

**Secretaría**

Distr. limitada
16 de junio de 2003
Español
Original: inglés

**Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación
internacional en cuestiones de tributación**

11ª reunión

**Asistencia mutua para la recaudación de la deuda tributaria
y protocolo relativo al procedimiento de asistencia mutua****Resumen*

Parte integrante de la capacidad de los países en desarrollo y con economías en transición para movilizar recursos financieros consiste en aumentar sus esfuerzos por luchar contra la evasión fiscal y prevenir la elusión de impuestos, especialmente en una economía cada vez más globalizada. En el presente documento se examinan los principales esfuerzos realizados para aumentar los acuerdos sobre intercambio de información fiscal y desarrollar la asistencia mutua en materia fiscal. En el documento se estudia la posibilidad de que los países en desarrollo puedan solicitar algún tipo de incentivos económicos, tales como la participación en la retención de ingresos, como un sistema *quid pro quo* para concluir acuerdos sobre intercambio de información fiscal y acuerdos de asistencia mutua y posiblemente para incluir dichos artículos en tratados relativos al impuesto sobre la renta. Adjunto al documento figura un proyecto de artículo sobre asistencia para la recaudación de impuestos y la entrega de documentos.

* El presente documento ha sido preparado por el Sr. Bruce Zagaris. Las opiniones expresadas en él corresponden al autor y no reflejan necesariamente las de las Naciones Unidas.



Índice

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
Introducción.....	1–2	3
I. Acuerdos y mecanismos existentes sobre asistencia mutua en cuestiones de tributación.....	3–7	3
A. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.....	8–16	5
B. La Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la doble tributación de la renta y del capital. . .	17–24	8
C. Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y la OCDE.....	25–39	10
D. Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal .	40–45	14
E. Directiva de la Unión Europea sobre el intercambio de información.....	46–51	16
F. Directiva de la Unión Europea sobre imposición de los rendimientos del ahorro.....	52–57	18
G. Directiva sobre asistencia mutua para el cobro de créditos.....	58	19
H. Convención Modelo de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua para el cobro de créditos fiscales.....	59	20
I. Informe de la OCDE sobre mejora del acceso a la información bancaria con fines fiscales.....	60–62	20
II. Incentivos económicos para los acuerdos de intercambio de información fiscal .	63–64	21
III. Resumen y conclusiones.....	65–66	22
Anexos		
I. Artículo __: Asistencia para el cobro de impuestos.....		23
II. Artículo __: Entrega de documentos.....		24

Introducción

1. En el Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo¹, celebrada los días 18 a 22 de marzo de 2002 en Monterrey (México) se insistió en la “movilización de recursos financieros, el aprovechamiento de esos recursos y el logro a nivel nacional e internacional de las condiciones económicas necesarias para alcanzar las metas de desarrollo convenidas internacionalmente” (párr. 3). El 8 de octubre de 2000, la Asamblea General aprobó una resolución en la que, entre otras cosas, la Asamblea manifestaba su preocupación por “los obstáculos a que se enfrentan los países en desarrollo para movilizar los recursos necesarios para financiar su desarrollo sostenible”². Entre esos obstáculos figura la erosión de la base fiscal, así como la evasión y la elusión fiscales como consecuencia de la globalización. Asimismo, en el informe del Secretario General relativo a las conclusiones de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo se hacía un llamamiento a la movilización de “recursos financieros nacionales para el desarrollo”³.

2. El Secretario General, en su informe al Comité Preparatorio de la Reunión Intergubernamental e Internacional de Alto Nivel sobre la Financiación del Desarrollo, en su segundo período de sesiones sustantivo (12 a 23 de febrero de 2001) hizo un llamamiento a los países en desarrollo y los países con economías en transición a “adoptar medidas administrativas y legislativas apropiadas para combatir la evasión fiscal y prevenir la evitación del pago de impuestos”⁴. Para este fin, las instituciones internacionales deberían prestar asistencia, sobre todo en orden a facilitar la cooperación Sur-Sur. En el informe se hacía un llamamiento a los países a colaborar entre ellos para impedir la fuga de capitales y la evasión y evitación de impuestos a nivel internacional (párr. 31). En el presente documento se proponen medidas concretas para incorporar estos objetivos en la labor del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, y especialmente la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo⁵.

I. Acuerdos y mecanismos existentes sobre asistencia mutua en cuestiones de tributación

3. Tradicionalmente, la asistencia mutua en cuestiones de tributación se presta en virtud de artículos sobre el intercambio de información que figuran en los tratados relativos al impuesto sobre la renta⁶, como se refleja en los artículos sobre intercambio de información tanto de la Convención Modelo de la Organización de

¹ Informe de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, Monterrey (México), 18 a 22 de marzo de 2002 (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.02.II.A.7); cap. I, resolución 1, anexo.

² Véase la resolución 55/2 de la Asamblea General en la que figura la Declaración del Milenio, párr. 14.

³ Véase el documento A/57/344, de 23 de agosto de 2002, párr. 4.

⁴ Véase el documento A/AC.257/12, el texto en negrita que figura entre los párrafos 33 y 34.

⁵ Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.01.XVI.2.

⁶ Para llevar a cabo un examen útil del intercambio de información y la asistencia mutua en cuestiones de tributación, véase Stef van Weeghel, The system of exchange of information and its recent developments, *Tax Review* No. 214 (12 de mayo de 2003).

Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la doble tributación de la renta y del capital como de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

4. En los últimos años, la comunidad internacional ha comenzado a ampliar las disposiciones sobre intercambio de información en acuerdos de doble imposición. Asimismo, en convenciones multilaterales se ha recogido la asistencia mutua en cuestiones de tributación en lugar de referirse únicamente al intercambio de información tributaria. En particular, en la Convención conjunta del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988, que entró en vigor el 1º de abril de 1995, figura, además del intercambio de información, el envío de documentos y la recaudación de deudas tributarias.

5. En 1998, en el marco de su iniciativa sobre prácticas tributarias nocivas, cuya finalidad es reducir las prácticas tributarias nocivas, especialmente en lo que respecta a actividades móviles desde el punto de vista geográfico, como actividades de los servicios financieros y de otros servicios⁷, la OCDE resaltó la falta de un intercambio efectivo de información como una de las causas de las prácticas tributarias nocivas. Asimismo, la falta de un intercambio efectivo de información como consecuencia de la legislación en materia de confidencialidad se pone de manifiesto también como un elemento importante de regímenes tributarios preferenciales nocivos en países de la OCDE. La OCDE recomendó que los países cuenten con disposiciones sobre la facilitación de información acerca de los contribuyentes residentes respecto de las transacciones internacionales y las operaciones con el extranjero, y que intercambien información sobre estas cuestiones. En el informe de la OCDE se recomienda también que se utilicen en mayor medida y con más eficacia los instrumentos de intercambio de información que figuran en los tratados tributarios y en la mencionada Convención Multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal⁸. Al aplicar esta recomendación, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha ampliado el alcance del artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE para incluir impuestos no recogidos en la Convención⁹. El Comité recomendó también que los países intercambien información sobre regímenes tributarios preferenciales aplicables como resultado de decisiones administrativas¹⁰.

6. Para evaluar la situación actual de la asistencia mutua en cuestiones tributarias es necesario examinar los siguientes documentos: a) el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo; b) los artículos 26 y 27 de la Convención Modelo de la OCDE sobre doble tributación; c) la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal; d) el Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal; e) la Directiva de la Unión Europea relativa al intercambio de información; f) la directiva de la Unión Europea sobre la imposición de los rendimientos del ahorro; g) la Directiva de la Unión Europea referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos; h) la Convención Modelo de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua para el cobro de créditos fiscales; e i) las conclusiones del informe de la OCDE sobre la mejora del acceso a la información bancaria

⁷ OCDE, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (París, 1998), presentado a los Ministros de la OCDE en la reunión celebrada los días 27 y 28 de abril de 1998 (en lo sucesivo denominado Informe sobre competencia fiscal nociva).

