s 140 millones restantes a una cuenta de reserva.

La Administración Tributaria del País 1, al recibir esta información detecta que la empresa D se encuentra girando dividendos por montos considerables a la empresa A. Teniendo en cuenta que los dividendos están exentos en el País 2 y que la empresa los generó con un crédito, los inspectores del País 1 estiman que se estaría produciendo una maniobra de subcapitalización.

Adicionalmente los inspectores del País 2 verificaron que existen convenios para evitar la doble tributación entre el País 2 y los Países 1 y 3, por lo cuál este grupo económico podría estar abusando de la existencia de tratados en lo relativo al tratamiento de intereses.

Por otra parte y teniendo en cuenta que en el período en el cuál se llevó a cabo la operación financiera en cuestión, se produjo una fuerte devaluación de la moneda de curso legal del País 2, se generaron pérdidas extraordinarias en la compañía C que disminuyeron las utilidades del grupo a nivel global.

Dadas las circunstancias planteadas y considerando los siguientes aspectos, se estima conveniente llevar a cabo una FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL EXTERIOR, mediante la cuál funcionarios autorizados por la autoridad competente del País 2, puedan llevar a cabo tareas de fiscalización en el territorio del País 1.:

- Solicitar información por procedimiento escrito al País 1 podría insumir demasiado tiempo y elevados costos, tanto para el contribuyente como para las administraciones tributarias involucradas.
- Es necesario llevar a cabo acciones rápidas que permitan contrarrestar el efecto nocivo que puedan estar causando estas operaciones como producto de una “Planificación Tributaria Internacional”
- Es fundamental lograr una clara y detallada comprensión del negocio y de las relaciones entre los sujetos a fiscalizar.

Previo a enviar la solicitud de Fiscalización en el Exterior al País 1, el País 2 deberá evaluar los aspectos indicados en el Paso 2 del presente Módulo, denominado “Decisión Sobre si Hacer o No Una Solicitud de Participación en Fiscalizaciones en el Exterior”.

Una vez evaluados los referidos aspectos, la autoridad competente del País 2 deberá enviar una carta en forma escrita a la autoridad competente del País 1 solicitando la realización de una Fiscalización en el exterior y exponiendo todos los motivos que avalan la solicitud, los cuales se encuentran expuestos en el Paso 3 del presente Módulo.

Posteriormente el País 1 analizará la referida solicitud y notificará al País 2 acerca de su decisión. Si la decisión es positiva, este último indicará tópicos tales como el lugar y la fecha de la fiscalización, arreglos logísticos pertinentes, procedimientos y condiciones establecidas en el País 1 para llevar a cabo una fiscalización, etc.

Asimismo el País 2 deberá designar un “Coordinador”, el cuál establecerá enlaces con funcionarios de la Administración Tributaria del País 1, capacitará al personal afectado a la fiscalización en el exterior, actualizará los procedimientos de fiscalización e informará sobre todas las actividades relevantes.

Por su parte el País 1 deberá designar un “Responsable”, que es el funcionario que tendrá a su cargo la fiscalización tributaria que involucre la participación de funcionarios del País 2.

Una vez cumplidos los pasos mencionados el funcionario “Responsable” determinará el grado de participación de los funcionarios del País 2.

Gráfico:

