

**TEXTO DEL INFORME EXPLICATIVO REVISADO DE LA
CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL
ENMENDADA POR PROTOCOLO**

Este documento contiene el texto del informe revisado la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de Junio 2011

La Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal es resultado del trabajo realizado conjuntamente por el Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Su redacción en el Consejo de Europa fue responsabilidad de un comité de expertos bajo la autoridad del Comité Europeo de Cooperación Jurídica (CECJ), sobre la base de un primer borrador elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. También participaron como observadores expertos de países miembros de la OCDE que no pertenecen al Consejo de Europa.

La Convención se abrió a firma por parte de los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 25 de enero de 1988 (la Convención de 1988).

La Convención de 1988 se revisó en 2010, con la intención principal de alinearla con la norma acordada a nivel internacional sobre transparencia e intercambio de información y abrirla a Estados no pertenecientes a la OCDE o el Consejo de Europa. La norma acordada a nivel internacional, diseñada por la OCDE, trabajando en conjunto con países no miembros en el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información, se incluye en el Artículo 26 del Modelo de convenio tributario de la OCDE y ha recibido el respaldo de los países del G7/G8, del G20 y de las Naciones Unidas.

El texto del Informe Explicativo, elaborado por el comité de expertos y transmitido al Comité de Ministros del Consejo de Europa y al Consejo de la OCDE y aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, no constituye un instrumento que ofrece una interpretación autorizada del texto de la Convención, aunque puede contribuir a facilitar la comprensión de las disposiciones que contiene la Convención.

El texto del Informe Explicativo se modificó en 2010, sobre la base del Comentario al Artículo 26 del Modelo de convenio tributario de la OCDE. Se entiende que las disposiciones de la Convención, de acuerdo a lo modificado por el Protocolo de 2010, que siguen los lineamientos correspondientes al Modelo de convenio tributario de la OCDE de 2008, serán interpretadas en términos generales de la misma manera que la expresada en el Comentario de la OCDE que ahí aparece.

INTRODUCCIÓN

1. El objetivo de esta Convención reside en fomentar la cooperación internacional para lograr un mejor funcionamiento de las leyes tributarias nacionales mientras que a la vez se respetan los derechos fundamentales de los contribuyentes.
2. En virtud de los diversos instrumentos, algunos bilaterales, otros multilaterales de utilidad ampliamente reconocida, ya existe cierto nivel de cooperación. Sin embargo, las relaciones comerciales y económicas ya están tan concentradas y son tan diversas, que se ha observado la necesidad de elaborar un nuevo instrumento tanto general en términos de su alcance –es decir, que considere las diversas formas de asistencia y que abarque una gama extensa de impuestos– como multilateral, para que permita una cooperación internacional más eficaz entre un gran número de Estados, por medio de la aplicación y la interpretación uniforme de sus disposiciones.
3. Este instrumento está diseñado de manera que considere todas las formas posibles de cooperación administrativa entre los Estados en la determinación y la recaudación de impuestos, en especial en términos del combate a la evasión y la elusión fiscales. La cooperación va desde el intercambio de información hasta el cobro de reembolsos de impuestos extranjeros.
4. La Convención está abierta a la firma de los Estados miembros de cada una de las dos organizaciones internacionales que participaron en su diseño: el Consejo de Europa y la OCDE. La cooperación entre estos Estados se facilita en gran medida por el hecho de que cuentan con sistemas legales basados en principios generales similares en el ámbito jurídico y de justicia, al igual que economías relacionadas entre sí.
5. La Convención revisada de conformidad con el Protocolo de 2010 también está abierta a la firma de Estados no miembros del Consejo de Europa y la OCDE.
6. En este contexto, la Convención tiene como intención reconciliar los intereses legítimos respectivos de las partes involucradas, en particular en lo referente a las necesidades de asistencia internacional mutua en la determinación de impuestos y su ejecución, el respeto por características específicas de los sistemas jurídicos nacionales, la naturaleza confidencial de la información que se intercambia entre autoridades nacionales y los derechos fundamentales de los contribuyentes.
7. Los contribuyentes tienen en especial el derecho de que se respete su privacidad y el derecho a un proceso adecuado en términos de la determinación de sus derechos y obligaciones en cuestiones tributarias, incluyendo la protección adecuada contra la discriminación y la doble tributación.
8. Al aplicar la Convención, las autoridades tributarias estarán obligadas a operar en el marco de las leyes nacionales. La Convención asegura específicamente la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, no deberán aplicarse las leyes nacionales de manera que socave el propósito y el objeto de la Convención. En otras palabras, se espera que las Partes no impidan o entorpezcan indebidamente la asistencia administrativa eficaz.

COMENTARIO SOBRE LAS DISPOSICIONES DE LA CONVENCION

CAPÍTULO I – ALCANCE DE LA CONVENCION

Artículo 1 – Objeto de la Convención y personas a las que abarca

Párrafo 1

9. El Artículo 1 define el objeto de la Convención, que es la asistencia administrativa en materia tributaria entre Estados. Dicha asistencia comprende todas las actividades de ayuda mutua en materia tributaria que puedan realizar las autoridades públicas, incluyendo las judiciales.

10. La presente Convención abarca, en consecuencia, la asistencia administrativa en todas las materias relacionadas con el ámbito tributario, sin perjuicio de las reglas generales y las disposiciones legales que rigen los derechos de los acusados y los testigos en los procedimientos judiciales. El intercambio de información en materia de delitos tributarios también se puede basar en tratados bilaterales o multilaterales de asistencia jurídica mutua (en la medida en la que también se apliquen a los delitos tributarios), al igual que a la legislación nacional para la provisión de dicha asistencia.

11. Sin embargo, la Provisión de asistencia de conformidad con la Convención se encuentra sujeta a las limitaciones generales contenidas en el Capítulo IV, en el que se salvaguardan los derechos de los contribuyentes y en el que se establecen algunas posibilidades de declinar solicitudes y limitaciones a la obligación de prestar asistencia. Asimismo, el principio legal de reciprocidad es otro elemento de equilibrio en la implementación de la Convención, ya que un Estado no puede solicitar un tipo de asistencia que no esté listo para otorgar a otros Estados. El mismo principio de reciprocidad es también un factor para el desarrollo de asistencia mutua, ya que un Estado que busca obtener más beneficios de la Convención se verá motivado a ofrecer una asistencia más extensa a otros Estados.

Párrafo 2

12. El Párrafo 2 presenta diferentes tipos de asistencia administrativa que las Partes pueden prestarse entre sí, entre las que se destaca: el intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y en el extranjero, asistencia en el cobro, incluyendo medidas de conservación y servicio de documentos.

13. Consideradas como un todo, estas tres formas de asistencia cubren todos los tipos de medidas significativas que se prevé podrían ser tomadas por la administración fiscal de una de las Partes en cooperación, al llevar a cabo sus obligaciones de administración fiscal para otra de las Partes. En caso de encontrarse nuevas formas de cooperación en el futuro, se considera que deberían sujetarse a una convención distinta o a un protocolo de la presente Convención. Dentro del marco de las tres formas de asistencia mencionadas en el párrafo, las Partes tienen la libertad de utilizar cualquier técnica que consideren apropiada para implementar la Convención, de acuerdo con lo descrito en el Capítulo III: estas medidas estarán cubiertas por el compromiso expresado en el párrafo 1 del artículo.

14. Las medidas tomadas podrían relacionarse con las diversas etapas del proceso de tributación: determinación, revisión, recaudación, recuperación y ejecución de un impuesto cubierto por la Convención. De aquí que el compromiso de prestar asistencia administrativa en cuestiones tributarias podría llevar a una administración fiscal a tomar medidas por cuenta de otro Estado en cualquiera de las etapas de tributación, no sólo con la finalidad de combatir la evasión fiscal, sino para garantizar una mejor implementación de la legislación tributaria (incluyendo el otorgamiento de beneficios fiscales y la simplificación de los procedimientos administrativos).

15. En la práctica, y en la mayoría de los casos, una administración fiscal tomará medidas solamente a petición de la administración fiscal de otra de las Partes. Sin embargo, y esencialmente en el caso del intercambio de información, se puede prestar asistencia de manera espontánea o acordada previamente, de forma tal, que en situaciones determinadas se preste la asistencia automáticamente.

16. No todos los Estados se encuentran en situación de prestar todo tipo de asistencia a otras Partes. Un Estado puede verse imposibilitado a prestar alguna de las formas de asistencia que se presentan en el párrafo 2 por razones constitucionales o de otra índole. En tal caso, el Estado en cuestión tendrá que incorporar una reserva a la Convención.

17. Las indicaciones en torno a la naturaleza y el alcance de cada una de estas formas de asistencia se presentan en los comentarios relevantes en los artículos 4 a 17.

Párrafo 3

18. El párrafo 3 trata con el ámbito subjetivo de la Convención, dejando claro que la asistencia administrativa entre Partes no se restringe por la residencia o la nacionalidad del contribuyente o de las otras personas involucradas. En muchas convenciones de doble tributación se pueden encontrar disposiciones similares, aunque a menudo expresadas en un lenguaje distinto.

19. Si la administración tributaria del Estado A requiere de asistencia en materia tributaria del Estado B, obviamente se debe a que debe determinar o reevaluar, recaudar o recuperar un impuesto pagadero en el Estado A a cargo de una persona que podría o no ser residente o nacional del Estado A. Si esta persona no se encuentra sujeta al pago de impuestos en el Estado A, no existe motivo para prestar cualquier tipo de asistencia en materia tributaria.

20. Por su parte, la administración tributaria del Estado B ofrecerá asistencia al Estado A haciendo uso de las facultades que posee de conformidad con sus leyes tributarias para obtener información, auditar las cuentas de los contribuyentes, recuperar dinero y, en general, hacer cumplir estas leyes.

21. Las disposiciones que aparecen en el párrafo 3 están diseñadas para dejar claro que una persona que tiene obligaciones tributarias en un Estado no puede evitar que ese Estado solicite asistencia de otro Estado Contratante sobre la base de que no es nacional, o residente, de uno u otro Estado. Sin embargo, esto no le impide impugnar una requisición tributaria o las medidas de ejecución o de recuperación dispuestas en el Artículo 23.

22. Los siguientes ejemplos muestran algunas de las implicaciones del párrafo 3, bajo el supuesto de que toda la Convención se aplica a los Estados A, B y C, pero que los Estados D y E no son Partes de la Convención.

1. Una empresa en el Estado D tiene tres sucursales, una en el Estado A, otra en el Estado B y una más en el Estado E. Las tres sucursales tienen la misma actividad comercial, pero la del Estado E cubre el mercado del Estado C por medio de un tercero independiente. Los Estados A, B y C pueden intercambiar información sobre los precios pagados a la empresa por las sucursales en A y B y a la sucursal en E por el tercero independiente en C. Asimismo, pueden planear realizar una auditoría fiscal simultánea (véase el Artículo 8) de las sucursales en A y B y del tercero independiente en C y, si así lo acuerdan, podrían incluir la participación de inspectores fiscales extranjeros de los países asociados en la auditoría.
2. La empresa en D presta algunos servicios directamente a la sucursal A, mientras que los mismos servicios los presta la empresa en E a la sucursal en B. Los Estados A y B pueden intercambiar información sobre la naturaleza y el valor de los servicios así prestados.
3. La empresa tiene una cuenta bancaria en C. El Estado A sabe que los descuentos no asentados se reembolsan mediante esta cuenta bancaria. El Estado B sabe que los ejecutivos residentes de la empresa reciben salarios adicionales pagados en el extranjero por medio de este banco. Tanto el Estado A como el Estado B pueden pedir al Estado C una confirmación de los hechos y los montos exactos pagados por medio del banco.
4. La empresa tiene propiedades inmobiliarias en el Estado A que no forman parte de la propiedad comercial de la sucursal en A. No paga el impuesto sobre ganancias de capital derivado de la venta de esta propiedad. El Estado A puede solicitar la asistencia del Estado C en el cobro de su

requisición tributaria a partir de los depósitos en el banco, sujeto, por supuesto, a lo dispuesto en el Artículo 21.

23. Podrían presentarse ejemplos similares para un individuo nacional del Estado E y residente del Estado D, que recibe ingreso gravable de varios tipos provenientes de fuentes en los Estados A y B y posee propiedad inmobiliaria en el Estado C donde mantiene una cuenta bancaria.

24. Sin embargo sería erróneo suponer a partir de estos ejemplos que los individuos, empresas u otras entidades no tienen protección contra la asistencia administrativa en materia de impuestos. Esta sería una interpretación incorrecta, ya que las administraciones tributarias sólo pueden tomar las medidas congruentes con sus leyes nacionales y con todas las garantías para los contribuyentes asociadas con estas medidas. Como es comentado en el párrafo 8, las leyes nacionales y las prácticas administrativas del Estado requerido no deberían aplicarse de manera que socave el objeto y el propósito de la Convención. En otras palabras, se espera que las Partes no impidan o entorpezcan indebidamente la asistencia administrativa eficaz. De aquí que el impacto de fortalecer la cooperación entre Partes no sea la ampliación de las facultades nacionales de sus administraciones tributarias sino su mejoramiento mediante el aumento de la extensión territorial en la que pueden ser eficaces.

Artículo 2 —Impuestos cubiertos

25. Se pretende que esta Convención multilateral tenga un alcance amplio. Así, se prevé que cubra todo tipo de pago obligatorio al gobierno general (es decir, al gobierno central, las subdivisiones políticas del mismo o a las autoridades locales y los organismos de la seguridad social) con la única excepción de los derechos de aduanas y otros aranceles a la importación o exportación e impuestos contemplados en la Convención Internacional de Asistencia Administrativa Mutua para la prevención, investigación y represión de delitos aduaneros, elaborada bajo el patrocinio del Consejo de Cooperación Aduanera (hoy la Organización Mundial de Aduanas). Aparte de los aranceles aduaneros, también podría aplicarse a todos los gravámenes contemplados en la publicación anual de la OCDE titulada *Revenue Statistics*, que ofrece datos comparativos basados en la clasificación tributaria de la OCDE.

26. La Convención también cubre las aportaciones obligatorias a la seguridad social pagadas a los organismos de seguridad social regidos por la ley pública, incluso si esta última no constituye, en términos estrictos, una dependencia del gobierno general. Lo que resulta relevante en este caso es la naturaleza de las aportaciones, que es idéntica a la de las aportaciones obligatorias de seguridad social que se pagan a las dependencias del gobierno general, mientras que la estructura o el método de operación del organismo que administra el servicio en cuestión, no tiene relevancia para los fines del instrumento. Por otro lado, las aportaciones obligatorias a las instituciones jurídicas privadas no forman, como tales, parte de este instrumento, incluso si dichas instituciones se encuentran bajo supervisión pública. La lista de gravámenes cubiertos aparece en el Apéndice A de la Convención.

Párrafo 1

27. El párrafo 1 contiene las principales categorías de impuestos que cubre la Convención, agrupados para tomar en cuenta el hecho de que no todos los países están en posibilidad o desean prestar ayuda en el caso de ciertas categorías de impuestos y podrían incluir sus reservas de conformidad con el Artículo 30.