⁸ *Ibid.*, recomendación 8.

⁹ *Ibid.*, párr. 117.

¹⁰ *Ibid.*, párr. 116.

con fines fiscales¹¹. De no ser por las limitaciones de espacio, en el presente documento se estudiarían las disposiciones de determinados tratados fiscales bilaterales y tratados de asistencia legal mutua en materia penal existentes.

7. Tras examinar estos instrumentos, se considerarán posibles incentivos que tal vez puedan solicitar los países en desarrollo para entrar a formar parte en acuerdos sobre intercambio de información fiscal y acuerdos de asistencia mutua, y se examinarán dos proyectos de artículo de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

A. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

8. El artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación se limita al intercambio de información. Sus disposiciones son muy similares a las de la Convención Modelo de la OCDE, con tres modificaciones de fondo en el párrafo 1. El artículo 26 1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas dice que el intercambio de información se realizará en particular para prevenir el fraude o la evasión de impuestos. Además, hay una segunda oración, que no figura en la Convención Modelo de la OCDE, que dice: “sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique”. La oración continúa diciendo que dicha información se revelará sólo a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o el encausamiento, o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. En el artículo 26 1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación hay también una oración final que no figura en la Convención Modelo de la OCDE y que dice: “las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán las condiciones, los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales se efectúen tales intercambios de información, incluidos, cuando proceda, intercambios de información sobre la evitación de impuestos”.

1. Alcance

9. En el artículo 26 2) se aclara que el intercambio de información no está limitado por el artículo 1, de forma que la información puede incluir datos acerca de no residentes de los Estados parte.

10. Los impuestos a los que se refiere el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación se limitan a los “impuestos comprendidos en la Convención, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención”. Por el contrario, la Convención Modelo de la OCDE incluye “impuestos de todo tipo y descripción establecidos en nombre del Estado contratante, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales”. El artículo 26 1) de la Convención de la OCDE estipula específicamente que el intercambio de información no estará limitado por los artículos 1) y 2).

¹¹ OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, *Mejora del acceso a la información bancaria con fines fiscales* (París, 2000). Su publicación se autorizó el 24 de marzo de 2000, de conformidad con la resolución del Consejo C(97)64/FINAL, versión final aprobada para su publicación (en lo sucesivo denominado Informe sobre el acceso a la información bancaria con fines fiscales).

2. Métodos de intercambio de información y/o asistencia

11. En el comentario a la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación se describen métodos para intercambiar información tributaria:

a) La corriente habitual o automática de información: un Estado miembro en el tratado facilita información a otro acerca de varios aspectos, como las fuentes habituales de ingresos y las transacciones en las que existen actividades de los contribuyentes¹²;

b) Transmisión en respuesta a solicitudes concretas: un Estado parte en el tratado formula una solicitud concreta a otro Estado que puede referirse a un contribuyente determinado y a ciertos aspectos de su situación o a determinados tipos de transacciones o actividades; o a información de carácter más general¹³;

c) Espontáneamente: en el comentario se dice que las autoridades competentes deberán determinar si desean que se transmita información a iniciativa discrecional del país transmisor y, de ser así, las normas que rigen el intercambio¹⁴;

d) Exámenes fiscales en el extranjero: en el comentario se dice que dichos arreglos pueden establecerse en virtud del artículo 26 y que el proceso no tiene que ser recíproco¹⁵;

e) Exámenes simultáneos o conjuntos: en el comentario se dice que algunos países pueden decidir, en virtud del artículo 26, la realización de investigaciones conjuntas o de “equipo” de un contribuyente o actividad determinados¹⁶;

f) Asistencia en la ejecución de créditos fiscales: en diciembre de 1997, en el octavo período de sesiones, varios miembros del Grupo ad hoc de Expertos señalaron que algunos tratados contaban con disposiciones relativas a la asistencia en la ejecución de créditos fiscales en el marco del artículo 26, aun cuando ni la Convención Modelo de las Naciones Unidas ni la de la OCDE contaban con una disposición al respecto. Al examinar el artículo 26, el Grupo ad hoc de Expertos decidió considerar si deberían incluirse en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación o en los comentarios a ésta disposiciones relativas a la asistencia en la ejecución de créditos fiscales. El Grupo estuvo de acuerdo con la sugerencia de un miembro de un país desarrollado de incluir material relativo a la “asistencia en la ejecución de créditos fiscales” en los comentarios a fin de que los Estados contratantes pudieran examinarlo en las negociaciones bilaterales. En el comentario se dice ya que, como protección contra la manipulación indebida de los beneficios de los acuerdos, debería estudiarse en las negociaciones bilaterales la inclusión de un artículo independiente con arreglo al cual los Estados contratantes procurarían recaudar por cuenta del otro Estado contratante los impuestos exigidos por ese otro Estado contratante en la medida necesaria para asegurar que toda exención o tasa reducida de impuestos concedida en virtud del acuerdo por el otro Estado contratante no fuera disfrutada por personas sin derecho a esos beneficios¹⁷. En otros acuerdos de doble tributación figuran disposiciones sobre la asistencia en la ejecución de créditos

¹² Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación, comentario del artículo 26, págs. 381 a 385.

¹³ *Ibid.*, págs. 385 a 387.

¹⁴ *Ibid.*, pág. 389.

¹⁵ *Ibid.*, pág. 393.

¹⁶ *Ibid.*, pág. 393.

¹⁷ *Ibid.*, comentario del artículo 26, párr. 29, pág. 402.

fiscales que son más amplias que las disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación, ya que no se limitan a asegurar que “toda exención o tasa reducida de impuestos concedida en virtud del acuerdo ... no sea disfrutada por personas sin derecho a esos beneficios”.

3. Confidencialidad

12. Para asegurar la asistencia recíproca entre las administraciones fiscales, el Estado requirente debe convenir en tratar con la debida confidencialidad la información que reciba en el transcurso de su cooperación. El Estado receptor convendrá en que la información suministrada se considere secreta en el Estado que la reciba, de la misma forma que la información obtenida de conformidad con la legislación interna de ese Estado. Las sanciones aplicables en caso de violación del secreto en ese Estado serán las que estén previstas por su legislación administrativa y penal¹⁸. La disposición en materia de confidencialidad de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal establece el régimen más estricto posible para el Estado que facilita la información o que la recibe. Esta disposición es análoga a la disposición de la directiva de la Unión Europea sobre intercambio de información, quizás porque en situaciones bilaterales los Estados contratantes están informados en mayor medida acerca del régimen de confidencialidad de la otra parte en el tratado y por tanto pueden verificar si el grado de rigor es suficientemente alto. La Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal es una convención multilateral en la que pueden ser parte, en principio, muchos Estados. Los regímenes de confidencialidad de esos países pueden variar considerablemente y, por tanto, la razón de la disposición relativa a la doble confidencialidad puede ser la de dar a los Estados la garantía de que la confidencialidad aplicada por el otro Estado sea siempre al menos igual a la de su propio régimen.

13. La información obtenida se revela sólo a las personas y autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) que participen en la liquidación o recaudación, la ejecución o reclamación o la decisión de recursos en relación con los impuestos objeto de la Convención. A medida que el intercambio de información se amplíe para incluir impuestos de todo tipo, como ha ocurrido en la Convención Modelo de la OCDE desde 2000, tal vez sea adecuado volver a considerar la limitación del intercambio de información a los impuestos recogidos en la Convención. Entre los destinatarios a los que es posible transmitir la información figuran ya los tribunales y órganos administrativos, el contribuyente, el representante de éste (por ejemplo, su asesor), o los testigos. La Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal requiere autorización previa del Estado que facilita la información antes de que el Estado receptor pueda revelar la información recibida en una audiencia pública de un órgano judicial o en decisiones en las que figure el nombre del contribuyente.