**PAIS 3 (Tiene convenio para Evitar la doble tributación con el País 2)**



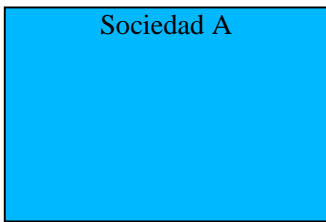
**PAIS 4**

**CONTROLA**

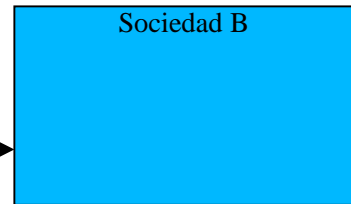


**PAIS 1 (Tiene convenio para Evitar la doble tributación con el País 2)**

**CONTROLA**



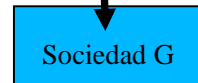
**CONTROLA**



**CONTROLA**

**POSEE EL 50 % DE**

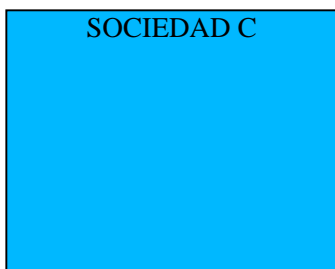
**APORTA EL CREDITO  
150 MILLONES A**



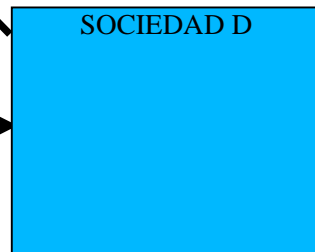
**PAIS 2**

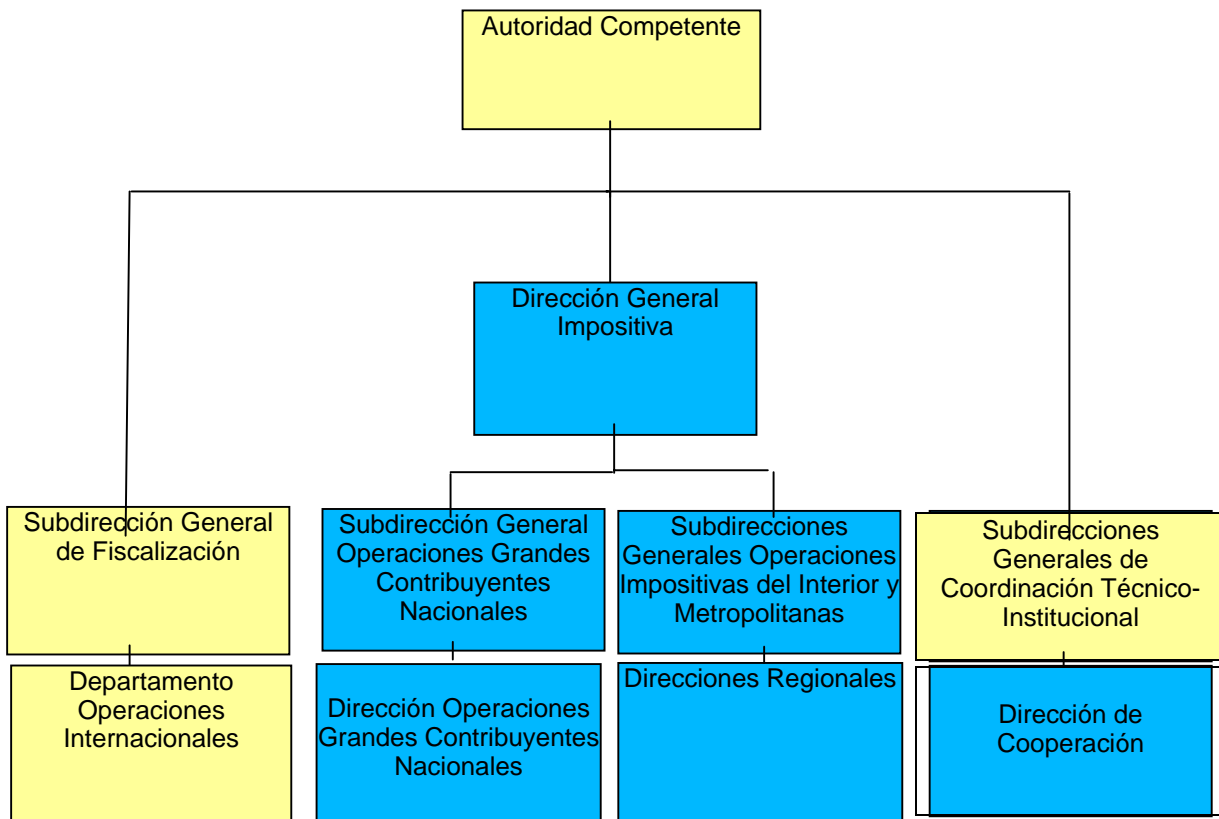
**ENVIA DIVIDENDOS A**

**EFECTUA PRESTAMO  
POR 150 MILLONES A**



**POSEE EL 50% DE**





**MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE INTERCAMBIO DE  
INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS**