28. Los impuestos a los que se aplica la Convención se agruparán en categorías que generalmente son congruentes con la clasificación de la OCDE, que ofrece una categorización acordada a nivel internacional. La clasificación que aparece en el Artículo 2 también es la base del sistema de reservas que se contempla en el Artículo 30 de la Convención. No obstante, en vista del objeto del instrumento, se ha considerado deseable llevar a cabo ciertos cambios en esta clasificación. Por ejemplo, los impuestos recaudados por cuenta de las subdivisiones políticas del Estado o de sus autoridades locales se han eliminado de las categorías contempladas en el inciso b.iii del párrafo 1 y se incluyeron en una categoría independiente. Asimismo, dada la importancia de los impuestos en el uso o la posesión de vehículos de motor, se decidió ubicarlos en una categoría especial (la categoría E en el inciso b.iii del párrafo 1), por separado de la que agrupa impuestos similares sobre otras propiedades muebles (categoría F del inciso b.iii del párrafo 1).

29. Un Estado debe indicar las categorías en las que se deben clasificar sus impuestos. Esto debe llevarse a cabo a más tardar al momento en el que el Estado firme la Convención. Cuando un Estado cambia su sistema tributario o desea modificar el alcance de la aplicación del instrumento en este respecto mediante la inclusión de otros impuestos o la eliminación de impuestos de la lista que se presenta en el Apéndice A, observará las disposiciones de los párrafos 3 o 4 del artículo, según sea el caso.

30. La decisión de un Estado en torno a incluir cualquiera de sus impuestos en una u otra categoría de las establecidas en el Artículo 2, debe tomarse a la luz de las características objetivas de los impuestos, pues afecta el funcionamiento general de la Convención, en particular la aplicación del principio de reciprocidad, el sistema de reservas y, en última instancia, los derechos y los intereses de otros Estados y contribuyentes en general. Por ello, resulta concebible que, en caso de duda acerca de la naturaleza de un impuesto específico y su inclusión o exclusión en una u otra de las categorías del Artículo 2, las consultas se realizarían entre los Estados y, en los casos en los que resulte necesario, se buscaría la opinión del órgano coordinador contemplado en el Artículo 24.

31. El inciso a se refiere a los impuestos a los que las Partes se comprometen a aplicar la Convención y que, en consecuencia, no pueden ser objeto de una reserva de conformidad con el párrafo 1, inciso a, del Artículo 30. Estos impuestos se recaudan a nivel del gobierno central sobre ingresos o utilidades, ganancias de capital o riqueza neta. Los impuestos se encuentran entre los principales gravámenes en la mayoría de los sistemas al igual que entre los más convenientes para fines de asistencia mutua internacional.

32. El inciso b se refiere a los impuestos con respecto a los cuales se pueden presentar reservas de conformidad con el inciso a del párrafo 1 del Artículo 30, de acuerdo con el cual, los impuestos distintos de los recaudados por el gobierno central sobre el ingreso, las utilidades, las ganancias de capital o la riqueza neta. En este sentido, se aplica a cualquier otro impuesto recaudado a nivel del gobierno central y a los gravámenes en todas las categorías impuestas por los niveles de gobierno distintos del nivel central.

Párrafo 2

33. Este párrafo vincula a la Convención con el Anexo A. Este anexo detalla los impuestos vigentes en los Estados Contratantes en la fecha de la firma de la Convención y a los que los Estados Contratantes desean que se aplique la Convención.

34. Los impuestos de un Estado Contratante a los que se aplica la Convención aparecen en el Anexo A en las categorías a las que se hace referencia en el párrafo 1. Estos son los impuestos en relación con los cuales un Estado Contratante espera recibir asistencia y no debería incluir un impuesto con respecto al cual este Estado Contratante ha presentado una reserva de conformidad con el párrafo 1, inciso a, del Artículo 30.

35. Incluso si un Estado no tiene ningún impuesto en una categoría en particular, se compromete a prestar asistencia administrativa en relación con los impuestos de otros Estados en dicha categoría, a menos que introduzca una reserva de conformidad con el párrafo 1, inciso a, del Artículo 30.

Párrafo 3

36. Este párrafo tiene un doble propósito. Por una parte, ofrece la posibilidad para que cada Estado modifique la lista contenida en el Anexo A, después de la entrada en vigor de la Convención, ya sea eliminando o añadiendo impuestos contemplados en el párrafo 1. Por otro lado, este párrafo contempla el procedimiento a seguir con respecto a estos cambios y el momento en el que entran en vigor.

Párrafo 4

37. Este párrafo hace referencia al caso en el que se modifica la legislación nacional en el sentido de sumar o sustituir impuestos idénticos o sustancialmente similares a los contemplados en el Anexo A. En virtud del párrafo 4, el Estado en cuestión se encuentra bajo la obligación de notificar dichos cambios, pero la Convención se aplicará a estos impuestos incluso antes la notificación correspondiente.

CAPÍTULO II — DEFINICIONES GENERALES

Artículo 3 – Definiciones

Párrafo 1

38. Este artículo define una serie de términos que se utilizan con frecuencia en la Convención. Las definiciones de "Estado requirente" y "Estado requerido" no requieren mayor explicación.

39. En aras de la simplificación, el término "impuesto" se utiliza en la Convención para señalar todo tipo de impuestos (incluyendo las aportaciones a la seguridad social) cubiertos por la Convención de conformidad con el Artículo 2. Debido a que algunos países tienen definiciones legales de lo que constituye un impuesto, y dado que estas definiciones podrían excluir otras obligaciones cubiertas por la Convención, se consideró necesario dejar totalmente claro, por medio de una definición específica (ver inciso b), que el término "impuesto" contempla todos los pagos considerados en el Anexo A.

40. De la definición del término "crédito fiscal" en el inciso c, se desprende que la asistencia no se restringirá únicamente al impuesto mismo, incluyendo las sobretasas y las adiciones, sino también para cubrir los intereses sobre los impuestos no pagados y los costos incurridos en su recuperación. Resulta obvio que la asistencia tenga que cubrir las adiciones y las sobretasas, ya que estas todavía son esencialmente impuestos, que a menudo tienen una finalidad específica y se recaudan de manera conjunta con otro impuesto, por ejemplo, el impuesto a la renta, por cuestiones de conveniencia. Mientras que los intereses y los costos de recuperación no son impuestos como tal, existen buenas razones para incluirlos en este inciso, ya que la mayoría de los países cobran intereses sobre los pagos atrasados y la obligación de un contribuyente deudor de reembolsar al gobierno por los gastos en los que incurrió para recuperar el impuesto adeudado también es práctica de aceptación general. Se entiende que el término "impuesto" no sólo cubre la obligación personal del contribuyente sujeto al pago de aportaciones a la seguridad social, sino también la responsabilidad de la persona (por ejemplo, el empleador o quien paga) que ha omitido la retención del impuesto en la fuente o de la aportación a la seguridad social o su entero a la administración fiscal.

41. Al presentar una solicitud de recuperación, el Estado requirente podría declarar por separado el monto de intereses que se adeudan por un pago retrasado. Algunos Estados consideran que la asistencia en el cobro debería limitarse sólo al cobro, por parte del Estado requerido, del interés por cobrar hasta la fecha de la solicitud. Por el contrario, algunos otros Estados consideran que la asistencia en el cobro debería también aplicarse a los intereses por cobrar, de acuerdo con las reglas prevaletientes en el Estado requirente, hasta la fecha del cobro efectivo del impuesto reclamado. La Convención no favorece ninguno de los dos enfoques. Así, deja a las Partes llegar a un acuerdo, por ejemplo, sobre bases bilaterales, acerca de los principios que rigen el cálculo de los intereses a recuperar.

42. La Convención también contempla las multas administrativas. El texto del instrumento no incluye una definición de multas administrativas y el tema se rige por la ley nacional. Una multa administrativa generalmente se considera cualquier sanción cuyo fundamento legal está determinado por reglas distintas a las penales. Estas multas pueden ser impuestas por las autoridades administrativas y normalmente se prevén las apelaciones contra los fallos en esta materia. Resulta posible que ciertas Partes no deseen prestar asistencia con respecto a estas multas. En este caso, deberán presentar una reserva al respecto.

43. Las palabras "debidas" en el inciso c están diseñadas para dejar claro que la asistencia no se puede solicitar en los casos en los que el monto del impuesto es puramente especulativo. Sin embargo, la definición no pretende requerir que el monto que debido deba de ser el monto total que debe pagarse en última instancia y la asistencia con relación a las determinaciones de impuestos efectuadas sobre la base de estimaciones, no está excluida de la Convención. De otra manera, se crearían dificultades para prestar asistencia de acuerdo con el Artículo 12 (medidas precautorias). Sin embargo, deberá tomarse en cuenta que, de acuerdo con el Artículo 11, la asistencia en el cobro de un impuesto debe ser ejecutable y no impugnabile en el Estado requirente, a menos de fuera acordado entre los Estados involucrados.

44. No obstante, podrían surgir problemas si los Estados prestan asistencia de manera prematura. La postura de un contribuyente podría quedar sujeta a prejuicios y los Estados solicitados podrían quedar expuestos a reclamaciones de compensación. Por esta razón, aunque las leyes en una serie de Estados contemplan la toma de medidas precautorias o de recuperación en etapas iniciales, por ejemplo, antes de que se haya calculado el impuesto, esta posibilidad no queda cubierta en la Convención. Por otro lado, algunos Estados tienen disposiciones con respecto a las determinaciones de impuestos impugnables y estas determinaciones¹ están contempladas en la Convención.

45. El término "autoridades competentes" se define en d mediante un criterio formal: la designación por parte de los Estados y su inclusión en la lista B anexa a la Convención. Esto se debe a que, con respecto al alcance de la aplicación de la Convención, de acuerdo con lo definido en el instrumento (Artículos 1 y 4) y las diferencias entre los Estados en materia de organización y operación y las diferencias entre los Estados en materia de organización y operación de las dependencias del gobierno y del Estado en general, no resulta posible establecer reglas uniformes en este sentido; en algunos Estados, por ejemplo, las autoridades competentes normalmente serán las autoridades o los servicios del sector tributario, mientras que en otros estados serán otros organismos los que realicen ciertas tareas con relación a la asistencia administrativa en esta materia. Cualquier Estado tiene la facultad de decidir libremente cambiar sus autoridades o su autoridad competente. De ser así, está obligado a hacer lo necesario para evitar que el cambio tenga un impacto adverso para las otras Partes o la aplicación general de la Convención. Normalmente, debería notificar el cambio por medio de uno de los depositarios, emitir directivas o instrucciones para la conducción futura de actividades de asistencia en progreso y comunicar estas directivas o instrucciones a las Partes o las personas involucradas.

46. El término "nacionales" se define en e con base en la definición contenida en el párrafo 2 del Artículo 24 de la Convención Modelo de la OCDE sobre doble tributación. En lo que respecta a los individuos, deben poseer la nacionalidad de un Estado contratante, que puede ser definida por el Estado en cuestión en una declaración que deberá incluirse en el Anexo C. En lo que corresponde a las entidades corporativas, las sociedades y las asociaciones y otras entidades, la prueba es la que se utiliza en el texto de la OCDE: deben derivar su situación de las leyes vigentes en el Estado en cuestión.

Párrafo 2

47. Este párrafo establece una regla general de interpretación, dando prioridad a las definiciones específicas que aparecen en la Convención misma, y más adelante al significado del término respectivo contenido en la ley del Estado que aplica la Convención en el caso particular en cuestión, excepto cuando el contexto indique con claridad un significado diferente.

Párrafo 3

48. Este párrafo contempla el procedimiento a seguir en relación con los cambios en los Anexos B (autoridades competentes) y C (definición del término "nacional") y especifica el momento en el que entran en vigor. Se deriva del párrafo 3 del Artículo 2.

¹ Es decir, la determinación del pasivo que, aún pudiendo ser provisional, no es impugnable para fines de cobro o recuperación, sin atender los procedimientos normales de presentación de notificaciones o apelaciones, etcétera, a fin de obviar la pérdida del impuesto que podría resultar de los retrasos involucrados en estos procedimientos, ya que el contribuyente podría, por ejemplo, parecer estar a punto de ubicarse él mismo, o sus activos, fuera de la jurisdicción de las autoridades fiscales.

CAPÍTULO III – FORMAS DE ASISTENCIA

SECCIÓN 1 – INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Artículo 4 – Disposición general

Párrafo 1

49. Este artículo representa la obligación general para las Partes de intercambiar cualquier información previsiblemente relevante para la administración o la ejecución de las leyes nacionales relacionadas con los impuestos que cubre esta Convención. El carácter vinculatorio de esta obligación se establece en el Artículo 1. Los intercambios de información son la forma de asistencia administrativa más inmediata entre Estados. Esta asistencia resulta deseable para determinar y descubrir los hechos que podrían ser de interés en términos de la implementación correcta de las leyes nacionales de las Partes. Esto no sólo facilitaría la ejecución de la legislación tributaria, sino también ayudaría al contribuyente a garantizar su derecho a créditos fiscales (por ejemplo, haciendo más sencillo comprobar que no es residente para fines tributarios en un Estado en particular, o que pagó impuestos extranjeros para los que se aplica el beneficio de la eliminación de la doble tributación).

50. El alcance de este artículo es amplio. Por ende, debería ser de asistencia para las Partes en el combate de la elusión y evasión tributarias al grado más alto posible. La norma que se refiere a la "previsible relevancia" tiene como finalidad contemplar el intercambio de información en materia tributaria al nivel más amplio posible y, al mismo tiempo, aclarar que las Partes no están en libertad de realizar "expediciones de pesca" o solicitar información que es difícil que sea relevante para el terreno tributario de una persona o categoría de persona dada (ver también párrafo 167).

51. Los cinco métodos principales de intercambio de información son los siguientes:

- i. intercambio bajo solicitud, es decir, el Estado requerido proporciona información con relación a un caso específico al Estado requirente que lo ha pedido de manera específica (ver Artículo 5);
- ii. intercambio automático, que se refiere al envío sistemático de información acerca de elementos de ingreso o capital específicos de una Parte a otra (ver Artículo 6);
- iii. intercambio espontáneo, que se relaciona con la transmisión de información obtenida durante la revisión de la situación de un contribuyente o que podría ser de interés para el Estado receptor (ver Artículo 7);
- iv. auditoría fiscal simultánea, que se refiere al suministro de información obtenida en el curso del análisis simultáneo en cada Parte involucrada, sobre la base de un acuerdo entre dos o más autoridades competentes, de la situación fiscal de una persona o personas en las que estos Estados tienen un interés común o relacionado (ver Artículo 8);
- v. auditoría fiscal en el extranjero, es decir, la obtención de información mediante la presencia de representantes de la administración fiscal del Estado requirente en un análisis en materia fiscal en el Estado requerido (ver Artículo 9).

52. Es importante destacar que el Artículo 4 no restringe las posibilidades de intercambiar información a los cinco métodos mencionados. En general, la forma en la que el intercambio de información se llevará a cabo puede ser decidida por las Partes actuando por medio de las autoridades competentes que designen. La clasificación en los artículos de la Convención no se debe tanto al carácter de la información, sino más bien al mecanismo mediante el cual se intercambia la información. En algunas situaciones, la estricta diferenciación entre los distintos tipos de intercambio mencionados podría bien eliminarse, por ejemplo, cuando las autoridades competentes acuerdan enviar toda la información de un tipo en particular que podría detectarse en las auditorías fiscales, o cuando una autoridad competente envía información en paquete sin acuerdo previo. Para maximizar la eficacia y minimizar el costo, los acuerdos para el intercambio automático

de información podrían limitar los elementos, la extensión y el volumen de información intercambiada de manera que la diferencia entre el intercambio mediante solicitud y el automático basado en acuerdos tiende a ser menos clara en la práctica.