14. La información recibida por un Estado contratante sólo puede ser utilizada a los fines de liquidación o recaudación. Si la información tiene valor para el Estado receptor para otros fines distintos a los mencionados, dicho Estado no podrá utilizarla para esos fines, sino que deberá recurrir a medios especialmente establecidos para ello, como la asistencia judicial o la asistencia mutua en materia penal para delitos no fiscales o las convenciones de ámbito reducido en materia administrativa penal para cuestiones normativas de valores o productos futuros. El artículo 26 no recoge ningún procedimiento de autorización especial como el que figura en la

¹⁸ *Ibid.*, pág. 400.

Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal con arreglo al cual el Estado que facilita la información podrá autorizar el uso de ésta, proporcionada para fines fiscales, para otros fines, o remitir dicha información a un tercero¹⁹.

15. Con arreglo al comentario a la Convención Modelo de las Naciones Unidas no se permite revelar información a autoridades que supervisen la administración general del Gobierno de un Estado contratante, pero que no se dediquen específicamente a cuestiones fiscales. No obstante, los Estados contratantes podrán convenir la revelación de la información a esos órganos supervisores²⁰.

4. Exenciones a la obligación de intercambiar información

16. En el párrafo 2 figuran las limitaciones a la obligación de prestar asistencia en beneficio del Estado requerido. Se aplican tres exenciones principales. El Estado requerido no está obligado a adoptar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese Estado o del otro Estado contratante. Otra razón para negarse a proporcionar información es que dicha información no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos ordinarios de ese Estado o del otro Estado contratante. Esta disposición impide que un Estado contratante se aproveche del sistema de información del otro Estado contratante en caso de que sea más amplio que el suyo propio. Algunos acuerdos de asistencia mutua y jurisprudencia sobre la materia superan esta limitación²¹. Además, el Estado requerido puede también negarse a proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a sus propias leyes o con arreglo a sus propios procedimientos administrativos ordinarios. Si se entiende de manera amplia, la aplicación de estas dos razones para denegar la información puede dar como resultado el intercambio de escasa información. Una tercera razón que exime al Estado requerido de la obligación de proporcionar información es que la información revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

B. La Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la doble tributación de la renta y del capital

17. La diferencia más importante en cuanto al tipo de intercambio de información o asistencia que se requiere en las Convenciones Modelos de la OCDE y las Naciones Unidas, es la existencia en la primera de ellas del artículo 27 (Asistencia para la recaudación de impuestos). El artículo 27 1) exige a los Estados contratantes que se presten asistencia entre sí para la ejecución de créditos fiscales y que no se limite

¹⁹ Tratado sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y la OCDE, art. 22.

²⁰ Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación ..., pág. 400.

²¹ Véase el caso *Commissioner's Subpoenas. United States*, U.S. Ct. of APP. for the 11th, Cir., No. 02-10418, 31 de marzo de 2003 (en un caso de contrabando de ingresos, en el marco de un tratado de asistencia judicial recíproca entre los Estados Unidos y el Canadá, el tribunal de apelación estimó la emisión de una orden de comparecencia por el Gobierno de los Estados Unidos en una etapa de la investigación anterior a la presentación de acusaciones aun cuando el derecho canadiense no permitía la emisión de órdenes de comparecencia por el Gobierno del Canadá). El examen del caso puede consultarse en Bruce Zagaris, "U.S. Appellate Court applies MLAT to pre-charge investigations", *19 Int'l Enforcement L. Rep.* 262-64 (julio de 2003).

dicha asistencia a los artículo 1) (Personas incluidas en el ámbito de la Convención) y 2) (Impuestos incluidos en el ámbito de la Convención).

18. El artículo 27 2) establece que, se entenderá por “crédito fiscal” la cantidad adeudada en concepto de impuesto de cualquier tipo y descripción exigida en nombre del Estado contratante, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que la imposición en concreto no sea contraria a la Convención o a cualquier otro instrumento en el que los Estados contratantes sean parte, así como los intereses, sanciones administrativas y gastos de ejecución o mantenimiento correspondientes a dichas cantidades”. Por tanto, el alcance de los impuestos incluidos en esta Convención es bastante amplio, ya que abarca todo tipo de impuestos, incluidos los establecidos por subdivisiones políticas o autoridades locales.

19. El artículo 27 3) dispone que, cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de dicho Estado y su titular sea una persona que en ese momento y con arreglo a las leyes de ese Estado no pueda impedir su ejecución, el crédito fiscal deberá, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, ser aceptado a los fines de su ejecución por la autoridad competente del otro Estado contratante. El Estado requerido ejecutará el crédito de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y recaudación de sus propios impuestos como si se tratase de un crédito fiscal de ese otro Estado.

20. El artículo 27 4) dispone que, cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea un crédito respecto del cual ese Estado pueda, con arreglo a su legislación, adoptar medidas cautelares a fin de asegurar su ejecución, dicho crédito fiscal deberá, a solicitud de la autoridad competente de dicho Estado, ser aceptado a los fines de la adopción de las medidas cautelares pertinentes por la autoridad competente del otro Estado contratante. El Estado requerido deberá adoptar las medidas cautelares pertinentes respecto de dicho crédito fiscal, de conformidad con las disposiciones de su derecho interno, como si se tratara de un crédito fiscal de ese otro Estado aun cuando, en el momento en que se apliquen dichas medidas, el crédito fiscal no sea ejecutable en el primero de los Estados mencionados o su titular sea una persona que pueda impedir su ejecución.

21. El artículo 27 5) excluye la aplicación de plazos o de un orden de prelación para los créditos fiscales aceptados por un Estado contratante en virtud de la legislación de ese Estado por su propia naturaleza. Además, no deberá existir ningún orden de prelación aplicable a un crédito fiscal aceptado por el Estado requerido con arreglo a la legislación del otro Estado (es decir, el Estado requirente).

22. El artículo 27 6) excluye la posibilidad de incoar un procedimiento respecto de la existencia, validez o cantidad de un crédito fiscal en el Estado requerido.

23. El artículo 27 7) exige al Estado requirente que notifique con prontitud al Estado requerido en caso de que el crédito fiscal en cuestión deje de ser un crédito fiscal ejecutable o un crédito fiscal al que puedan aplicarse medidas cautelares. En tal caso, el Estado requirente deberá suspender o retirar su solicitud.

24. El artículo 27 8) estipula que el Estado requerido no tendrá que a) adoptar ninguna medida administrativa distinta de las recogidas en la legislación y la práctica administrativa de ese Estado o del otro (es decir, el requirente); b) aplicar medidas que sean contrarias al orden público; c) prestar asistencia cuando el otro Estado (es decir, el requirente) no haya adoptado todas las medidas razonables cautelares o de ejecución, en su caso, disponibles con arreglo a la legislación o la práctica

administrativa de ese Estado; y d) prestar asistencia en los casos en que la carga administrativa para ese Estado (es decir, el requerido) sea claramente desproporcionada a los beneficios que vaya a obtener el otro Estado (es decir, el requirente).

C. Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y la OCDE

1. Alcance

25. En la Convención se estipula la asistencia administrativa multilateral en relación con los impuestos sobre la renta, el capital (la riqueza), la seguridad social, y otros impuestos, incluido el intercambio de información, el examen fiscal simultáneo, la asistencia a la recaudación y la facilitación de documentos.

26. Los Estados signatarios deberán prestar asistencia administrativa tanto si la persona afectada es residente o nacional de un Estado signatario como si lo es de cualquier otro Estado²².