**PERFIL DE PAÍS**

## MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS

### MODELO DE PERFIL DE PAÍS (con ejemplo de Argentina)

1. Agencia gubernamental pertinente (incluyendo Sitio WEB)	ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP) ( <a href="http://www.afip.gov.ar">www.afip.gov.ar</a> )
2. Autoridad Competente	Con relación a "Acuerdos Administrativos de Intercambio de Información" y a la aplicación de la cláusula de intercambio de información contenida en los "Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional":  Dr. Alberto Abad Administrador Federal de la AFIP Hipólito Irigoyen 370 1º Piso Ciudad de Buenos Aires – Argentina Tel: 54 11 4 347-2701/2/2728 Fax: 54 11 4 347-2993
3. Fuentes de Información Disponible al Público	<a href="http://www.afip.gov.ar">www.afip.gov.ar</a> (AFIP) <a href="http://www.infoleg.gov.ar">www.infoleg.gov.ar</a> (Buscador de Leyes) <a href="http://www.mecon.gov.ar">www.mecon.gov.ar</a> (Ministerio de Economía y Producción)
4. Idioma Oficial y Cual(es)quiera otro(s) idioma(s) aceptado(s)	Español
5. Red de Convenciones Tributarias con disposiciones de intercambio de información y otros acuerdos de intercambio de información	Ver ANEXO I
6. Área o áreas mediante las cuales se gestiona el intercambio de información dentro de la Administración Tributaria.(especificar área operativa y área gerencial)	Ver ANEXO II
7. Tributos a cargo de la Administración Tributaria	Impuestos Internos, Derechos Aduaneros y Recursos de la Seguridad Social
8. Método de identificación preferente	Numero de Identificación Tributaria (NIT), Nombre y Apellido o Razón Social del Contribuyente y número de pasaporte.
9. Año Fiscal	El año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre. (Art. 18 de la Ley 20.628)
10. Límites de tiempo para liquidación tributaria adicional: 1) Regla General (según principales tipos de impuestos) 2) Reglas Especiales (p.e. cuando el contribuyente falsifica la información o en caso de fraude)	Las acciones y poderes de la AFIP para determinar y exigir el pago de los impuestos a su cargo y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben (Art. 56 de la Ley 11.683)  1) Por el transcurso de 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la AFIP o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. 2) Por el transcurso de 10 años en el caso de contribuyentes no inscriptos. 3) Por el transcurso de 5 años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos. 4) Por el transcurso de 5 años, la acción de repetición de impuestos y las acciones para exigir el recupero o devolución de impuestos.  Nota: Los plazos están clasificados por contribuyente y no por Impuesto.
11. Plazo para mantener la información	La AFIP podrá exigir que los responsables otorguen

	<p>determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de 10 años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible (Art. 33 de la Ley 11.683)</p> <p>Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registros mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de 2 años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado (Art. 36 de la Ley 11.683)</p>
<p>12. Notificación: Existe la obligación o práctica de notificar al contribuyente o a cualquier persona sobre el suministro de información a otro país? En caso afirmativo, explique brevemente las reglas clave e indique si las reglas de notificación son abrogadas para el intercambio de información con ciertos países (p.e. intra-EU) o en ciertos casos (p.e. casos muy urgentes). En su explicación también indique si el intercambio de información puede ser disputado y si dicha disputa impide que su autoridad competente suministre la información.</p>	<p>De las normas fiscales argentinas y de la redacción de los acuerdos administrativos con que cuenta la AFIP no surge la obligación de llevar a cabo medidas tendientes a participar al contribuyente acerca de la utilización de su información.</p> <p>La AFIP, siempre que cumpla con las normas de confidencialidad establecidas en la Ley de Procedimiento Fiscal (Art. 101 y 102 de la Ley 11.683) y proceda a utilizar esa información conforme lo allí establecido, se encuentra avalada para intercambiar informaciones con otros fiscos, que por cierto respeten las limitaciones impuestas por las normas argentinas.</p>
<p>13. Preferencia de avisar recibo de solicitud de información y recibir aviso de recibo de recepción de información por correo electrónico. En caso afirmativo, proporcionar dirección electrónica.</p>	<p>La AFIP estima conveniente obtener acuse de recibo de la información enviada y proveer acuse de recibo respecto de la información recibida.</p> <p>A la fecha no se ha designado un funcionario que centralice la gestión del intercambio de información, por lo tanto el correo electrónico al cuál se deberá acusar recibo de la información remitida estará consignado en las solicitudes de información.</p>
<p>14. Certificación de residencia. Dispone usted de un formato estándar para la certificación de residencia? Si no, describa brevemente como sus autoridades responden a una solicitud de conformación de residencia.</p>	<p>No existe un formato estándar para la certificación de residencia.</p> <p>El Ministerio de Economía y Producción de la República Argentina es el organismo encargado de emitir los certificados de residencia. Este Organismo, a los efectos de confeccionar el referido certificado se nutre de la información que la AFIP le proporciona a los fines de satisfacer las condiciones establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta para que un sujeto sea considerado residente (Art.119 De la Ley 20.628/97 y 161 1º s/n incorporado a continuación del D.R. 1344/98). Esta información puede encontrarse en las bases de datos de la AFIP o ser obtenida mediante la ejecución de las facultades de verificación y fiscalización provistas por la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683).</p>
<p>15. Participa su país de alguno de los siguientes programas de intercambio de información (si es así, en cuál?):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Intercambio de información a solicitud</li> <li>2) Intercambio espontáneo de información</li> <li>3) Intercambio automático de información</li> <li>4) Fiscalizaciones tributarias simultáneas</li> <li>5) Fiscalizaciones tributarias en el exterior</li> <li>6) Intercambio de Información para actividades específicas.</li> </ol>	<p>A la fecha (03/02/2006), la AFIP ha participado de los siguientes programas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Intercambio de información a solicitud</li> <li>2) Intercambio automático de información</li> </ol>
<p>16. Dispone su país de procedimientos específicos</p>	<p>La AFIP no cuenta con procedimientos específicos para</p>