53. Las auditorías fiscales simultáneas y en el extranjero también se mencionan en el comentario al Artículo 26 de la Convención Fiscal Modelo 2008 de la OCDE. No obstante lo anterior, las técnicas de intercambio de información son materia del Artículo 26. De manera similar, no se impide a las Partes la utilización de cualquier otra técnica avanzada para este fin cuando sus leyes nacionales, programas de intercambio a nivel de industria o de auditoría conjunta así lo permitan. El interés en particular en las auditorías fiscales multilaterales simultáneas va en aumento dada la creciente dimensión multilateral de los esquemas de evasión fiscal y la necesidad de establecer la cooperación internacional entre administraciones fiscales. Sin embargo, algunos países, por una serie de razones, podrían no ser capaces o serlo sólo bajo ciertas circunstancias, de participar en las formas de cooperación descritas en los Artículos 8 y 9. En virtud del párrafo 3 del Artículo 9, los Estados podrían notificar su intención de no aceptar, en general, la presencia de un representante extranjero en una auditoría fiscal en su territorio.

54. El intercambio de información podría darse en una variedad de formas aceptables para las autoridades competentes, por ejemplo, por medio de contacto personal, telefónico o por correo electrónico seguro, o intercambiando CD-ROM (codificados en los casos que corresponda). Sin embargo, cuando el intercambio es oral, es normal confirmarlo más tarde por escrito. Con miras a acelerar el intercambio, especialmente en un ámbito en el que se requiere de información rápida, las autoridades competentes podrían acordar delegar los poderes para realizar contactos más directos (como por teléfono, por ejemplo). Asimismo, vale la pena mencionar que la Convención no sólo cubre el intercambio de información específica de los contribuyentes, sino que también permite que las autoridades competentes intercambien otra información delicada relacionada con la administración fiscal y las mejoras al cumplimiento, por ejemplo, las técnicas de análisis de riesgo o los esquemas de evasión y elusión fiscal.

55. Esta Convención no sólo cubre la evaluación, sino también la recaudación y el cobro. Sin duda alguna, la recaudación y recuperación adecuadas del impuesto son las consecuencias deseables de una evaluación correcta de los montos que se adeudan. Si resulta muy difícil recuperar el impuesto que se adeuda en la Parte donde se hizo el cálculo, puede resultar esencial saber si el contribuyente posee activos en el extranjero con los cuales se pueda recuperar el adeudo fiscal con ayuda de la otra Parte.

Párrafo 2

56. Algunos sistemas de legislación nacional contienen disposiciones que requieren al Estado que informe a la persona involucrada, antes de comunicar la información a otro Estado. El párrafo 2 permite a cada Parte notificar a uno de los depositarios que sus autoridades tienen la facultad de informar a las personas involucradas antes de transmitir la información a otra de las Partes. La persona "involucrada" se definirá de conformidad con las disposiciones de la ley nacional; en este sentido, se podrá tratar de un nacional o residente del Estado requerido sobre quien se proporciona información a otro Estado a fin de permitirle verificar o establecer su propio crédito fiscal sobre dicho nacional o residente; también podría tratarse de una empresa operada en el Estado requerido por uno de sus nacionales o residentes de la que se obtendrá la información para ser comunicada al otro Estado a fin de hacer posible que el segundo verifique o establezca el crédito fiscal sobre uno de sus propios contribuyentes con una relación comercial con la empresa operada en el Estado requerido (véase también el párrafo 180).

Artículo 5 – Intercambio de información por solicitud

Párrafo 1

57. Como ya se mencionó en el comentario al Artículo 4, la información intercambiada bajo solicitud se relacionará con un caso en particular indicado por el Estado requirente. Normalmente, el Estado requirente solicita información adicional para verificar la información proporcionada por el contribuyente en su declaración sobre los ingresos provenientes del Estado requerido o los activos domiciliados en éste. En muchos casos, la información se solicitará debido a que el Estado requirente sospecha que el contribuyente no proporcionó los datos completos o correctos.

58. Las solicitudes normalmente se presentan por escrito. Sin embargo, también se pueden hacer oralmente y confirmarse por escrito más adelante. En algunas situaciones en las que se requiere la información de inmediato como, por ejemplo, en casos que involucran actividades itinerantes, presentar una solicitud por correo postal resulta demasiado complicado. En estas situaciones, las autoridades competentes podrían preferir utilizar medios de comunicación electrónicos o de otro tipo así como tecnologías de la información, incluyendo sistemas de seguridad apropiados para mejorar la oportunidad y la calidad de los intercambios de información. Normalmente, una solicitud se dirigirá a la autoridad competente del Estado requerido listada en el Anexo B, pero en particular en la situación antes descrita. En algunos casos, como en el del intercambio de información para combatir la elusión o la evasión fiscal en un rubro en particular, se ha comprobado la utilidad de autorizar a una persona específica como contacto para actuar por cuenta de la autoridad competente en la materia referida (véase el Artículo 24). El *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes* de la OCDE podría ser útil en este sentido.

59. Como se mencionó en el comentario al Artículo 4, con respecto al cobro, el intercambio por solicitud es la manera más apropiada de intercambio de información. A fin de estar en posibilidad de recuperar los créditos fiscales en otra Parte, sería útil, en particular, si el contribuyente es residente del Estado requerido, conocer si mantiene activos en ese Estado. Una Parte podría solicitar información sin importar si se encuentra en posición de solicitar asistencia en el cobro (por ejemplo, debido a que el crédito fiscal relacionado está sujeto o podría sujetarse a ser impugnado).

Párrafo 2

60. Excepto en las situaciones mencionadas en los Artículos 19 y 21, las autoridades competentes del Estado requerido tratarán de encontrar la información solicitada en expedientes tributarios nacionales. Sin embargo, si la información no se encuentra disponible ahí, deberán utilizar todas las medidas relevantes autorizadas para fines del impuesto en ese Estado para obtener la información solicitada.

61. La información obtenida de una de las Partes puede transmitirse a la autoridad competente de otra Parte a una tercera Parte, sujeto a la previa autorización de la autoridad competente del Estado que originalmente proporciona la información (véase el Artículo 22 y el párrafo 227 de los comentarios ahí presentados).

Artículo 6 – Intercambio de información automático

62. La información intercambiada de manera automática normalmente se trata de información que comprende un número considerable de casos del mismo tipo, que en general consiste en pagos e impuestos retenidos en el Estado que proporciona la información, donde ésta se encuentra disponible de manera periódica en el propio sistema del Estado y se puede transmitir automáticamente de manera rutinaria. Al intercambiar información de manera automática, el cumplimiento generalmente mejora y es posible detectar fraudes que de otro modo, no habrían sido evidentes. El objetivo de las Partes consistirá en intercambiar esta información de la manera más eficiente posible tomando en cuenta su carácter de información en masa.

63. Si los contribuyentes tienen conocimiento de la existencia de un acuerdo de este tipo, y de los elementos intercambiados de conformidad con este acuerdo, es posible que mejoren las normas de cumplimiento y disminuya el número de casos y el monto del ingreso subestimado luego de algunos años. Sin embargo, podrían existir formas de maximizar la eficacia y minimizar los costos, por ejemplo, limitando el intercambio automático a elementos en los que el cumplimiento sea el más bajo, mediante la rotación de los rubros luego de algunos años de intercambio y el uso de formatos estandarizados (véase también el párrafo 66 más adelante).

64. Este tipo de intercambio de información requiere de un acuerdo preliminar entre las autoridades competentes sobre el procedimiento a seguir y los rubros a cubrir. De hecho, pueden presentarse situaciones en las que un intercambio de este tipo entre ciertos países no resulte fructífero, por ejemplo, debido a que se cuenta con poca información masiva en alguno de ellos o debido a que las relaciones económicas entre los países son limitadas o porque involucraría demasiada carga para las administraciones fiscales participantes.

65. El acuerdo sobre los elementos a intercambiar y el procedimiento a seguir es un requisito previo ya que, en primer lugar, no resultaría muy eficaz intercambiar cada elemento factible de intercambiarse automáticamente y, en segundo lugar, no siempre resulta necesario para los participantes intercambiar información sobre los mismos elementos de ingreso o con la misma frecuencia de conformidad con un acuerdo semejante. La cantidad y las características de los elementos factibles de intercambiarse automáticamente dependerán de los sistemas administrativos de cada Estado. Un acuerdo semejante puede establecerse entre dos o más Partes de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 del Artículo 24. Para este tipo de acuerdos se recomienda utilizar el Modelo de Memorándum de Entendimiento sobre el Intercambio Automático de Información para Fines Tributarios de la OCDE.

66. El intercambio automático de información es el ámbito más obvio para aplicar el uso de formatos estandarizados, aunque también podrían ser adecuados para la transmisión de solicitudes o de respuestas. En términos generales, las principales ventajas de la estandarización consisten en evitar la necesidad de traducción mediante el uso de códigos estandarizados (numéricos) por parte de todos los países participantes para los mismos rubros de ingreso o capital, la aceleración del intercambio y la reducción en la carga de trabajo de las autoridades competentes, ya que hace posible la inclusión de la información recibida en el sistema del país receptor y el cotejo de la información contra el ingreso reportado por los contribuyentes. Por definición, estas ventajas sólo se logran si un gran número de países participa en un ejercicio de estandarización. Con este motivo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha diseñado formatos estandarizados para este tipo de intercambios automáticos con base en la tecnología más avanzada disponible. Los Estados referidos deberían hacer el mayor uso posible del Formato Estandarizado de Transmisión de la OCDE o de uno más actualizado al intercambiar información automáticamente entre ellos, como lo recomienda el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Artículo 7 – Intercambio espontáneo de información

Párrafo 1

67. La información se intercambia de manera espontánea cuando una de las Partes, habiendo obtenido información que supone será de interés para otra Parte, la transmite sin que la primera lo haya solicitado. La información intercambiada de modo espontáneo a menudo será más eficaz que la intercambiada automáticamente, ya que en general se refiere a particulares detectados y seleccionados por un funcionario fiscal del Estado que la envía durante una auditoría o investigación (véase el párrafo 70 más adelante). Este tipo de intercambio difiere de los otros dos en que la información se envía sin solicitud previa del otro Estado y sin acuerdo previo entre las autoridades competentes sobre temas de ingreso y procedimientos. El Manual de la OCDE sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información para fines tributarios podría ser útil en este sentido.

68. El párrafo 1 establece las diversas instancias en las que una Parte transmitirá a otra, sin requerimiento previo, la información de la que tiene conocimiento. Un intercambio espontáneo de información normalmente resulta eficaz, debido a que se relaciona con particulares detectados y seleccionados por funcionarios fiscales de la Parte que envía la información durante o después de una auditoría u otro tipo de investigación tributaria.

69. El intercambio espontáneo de información normalmente no tiene lugar en el ámbito de la recuperación de impuestos. Sin embargo, podría resultar útil para proporcionar información de manera espontánea como complemento de la información intercambiada mediante solicitud con relación a un caso de recuperación.

Párrafo 2

70. Debido a que la eficiencia de los intercambios espontáneos depende en gran medida de la iniciativa del Estado que proporciona la información, las autoridades competentes de este último deberán tomar las medidas necesarias para garantizar que la información que tenga potencial de ser de interés para el otro Estado se someta a su atención. Aunque la autoridad competente es el organismo responsable en el intercambio de información, debe utilizarse plenamente el conocimiento y los recursos de toda la administración fiscal cuando se preste asistencia de este tipo.

71. El trabajo que involucra este tipo de intercambio de información y su utilización en última instancia, requiere de cierto esfuerzo administrativo de ambas partes, sin la garantía inicial de que los hallazgos sean en efecto relevantes para fines tributarios. Por esta razón, resulta recomendable concentrarse en el suministro de información que parezca prometedora, por ejemplo, debido a su importancia general o por el monto del impuesto involucrado. La información enviada de manera espontánea deberá venir acompañada de cualquier evidencia documental adicional disponible que pueda ser de ayuda para el otro Estado.

Artículo 8 – Auditorías fiscales simultáneas

72. En los casos en los que se sospeche una instancia de evasión y elusión fiscal a nivel internacional, las auditorías fiscales simultáneas pueden resultar herramientas de cumplimiento y control muy eficaces para las administraciones tributarias. Si las partes involucradas coordinan sus auditorías fiscales para una persona o personas en las que tienen un interés común o relacionado, estarán en condiciones de obtener el máximo beneficio de este intercambio de información. La finalidad del Artículo 8 consiste en hacer posible que esto se lleve a cabo. Las autoridades competentes podrían considerar una negociación bilateral o la redacción de memorándums de entendimiento multilaterales o cualquier otro instrumento similar a fin de facilitar la conducción eficiente de auditorías fiscales simultáneas. El Convenio Modelo de la OCDE para la Realización de Auditorías Fiscales Simultáneas podría utilizarse como base para la elaboración de estos instrumentos.

73. Este tipo de cooperación entre las administraciones tributarias tiene posibilidades de ser fructífera, en especial cuando se trata de las transacciones entre empresas asociadas (y la determinación de los precios de plena competencia). También puede contribuir a eliminar la doble tributación económica y descubrir acuerdos agresivos de planeación fiscal. Las auditorías fiscales simultáneas pueden también reducir la carga de cumplimiento para los contribuyentes al coordinar las investigaciones de las autoridades tributarias de diferentes Estados y evitar la duplicidad. El Manual de la OCDE sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información para fines tributarios podría ser útil en este sentido.

Párrafo 1

74. Este párrafo requiere que las Partes se consulten a solicitud de una de ellas, para determinar casos y procedimientos para las auditorías fiscales simultáneas. Esta consulta involucra a sus respectivas autoridades competentes.

75. La autoridad competente requirente informará a las otras sobre su selección de posibles casos. Las otras autoridades competentes decidirán si desean realizar una auditoría fiscal simultánea de estos casos y podrían también nominar otros casos para su consideración.

76. Sería posible realizar una auditoría fiscal simultánea sólo entre las autoridades competentes de las partes que comparten un interés, o intereses relacionados, en los asuntos de la persona o personas relevantes. Incluso si se cumple esta condición, una de las autoridades competentes involucradas podría considerar que las operaciones no son suficientemente sustanciales para justificar el procedimiento.

77. Sin embargo, se espera que la autoridad competente requerida esté lista para ser parte de una auditoría en caso de que la autoridad competente requirente pueda demostrar que es cuestión de cierta importancia y que, según sea el caso, la auditoría simultánea podría generar información útil para las investigaciones de la autoridad competente requerida (véase también el párrafo 53).

Párrafo 2

78. Este párrafo define lo que se entiende por auditoría fiscal simultánea. El tema de la auditoría se describe como "los asuntos tributarios de una persona o personas en las que [las Partes] mantienen un interés común o relacionado". Estas palabras tienen una interpretación amplia. Abarcan tanto al individuo residente de una de las Partes que desempeña actividades en otra Parte u otras Partes, al igual que las personas residentes relacionadas en dos o más Partes; también, en los casos apropiados, puede incluir a personas no

relacionadas, residentes en diferentes Partes que, aunque no se encuentren bajo control o propiedad común, comparten vínculos cercanos, comerciales o de otro tipo.