27. Con arreglo al derecho penal internacional, la Convención tiene una aplicación limitada. La finalidad de la Convención es abarcar la preparación de procedimientos penales en el ámbito fiscal que vayan a incoarse ante órganos judiciales. No obstante, una vez que se haya incoado un procedimiento penal ante un órgano judicial, la Convención no es aplicable, a fin de impedir cualquier conflicto con la Convención sobre asistencia mutua en materia penal²³. Otra parte de la Convención que puede tener repercusiones importantes en el derecho penal internacional es la disposición por la que se autoriza a utilizar información intercambiada con arreglo a la Convención en procedimientos penales en el Estado requirente. En relación con este punto, el párrafo 2 del artículo 4 de la Convención dispone que:

“Un Estado parte podrá utilizar la información obtenida en virtud de la presente Convención como prueba ante un tribunal penal únicamente si ha recibido autorización previa del Estado parte que le haya suministrado la información. No obstante, dos o más Estados parte podrán acordar mutuamente la exención de la condición de autorización previa.”

2. Métodos de intercambio de información y/o prestación de asistencia

28. En la Convención se recogen cinco métodos principales de intercambio de información: a solicitud de un Estado; intercambio automático; intercambio espontáneo; examen fiscal simultáneo; y examen fiscal en el extranjero. La enumeración de los cinco métodos de intercambio de información no limita las posibilidades de dicho intercambio²⁴. El intercambio de información puede producirse de varias formas aceptables para las autoridades competentes, como puede ser mediante contacto personal, telefax, teléfono, o intercambio de cintas magnéticas, pero en el caso de intercambio verbal, es habitual que haya posteriormente una confirmación por escrito. A fin de acelerar las formalidades, especialmente teniendo en cuenta que el tiempo es a menudo fundamental en los exámenes fiscales, las autoridades competentes

²² Artículo 1 3).

²³ Véase Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Explanatory Report and Commentary on the Provisions of the Convention, Commentary on parr. 1* (27 de mayo de 1986).

²⁴ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, párrs. 51 y 52.

podrán acordar delegar su autoridad para que haya un contacto más directo, como puede ser mediante el teléfono²⁵.

29. La Convención estipula que, respecto de determinados tipos de casos, y de acuerdo con los procedimientos que deben determinar mediante acuerdo mutuo, dos o más Estados signatarios deberán intercambiar automáticamente la información que figura en el artículo 4²⁶. Esta información consiste generalmente en información voluminosa que incluye pagos y retenciones fiscales realizados en el Estado que facilita la información, por ejemplo, dividendos, intereses y cánones y se transmite automáticamente de forma rutinaria²⁷. El objetivo de los Estados signatarios al intercambiar dicha información es mejorar el cumplimiento y detectar fraudes que, de otra forma, quedarían ocultos. Los Estados signatarios tratarán de intercambiar dicha información de la manera más eficaz posible teniendo en cuenta su volumen²⁸. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha desarrollado un formulario tipo para los intercambios automáticos que los Estados signatarios deben utilizar, en la medida de lo posible, cuando intercambien información, ya que la normalización de los formularios facilitará la tramitación de información voluminosa por parte de diversos países y evitará la necesidad de recurrir a la traducción al utilizar códigos (cifras, modelo en todos los países para referirse a los mismos conceptos de ingresos o capital, acelerará el intercambio, reducirá la carga de trabajo de las autoridades competentes, y permitirá que los funcionarios encargados de los casos utilicen directamente la información recibida²⁹.

30. La Convención recoge la posibilidad del intercambio espontáneo de información. Los Estados signatarios deberán, sin solicitud previa, remitir a otro Estado signatario la información que posea en los casos siguientes: a) cuando tenga razones para suponer que puede producirse una pérdida fiscal en el otro Estado signatario; b) cuando un contribuyente obtenga una reducción o una exención de impuestos en el primero de los Estados signatarios mencionado como consecuencia de la cual se produzca un aumento fiscal o una obligación tributaria en el otro Estado signatario; c) cuando se celebren acuerdos comerciales entre un contribuyente de otro Estado signatario a través de uno o más países de forma que pueda haber lugar a un ahorro fiscal en uno u otro de los Estados signatarios o en ambos; d) cuando un Estado signatario tenga razones para suponer que puede producirse un ahorro fiscal como resultado de transferencias artificiales de beneficios dentro de grupos de empresas; y la información remitida al primer Estado signatario mencionado por el otro Estado signatario haya permitido obtener información que pueda ser pertinente para determinar una obligación tributaria en este Estado signatario³⁰.

31. La Convención dispone el examen fiscal simultáneo. A petición de un Estado signatario, dos o más Estados signatarios deberán celebrar consultas para determinar casos y procedimientos de examen fiscal simultáneo. Cada uno de los Estados signatarios en cuestión deberá decidir si desea o no participar en un examen fiscal simultáneo determinado³¹. El examen fiscal simultáneo se define como el acuerdo

²⁵ *Ibid.*, párr. 54.

²⁶ Artículo 6 de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y la OCDE.

²⁷ *Explanatory Report on the Convention ...*, párr. 63.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Ibid.*, párr. 67.

³⁰ Artículo 7 1) de la Convención sobre asistencia administrativa mutua ...

³¹ *Ibid.*, art. 8 1).

entre dos o más Estados signatarios de examinar simultáneamente, cada uno en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas respecto de las que tengan un interés común o conexo, con miras a intercambiar cualquier información pertinente que obtengan³². Dichos exámenes pueden realizarse en relación con un único residente de uno de los Estados signatarios que lleve a cabo actividades en otro u otros Estados signatarios (por ejemplo, residentes del primer Estado signatario que realicen actividades profesionales o de otro tipo en los otros Estados signatarios, o empresas con domicilio social en un Estado signatario que realicen actividades a través de un establecimiento permanente en el otro Estado), así como con personas relacionadas con ellas que residan en dos o más Estados signatarios. En el examen también pueden incluirse, en determinados casos, personas que no tengan relación con las anteriores, que residan en diferentes Estados signatarios y que, pese a no estar bajo un control o titularidad común, mantengan estrechos lazos comerciales o de otro tipo. Los supuestos segundo y tercero se refieren principalmente a empresas. El segundo supuesto incluye a empresas multinacionales que llevan a cabo transacciones internas que pueden incluir centros financieros extraterritoriales. El tercer supuesto se refiere a empresas que, aunque no estén relacionadas entre sí, realicen operaciones comerciales conjuntas con una vinculación tan estrecha que la información sobre los asuntos de una de ellas (por ejemplo, los precios de los bienes vendidos y comprados) sea útil para la autoridad encargada de las cuestiones fiscales de la otra³³.

32. La Convención también recoge la posibilidad de exámenes fiscales en el extranjero. Tradicionalmente, el intercambio de información en el marco de convenciones relativas al impuesto sobre la renta se ha realizado por escrito, con un procedimiento largo y a veces ineficaz. La adopción de medidas rápidas puede ser necesario para luchar contra la evasión fiscal en relación con la contratación internacional de personal o las actividades itinerantes. Por tanto, las autoridades fiscales a menudo consideran muy valioso realizar exámenes fiscales en el extranjero. La Convención recoge esta posibilidad. La decisión de si puede permitirse al representante fiscal extranjero que esté presente depende exclusivamente de la autoridad competente del Estado en que se lleve a cabo el examen. En algunos Estados, la presencia del representante extranjero se consideraría una intromisión en la soberanía del país o un acto contrario a las políticas o a las medidas procesales de ese país. En otros Estados, dicha presencia se admite únicamente si el contribuyente no pone objeción alguna a ella. Otros países consideran que la presencia en su territorio de un representante de un organismo extranjero es aceptable con la condición de que el examen fiscal se lleve a cabo estrictamente de acuerdo con la legislación y la práctica de ese Estado. Las disposiciones del artículo 9 de la Convención acerca de los exámenes fiscales en el extranjero tienen en cuenta dichas consideraciones³⁴.