<p>de viaje para fiscalizar registros mantenidos en un país extranjero? En caso afirmativo, por favor describa estos procedimientos.</p>	<p>examinar registros mantenidos en otras jurisdicciones. Los procedimientos a seguir en cada caso serán los acordados con la contraparte de un Acuerdo, como consecuencia de la cláusula referida a "Fiscalizaciones en el Extranjero"</p>
<p>17. Tiene su país requerimientos específicos sobre la información que debe incluirse en una solicitud en general o en una solicitud para un tipo particular de información? En caso afirmativo, por favor describa los requerimientos que se enfocan en particular en los elementos que se desvían de o son más específicos de lo que se indica en la lista de verificación contenida en el módulo sobre intercambio de información a solicitud.</p>	<p>No existen normas que establezcan los requerimientos específicos que debe contener una solicitud de intercambio de información o su respuesta. Independientemente de lo informado, los usos y costumbres prevén el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el Paso 1 "Preparación y envío de la solicitud" y en el paso y en el Paso 4 "Respondiendo a una Solicitud" del Módulo 1 del Manual.</p>
<p>18. Breve reseña de las facultades de verificación y fiscalización. Indicar la norma que las regulan.</p>	<p>La AFIP se encuentra facultada para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Requerir información a un contribuyente o a terceros</li> <li>▪ Citar a los contribuyentes o a terceros</li> <li>▪ Exigir presentación de comprobantes</li> <li>▪ Inspeccionar libros, anotaciones papeles y documentos</li> <li>▪ Requerir el auxilio de la fuerza pública</li> <li>▪ Clausurar preventivamente un establecimiento</li> </ul> <p>(Art. 33 a 36 de la Ley 11.683)</p>
<p>19. Existe en su país algún procedimiento en particular u otras reglas relacionadas con la obtención de información mantenida por bancos u otras instituciones financieras para fines del intercambio de información tributaria? En caso afirmativo, por favor describa brevemente cualesquiera reglas o prácticas que pudieran ser pertinentes para sus socios en el intercambio de información.</p>	<p>El Art. 39 de la Ley 21.526 (Ley de Entidades Financieras) establece las entidades financieras no podrán revelar las operaciones pasivas que realicen.</p> <p>Sólo se exceptúan de tal deber los informes que requieran:</p> <p>a) Los jueces en causas judiciales, con los recaudos establecidos por las leyes respectivas;</p> <p>b) El Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus funciones;</p> <p>c) Los <b>organismos recaudadores de impuestos nacionales, provinciales o municipales</b> sobre la base de las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Debe referirse a un responsable determinado;</li> <li>2. Debe encontrarse en curso una verificación impositiva con respecto a ese responsable, y</li> <li>3. Debe haber sido requerido formal y previamente.</li> </ol> <p>Respecto de los requerimientos de información que formule <b>la Dirección General Impositiva (DGI) de la AFIP</b>, no serán de aplicación los dos primeros puntos.</p> <p>d) Las propias entidades para casos especiales, previa autorización expresa del Banco Central de la República Argentina.</p>
<p>20. Existe alguna regla o práctica particular en su país (que no haya sido discutida anteriormente) y de la que las autoridades competentes deben estar al tanto? En particular, existe alguna regla o práctica local que se desvíe de las disposiciones generales del Manual?</p>	

# MANUAL CIAT SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE DISPOSICIONES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS

## MÓDULO SOBRE INSTRUMENTOS Y MODELOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Artículo 26 del Convenio Tributario Modelo de la OCDE y Comentario (versión actualizada 2004)
2. Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Asuntos Tributarios y Comentario de la OCDE
3. Convenio Conjunto Consejo de Europa/OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios
4. Convención Nórdica sobre Manual de Asistencia Administrativa  
<http://www.Nordisketax.net>
5. Materiales UE sobre Intercambio de Información :  
[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/common/legislation/legislation/taxation/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/common/legislation/legislation/taxation/index_en.htm)  
[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/mutual\\_assistance/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/index_en.htm)
  - 5.1 Directriz del Consejo de Europa 77/799/EEC sobre Asistencia Mutua según fuera últimamente modificada por la Directriz del Consejo 2004/106/EC;
  - 5.2 Reglamento del Consejo (EC) No. 1798/2003 de 7 de octubre de 2003 sobre cooperación administrativa en el área de impuestos al valor agregado;
  - 5.3 Reglamento del Consejo (EC) No. 2073/2004 de 16 de noviembre de 2004 sobre cooperación administrativa en el áreas de impuestos selectivos al consumo; y
  - 5.4 Reglamento anti-fraude sobre asistencia administrativa mutua (todavía en borrador).
6. Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT  
<http://www.ciat.org>:
7. Artículo 19 del Convenio Modelo de Tributación aprobado por la Resolución 40 de la Comunidad Andina [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org) .

## **Ejemplo:**

### **Atributos Mínimos de un Programa de Intercambio de Información**

#### **1. La administración debe tener:**

- La autoridad para recopilar la información;
- Procedimientos internos por escrito sobre recopilación de información;
- Si el personal de campo responde a las solicitudes de información, debe tener la base de conocimiento (tributario) para entender lo que se está recopilando y por qué;
- Si el personal del programa de IDI responde a las solicitud de información, debe tener la base de conocimiento (tributario) para entender lo que se está recopilando y por qué;
- Procedimientos internos por escrito sobre cómo solicitar información a otros países y recopilar información para otros países (tanto para el personal de campo para el del Programa de IDI);
- Acceso a las fuentes electrónicas identificadas de información, tanto interna (registros tributarios) como externas (bases de datos públicas);
- Un sistema de comunicaciones internas y externas (teléfono, correo, fax, correo electrónico);
- Procedimientos de capacitación (sobre recopilación de información e IDI)
- Facilidades – Espacio de oficina y equipos;y
- Presupuesto - Personal, suministros, facilidades, gastos de ejecución (recopilación de datos y costos del tribunal);

#### **2. Debe haber una base legal para el intercambio. Esa base debe tener:**

- Una red de tratado /TIEA (aunque solamente sea uno);
- Leyes nacionales que le permitan a la administración tributaria recopilar información en nombre de otra administración tributaria y luego intercambiar la información con otra administración tributaria;
- Decisiones legales que respalden la habilidad de la administración para recopilar e intercambiar información;
- Reglas de revelación sobre el secreto de la información y las repercusiones de revelaciones no autorizadas; y
- La capacidad legal para delegar la autoridad de intercambiar a otros si la Autoridad Competente (AC) identificada del tratado/TIEA no será la persona/oficina que realmente realice el intercambio. La habilidad de delegar esta autoridad de intercambiar debe ser reconocida por los países “solicitados”.

### **3. Debe existir un Programa de Intercambio de Información, lo cual debe tener establecido:**

- Una autoridad competente (AC) identificada en el tratado /TIEA;
- Personal bajo la AC según sea necesario y delegaciones a los mismos según sea conveniente. El personal debe tener:
  - Conocimiento de Tratados /TIEAs con énfasis en IDI;
  - Conocimiento de la administración tributaria y cómo está estructurada;
  - Conocimiento de procedimientos administrativos;
  - Conocimiento general de las leyes tributarias nacionales, particularmente las que tienen que ver con la recopilación de información;
  - Conocimiento general del derecho tributario para poder identificar si una solicitud persigue un legítimo propósito tributario;
  - Destrezas de análisis de procesos;
  - La habilidad de comunicarse con personas de diferentes lenguas y culturas diferentes; y
  - La habilidad de dar seguimiento.
- Procedimientos escritos;
- Sistemas de rastreo y archivo de casos, historial de programas y política;
- La habilidad de su personal de reunirse con contrapartes para resolver diferencias;
- Una estructura de formulación de políticas (tal vez interna, externa o ambas) y políticas por escrito;
- La habilidad de dirigir al personal de campo en la recopilación de información;
- La habilidad de modificar procedimientos y política, según sea necesario;
- La habilidad de proteger la información recopilada e intercambiada bajo el tratado;
- Personal legal para que lo asesore en los temas y lo defienda en el tribunal, si fuere necesario.

### **4. Intangibles –**

- Compromiso con el IDI – Una administración tributaria debe poder proporcionar información cuando recibe una solicitud;
- Personal dedicado que comprenda todos los aspectos que involucran el Intercambio de Información y que puedan servir como puntos de contactos para contrapartes en los tratados y otro personal interno de la administración tributaria.