79. El primer caso incluye a personas residentes en la primera Parte que realizan actividades profesionales o de otro tipo en otras Partes, así como a empresas residentes en una Parte que operan por medio de un establecimiento permanente en otra.

80. El segundo y tercer casos se aplican principalmente a empresas. El segundo caso cubre las empresas multinacionales que realizan transacciones al interior de un grupo. El tercer caso comprende a empresas que, aunque no están relacionadas, comercian juntas de manera tan estrecha que la información acerca de los asuntos de una (por ejemplo, los precios de los bienes vendidos y comprados) serían útiles para uso de la autoridad responsable por los asuntos tributarios de la otra.

81. Una vez que se ha llegado a un acuerdo sobre la implementación de una auditoría fiscal simultánea, el personal de la administración tributaria a cargo del caso seleccionado considerará el plan de auditoría, los periodos (por ejemplo, los años fiscales) a abarcar, los posibles temas a desarrollar y las fechas programadas con sus contrapartes de la otra Parte o Partes involucradas. Una vez que se haya llegado a un acuerdo acerca de las líneas generales a seguir, los funcionarios de cada Estado realizarán por separado sus auditorías dentro de su propia jurisdicción.

82. En el caso de empresas relacionadas, la responsabilidad de coordinar la auditoría y los intercambios de información normalmente recaerán en la autoridad competente de la Parte en la que esté domiciliada la empresa matriz. Si una empresa matriz involucrada reside fuera de las Partes que participan en el proyecto, las autoridades competentes de todas las Partes involucradas decidirán en conjunto qué país deberá actuar como coordinador.

Artículo 9 –Auditorías fiscales en el extranjero

I. Comentarios preliminares

83. Tradicionalmente, el intercambio de información en el contexto de las convenciones de doble tributación y asistencia mutua se ha llevado a cabo por escrito. Sin embargo, los procedimientos escritos necesariamente consumen tiempo y, por ello, podrían ser menos eficaces que otros medios menos formales. En algunas situaciones, la administración tributaria deberá aplicar medidas de manera rápida, como en el caso de combatir la evasión fiscal con respecto a la contratación internacional de mano de obra o de las actividades itinerantes. Asimismo, a fin de estar en posibilidad de generar un panorama claro y completo de las relaciones comerciales y de otro tipo entre un residente de una Parte sujeto a una auditoría fiscal y sus asociados extranjeros, a menudo resulta valioso seguir de cerca una auditoría iniciada en el país extranjero. De hecho, la experiencia demuestra la necesidad de abrir la posibilidad de que los representantes de las autoridades tributarias se encuentren físicamente presentes en las auditorías en otro país que sean de interés en el caso de una auditoría fiscal en su propio país. Este artículo contempla esta posibilidad.

84. La decisión en torno a si debe permitirse la presencia del representante extranjero recae exclusivamente en manos de la autoridad competente del Estado donde se realiza la auditoría.

85. En algunos Estados, la presencia del representante extranjero se consideraría una infracción de la soberanía del país o contraria a sus políticas o procedimientos. En otros Estados, la presencia sólo se permite si no hay objeción por parte del contribuyente.

86. Por otro lado, otros países consideran la presencia de un representante de una autoridad extranjera en su territorio como algo aceptable siempre que la auditoría fiscal se realice estrictamente de conformidad con sus leyes y sus prácticas. El Artículo 9 está redactado tomando en cuenta estas consideraciones, y su intención reside en atender la necesidad de contar con estas disposiciones expresas en los acuerdos internacionales que la mayoría de los Estados parecen requerir a fin de poder permitir la presencia de representantes extranjeros en sus auditorías fiscales. Los Estados que pueden aceptar que representantes extranjeros ejerzan una mayor autoridad en su territorio de lo que prevé este artículo son libres de hacerlo, posiblemente sujeto al acuerdo de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 24. El Manual de la OCDE

sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información para fines tributarios podría ser útil en este sentido.

II. Comentario sobre las disposiciones del Artículo 9

Párrafo 1

87. El párrafo 1 establece las reglas formales para iniciar una solicitud de asistencia en una auditoría fiscal. De la misma forma que el procedimiento ordinario de intercambio de información que se realiza por correspondencia, estipula que la solicitud deberá realizarse a nivel de las autoridades competentes. En lo que respecta a los procedimientos, la secuencia de eventos probablemente será como se describe a continuación. El Estado requirente primero solicitará la información de conformidad con el Artículo 5. Cuando se determine que la información no está disponible ya en el Estado requerido, este último informará al Estado requirente que es necesaria una auditoría especial y que ésta se encuentra bajo consideración. Al amparo del Artículo 9, el Estado requirente solicitará entonces que sus representantes se encuentren presentes en la auditoría fiscal especial.

88. Es posible que una solicitud de asistencia se presente al momento en el que se presenta la solicitud de información en caso de que la información sólo pueda obtenerse mediante investigación especial. En otros casos, la información recibida de manera espontánea podría llevar a una de las Partes a solicitar autorización para estar representada en una investigación que está realizándose en otra Parte.

89. Se entiende que este tipo de asistencia por parte de una autoridad tributaria extranjera es en cierto modo extrema y no debe solicitarse a menos que la autoridad competente del Estado requirente esté convencida de que la auditoría en el otro país contribuirá en una medida considerable a la solución de un caso tributario a nivel nacional. Asimismo, un Estado no deberá solicitar asistencia en casos menores. Sin embargo, esto no necesariamente implica que deberán estar involucrados grandes montos de impuesto en cada caso. Otra justificación para una solicitud sería el hecho de que el asunto sea de importancia crucial para la solución de otros casos tributarios a nivel nacional o que la auditoría extranjera se considere como parte de una auditoría a mayor escala que abarca a empresas y residentes nacionales.

90. El Estado requirente tiene interés en especificar, tan a detalle como sea posible, los motivos del requerimiento. La solicitud deberá incluir una descripción clara del caso tributario nacional en el que se basa la solicitud misma. Esta información podría haber sido proporcionada al momento de la solicitud inicial de información al amparo del Artículo 5. También debería indicar las razones especiales por las que es importante la presencia física de un representante de la autoridad competente. Si la autoridad competente del Estado requirente desea que la auditoría se realice de manera específica o en un momento dado, estos requerimientos deberán estar expresados en la solicitud.

91. Los representantes de la autoridad competente del Estado requirente podrán estar presentes sólo para la parte correspondiente de la auditoría fiscal. Las autoridades del Estado requerido se asegurarán que esta solicitud quede satisfecha en virtud de la autoridad exclusiva que ejercen con respecto a la conducción de la auditoría fiscal (véase el párrafo 2 de este artículo y el comentario relacionado).

Párrafo 2

92. El párrafo 2 deja claro que la decisión en torno a si los representantes de las autoridades extranjeras competentes deberían tener autorización para estar presentes o no la toma la autoridad competente del Estado requerido. El hecho de que el Estado requerido tenga el poder de decisión en este respecto no restringe de manera alguna la obligación de este Estado de proporcionar la información que se le podría haber solicitado al amparo del Artículo 5. Por ende, resulta normal que un Estado que rechaza una solicitud indique las razones al invocar, por ejemplo, el Artículo 19 o el 21, o dando otras razones sobre las cuales basar su decisión.

93. Si se aprueba la solicitud, se espera que la autoridad competente del Estado requerido indique el lugar y la hora de la auditoría y otros detalles considerados necesarios, como la autoridad o el funcionario responsable por la auditoría y cualquier condición específica estipulada para realizarla.

94. Todas las decisiones en torno a cómo se realizará la auditoría deberán ser tomadas por la autoridad o el funcionario a cargo de la auditoría en el Estado requerido. El funcionario extranjero no deberá tener duda alguna del ejercicio de la autoridad en sentido estricto. La auditoría tendrá lugar bajo el control del funcionario responsable, quien decidirá el tipo de influencia que podrá tener el funcionario extranjero en la conducción efectiva de la auditoría. El funcionario extranjero podría estar en posibilidad de cooperar activamente (por ejemplo, sugiriendo preguntas) o quedar limitado a un papel pasivo (como el estar presente en la auditoría). En cualquiera de los casos, el funcionario extranjero quedará sujeto a los principios de secrecía dispuestos en el Artículo 22.

Párrafo 3

95. Este párrafo dispone que los Estados podrán dar a conocer su intención de rechazar, como regla general, las solicitudes realizadas por otros Estados en torno a participar en sus auditorías fiscales. Esta regla tiene un doble propósito: por un lado, obviar la necesidad de que los Estados que no favorezcan esta participación rechacen sistemáticamente las solicitudes que realizan otros Estados en este contexto; por la otra, permite evitar la presentación de reservas y la rigidez que resulta de las mismas. Esta disposición establece así, un sistema mediante el cual un Estado podrá notificar a todas las Partes que en principio no está a favor de los acuerdos de participación extranjera en auditorías fiscales, pero que tampoco rechaza la posibilidad de cooperación en este rubro. La declaración a la que se hace referencia en el párrafo 3 se puede presentar o retirar en cualquier momento, de manera similar a las reservas.

Artículo 10 – Información contradictoria

96. Este artículo tiene la finalidad de fungir como disposición de retroalimentación para los artículos de intercambio de información de la Sección 1.

97. La situación que se contempla en este caso es la siguiente: un Estado contratante recibe información acerca de los asuntos fiscales de una persona de otra Parte al amparo de alguno de los tipos de intercambio mencionados en la sección y compara esta información con la que posee. Si la información recibida parece en gran medida contradictoria con la información que posee, este artículo obliga al Estado receptor a informar al Estado que proporciona la información sobre sus hallazgos, a fin de permitir que este último aclare el asunto con el contribuyente. Ambos Estados normalmente consultarían con respecto al resultado de este contacto adicional con el contribuyente en cuestión.

SECCIÓN II – ASISTENCIA EN EL COBRO

Comentarios generales sobre el alcance de la Sección II

98. La globalización no sólo dificulta que las autoridades tributarias determinen con precisión el pasivo tributario correcto de los contribuyentes, sino que también hace más difícil la recaudación del impuesto. Los contribuyentes pueden poseer activos en todo el mundo, pero las autoridades fiscales generalmente no pueden trascender sus fronteras para tomar medidas en torno al cobro del impuesto. Al acceder a la Convención, un Estado asume la obligación, dentro de ciertos límites (véase el Artículo 21), de utilizar las facultades con que cuenta de conformidad con su ley nacional para cobrar los impuestos que se adeudan a otra Parte. Como se indica en el párrafo 1 del Artículo 11, el Estado requerido procederá como si el crédito fiscal en cuestión fuera propio, excepto en relación con los límites temporales (en adelante LT) que sólo se rigen por las leyes del Estado requirente (Artículo 14) y en relación con su prioridad (Artículo 15).

99. La asistencia en el cobro puede incluir medidas no sólo contra el contribuyente, sino contra cualquier persona que, de acuerdo con las leyes del Estado requirente, sea responsable por el pago del impuesto (véase también los comentarios al párrafo 3 del Artículo 1). La ley del Estado requirente (no la del Estado requerido) determinará quién queda dentro del alcance de esta disposición. Lo anterior se desprende del párrafo 2 del Artículo 23, que dispone que las disputas en torno a la existencia del crédito fiscal sólo se presentarán ante el organismo competente del Estado requirente. El Manual de la OCDE sobre la Implementación de la Asistencia en el Cobro de Impuestos puede ser útil en este respecto.

100. Los casos en los que personas distintas al mismo contribuyente quedan sujetas al pago del impuesto, pueden variar considerablemente. Por ello, resulta útil proporcionar ejemplos de los casos más frecuentes.

101. La situación más común es aquella en la que las personas que realizan los pagos, que a manos del receptor tienen carácter de ingreso, deberán retener el impuesto correspondiente a estos pagos. Por ello, en la mayoría de los países, los empleadores están obligados a retener el impuesto resultante de los salarios que pagan y enterar los montos así retenidos al organismo recaudador de impuestos como impuesto por pagar por parte de sus empleados. La retención del impuesto sobre pagos como dividendos, intereses y regalías, a menudo tienen las mismas características.

102. En segundo lugar, la ley podría determinar que ambas partes en ciertos contratos o ciertas transacciones son responsables del pago de un impuesto que en primera instancia se deriva de una de las partes en relación con estos contratos o estas transacciones. Estos casos a menudo se presentan en el ámbito de los impuestos indirectos, de los aranceles de importación y exportación y de los impuestos sobre donativos o regalos.

103. También existen casos en los que el pasivo de una persona, en términos del pago de impuestos que adeudan otras personas, es consecuencia de una relación especial entre éstas. Así, por ejemplo, los miembros de una sociedad son responsables solidarios del pago de todas las deudas de la sociedad, por lo que cualquier socio individual puede quedar obligado, entre otras cosas, al pago del impuesto sobre las ventas que adeuda la sociedad.

104. Asimismo, existen casos en los que las personas son responsables por el pago de impuestos que deben sus predecesores. Existen estados que responsabilizan al poseedor de bienes inmuebles por impuestos relacionados con esta propiedad adeudados por su predecesor legal durante los años previos a la transferencia.

105. Es posible distinguir entre los casos a los que se hace referencia en los párrafos 100 a 104 y los casos en los que los activos se encuentran en posesión de un tercero. En éstos últimos, la persona responsable por el pago del impuesto está obligada personalmente. Sin embargo, podría existir un inconveniente para el tercero, pero sus activos no se verán afectados; sólo se embargarán los activos del deudor. Ejemplos de estos casos son el dinero o los valores depositados en bancos.

106. La presente Convención cubre la asistencia en el cobro en ambos tipos de casos, a fin de lograr la máxima eficiencia en la asistencia prestada por el Estado requerido.

107. Los casos en los que una persona resulta responsable por el pago del impuesto que adeuda otra persona varían considerablemente de un Estado a otro. En vista del párrafo 2.a del Artículo 21, se podría pensar que la asistencia al amparo del presente artículo podría rechazarse cuando una persona se hace responsable por el pago del impuesto de otra persona bajo la ley del Estado requirente, pero no lo sería al amparo de la ley del Estado requerido. Sin embargo, no se pretende que las limitaciones mencionadas en el párrafo 2.a del Artículo 21 se apliquen en este caso, ya que la disposición se relaciona con medidas de recuperación y no con la base del pasivo mismo.

108. Las partes que no están en posibilidad de prestar asistencia en el cobro podrían presentar una reserva al amparo del párrafo 1.b del Artículo 30.

Artículo 11 – Cobro de créditos fiscales

Párrafo 1

109. Este párrafo está diseñado para dejar claro que, a solicitud de una Parte, el Estado requerido tiene que tomar medidas para cobrar los impuestos que se adeudan al Estado requirente, siempre que el crédito fiscal cumpla las condiciones establecidas en esta sección de la Convención. El párrafo también regula la forma en la que el crédito fiscal del Estado requirente será cobrado por parte del Estado requerido. El cobro tendrá que tener lugar como si el Estado requerido estuviera recuperando un crédito fiscal propio, excepto en relación con los LT (Artículo 14) y la prioridad (Artículo 15). En particular, en los casos en los que las leyes del Estado requerido con respecto al cobro de créditos fiscales disponen las medidas a tomar por parte de los

organismos judiciales, estas medidas quedan comprendidas en la Convención (véanse los párrafos 9 y 10 anteriores).