33. Los artículos 11 a 16 de la Convención se refieren al cobro de créditos fiscales en los supuestos en que un Estado signatario debe ayudar a otro a cobrar créditos fiscales como si fueran sus propios créditos, incluida la adopción de medidas cautelares respecto de dichos créditos.

34. La Convención estipula que, a solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá proporcionar a aquél documentación, incluida la relativa a decisiones

³² Ibid., art. 8 2).

³³ *Explanatory Report on the Convention ...*, párrs. 82 y 83.

³⁴ Ibid., párrs. 85 a 88.

judiciales, procedente del Estado solicitante y que se refiera a impuestos recogidos en la Convención³⁵. El Estado signatario podrá enviar por correo directamente los documentos a una persona que se encuentre en el territorio de otro Estado signatario³⁶. Pueden plantearse dificultades respecto del envío de documentos al extranjero en el caso de un crédito fiscal contra un no residente.

35. La Convención también estipula que el Estado requerido envíe los documentos a) mediante un sistema establecido en su propio derecho interno para el envío de documentos de carácter fundamentalmente análogo; y b) en la medida de lo posible, utilizando el método específico solicitado por el Estado requirente o el método más parecido posible del que disponga con arreglo a su propia legislación³⁷. Los Estados Unidos sólo recogen la posibilidad del envío postal. Una forma mediante la que un Estado signatario puede evitar el evidente aumento en su carga de trabajo que constituye la prestación de asistencia mediante el envío de documentos es limitarlo al envío postal de notificaciones de liquidación, requerimientos fiscales u otros documentos. Pueden surgir dificultades cuando un Estado considere que el envío postal de documentos oficiales de otro Estado a sus residentes constituye una violación de su soberanía³⁸.

3. Confidencialidad

36. La Convención tiene un artículo sobre confidencialidad. Los Estados signatarios que obtengan información en virtud de la Convención deberán tratarla con confidencialidad, de igual forma a la información obtenida en virtud de leyes nacionales del Estado signatario, o con arreglo a las condiciones de confidencialidad aplicables en el Estado que facilita la información si éstas fueran más restrictivas³⁹. Los Estados signatarios deberán revelar la información obtenida únicamente a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos o de supervisión) que participen en la liquidación, cobro o ejecución de impuestos del Estado signatario, o en el inicio de actuaciones judiciales o la presentación de apelaciones en materia fiscal en ese Estado. Únicamente las personas o autoridades que se determine (autoridades tributarias competentes o fiscales y asistentes de la fiscalía en el supuesto de incoarse un procedimiento penal, y otros funcionarios y personas que participen en la resolución de la cuestión) podrán utilizar la información y lo harán únicamente con ese fin. Estas personas podrán revelar la información en audiencias públicas o en decisiones judiciales relativas a dichos impuestos, con la autorización previa de la autoridad competente del Estado que facilite la información. No obstante, dos o más Estados signatarios podrán acordar mutuamente la exención de la condición de autorización previa⁴⁰.

4. Exención de la obligación de intercambio de información

37. En la Convención se regula la protección de las personas y se establecen límites a la obligación de prestar asistencia. La Convención no precluirá los derechos y garantías de las personas establecidos con arreglo a las leyes y prácticas

³⁵ Convención sobre asistencia administrativa mutua ..., art. 17 1).

³⁶ *Ibid.*, artículo 17 3).

³⁷ *Ibid.*, artículo 17 2).

³⁸ *Explanatory Report on the Convention* ..., párrs. 165 y 166.

³⁹ Convención sobre asistencia mutua ..., artículo 22 1).

⁴⁰ *Ibid.*, artículo 22 2).

administrativas del Estado requerido⁴¹. Salvo en el supuesto de los plazos para ejecutar medidas fiscales, la Convención no se interpretará de forma que imponga al Estado requerido la obligación de: a) aplicar medidas distintas a las establecidas en su propia legislación o práctica administrativa o en la legislación o práctica administrativa del Estado solicitante; b) aplicar medidas que considere contrarias al orden público o a los intereses fundamentales del Estado; c) facilitar información que no pueda obtenerse con arreglo a su propia legislación o práctica administrativa; d) proporcionar información que revele secretos mercantiles, empresariales, industriales, comerciales o profesionales, o procesos comerciales, o información cuya revelación sea contraria al orden público o a los intereses fundamentales del Estado; e) prestar asistencia administrativa si considera que el gravamen de impuestos en el Estado solicitante es contrario a los principios fiscales generalmente aceptados o a las disposiciones de una convención relativa a la evitación de la doble imposición, o a alguna otra convención que el Estado requerido haya celebrado con el Estado solicitante, y en la medida en que así lo considere; y f) prestar asistencia cuando la aplicación de la Convención dé lugar a una discriminación entre un nacional del Estado requerido y nacionales del Estado requirente que se encuentren en las mismas circunstancias⁴².

38. La determinación de lo que puede afectar al orden público o poner en peligro un interés fundamental de un Estado requerido deben interpretarlo ambos Estados en cada caso concreto. Ello incluye los intereses personales cuando éstos conlleven una dimensión “nacional”. Así pues, la seguridad pública y los intereses económicos pueden incluirse en este concepto⁴³.

39. En cuanto a las prácticas que en el Estado solicitante pueden considerarse contrarias a los principios fiscales generalmente afectados, el Estado solicitado puede considerar que la tributación en el Estado solicitante es confiscatoria o que el castigo del contribuyente por el delito fiscal es excesivo⁴⁴. El Estado requerido puede también negarse a prestar asistencia en virtud del apartado e) por considerarlo contrario a los principios fiscales generalmente aceptados o a las disposiciones de una convención relativa al impuesto sobre la renta con arreglo a la cual se considere que la imposición contraviene normas de dicha convención, como las relativas a los tipos de retención, la definición de establecimiento permanente y la determinación de los beneficios imposables⁴⁵.

D. Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal

40. El Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal contiene dos modelos de acuerdo bilateral elaborados teniendo en cuenta los compromisos contraídos por la OCDE y la competencia asumida en la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales nocivas. El Acuerdo se presenta como un instrumento multilateral y como modelo para tratados y acuerdos bilaterales. Las partes en el Acuerdo multilateral sólo estarán obligadas por éste frente a partes determinadas

⁴¹ *Ibid.*, artículo 21 1).

⁴² *Ibid.*, artículo 21 2).

⁴³ *Explanatory Report on the Convention ...*, párr. 191.

⁴⁴ *Ibid.*, párr. 200.

⁴⁵ *Ibid.*, párr. 201.

que convengan en quedar obligadas. Por tanto, las partes que deseen quedar obligadas por el Acuerdo multilateral deberán hacer constar en el instrumento de ratificación, aprobación o aceptación la parte o partes frente a las que desean quedar obligadas. El Acuerdo entra en vigor y crea derechos y obligaciones sólo entre las partes que se hayan reconocido mutuamente en los instrumentos de ratificación, aprobación o aceptación correspondientes depositados ante el depositario del Acuerdo. La finalidad de la versión bilateral es servir de modelo para el intercambio bilateral de acuerdos de información.

1. Alcance

41. La versión multilateral se aplica a diversos impuestos como: a) impuestos sobre rentas o beneficios; b) impuestos sobre capital; c) impuestos sobre riqueza neta; y d) impuestos sobre sucesiones o donaciones. También se aplica a impuestos exigidos por las subdivisiones políticas o autoridades locales de las partes contratantes.

42. El alcance del Acuerdo de la OCDE sobre el intercambio de información en materia fiscal es más amplio que el del artículo 26 de la Convención modelo de la OCDE y el de la Directiva de la Unión Europea sobre el intercambio de información, en la medida en que incluye la recaudación y ejecución de créditos fiscales y la investigación y el encausamiento de asuntos fiscales. A diferencia de los dos instrumentos mencionados, también incluye la asistencia en el intercambio de información en materia fiscal penal. Por tanto, combina la cooperación para el intercambio de información en virtud de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988 y de la Convención de la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia penal.