110. Es posible que surja la cuestión en torno a qué procedimiento deberá seguir el Estado requerido. Debido a que la Convención cubre varios tipos de impuestos además de los gravámenes sobre el ingreso y el capital, cabe la posibilidad de que la solicitud se refiera a un impuesto que no existe en el Estado requerido. Sin embargo, debido a que el Estado requirente debe indicar el tipo de impuesto para cuyo cobro se solicita asistencia (ver el párrafo 1.d del Artículo 18), este hecho no debería plantear problemas serios. El Estado requerido seguirá entonces el procedimiento aplicable a un crédito fiscal propio, que es similar al del Estado requirente o cualquier otro procedimiento apropiado en caso de no existir un impuesto similar.

111. La referencia a los procedimientos del Estado requerido no sólo cubre sus disposiciones legales, sino también las prácticas administrativas relevantes. Debido a que las autoridades encargadas del cobro están familiarizadas con estos procedimientos, la carga adicional de la asistencia no deberá pesar demasiado sobre la maquinaria administrativa del Estado requerido. Es posible que surjan problemas particulares en la implementación de las disposiciones del artículo, como por ejemplo, cuando el costo del cobro excede el monto que se adeuda. Mientras que el Estado requirente debería evitar buscar el cobro de montos reducidos al amparo de la Convención, ambos Estados Contratantes podrían consultar entre ellos al amparo del Artículo 24 para superar cualquier dificultad. También podrían acordar montos mínimos a cobrar.

Párrafo 2

112. Este párrafo estipula las condiciones en las que se puede presentar una solicitud de asistencia en el cobro y contiene una doble garantía a este respecto. En primer lugar, un crédito fiscal debe estar sujeto a un instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente. Esta disposición tiene como finalidad evitar que el cobro se realice en el Estado requerido de manera prematura, es decir, antes de que el impuesto se haya calculado. El cobro de los impuestos cuyo monto aún no se ha determinado, puede ser dañino para el contribuyente y llevar a que el Estado requerido corra el riesgo de ser responsabilizado de las consecuencias de un cobro prematuro. Por supuesto que el Estado requerido también tiene que estar en posibilidad de cobrar el crédito fiscal de acuerdo con su ley nacional cuando se realiza la solicitud.

113. En segundo lugar, este artículo requiere que el monto del impuesto que se adeuda no sea impugnado. Si el crédito fiscal es objeto de impugnación, normalmente se puede solicitar asistencia sólo si la impugnación ha sido objeto de una decisión definitiva. No obstante, el artículo contempla la posibilidad de que las Partes acuerden otro tipo de solución, en otras palabras, que se busque el cobro sin esperar a que concluya el procedimiento de apelación. Esta posibilidad facilitaría la cooperación con ciertos Estados en los que los contribuyentes tienen amplios derechos de apelación y garantizan que estas apelaciones, que tienden a alargar el procedimiento, no impidan la recuperación los créditos. Sin embargo, se requeriría que el Estado requirente reembolsara al contribuyente, al amparo de su propia ley, cualquier monto cobrado equivocadamente, además de los intereses y costos relacionados cuando proceda, en los casos en los que la apelación del contribuyente sea considerada procedente.

114. Cuando se presenta un crédito fiscal contra una persona no residente en el Estado requirente, por lo que, en consecuencia, podría contar con menos información, este artículo presenta un requisito adicional con el propósito de aumentar la salvaguarda para el contribuyente. En este sentido, ya no bastará que el crédito fiscal no haya sido impugnado para solicitar asistencia en el cobro; más bien, será también necesario –a menos que exista un acuerdo específico entre las Partes sobre este punto– para que no sea posible ninguna impugnación adicional. Así, en ausencia de un acuerdo específico entre las Partes involucradas, las soluciones disponibles para el contribuyente y el Estado requirente respectivamente para impugnar o probar la validez del crédito fiscal deberán haberse agotado antes de presentar una solicitud de asistencia en el cobro. Sin embargo, sólo es necesario agotar las soluciones eficaces en el marco del sistema legal nacional, es decir, sólo los medios ordinarios como las apelaciones y las peticiones de anulación y no las medidas extraordinarias como la reapertura del caso o la suspensión de un fallo emitido. En términos del significado de esta disposición, un crédito fiscal no puede considerarse impugnabile sólo porque es posible hacerlo. El acuerdo en principio entre las Partes para derogar de los requisitos de la impugnación de créditos fiscales se realiza mediante un acuerdo internacional que concluyen las autoridades facultadas para comprometer al Estado al amparo de su orden constitucional interno.

115. Cabe la posibilidad de que surjan problemas específicos con relación a los cálculos provisionales, ya que rara vez pueden impugnarse. Estos problemas no afectan directamente al párrafo 2, pero podría dudarse si es posible considerar un cálculo por el monto total como impuesto efectivamente adeudado y, por ende, ser considerado un crédito fiscal conforme a lo definido en el Artículo 3, ya que las circunstancias relevantes sólo se toman en cuenta en el cálculo final. Al menos en teoría, el resultado podría bien consistir en la restitución al contribuyente. Así, queda claro que los Estados deberían practicar la prudencia al solicitar asistencia en el cobro de un crédito fiscal calculado de manera provisional. En estas circunstancias, sería más apropiado solicitar medidas precautorias.

116. La garantía a la que se hace referencia en el párrafo 113 anterior se basa en cierta medida en una práctica administrativa de los Estados de acuerdo con la que la recuperación de la porción impugnada de un crédito fiscal a menudo se difiere (aunque algunas veces sólo después de que el contribuyente ha realizado un depósito de seguridad), mientras que la porción no impugnada deberá ser pagada dentro del plazo normal. Sin embargo, en este caso, la impugnación de un crédito fiscal, incluso en parte, podría impedir que se cobre la totalidad del crédito en el Estado requerido, lo que ofrece una garantía adicional desde la perspectiva del contribuyente.

117. La Convención intenta ofrecer un equilibrio razonable entre la necesidad de las autoridades fiscales de obtener el monto que se adeuda y el deseo del contribuyente de no pagar más de lo que en efecto adeuda. A fin de lograr lo anterior, el Artículo 12 estipula que, previo requerimiento, el Estado requerido podrá tomar medidas precautorias en beneficio del Estado requirente, incluso si el crédito fiscal no cumple con las condiciones del párrafo 2 de este artículo. En el comentario al Artículo 12 se presentan más detalles.

Párrafo 3

118. La finalidad de las disposiciones del párrafo 3 se centra en limitar la asistencia en el cobro del patrimonio de una persona fallecida al valor del patrimonio, de manera que no se extienda a los activos personales de quienes tienen derecho al patrimonio.

119. Por diversas razones, se considera razonable restringir el cobro del patrimonio o de los herederos hasta cierto punto. En primer lugar, los herederos bien podrían ignorar el hecho de que la persona fallecida dejó adeudos fiscales en otro país. Esta no es razón para protegerlos a costa de las autoridades fiscales del Estado requirente, pero se considera razonable no tomar sus activos personales para cubrir el crédito fiscal de ese Estado, riesgo que aumenta con la ampliación del ámbito de aplicación de la Convención. Asimismo, las leyes de los diversos Estados podrían tener diferentes consecuencias en relación con la responsabilidad del heredero en torno a las deudas del fallecido en el caso de la aceptación incondicional de una herencia. Por último, podría resultar muy difícil para los sucesores de una persona fallecida con conexiones en varios países, estimar si el patrimonio será solvente o insolvente. Por ende, sería apropiado limitar el alcance de la asistencia que se presta en ese contexto. Al momento de la solicitud, el Estado requirente deberá informar al Estado requerido acerca del límite del monto recuperable y ofrecer detalles sobre el valor del patrimonio o de la propiedad adquirida por cada beneficiario del patrimonio.

120. Cabe hacer notar que este párrafo cubre en primer lugar los créditos fiscales a nombre de la persona fallecida, es decir, no sólo los impuestos devengados durante su vida y no pagados al momento de su fallecimiento, sino también los impuestos calculados a nombre del patrimonio después de esa fecha, pero con respecto a las actividades realizadas (impuestos sobre el ingreso), activos de capital (impuestos sobre la riqueza neta) o por transacciones comerciales realizadas (impuesto sobre el volumen de ventas) antes de esa fecha, al igual que los impuestos sobre el patrimonio mismo.

121. Sin embargo, la disposición también se aplica a los impuestos cobrables de los herederos en los casos en los que el patrimonio ya se repartió al momento en el que se realiza el cobro. El párrafo 3 estipula que el monto del impuesto cobrado de cada uno de los beneficiarios del patrimonio contra quienes aún se puede presentar una demanda no deberá exceder el valor de su parte del patrimonio.

122. A primera vista, parecería que si la asistencia en el cobro de un crédito fiscal con respecto a una persona fallecida, por ejemplo, con respecto al impuesto al ingreso y sobre el volumen de ventas que se

adeudan en el exterior, coinciden con la recaudación de un impuesto patrimonial o sobre herencias, esto podría llevar finalmente a cobrar más que el valor total del patrimonio. Sin embargo, esto sólo sucedería si, en la valuación del patrimonio o de las adquisiciones derivadas del mismo, no se tomaran en cuenta todas las deudas fiscales de la persona fallecida. Si una solicitud de asistencia indica claramente que no se ha tomado en cuenta un adeudo tributario en el extranjero de la persona fallecida, normalmente se justificaría la reapertura del cálculo, llevando así a una reducción proporcional en los impuestos sobre el patrimonio.

Artículo 12 – Medidas precautorias

123. En la mayoría de los Estados, la ley permite el cobro del impuesto sin importar que el crédito fiscal pueda ser o sea impugnado. Sin embargo, la posibilidad de recuperación en el Estado requerido podría desaparecer en el plazo entre la fecha en la que el Estado requirente puede efectivamente hacer el cobro y aquella en la que se puede solicitar la asistencia en el cobro. A fin de salvaguardar los derechos del Estado requirente, este párrafo le permite solicitar al otro Estado que tome medidas precautorias, incluso si aún no es posible solicitar asistencia en el cobro. Estas medidas podrían incluir el embargo o el congelamiento de activos del contribuyente antes del juicio definitivo para garantizar que aún estarán cuando se realice la ejecución.

124. Este artículo no define todas las condiciones que se requieren para tomar medidas precautorias, ya que estas pueden variar entre un Estado y otro. La Convención reconoce esta situación, pero establece una condición que debe cumplirse en todos los casos, y se trata del requisito de que el monto del impuesto sea determinado de antemano, aunque sea de manera provisional o parcial (véase también el párrafo 115 anterior).

125. Como sucede con el caso de la asistencia en el cobro, queda claro que en cualquier caso, una solicitud de medidas precautorias no se puede presentar antes de que el Estado requirente tome estas mismas medidas.

126. El Estado requirente necesita indicar en cada caso en qué etapa del proceso de cálculo o de cobro se encuentra. Por su parte, el Estado requerido tendrá entonces que considerar si en ese caso sus leyes y sus prácticas administrativas le permiten tomar medidas precautorias.

127. Cabe notar en particular que, en tanto estas medidas se toman antes del inicio del procedimiento mismo de cobro, a menudo se aplican en un momento en el que aún se puede impugnar la existencia o el monto del crédito fiscal en el Estado requirente. Queda claro que esta impugnación no resulta en una suspensión de las medidas, la esencia de las cuales es precisamente que pueden tomarse mientras se determina el resultado de un procedimiento en los tribunales o de otro tipo con respecto al crédito fiscal.

Artículo 13 – Documentos que se anexan a la solicitud

Párrafo 1

128. Al amparo de esta sección, un crédito fiscal con respecto del cual se solicita asistencia deberá cumplir ciertas condiciones dirigidas únicamente a los Estados requirente y requerido. El Artículo 13 trata con la forma en la que se determina el cumplimiento de estas condiciones.

129. Primero, el Estado requirente debe declarar que el crédito fiscal se relaciona con un impuesto al que se aplica la Convención. No se disponen requisitos formales para esta declaración. En el caso de la asistencia en el cobro, el Estado requirente también deberá declarar que el crédito fiscal no ha sido impugnado, o cuando se dirige contra una persona que no es residente de ese Estado, que no podrá impugnarse (inciso a) a menos que se aplique la excepción contemplada en el párrafo 2 del Artículo 11 (véanse los párrafos 113 a 115 arriba).

130. Con la solicitud de asistencia, el Estado requirente también deberá presentar una copia oficial del instrumento que permite su ejecución en ese Estado como prueba de la posibilidad de ejecutar el crédito (inciso b). La finalidad del inciso b consiste en proporcionar al Estado requerido un documento que pueda fungir como autorización de las medidas de ejecución que se le está solicitando llevar a cabo. El texto sólo se

refiere al instrumento que permite la ejecución de un crédito fiscal sin especificar más el tipo de documento de que se trata. De hecho, resulta imposible especificar más acerca de este instrumento en la Convención, ya que depende de las leyes internas del Estado requirente. Este asunto se discute en mayor detalle en el comentario del párrafo 2 de este artículo.

131. En caso de requerirse otros documentos para el cobro efectivo o las medidas precautorias de acuerdo con las leyes del Estado requirente, también se presentará una copia oficial de estos documentos (inciso c).

132. Las autoridades competentes tendrán que determinar la naturaleza precisa de los documentos a los que se hace referencia en los subpárrafos b y c, como por ejemplo, al amparo de las regulaciones sobre el modo de aplicación de la Convención (párrafo 1 del Artículo 24). Si el crédito fiscal ha sido impugnado, el inciso c requiere que, con la solicitud de asistencia, se presente una copia de la decisión tomada. El Estado requirente también deberá indicar si quedaron abiertas vías adicionales luego de este fallo. De ser así, podría decirse que el crédito no podrá impugnarse sino hasta que los LT de estas vías legales hayan vencido.

Párrafo 2

133. En los casos en los que se recibe una solicitud de asistencia que cumple las condiciones de la Convención, el Estado requerido tendrá que tomar medidas para recuperar el crédito fiscal del Estado requirente. Con este fin, las autoridades del Estado requerido necesitarán una autorización o un instrumento que las faculte para tomar las medidas de ejecución. El párrafo 2 trata de este instrumento. El texto está diseñado para dejar claro que el objetivo debe consistir en hacer posible la ejecución en el Estado requerido por medio de canales administrativos, enumerando las maneras de hacerlo. Los Estados Contratantes tendrán que decidir de qué manera operará el Estado requerido sus facultades de ejecución de acuerdo con lo dispuesto en la última frase del párrafo 1 del Artículo 24.

134. Algunos Estados podrían estar en posibilidad de aceptar un instrumento extranjero que permita la ejecución en su propio territorio. Sin embargo, otros Estados no podrán cobrar el crédito fiscal del Estado requirente dentro de su territorio sin tomar medidas adicionales. Estas medidas pueden ser de varios tipos: el instrumento que permite la ejecución en el Estado requirente podría necesitar ser reconocido en el Estado requerido o podría necesitar un complemento o, incluso, ser sustituido por un instrumento que permita la ejecución en el territorio del Estado requerido.