2. Métodos de intercambio de información y/o prestación de asistencia

43. El Acuerdo de la OCDE sobre el intercambio de información en materia fiscal recoge el intercambio de información a solicitud de una de las partes. Los intercambios automáticos o espontáneos y los exámenes fiscales simultáneos no se incluyen a menos que las partes contratantes expresamente así lo digan. En el comentario se dice que la información relativa a cuestiones fiscales penales debe intercambiarse independientemente de que la conducta que esté siendo investigada sea constitutiva de delito con arreglo a las leyes del Estado requerido⁴⁶.

3. Confidencialidad

44. De conformidad con el artículo 8, toda información recibida en virtud del Acuerdo debe tratarse como confidencial. La información sólo podrá revelarse a las personas y autoridades encargadas de la liquidación, recaudación o ejecución de los impuestos o de la incoación de actuaciones o presentación de apelaciones en relación con dichos impuestos recogidos en el Acuerdo, incluido el contribuyente. Las personas autorizadas a recibir la información podrán utilizarla únicamente para fines concretos, entre los que figura su revelación en audiencias públicas, decisiones judiciales y procedimientos similares, aunque no sean específicamente “judiciales”.

⁴⁶ Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, comentario, párr. 40.

4. Exención de la obligación de intercambiar información

45. El artículo 7 concede a la parte requerida discrecionalidad para negarse a facilitar la información. La parte requerida deberá facilitar la información solicitada cuando la parte requirente no pueda obtener dicha información con arreglo a su propia legislación para fines administrativos o para la aplicación de su propio derecho fiscal [artículo 7 1)], como es el caso del privilegio de autoinculpación en el caso de una persona que pueda ser encausada⁴⁷. Las partes contratantes también podrán negarse a facilitar información cuando ésta dé lugar a la revelación de algún secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o de un proceso comercial [artículo 7 2)]. También podrá denegarse una solicitud en el caso de que la información solicitada revele comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado, procurador o representante legal reconocido en caso de que dichas comunicaciones: a) se realicen para solicitar o prestar asesoramiento legal, o b) se realicen para utilizarse en un procedimiento legal existente o previsto [artículo 7 3)]. El Estado requerido podrá negarse a revelar información que sea contraria al orden público [artículo 7 4)]. Una solicitud podrá denegarse cuando la parte requirente solicite la información para aplicar o ejecutar una disposición de la legislación fiscal de la parte solicitante, o alguna obligación relacionada con ésta, que constituya una discriminación contra un nacional de la parte requerida respecto de un nacional de la parte requirente en las mismas circunstancias [artículo 7 6)].

E. Directiva de la Unión Europea sobre el intercambio de información

46. Con arreglo a la Directiva de la Unión Europea, los Estados miembros de la Unión Europea podrán intercambiar cualquier información que parezca pertinente para llevar a cabo una liquidación correcta en uno de los Estados miembros de la Unión Europea de impuestos sobre la renta y sobre el capital, así como cualquier información relacionada con la liquidación del impuesto sobre el valor añadido y de algunos otros impuestos directos⁴⁸.

1. Métodos de intercambio de información

47. La Directiva recoge en los artículos 2 a 4: a) los intercambios sobre solicitudes relativas a un caso concreto; b) el intercambio automático de información para las modalidades de impuestos que se determinen en el marco del procedimiento de consulta establecido en el artículo 9; y c) el intercambio espontáneo de información. Los miembros de la Unión Europea podrán ampliar, mediante acuerdo mutuo, las obligaciones del intercambio de información a otros casos aparte de los mencionados explícitamente en la Directiva⁴⁹.

⁴⁷ Ibid., párrs. 73 y 74.

⁴⁸ Directiva 77/799 del Consejo de las Comunidades Europeas, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, *Diario Oficial 1977 (L 336)*, 15, enmendada por la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 79/1070 de 6 de diciembre de 1979, *Diario Oficial 1979 (L 331)* 8, y Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 92/12, de 25 de febrero de 1992, *Diario Oficial 1992 (L 76)* 1, enmendada por las Actas de Adhesión de nuevos Estados miembros [en lo sucesivo denominada Directiva de la Unión Europea sobre el intercambio de información].

⁴⁹ Directiva 77/799 del Consejo de las Comunidades Europeas, de 19 de diciembre de 1977.

2. Exención a la obligación de intercambiar información

48. El artículo 8 permite que el Estado requerido haga valer exenciones. El Estado requerido no estará obligado a “llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado que debiera suministrar las informaciones no autorice a la autoridad competente a efectuar estas investigaciones, ni a recoger o utilizar estas informaciones para las propias necesidades de ese Estado”⁵⁰. Asimismo, el Estado requerido podrá negarse a facilitar la información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, o de un proceso comercial, o se trate de información cuya divulgación fuese contraria al orden público. El intercambio de información se rige por el principio de reciprocidad, de forma que el Estado requerido podrá negarse a facilitar información cuando el Estado requirente no pueda, por razones prácticas o jurídicas, facilitar información similar a la información requerida.

3. Confidencialidad

49. En virtud del artículo 7, todas las informaciones que se faciliten a un Estado Miembro de la Unión Europea deberán mantenerse en secreto en ese Estado de la misma manera que las informaciones recogidas en aplicación de su legislación nacional. La información recibida sólo podrá facilitarse a las personas directamente implicadas en el establecimiento del impuesto o en el control administrativo del establecimiento del impuesto, o a las personas directamente implicadas con motivo de un procedimiento judicial o administrativo que pueda dar lugar a la aplicación de sanciones en relación con la liquidación del impuesto y exclusivamente a las personas que intervengan directamente en estos procedimientos. Siempre que el Estado Miembro que suministre la información no se oponga a ello, la información suministrada podrá revelarse en el curso de audiencias públicas o en sentencias. La información facilitada sólo podrá utilizarse para fines fiscales o en relación con un procedimiento judicial o administrativo que pueda dar lugar a sanciones en relación con la liquidación del impuesto.

50. El Estado Miembro que facilite la información podrá permitir que el Estado receptor la utilice para otros fines cuando la legislación del Estado que suministra la información permita su utilización con fines similares en las mismas circunstancias. Cuando el Estado receptor no pueda respetar las limitaciones al requisito de la confidencialidad del Estado que facilita la información, o no las respete, en caso de que dichas limitaciones existan, el Estado suministrador no tendrá la obligación de facilitar la información. Un Estado Miembro de la Unión Europea podrá enviar información recibida de otro Estado Miembro, que considere puede ser útil a un tercer Estado Miembro, a este último, siempre que el Estado Miembro que haya facilitado la información esté de acuerdo en que ésta sea transmitida.

4. Supremacía

51. El artículo 11 dispone que las disposiciones precedentes no excluirán el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de información que resulten de otros acuerdos nacionales o internacionales presentes o futuros. Estas disposiciones indican claramente que la Directiva contiene únicamente medidas mínimas de armonización.

⁵⁰ *Ibid.*, artículo 8 1).

F. Directiva de la Unión Europea sobre imposición de los rendimientos del ahorro

52. La Directiva de la Unión Europea sobre rendimientos del ahorro es una de las diversas medidas para luchar contra la competencia fiscal perniciosa entre las que figura un Código de Conducta para acabar con las prácticas fiscales perniciosas y una propuesta de una directiva relativa a la retención de impuestos sobre intereses y cánones entre empresas asociadas⁵¹. En el presente documento se examina únicamente el proyecto de directiva sobre rendimientos del ahorro, ya que es la única que se refiere al intercambio de información.