Artículo 14 – Plazos

135. Esta disposición está redactada para evitar el uso de términos como "vencimiento" o "limitación", que no todos los sistemas legales interpretan de manera idéntica. Lo que se prevé más bien es la normatividad de acuerdo con la cual el deudor puede verse librado de la ejecución con el paso del tiempo.

Párrafo 1

136. Cuando un Estado cobra impuestos que se adeudan a otro Estado de acuerdo con los procedimientos internos, inevitablemente surge la pregunta en torno a las leyes del Estado que deben regir el plazo a partir del cual no puede ejecutarse un crédito fiscal. Por otro lado, el Estado requerido podría mostrarse reacio a prestar asistencia si su plazo relevante es más corto que el del Estado requirente y ha vencido. Asimismo, cuando el plazo en el Estado requirente es más corto que en el Estado requerido y ya venció, el primer Estado obviamente no podrá solicitar asistencia del otro; sin embargo, el problema persiste cuando vence el plazo después de haber presentado la solicitud, ya que podría argumentarse que no se puede prestar asistencia debido a que el Estado requirente ya no tiene facultad para cobrar el impuesto.

137. Existen varias soluciones posibles cuando existe diferencia entre los plazos de dos Estados. Una consistiría en aplicar el plazo del Estado requirente y otra la de aplicar el plazo del Estado requerido y una tercera se centraría en aplicar el más corto de los dos plazos.

138. Es posible que se presenten opiniones conflictivas en torno a la solución que deberá adoptarse en una convención sobre este ámbito. Una perspectiva se centra en que deberá aplicarse el plazo del Estado requerido, principalmente debido al riesgo de que, si el Estado requerido opera sobre la base de plazos

diferentes de los que se aplican en el cobro de sus propios impuestos, la congruencia y la certidumbre de sus propias leyes podría verse socavada. Sin embargo, otra perspectiva es que debería prevalecer el plazo del Estado requirente. El argumento central de esta solución es que el Estado requirente está prestando asistencia en el cobro de un crédito que surgió bajo un régimen de ley distinto, que sin duda rige la creación y la extinción del crédito. Por ende, mientras el derecho de cobrar el crédito no se haya perdido con el vencimiento del plazo de acuerdo con las leyes del Estado requirente, el crédito sigue vigente y podrá ser cobrado.

139. El párrafo 1 de esta Convención dispone que los cuestionamientos con respecto a cualquier periodo más allá del cual no se pueda ejecutar un crédito deberán estar sujetos únicamente a las leyes del Estado requirente. Debido a que se deben aplicar estas leyes, y sólo estas leyes, se desprende que siempre y cuando no venza la validez del crédito al amparo de estas disposiciones, la validez no se verá afectada por el hecho de que haya expirado el plazo del Estado requerido.

140. Sería un enfoque muy distinto si la Convención no contara con una regla específica sobre este tema y permitir que el Estado requerido invocara el Artículo 21 y se rehusara a prestar asistencia en los casos en los que los plazos en el Estado requirente fueran más largos que los propios. Sin embargo, se consideró preferible que los conflictos entre los plazos de dos Estados se resuelvan mediante disposiciones específicas. Así, el párrafo 1 presenta una solución precisa al problema.

141. La segunda frase del párrafo 1 obliga al Estado requirente a dar detalles específicos sobre sus plazos cuando hace la solicitud; la información más importante normalmente será la fecha de vencimiento del crédito, pero en algunas circunstancias también será útil contar con más detalles.

Párrafo 2

142. Una solicitud de asistencia en el cobro no afecta las posibilidades que tiene el Estado requirente de suspender o interrumpir al amparo de sus leyes el plazo especificado en el párrafo 1. Esto no requiere de disposiciones en la Convención, ya que el párrafo 1 estipula que las leyes del Estado requirente regirán cualquier cuestionamiento relacionado con los plazos.

143. Sin embargo, al cobrar el crédito extranjero de acuerdo con sus propias leyes y prácticas administrativas, el Estado requerido podría verse obligado a suspender o interrumpir este plazo y no resulta evidente que los pasos dispuestos por sus leyes nacionales tengan el impacto de suspender o interrumpir el plazo al amparo de las leyes del Estado requirente. A fin de aclarar esta postura, el párrafo 2 estipula que las medidas del Estado requerido de suspender o interrumpir el plazo deberán tener el mismo impacto bajo las leyes del Estado requirente.

144. De aquí se desprende que, cuando el Estado requerido toma medidas con este fin, el impacto de las mismas para el Estado requirente serán equivalentes a si el Estado requirente mismo hubiera tomado las medidas. Por ejemplo, si el Estado requerido tomó una medida en una fecha específica que, como consecuencia de la misma, se convirtiera en punto de partida para un nuevo plazo en caso de tomarse para el cobro de sus propios impuestos, el resultado del párrafo 2 se centraría en asegurar que, desde esa misma fecha, el Estado requirente contara con un nuevo plazo de la misma duración que la que tendría de acuerdo con sus propias leyes.

145. Debido a que tanto el Estado requirente como el requerido podrían suspender o interrumpir ese plazo, resulta evidente que tendrán que mantenerse mutuamente informados acerca de las medidas tomadas con este fin. Por su propio interés y como lo requiere el párrafo 1, el Estado requirente deberá informar al Estado requerido acerca de sus propias medidas; el párrafo 2 obliga al Estado requerido a informar al Estado requirente acerca de sus medidas, ya que las leyes de ese Estado rigen el plazo y resulta esencial para el Estado requirente mantener la posición bajo revisión a fin de que todavía pueda ejecutarse el crédito fiscal.

Párrafo 3

146. Los sistemas jurídicos difieren considerablemente en términos de la duración del plazo después del cual ya no puede ejecutarse un crédito fiscal. Dada la resistencia de muchos Estados a prestar ayuda en el

cobro de créditos vigentes hace tiempo, este párrafo contiene disposiciones que eliminan la obligación de cumplir con una solicitud de asistencia "presentada más de 15 años después de la fecha del instrumento original que permite la ejecución".

147. El plazo de 15 años contribuye a evitar la obligación de asistir en el cobro de créditos vigentes durante plazos largos; aún así, es tiempo suficiente para ventilar disputas sobre la existencia o la validez de un crédito que deberá resolverse internamente antes de solicitar asistencia al amparo de la Convención. El periodo transcurre a partir de la fecha del instrumento original que permite la ejecución. Por "instrumento original que permite la ejecución" se entiende el instrumento emitido originalmente, que permite la ejecución en el Estado requirente de acuerdo con el significado del párrafo 1.b del Artículo 13 de la Convención. La legislación en algunos Estados requiere la renovación del instrumento de ejecución, en cuyo caso el primer instrumento será el que cuente. La fecha del instrumento original será fácilmente determinable, lo que hace posible evitar investigaciones y conflictos relacionados con interrupciones en el plazo.

Artículo 15 – Prioridad

148. A fin de garantizar que es posible recuperar impuestos en la máxima extensión posible, los Estados generalmente incluyen disposiciones en sus leyes que otorgan prioridad a los créditos fiscales sobre otros acreedores. Esta prioridad se vuelve evidente si se embarga la propiedad del contribuyente, por ejemplo, en el caso de un concurso mercantil. Algunas categorías especiales de impuestos tienen derechos preferentes sobre ciertos bienes o las leyes pueden disponer un derecho preferente sobre los bienes inmuebles en caso de deudas fiscales en general.

149. El artículo contempla que el crédito fiscal para cuyo cobro se presta asistencia no tendrá prioridad especial en el Estado requerido de acuerdo con los créditos fiscales de ese Estado. Esto significa que la prioridad que goza el Estado requerido en el cobro de sus propios créditos fiscales no se extiende automáticamente a los créditos fiscales del Estado requirente. Existen varias razones para esta disposición. En primer lugar, los residentes de un Estado están, en general, familiarizados con los impuestos que cobra su Estado y con la prioridad que gozan los créditos fiscales relacionados. Sin embargo, no se puede esperar que los residentes de un Estado también estén familiarizados con las prioridades que puedan tener los créditos fiscales de otro Estado. Sería poco satisfactorio para los acreedores de un Estado si los recursos con los que cuentan para el cobro, de por sí restringidos por la prioridad que reciban los créditos fiscales de ese Estado, también se vieran limitados por la prioridad que reciban los créditos fiscales de otro Estado. Otras razones para negar un trato prioritario a los créditos del Estado requirente en el Estado requerido se centran en evitar la competencia entre las prioridades tributarias de los dos Estados o la complicación de diseñar reglas especiales para estos casos.

150. La regla de acuerdo con la cual el crédito fiscal del Estado requirente no debe recibir prioridad especial en lo referente a los créditos del Estado requerido es absoluta y se aplica "incluso si el procedimiento de cobro utilizado es el aplicable a sus propios créditos fiscales (es decir, los del Estado requerido)". Esto ofrece una precaución contra el otorgamiento de prioridad injustificada a los créditos fiscales del Estado requirente al aplicarles las reglas de proceso que normalmente se aplican en el Estado requerido a los propios créditos fiscales de éste último.

151. No obstante, el artículo no limita de ninguna forma la posibilidad de que el Estado requerido, como en el caso de cualquier otro acreedor, obtenga seguridad en la ley general a fin de garantizar el crédito fiscal del Estado requirente, por ejemplo, mediante el registro de un interés sobre propiedades inmuebles.

Artículo 16 –Diferimiento del pago

152. Las leyes internas de los Estados contienen disposiciones que facultan al Estado bajo ciertas circunstancias para reducir el poder pleno de la ley con respecto al cobro de créditos fiscales en casos particulares. La mayoría de los Estados también habrán desarrollado prácticas administrativas sobre este punto.

153. Este artículo deja claro lo que ya estaba implícito en el párrafo 1 del Artículo 11, es decir, que el diferimiento del pago o el pago en exhibiciones se permite en los casos en los que esté previsto en la ley o la

práctica administrativa del Estado requerido. Esta disposición no tiene la intención de abarcar casos en los que se permite un plazo corto de retraso para permitir al contribuyente realizar los activos que satisfagan el crédito fiscal. Más bien reconoce el elemento esencial de flexibilidad que contienen la mayoría de los procedimientos de cobro a fin de tratar con casos de verdadera dificultad financiera o de dificultades prácticas para realizar ciertos activos en el corto plazo; normalmente la resolución de este problema especial de manera justa y práctica está en el interés tanto del Estado requirente como del requerido.

154. La condición de que el Estado requerido informe al Estado requirente antes del diferimiento del pago o sobre la autorización del pago en exhibiciones detalla las disposiciones básicas que contiene el Artículo 20 (respuesta a la solicitud de asistencia) y tiene como finalidad no sólo notificar al Estado requirente acerca de la propuesta, sino también dar la oportunidad de ofrecer, en ese momento o más adelante, información que demostrará que esta concesión otorgada al contribuyente no se justifica en las circunstancias particulares del caso. Sin embargo, en términos generales, una vez que se llega a un acuerdo por parte del Estado requerido, no debería trastocarse a menos que se presenten circunstancias nuevas y especiales, como por ejemplo, que el contribuyente haya recibido activos adicionales sustanciales o se haya encontrado que ocultaba activos.

155. En los casos en los que exista un desacuerdo entre Estados sobre cuestiones de diferimiento o pago, cabe recordar que el Estado requirente no está en posibilidad de recaudar el impuesto y que predomina la ley y las prácticas administrativas del Estado requerido en el procedimiento de cobro. Por supuesto que resulta posible (al amparo del Artículo 12) que el Estado requirente o el requerido tomen medidas precautorias en cualquier caso que así lo justifique como protección adicional cuando se llega a acuerdos de diferimiento con el contribuyente.

156. Sin embargo, cuando el Estado requirente está preparado para otorgar a sus contribuyentes un plazo de diferimiento más largo del que se otorga de acuerdo con las leyes del Estado requerido, no existe razón alguna para que este Estado sea menos generoso que el Estado requirente en lo relacionado con el contribuyente de este último. De ser así, el Estado requirente debería indicarlo al momento de presentar la solicitud. También debería informar al Estado requerido si decide suspender la medida durante cierto periodo de tiempo (véanse los comentarios al Artículo 18).

SECCIÓN III – NOTIFICACIÓN O TRASLADO DE DOCUMENTOS

Artículo 17 – Notificación o traslado de documentos

Párrafo 1

157. A menudo los Estados enfrentan dificultades para notificar o trasladar documentos en el extranjero (por ejemplo, en el caso de un crédito fiscal contra un no residente). Dado lo anterior, la Convención contempla la asistencia administrativa entre Estados Contratantes en este aspecto. Aunque esta asistencia podría solicitarse, en principio, en todas las fases del proceso tributario, la asistencia para la notificación o traslado de documentos a la que se hace referencia en este artículo, en la práctica se relacionará principalmente con la fase de evaluación. En este sentido, el propósito consiste en asegurar que la documentación como las notificaciones de cálculo o los recordatorios efectivamente lleguen al contribuyente, a fin de evitar que se tomen medidas de ejecución contra un contribuyente genuinamente ignorante del crédito fiscal o simplemente negligente. Los documentos se notificarán o trasladarán si se requiere para la realización de las actividades de las autoridades tributarias o como protección para los contribuyentes. La disposición no se aplicará a ninguna otra circunstancia, en particular en el caso de las auditorías para fines no tributarios. Al llegar a un acuerdo en torno a la modalidad de aplicación de esta disposición, de acuerdo con el párrafo 1 del Artículo 24 de la Convención, los Estados Contratantes pueden indicar si desean ser informados del contenido de los documentos que se notificarán o trasladarán. Con base en el párrafo 2.b del Artículo 21, el Estado requerido podría objetar a que un documento sea notificado si, por el documento mismo o sus implicaciones, lo considera contrario a la política pública.

158. En la gran mayoría de los países, la posibilidad de recuperación no depende de si los documentos llegaron efectivamente al contribuyente. La mayor parte de los Estados tienen regulaciones acerca de la manera en la que los documentos deberán llegar a la atención del contribuyente en circunstancias normales. A menudo también existen regulaciones que cubren casos en los que el contribuyente vive en el extranjero o

se desconoce su domicilio (por ejemplo, el envío de documentos por medio de misiones consulares o anunciados en edificios públicos). En general, se puede llevar a cabo el cobro aún cuando no exista certidumbre de que la notificación de pago o la requisición final haya llegado al contribuyente.

159. Por las razones que se aducen en el párrafo previo, la incertidumbre en torno a lograr la notificación de documentos no debería ser obstáculo legal en la mayoría de los casos para otorgar asistencia en el cobro. Asimismo, la asistencia en el servicio de documentos es una carga administrativa adicional para el Estado requerido. Por ende, la omisión de una disposición sobre este tema no debilitaría seriamente la Convención. Aún así, una disposición de este tipo ofrece protección adicional para el contribuyente, tiene la posibilidad de fortalecer el procedimiento de recuperación y puede llevar en sí mismo al pago sin necesidad de asistencia adicional. Sin embargo, los Estados Contratantes que no estén en posibilidad de ofrecer asistencia de este tipo, podrían incluir una reserva al amparo del párrafo 1.d del Artículo 30.

Párrafo 2

160. Este párrafo trata con el procedimiento a seguir por parte del Estado requerido en la notificación y el traslado de los documentos del Estado requirente. La notificación y el traslado de los documentos será realizada por el Estado requerido como si fueran documentos propios, es decir, por un medio determinado por sus leyes internas para documentos de naturaleza sustancialmente similar (inciso a).

161. Sin embargo, existen casos en los que el Estado requirente tiene preferencia por cierto método de notificación. Esta preferencia puede expresarse el enviar la solicitud de asistencia. El Estado requerido entregará los documentos de la manera solicitada mientras que el método requerido por el Estado requirente se encuentre disponible en las leyes del primero. De no ser así, utilizará el método más similar de que disponga en sus leyes internas (inciso b).

Párrafo 3

162. Aunque los Estados podrían acordar asistirse mutuamente en esta materia, queda claro que esto llevará a un incremento en la carga de trabajo dada la participación de dos administraciones tributarias. Una manera obvia de evitar esta carga adicional consiste en el envío directo al contribuyente en el extranjero de notificaciones postales de evaluación, demandas tributarias u otros documentos, en el entendido de que estos envíos postales no siempre pueden considerarse como equivalentes a una notificación oficial de acuerdo con las leyes del Estado donde se devengó el impuesto. El párrafo 3 contempla esta posibilidad.

163. En la mayoría de los países, el uso de su servicio postal no parece presentar problemas. Sin embargo, cuando un Estado considera el envío a sus residentes de documentos oficiales de otro Estado por vía postal como una infracción de su soberanía surgen dificultades. También se puede inferir a partir de los Convenios de La Haya sobre Procedimiento Civil que no se puede tomar como un hecho el uso de servicios postales para el envío de notificaciones oficiales. De aquí esta disposición específica en la Convención. Los Estados Contratantes que no se adhieran a esta disposición podrán presentar una reserva al amparo del párrafo 1.e del Artículo 30 sobre el uso de sus servicios postales.

Párrafo 4

164. La Convención contempla medios adicionales con los cuales el Estado requirente puede realizar sus notificaciones o traslados de documentos. Ni este artículo ni otros elementos en la Convención tienen como finalidad evitar que un Estado Contratante utilice sus propios procedimientos para la notificación o el traslado de documentos en su propio territorio o en otro Estado si esto resulta posible de acuerdo con las leyes del otro Estado o para invalidar el uso de estos procedimientos. Esto resulta de particular interés para los Estados requirentes que realicen notificaciones o traslado de documentos de otras maneras (por ejemplo, la notificación a un representante del contribuyente en el territorio de ese Estado o la notificación por medio de aviso público). Aunque estos métodos de notificación no necesariamente garantizan que el contribuyente efectivamente reciba una notificación, su impacto usual es que se supone que el contribuyente la ha recibido.

Párrafo 5

165. En algunos casos, la persona a quien se notifica podría no entender el lenguaje en el que está escrito el documento. El párrafo 5 reconoce esta posibilidad. En los casos en los que el contribuyente enfrenta verdaderos problemas para comprender el lenguaje en cuestión y la autoridad competente considera que es

así, el párrafo ofrece una solución que es generalmente paralela a la adoptada en el Artículo 7 del Convenio Europeo sobre la Notificación en el Extranjero de Documentos en Materia Administrativa (ETS número 94).

CAPÍTULO IV – DISPOSICIONES RELATIVAS A TODAS LAS FORMAS DE ASISTENCIA

Artículo 18 – Información que deberá proporcionar el Estado requirente

Párrafo 1

166. El Estado requerido deberá recibir la información en torno a la autoridad del Estado requirente que presentó originalmente la solicitud de asistencia. Debido a que la autoridad competente que presenta la solicitud al otro Estado como regla general no está directamente involucrada con el trabajo práctico en torno al caso, esta información resulta útil tanto para el Estado requerido como para el contribuyente en el caso del cobro. Estas medidas facilitan los contactos para la autoridad competente del Estado requerido, además de hacer más sencilla la obtención de información complementaria que podría ser necesaria para cumplir con la solicitud. En el caso del contribuyente, puede ser de utilidad, por ejemplo, para aclarar de qué crédito se trata.

167. Cuanto más detalle ofrezca el Estado requirente, mejor será la información recibida. El párrafo pide al Estado requirente que proporcione al Estado requerido toda la información disponible que pueda asistir en la identificación de la persona o un grupo o categoría determinable de personas de interés en el caso. La Convención se enmendó en 2010 para aclarar este tema. La persona, o el grupo o categoría de personas determinable, en cuestión podrían ser el contribuyente mismo o, en los casos en los que resulte relevante, cualquier otra persona, como el promotor de esquemas tributarios u otros intermediarios involucrados. Como se mencionó en el párrafo 50 anterior, esto no significa, sin embargo, que las Partes estén en libertad de realizar investigaciones a ciegas.

168. De acuerdo con el inciso c, se otorga la posibilidad al Estado requirente de indicar la forma en la que desea que se proporcione la información; en los casos en los que sea factible, la información será presentada por el Estado requerido en la forma solicitada (véase el comentario en el párrafo 3 del Artículo 20).

169. La solicitud también debe especificar la naturaleza y el monto del crédito si se trata de una petición de asistencia en el cobro o en el establecimiento de medidas precautorias. Esta información resulta necesaria para hacer posible que el Estado requerido determine qué disposiciones de su ley y sus prácticas administrativas se aplican para el cobro o las medidas precautorias. Por la misma razón, las solicitudes de notificación o traslado de documentos deben establecer la naturaleza de los documentos en cuestión.

170. Asimismo, en el caso de una solicitud de asistencia en el cobro o de medidas precautorias, la petición deberá presentar el máximo nivel de detalles posible acerca del reclamo, es decir, deberá mostrar con claridad el monto del impuesto mismo, el interés por pagar con respecto a los pagos atrasados, cualquier sanción administrativa y los costos ya devengados en el Estado requirente. Esta información tiene valor explicativo para el contribuyente y permite, por ejemplo, que el Estado requerido asigne un pago parcial a los diferentes elementos del crédito fiscal. El estado requirente también deberá indicar el calendario preferido para el cobro o cualquier posibilidad de diferimiento del pago de acuerdo con sus propias leyes.

171. Por razones prácticas, la solicitud de asistencia deberá mencionar cualquier activo conocido a partir del cual se pueda cobrar el crédito. Esta medida puede facilitar y acelerar la recuperación o la aplicación de medidas precautorias en el Estado requerido y liberarlo de la tarea de tener que dar seguimiento a los activos antes de poder cumplir con la solicitud. Sin embargo, si la solicitud se relaciona con un deudor residente en el Estado requerido, este se encontrará en mejores circunstancias que el Estado requirente para conocer las posibilidades de cobro o las medidas precautorias. En ese caso, el Estado requirente no se verá obligado a proporcionar información con su solicitud que sólo podría obtener mediante esfuerzos excesivos.

172. Por último, al presentar una solicitud de asistencia, el Estado requirente indicará si la solicitud se presenta de conformidad con su propia ley y práctica administrativa y si se han agotado todos los medios disponibles en su propio territorio de conformidad con el Artículo 21.2.g. En caso de no cumplirse estas condiciones, el Estado requerido no se verá obligado a acceder a la solicitud. El objetivo del inciso f reside en hacer posible que el Estado requerido evalúe las posibles implicaciones de la solicitud, así como las mejores maneras de gestionarla sin investigación de su parte en torno a la ley y las prácticas administrativas del Estado requirente o sobre las posibilidades de cobro en el territorio de ese Estado.

Párrafo 2

173. Es obvio que las autoridades competentes de ambos Estados deberán mantenerse mutuamente informadas de cualquier suceso en torno al crédito o al contribuyente luego de haber presentado la solicitud. En general, el Estado requirente debería hacer todo lo que esté en su poder para reducir la carga de la asistencia para el Estado requerido.

Artículo 19 – Posibilidad de rechazar una solicitud

[BORRADO]

Artículo 20 – Respuesta a la solicitud de asistencia

174. Si los Estados acuerdan prestarse asistencia administrativa, parecería implícito que mantienen contacto normal. Sin embargo, en aras de la claridad, este artículo establece los términos específicos en torno a la manera en la que se esperaría normalmente que el Estado requerido respondiera a una solicitud de asistencia.

Párrafo 1

175. Este párrafo requiere que el Estado requerido informe al Estado requirente de las medidas tomadas y el resultado de la asistencia tan pronto como sea posible. Si las medidas tomadas por el Estado requerido tienen poca probabilidad de generar resultados dentro de un plazo corto, sería de ayuda que el Estado requirente supiera que se ha ejecutado la solicitud. El requerimiento de notificación del resultado se refiere al punto obvio en torno al cual se requiere que el Estado requerido notifique al Estado requirente tan pronto como sea posible luego de haber realizado el análisis, que las medidas precautorias se han tomado, que se ha cobrado el crédito fiscal o que se realizó la notificación o el traslado de documentos o en el caso en el que no esté en posibilidades de cumplir con la solicitud, cuando se decide no dedicar más recursos al asunto.

Párrafo 2

176. Este párrafo requiere que el Estado requerido también ofrezca razones si decide no prestar asistencia. Resulta importante para el Estado requirente recibir información acerca de las razones del rechazo, no sólo como cuestión de cortesía, sino también para darle la oportunidad de corregir o redactar su solicitud con vista a presentarla de nuevo si resulta conducente. No obstante, el Estado requerido normalmente no tiene que presentar cada detalle de las razones para denegar la solicitud (por ejemplo, por qué considera ciertas medidas como contrarias a su política pública).

Párrafo 3

177. Este párrafo estipula que la información se proporcionará al Estado requirente en la forma en la que este último desee que se le proporcione. El objetivo reside en que la información debe ser de la mayor utilidad para el Estado en cuestión. Eso, por supuesto, presupone que el Estado requirente habrá indicado de antemano la forma en la que desea que se le proporcione la información (véase el párrafo 168 anterior). La obligación es condicional, pues sólo existe mientras el Estado requerido "se encuentre en condiciones de hacerlo".

Artículo 21 – Protección de las personas y límites a la obligación de otorgar asistencia

178. Este artículo es de particular importancia en el logro de un equilibrio adecuado entre la necesidad de otorgar una asistencia administrativa eficaz en cuestiones tributarias y la de proporcionar salvaguardas a los contribuyentes y al Estado requerido. El artículo contiene una serie de disposiciones que, dependiendo del caso, podrían ser relevantes para todos los tipos de asistencia comprendidos en la Convención (por ejemplo, los subpárrafos 2.a, 2.b, 2.e, 2.f y 2.g), sólo para la asistencia en el cobro (por ejemplo, el inciso 2.h) o sólo para el intercambio de información (por ejemplo, los subpárrafos 2.c y 2.d, párrafos 3 y 4).

Párrafo 1

179. El párrafo 1 establece explícitamente lo que se encuentra implícito en toda la Convención: que los derechos y las salvaguardas de las personas de acuerdo con las leyes y las prácticas administrativas nacionales no se ven reducidas de manera alguna por la Convención (véase también el párrafo 181 más adelante). Sin embargo, como se comentó en los párrafos 8 y 24 superiores, las leyes internas y las prácticas administrativas del Estado requerido que contemplan estos derechos y estas salvaguardas no deberían aplicarse de manera que socaven el objeto y el propósito de la Convención. Estos derechos y estas salvaguardas también incluyen todos los derechos de las personas que emanen de los acuerdos internacionales aplicables sobre derechos humanos.

180. Por ejemplo, las leyes de algunos países incluyen procedimientos para notificar a la persona que proporcionó la información y/o al contribuyente sujeto a investigación antes de prestarse la asistencia administrativa. Estos procedimientos de información pueden representar un aspecto importante de los derechos que se contemplan en la ley interna. Pueden contribuir a evitar errores (por ejemplo, en los casos de identidad equivocada) y facilitar la asistencia (al permitir que los contribuyentes notificados cooperen voluntariamente con las autoridades tributarias del Estado requirente). Sin embargo, no se prevé que se apliquen los procedimientos de notificación de manera que, en las circunstancias particulares de la solicitud, socave el objeto y el propósito de la Convención y frustre los esfuerzos del Estado requirente. En otras palabras, se espera que las Partes no impidan o entorpezcan indebidamente la asistencia administrativa eficaz. Por ejemplo, se espera que los procedimientos de notificación permitan excepciones con respecto a la notificación previa, por ejemplo, en los casos en los que una solicitud de información es de naturaleza extremadamente urgente o que es posible que la notificación ponga en riesgo la probabilidad de éxito de la investigación que lleva a cabo el Estado requirente. Se espera que una Parte que de acuerdo con su ley nacional debe notificar a la persona que proporcionó la información o al contribuyente que se está proponiendo un intercambio de información, informe a las otras Partes por escrito que ha recibido esta solicitud y cuáles son las consecuencias de sus obligaciones con relación a la asistencia administrativa contemplada por esta Convención.

181. Asimismo, como se deja claro en los párrafos 3 y 4 del artículo, los derechos y las salvaguardas a las que se hace referencia en el párrafo 1 no pueden interpretarse para permitir que un Estado requerido se niegue a proporcionar información sólo porque no tiene interés interno en esta información o porque la información se encuentra depositada en un banco, otra institución financiera, un mandatario o una persona actuando como agente o fiduciaria o porque se relaciona con intereses de propiedad en una persona.

Párrafo 2

182. El párrafo 2 establece los límites de la obligación de prestar asistencia y, por ello, puede ofrecer salvaguardas adicionales para el contribuyente. Aunque no está estructurada como disposición obligatoria de acuerdo con la cual el Estado requerido debe imponer los límites relevantes para responder a solicitudes de asistencia, algunos Estados podrían desear operar estrictamente dentro de estos límites. La disposición refleja tan de cerca como es posible en este tipo de convención, el principio de reciprocidad que tradicionalmente rige la cooperación internacional en forma de asistencia administrativa en materia tributaria.

183. El párrafo establece primero (inciso a), como principio general, que el Estado requerido no tiene la obligación de llevar a cabo medidas que no coincidan con sus propias leyes. Asimismo, debido a que se califica la obligación de otorgar asistencia, el Estado requerido tampoco se encuentra obligado a utilizar las facultades expresas en sus leyes nacionales pero que no utiliza en la práctica cotidiana. Adicionalmente, el Estado requerido tampoco tiene la obligación, aunque lo pueda hacer de acuerdo con su propia ley, de ejercer poderes que el Estado requirente no posea en su propio territorio. De esta manera, si el Estado requirente no tiene facultades nacionales para tomar medidas precautorias, el Estado requerido podría rechazar la aplicación de estas medidas por su cuenta y orden, o si no se permite el embargo de bienes para cubrir un crédito fiscal en el Estado requirente, el Estado requerido no tiene obligación de embargar bienes al prestar asistencia en el cobro de un crédito fiscal. En pocas palabras, el Estado requerido sólo tiene obligación de aplicar aquellos poderes y aquellas prácticas que los Estados Contratantes tengan en común. Esta regla es importante para salvaguardar los derechos de los contribuyentes, ya que impide que el Estado requirente haga uso de poderes mayores a los que posee por ley, de manera indirecta debido a su solicitud de asistencia.