1. Retención de impuestos

53. En la Directiva se establece que todos los Estados Miembros de la Unión Europea deben participar en un sistema de intercambio de información. Hay un período de transición de siete años en el que Bélgica, Luxemburgo y Austria podrán aplicar una retención a cuenta en lugar de realizar el intercambio de información a fin de permitir que estos países adapten su ordenamiento jurídico, y en particular, las normas relativas al secreto bancario, de forma que se ajuste a ese sistema. Esos países aplicarán una retención fiscal del 15% durante los tres primeros años y del 20% durante los cuatro años restantes. El país que realice la retención fiscal se quedará con un 25% de la retención y transferirá el 75% restante al país de residencia del beneficiario. Al término del período de transición, los tres Estados Miembros de la Unión Europea mencionados deberán aplicar el sistema de intercambio de información establecido. El resto de los Estados Miembros deberán aplicar el sistema de intercambio de información a partir de la fecha de entrada en vigor de la Directiva.

2. Alcance y forma del intercambio de información

54. En el sistema se incluye el lugar de establecimiento del que realiza el pago y la residencia del beneficiario. Así pues, el agente que realiza el pago debe facilitar automáticamente determinada información al Estado Miembro de la Unión Europea en el que reside el beneficiario. Con ello, el Estado del que es nacional este último podrá aplicar efectivamente su derecho fiscal interno al residente que reciba los pagos. El sistema se limita inicialmente a determinados tipos de ingresos en concepto de intereses.

55. Para aplicar el sistema es necesario que los Estados Miembros de la Unión Europea se aseguren de que su ordenamiento jurídico permite la obtención de la información necesaria, y apliquen un sistema que requiere que los agentes que realizan el pago en esa jurisdicción obtengan la información necesaria y faciliten información acerca de la identidad, residencia y número de cuenta del beneficiario y respecto a la cantidad de los intereses pagados a la autoridad competente del Estado pagador. Durante el período de transición, el agente que realiza el pago en los tres Estados anteriormente mencionados retendrá el impuesto y lo transferirá al Estado Miembro de la Unión Europea en el que resida el beneficiario, cumpliendo así la obligación

⁵¹ Propuesta de una Directiva del Consejo sobre un sistema común de impuestos aplicables a los intereses y cánones entre empresas asociadas de diferentes Estados Miembros, de 6 de mayo de 1998, Com(1998)67 Final.

del Estado pagador de transferir el 75% del impuesto retenido al Estado de residencia del beneficiario⁵².

3. Exenciones y confidencialidad

56. El Estado pagador no puede eludir el cumplimiento de la obligación de intercambio de información, a excepción de los Estados que se encuentren en el período de transición. El elemento jurídico supranacional de la Directiva de la Unión Europea permite a ésta derogar las exenciones normales recogidas en acuerdos. El proyecto de directiva aplica el régimen de confidencialidad de la Directiva de la Unión Europea sobre el intercambio de información al sistema de intercambio de información.

4. Dependencias y terceros países

57. Dos medidas protegen la competencia de los mercados financieros de la Unión Europea y reducen al mínimo la posibilidad de que los Estados Miembros de la Unión Europea se resientan por la emigración de las empresas a otras jurisdicciones. En primer lugar, una vez que haya acuerdo acerca del proyecto de directiva y antes de su aplicación, la Unión Europea debe iniciar negociaciones con terceros países clave (por ejemplo, los Estados Unidos, Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino) para convencerlos de que adopten medidas semejantes respecto del intercambio de información al mismo tiempo que los miembros de la Unión Europea adoptan las medidas propuestas. En segundo lugar, los Miembros de la Unión Europea deben asegurar la adopción de medidas similares en los territorios asociados o las dependencias, como las islas del Canal de la Mancha y el Caribe. Al menos un territorio ha iniciado un procedimiento judicial en la Unión Europea oponiéndose a la adopción de esta medida⁵³.

G. Directiva sobre asistencia mutua para el cobro de créditos

58. En la Directiva revisada se incluyen una amplia gama de impuestos directos e indirectos, intereses, multas y sanciones administrativas, y gastos adicionales de los créditos. La Directiva obliga a los Estados Miembros de la Unión Europea a prestar asistencia en el suministro de información y en la forma de cobro en un Estado Miembro y por otro Estado Miembro de la Unión Europea⁵⁴.

⁵² Directiva sobre la imposición de los rendimientos del ahorro, memorando explicativo, comentario al artículo 11.

⁵³ Unión Europea, Comunicación de la Comisión al Consejo titulada "Informe sobre las negociaciones con terceros países en materia de imposición de los rendimientos del ahorro", *Boletín UE* 11-2002.

⁵⁴ Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales, *Diario Oficial L175*, de 28 de junio de 2001, pág. 0017-0020.

H. Convención Modelo de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua para el cobro de créditos fiscales

59. En 1981, la OCDE preparó una Convención sobre asistencia administrativa mutua para el cobro de créditos fiscales. La Convención tiene los artículos siguientes: objeto de la Convención y personas a las que se aplica; impuestos incluidos en la Convención; definiciones; suministro de documentos; intercambio de información; asistencia para el cobro; documentos adjuntos a la solicitud de asistencia para el cobro; plazo de prescripción; orden de prelación; controversias; aplazamiento de los pagos; medidas de mantenimiento; información que debe facilitar el Estado requirente; respuesta a la solicitud de asistencia; obligación de confidencialidad; límites a la obligación de prestación de asistencia; aplicación de la Convención; entrada en vigor; y terminación. La Convención va acompañada de un comentario.

I. Informe de la OCDE sobre mejora del acceso a la información bancaria con fines fiscales

60. Si bien la mayoría de los miembros de la OCDE permiten que las autoridades fiscales tengan acceso a la información bancaria con fines fiscales, algunos países limitan el acceso a asuntos relacionados con procedimientos penales o fraude fiscal, o bien únicamente permiten el acceso de autoridades judiciales en casos de presunto fraude fiscal⁵⁵. Las autoridades fiscales obtienen y transmiten la información bancaria a nivel internacional principalmente mediante intercambios automáticos de intereses retenidos e información facilitada a solicitud de otro Estado. En el momento en que se realizó el informe de la OCDE, 19 Estados Miembros de la OCDE exigían que los bancos facilitaran automáticamente información sobre la apertura y cierre de cuentas y el pago de intereses⁵⁶. Algunos países en los que existe la obligación de informar, disponen de información sobre las cuentas bancarias en bases de datos centralizadas. Cuando las solicitudes se hacen para obtener información fiscal de otro país, todos los Estados Miembros de la OCDE permiten que las autoridades nacionales fiscales y judiciales, o la acusación pública, tengan acceso a información bancaria en el supuesto de determinados asuntos fiscales penales. Hay diferencias en la forma en que las autoridades fiscales tienen acceso a la información bancaria para fines de administración fiscal. Algunos países (Australia, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Nueva Zelandia, República Checa y Turquía) pueden obtener información bancaria para fines de administración fiscal sin límites. Otros países deben utilizar normalmente un procedimiento especial para obtener información bancaria, como un requerimiento (Canadá), una orden administrativa (Estados Unidos), o la autorización de un comisionado independiente (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte). Otros limitan las circunstancias en las que pueden obtener información, como en el caso de que haya un procedimiento penal (Austria, Bélgica, Luxemburgo, Portugal y Suiza) o para ejecutar una orden judicial solicitada por la administración fiscal y también en los casos en que los beneficios fiscales se obtienen a través de cuentas bancarias. La mayoría de los Miembros de la

⁵⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Mejora del acceso a la información bancaria con fines fiscales* (París, 2000), párr. 71. Su publicación se autorizó el 24 de marzo de 2000, de conformidad con la resolución del Consejo C(97)64/FINAL.

⁵⁶ *Ibid.*, párr. 78.

OCDE pueden solicitar información de los bancos en una auditoría fiscal⁵⁷. Algunos países permiten que sus autoridades fiscales, en determinadas circunstancias, confiscen documentos, entren en los locales de los bancos o examinen los datos bancarios directamente⁵⁸.

61. La mayoría de los miembros de la OCDE permiten el acceso a información bancaria relativa a una tercera persona no sospechosa de fraude fiscal pero que haya realizado operaciones económicas con una persona sospechosa de cometer fraude fiscal. Más de la mitad de los miembros de la OCDE pueden obtener información acerca de la situación económica, las actividades empresariales, etc. del titular de la cuenta, a partir de la información que el Banco ha obtenido para fines de crédito⁵⁹.

62. La mayoría de los miembros de la OCDE permiten la recopilación de información bancaria para prestar asistencia en virtud de una convención fiscal bilateral, de la misma forma que si fuera para fines internos, sin la obligación de que exista un interés fiscal nacional o que la información esté relacionada con un residente.

II. Incentivos económicos para los acuerdos de intercambio de información fiscal

63. Los precedentes de la Directiva de la Unión Europea sobre la imposición de los rendimientos del ahorro y de la Iniciativa para la Cuenca del Caribe de los Estados Unidos permiten a los países en desarrollo que lo deseen solicitar incentivos para celebrar un acuerdo sobre intercambio de información fiscal general independiente del acuerdo relativo al impuesto sobre la renta. Aunque los países en desarrollo pueden pedir incentivos para incluir nuevos artículos sobre asistencia mutua y cobro de deudas en un tratado relativo al impuesto sobre la renta, la respuesta de un posible integrante en el tratado podría ser que el tratado en sí mismo ya es un incentivo.

64. La cuestión de si es útil o conveniente que los países desarrollados ofrezcan incentivos como la participación en la retención de ingresos (por ejemplo, la Directiva de la Unión Europea sobre imposición de los rendimientos del ahorro) u otros incentivos a los países en desarrollo que convengan en celebrar acuerdos sobre el intercambio de información fiscal, o ampliar el intercambio de información, la asistencia mutua, y el cobro de deudas fiscales en el marco de un tratado relativo al impuesto sobre la renta, depende de si la comunidad internacional o cada país en particular considera que el ofrecimiento de incentivos es una política macroeconómica útil y es algo equitativo. De hecho, en un informe anterior de las Naciones Unidas sobre el problema de los centros financieros extraterritoriales se reconoce la utilidad de un sistema de incentivos *quid pro quo* para los centros financieros extraterritoriales que colaboren, pero no se especifica ninguna respuesta positiva, como los incentivos⁶⁰. Existen argumentos a favor de ambas posiciones, dependiendo de la perspectiva del que elabore las políticas. La cuestión de si los incentivos son convenientes y, de serlo así, de qué tipo deben ser, queda fuera de los límites del presente

⁵⁷ Ibid., párrs. 80, 81 y 83.

⁵⁸ Ibid., párr. 82.

⁵⁹ Ibid., párr. 83.

⁶⁰ Jack A. Blum y otros, *Refugios financieros, secreto bancario y blanqueo de dinero* (Viena, Oficina de Fiscalización de Drogas y de Prevención del Delito de las Naciones Unidas, diciembre de 1998).

documento. El Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación tal vez desee examinar la posibilidad de los incentivos económicos en el Manual para la Negociación de Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

III. Resumen y conclusiones

65. La disposición más aceptable de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación sería algo similar a las disposiciones del artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE (véase anexo I).

66. Asimismo, otra forma neutral de asistencia mutua se recoge en el artículo sobre el envío de documentos, basado en el artículo 17 de la Convención del Consejo de Europa y la OCDE (véase anexo II). Las disposiciones de dicho artículo estipulan el envío de documentos por un país sobre contribuyentes o residentes en otro país, de forma que las autoridades fiscales puedan utilizar documentos sobre procedimientos fiscales o cuestiones conexas en el extranjero.

Anexo I

Artículo _____

Asistencia para el cobro de impuestos^a

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua para la ejecución de créditos fiscales. La asistencia no se verá limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán determinar, por acuerdo mutuo, el modo de aplicación del presente artículo.

2. Por “crédito fiscal”, en el sentido del presente artículo, se entenderá la cantidad adeudada en concepto de impuestos de cualquier tipo y descripción exigidos en nombre de los Estados contratantes, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que el gravamen exigido en ellos no sea contrario a la presente Convención o a cualquier otro instrumento en el que los Estados contratantes sean parte, así como los intereses, sanciones administrativas y gastos de recaudación o mantenimiento relacionados con dicha cantidad.

3. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que, en ese momento, no pueda, con arreglo a las leyes de ese Estado, impedir su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a fines de recaudación por la autoridad competente del otro Estado contratante. El crédito fiscal será recaudado por el otro Estado de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y recaudación de sus propios impuestos como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado.

4. La obligación de prestar asistencia para el cobro de créditos fiscales correspondientes a una persona fallecida o a su herencia se limitarán al valor de la herencia o del bien adquirido por cada uno de los beneficiarios de la herencia, dependiendo de que el crédito vaya a cobrarse de la herencia o de los beneficiarios de ésta.

5. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea un crédito respecto del cual el Estado pueda, con arreglo a su derecho, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de adoptar medidas cautelares por la autoridad competente del otro Estado contratante. El otro Estado adoptará medidas cautelares respecto de ese crédito fiscal con arreglo a las disposiciones de su derecho interno como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado aun cuando, en el momento en que se apliquen dichas medidas, el crédito fiscal no sea ejecutable en el primero de los Estados mencionados o el deudor sea una persona que tenga derecho a impedir su recaudación.

6. El Estado requerido podrá permitir el aplazamiento del pago o el pago a plazos si su legislación o práctica administrativa así lo permiten en circunstancias similares, pero informará antes al Estado requirente y recibirá la aprobación de éste para conceder dicho aplazamiento o pago a plazos.

^a En algunos países, la legislación nacional o disposiciones de política o administrativas tal vez no permiten ni justifican el tipo de asistencia prevista en el presente artículo o tal vez exijan que este tipo de asistencia se limite, por ejemplo, a países con administraciones o sistemas fiscales semejantes o respecto de impuestos similares. En algunos países, las consideraciones jurídicas o de política pueden restringir dicha asistencia a los países que convienen en compartir los ingresos u otro tipo de cooperación mutuamente aceptable. Por esa razón, este artículo sólo debe incluirse en la Convención cuando los Estados lleguen a la conclusión de que, sobre la base de los factores descritos en el párrafo 1 del comentario al artículo, pueden convenir en prestar asistencia para la recaudación de impuestos exigidos por otros Estados.

Anexo II

Artículo _____

Entrega de documentos

1. A solicitud del Estado requirente, el Estado requerido le entregará los documentos que solicite, incluidos los relativos a decisiones judiciales, y que estén relacionados con uno de los impuestos recogidos en la presente Convención.
2. El Estado requerido entregará los documentos:
 - a) Por uno de los medios establecidos en su derecho interno para la entrega de documentos de naturaleza similar;
 - b) En la medida de lo posible, utilizando el método específico solicitado por el Estado requirente o el método más parecido a éste que se establezca en su derecho interno.
3. Los Estados contratantes podrán enviar los documentos directamente por correo a una persona determinada del territorio de otro Estado contratante.
4. Nada de lo dispuesto en la presente Convención se interpretará en sentido que invalide cualquier entrega de documentos realizada por un Estado parte de conformidad con su derecho interno.
5. Cuando se suministre un documento de conformidad con el presente artículo, no será necesario que vaya acompañado de una traducción. No obstante, cuando se considere que el destinatario desconoce el idioma del documento, el Estado requerido adoptará las medidas oportunas para traducirlo o redactarlo de manera resumida en su idioma oficial o en uno de sus idiomas oficiales. De no hacerlo así, podrá pedir al Estado solicitante que traduzca el documento en uno de los idiomas oficiales del Estado requerido o adjunte un resumen del documento en uno de esos idiomas.