En virtud de este principio, el Estado requerido está en libertad de rehusarse a prestar asistencia, aunque no se encuentra obligado a ello.

184. Una excepción a este principio se encuentra, no obstante, en el ámbito de los plazos para el cobro de créditos fiscales, donde se deja claro en el Artículo 14 que se aplicará la ley del Estado requirente. El comentario al Artículo 14 discute esta cuestión a detalle.

185. Otro motivo para rehusarse a prestar asistencia (inciso b) es el siguiente: resulta inconcebible que los Estados se encuentren preparados para obstaculizar la política pública dentro de su propio territorio en aras de otro Estado.

186. Cabe destacar que el término "medida" que se utiliza en los subpárrafos a y b no se refiere a las formas de asistencia contempladas en la Convención (por ejemplo, el suministro de información al Estado requirente), sino a los actos nacionales que realizan las autoridades a fin de implementar estas formas de asistencia (por ejemplo, entrevistar testigos o realizar cateos, etcétera).

187. El subpárrafo c se aplica específicamente a los intercambios de información y contempla salvaguardas similares a las que se comentaron en los párrafos 183 y 184 anteriores. De aquí que el Estado requerido no se encuentre obligado a proporcionar información que no puede obtener de acuerdo con sus propias leyes o en el curso normal de su administración, así como tampoco se encuentra obligado a producir información de una manera que no sea accesible para el Estado requirente al amparo de su propia ley o en el curso normal de la administración del mismo. Como se contempla en el Artículo 22, las autoridades del Estado requirente están obligadas a observar secrecía con respecto a la información proporcionada al amparo de la Convención.

188. La información se considera obtenible en el curso normal de la administración de un Estado si se encuentra en posesión de las autoridades tributarias o si éstas la pueden obtener siguiendo procedimientos normales, entre los que se pueden incluir las investigaciones especiales, siempre que las autoridades tributarias realicen investigaciones similares para sus propios fines. De aquí se desprende que el Estado requerido deba recolectar toda la información que necesita el otro Estado de la misma forma que lo haría si se tratara de sus propios impuestos.

189. La reciprocidad que se contempla en los incisos a y c del párrafo establecen una especie de postura mínima de acuerdo con la cual el Estado requerido no está obligado a esforzarse más para prestar asistencia de lo que el Estado requirente puede hacer de acuerdo con su ley interna; asimismo, el Estado requerido no necesita proporcionar más información de la que resulta una práctica normal para ese Estado. Eso no implica que se excluya un nivel de asistencia más amplio, sino que el Estado requerido no necesita cumplir con la solicitud. En una situación así, el Estado requerido se encuentra en libertad de proporcionar o rehusarse a proporcionar la información solicitada. Si no proporciona la información, el Estado requerido sigue completamente dentro del marco del convenio de intercambio de información establecido en la Convención. Asimismo, vale la pena notar que si una Parte de la Convención aplica medidas que normalmente no se prevén en su ley o su práctica, como el acceso e intercambio de información bancaria, este Estado tiene igualmente derecho a solicitar información similar de las otras Partes de la Convención. Esto sería totalmente congruente con el principio de reciprocidad que subyace en los incisos a y c del párrafo 2.

190. El derecho de rehusarse a proporcionar información por falta de reciprocidad podría llevar a que se intercambie muy poca información si la estructura del sistema de información de las partes en el tratado difirieren de manera considerable. A fin de evitar este resultado indeseable, una solución más práctica consistiría en que el Estado requirente presentara la requisición incluso sin la certidumbre de que el Estado requerido acceda a ella. Al mismo tiempo, este último Estado podría evitar, dentro de lo posible, aplicar su derecho de rechazo.

191. Un tema relevante en lo correspondiente a los intercambios de información se refiere a si es posible y de qué manera el Estado requerido, al transmitir la información, puede solicitar el cumplimiento de requisitos especiales de secrecía por parte del Estado requirente. De hecho, puede que en ciertos casos sea preferible que el Estado requerido, en lugar de rehusarse a proporcionar la información sobre la base de este artículo, especifique la naturaleza de la información transmitida (información "designada") al igual que cualquier

condición especial para su uso (por ejemplo, requisitos especiales de confidencialidad, notificación de los contribuyentes, etcétera). Esta situación se aplicaría en particular a los casos en los que están involucrados secretos comerciales y de negocios. Sin embargo, en congruencia con la ley internacional, en situaciones en las que el Estado requerido determina que el Estado requirente no cumple con sus obligaciones al respecto de la confidencialidad de la información intercambiada al amparo de la Convención, el Estado requerido podría suspender la asistencia en el marco de la Convención, hasta el momento en el que se tenga la seguridad de que el Estado requirente en efecto respetará estas obligaciones. De ser necesario, las autoridades competentes podrían establecer acuerdos o memorándums de entendimiento específicos con respecto a la confidencialidad de la información intercambiada en el marco de la Convención.

192. El inciso d del párrafo contiene una reserva relacionada con la difusión de cierta información secreta. Los secretos que se mencionan en este inciso no deben tomarse en un sentido demasiado general. Antes de invocar esta disposición, un Estado Contratante debe ponderar cuidadosamente si los intereses del contribuyente realmente justifican su aplicación. De otro modo, resulta claro que una interpretación demasiado amplia en muchos casos eliminaría la eficacia del intercambio de información que se contempla en la Convención. Las observaciones realizadas en los párrafos 187 y 189 anteriores también se aplican en este punto. Al proteger los intereses de sus contribuyentes, el Estado requerido tiene cierta discreción en términos de la posibilidad de rehusarse a proporcionar la información solicitada, pero si no la proporciona de manera deliberada, el contribuyente no puede alegar que se cometió una infracción de las reglas de secrecía.

193. En las deliberaciones relacionadas con la aplicación de las reglas de secrecía, el Estado Contratante también debería tomar en cuenta las reglas de confidencialidad del Artículo 22 de la Convención. Las leyes y prácticas del Estado requirente, en conjunto con las obligaciones impuestas al amparo del Artículo 22, pueden garantizar que la información no se utilice para fines no autorizados contra los que protegen las reglas de secrecía en el comercio u otros renglones. De aquí que un Estado Contratante esté en posibilidad de decidir ofrecer la información cuando concluye que no existen bases razonables para suponer que un contribuyente involucrado sufra consecuencias adversas incompatibles con el intercambio de información.

194. En la mayoría de los casos de intercambio de información no surgirán problemas relacionados con secretos comerciales, empresariales o de otro tipo. Un secreto comercial o empresarial generalmente se entiende como hechos y circunstancias que son de importancia económica considerable, que pueden explotarse en la práctica y cuyo uso no autorizado puede llevar a daños serios (por ejemplo, a dificultades financieras serias). La determinación, evaluación o cobro de impuestos como tal, no puede considerarse como resultante en daño serio. Por su naturaleza, la información financiera, incluyendo libros y registros, no constituye un secreto comercial, empresarial o de otro tipo. Sin embargo, en ciertos casos limitados, la revelación de información financiera podría difundir un secreto comercial, empresarial o de otro tipo. Por ejemplo, una solicitud de información sobre ciertos registros de compra podrían generar un caso como el descrito si al revelar la información también se hiciera pública la fórmula utilizada en la fabricación de un producto. La protección de esta información también se extiende a la que se encuentra en posesión de terceros. Por ejemplo, un banco podría poseer una solicitud de patente pendiente en su caja de seguridad o un proceso comercial o fórmula secretos que podrían encontrarse descritos en una solicitud de crédito o en un contrato en manos de un banco. En estas circunstancias, los detalles del secreto comercial, empresarial o de otro tipo deberán extraerse de los documentos y la información financiera restante intercambiarse de conformidad con lo acordado.

195. Un Estado requerido podría rehusarse a revelar información relacionada con comunicaciones confidenciales entre abogados, notarios u otros representantes legales, admitidos en su rol como tales, y sus clientes, en la medida en la que las comunicaciones se encuentren protegidas de ser reveladas de acuerdo con la ley interna. Sin embargo, el alcance de la protección de estas comunicaciones confidenciales debería definirse de manera detallada. Este tipo de protección no abarca instrumentos o registros entregados a un abogado, notario u otro representante legal aprobado, en un intento por proteger los documentos o registros de ser revelados de acuerdo a lo requerido por ley. Asimismo, la información sobre la identidad de una persona como el director o el propietario beneficiario de una empresa normalmente no está protegido como comunicación confidencial. Aunque el alcance de la protección que reciben las comunicaciones confidenciales podría diferir entre Estados, no debería ser tan amplio como para obstaculizar un intercambio eficaz de información. Las comunicaciones entre abogados, notarios u otros representantes legales aprobados y sus clientes, sólo son confidenciales si, y en la medida en que, estos representantes actúen en su capacidad

de abogados, notarios u otros representantes legales aprobados y no en una capacidad diferente, como accionistas nominativos, fideicomisarios, fundadores de un fideicomiso, directores de una empresa o bajo poder notarial para representar una empresa en sus asuntos comerciales. La afirmación de que la información se encuentra protegida como comunicación confidencial entre un abogado, notario u otro representante legal aprobado y su cliente, debería adjudicarse exclusivamente en el Estado Contratante en el marco de las leyes de las que surge. De aquí que no se pretenda que los tribunales del Estado requerido adjudiquen créditos con base en las leyes del Estado requirente.

196. También en el inciso d se ha considerado necesario incluir una limitación con respecto a la información relacionada con los intereses vitales del Estado mismo. Con este fin, se ha estipulado que los Estados Contratantes no tendrán que proporcionar información cuya revelación fuera contraria a la política pública (*ordre public* orden público). Sin embargo, esta limitación sólo debería volverse relevante en casos extremos. Por ejemplo, un caso así surgiría si una investigación fiscal en el Estado requirente estuviera motivada por una persecución política, racial o religiosa. La limitación también podrá invocarse cuando la información constituya un secreto de Estado, por ejemplo, como sucede con la información delicada que posee el servicio secreto y cuya revelación sería contraria a los intereses vitales del Estado requerido. De aquí que, debería ser raro que surjan temas de política pública (orden público) en el marco de la Convención.

197. El inciso e permite a un Estado requerido rehusarse a prestar asistencia "si y cuando considere la tributación en el Estado requirente contraria a los principios de tributación generalmente aceptados". Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando un Estado requerido considera que la tributación en el Estado requirente es confiscatoria, o si considera que la pena de la infracción tributaria sería excesiva para el contribuyente.

198. El mismo inciso también contempla la posibilidad de rehusarse cuando el Estado requerido considera que la tributación en el Estado requirente es "contraria a las disposiciones de un convenio para evitar la doble tributación". Se entiende que tal frase se refiere a la tributación contraria a las reglas del convenio, como tasas de retención, la definición de establecimiento permanente y la determinación de las utilidades gravables, entre otros. La frase no pretende referirse a todos los casos de doble tributación. Debido a que los convenios sobre impuestos sobre la renta no eliminan todos los casos de doble tributación, deberá proporcionarse asistencia aunque resulte en un caso de doble tributación que no resulte contraria a un convenio. Cabe destacar que los casos de este tipo pueden ser objeto de consulta entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes en el marco del párrafo 5 del Artículo 24.

199. Se sugiere que también se realicen consultas entre las autoridades competentes en los casos en los que existan dudas acerca de la tributación en el Estado requirente de tal envergadura que justifiquen el rechazo a prestar asistencia en el marco de lo dispuesto en el inciso e.

200. El párrafo f está diseñado para garantizar que la Convención no resulte en actos de discriminación entre nacionales del Estado requerido y nacionales del Estado requirente que se encuentren en las mismas circunstancias. En las circunstancias excepcionales en las que pueda surgir este tema, el inciso f permite que el Estado requerido rehúe una solicitud en los casos en los que la información requerida por el Estado requirente pueda ser utilizada para administrar o ejecutar leyes tributarias del Estado requirente, o cualquier requisito vinculado con éstas, lo que estaría discriminando contra los nacionales del Estado requerido. El párrafo f está diseñado para garantizar que la Convención no resulte en actos de discriminación entre nacionales del Estado requerido y nacionales del Estado requirente que se encuentren en las mismas circunstancias. Los nacionales no están en situación idéntica cuando un nacional del Estado requirente es residente de ese Estado, mientras que un nacional del Estado requerido no lo es. De aquí que el inciso f no se aplique a los casos en los que las reglas tributarias sólo difieran sobre la base de residencia. La nacionalidad de la persona como tal no dejará al contribuyente expuesto a ninguna desigualdad en el tratamiento. La restricción deberá aplicarse a cuestiones procesales (las diferencias entre las salvaguardas o las soluciones de que dispone el contribuyente, por ejemplo) y a temas sustantivos, como la tasa aplicable del impuesto.

201. El inciso g plantea la posibilidad de que el Estado requerido se rehúe a acceder a una solicitud si considera que el Estado requirente no ha hecho uso adecuado de los medios disponibles en su propio territorio. Sin embargo, si se utiliza con frecuencia, el inciso g podría reducir la obligación de prestar asistencia de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 1. Por ende, el Estado requerido debería utilizar este

medio sólo si cuenta con bases firmes para suponer que el Estado requirente aún cuenta con canales convenientes de acción dentro de su propio territorio.

202. El fundamento de este rechazo sería la carga extra que la solicitud de asistencia impone a la maquinaria administrativa del Estado requerido, especialmente en el caso de la asistencia en el cobro. La obligación normal de una administración tributaria consiste en implementar las leyes tributarias nacionales y una solicitud de asistencia del extranjero con este fin siempre involucra trabajo adicional para la autoridad tributaria.

203. En la práctica, el inciso debería utilizarse poco en relación con las solicitudes de información o de notificación o traslado de documentos, ya que normalmente deberá suponerse que el Estado requirente ya ha utilizado los medios internos de que dispone y que su solicitud emana de la dificultad de obtener información o de hacer contacto con el contribuyente.

204. Si, de todas maneras, el Estado requerido rechaza una solicitud aduciendo que el Estado requirente aún cuenta con medios disponibles a nivel interno, este Estado tendrá la posibilidad de argumentar, con base en la última parte del inciso, que las medidas que tendría que tomar darían lugar a dificultades desproporcionadas. Por ejemplo, las auditorías a un sólo proveedor en el Estado requerido podrían llevar a las mismas conclusiones que la auditoría de un gran número de compradores en el Estado requirente. O, en el caso de la asistencia en el cobro, algunos activos podrían embargarse sólo mediante procedimientos largos en el Estado requirente, mientras que existen otros activos en el Estado requerido que podrían embargarse con más facilidad.

205. Es posible que suceda que la asistencia requerida cree problemas para el Estado requerido. Por ejemplo, el Estado requerido podría encontrarse en una posición en la que, de acuerdo con su propia práctica administrativa, no tomaría medidas (o no todavía) para el cobro. En estos casos, en el marco del inciso 2.a del Artículo 21, la asistencia se puede rechazar o diferir. Sin embargo, existen situaciones menos obvias en las que la consulta entre las autoridades competentes de acuerdo con el Artículo 24 sería el paso preliminar normal para convenir una solución.

206. Por último, de acuerdo con el inciso h, el Estado requerido puede rechazar una solicitud de asistencia en el cobro debido a consideraciones prácticas, por ejemplo, en el caso en el que los costos en los que incurriría en el cobro de un crédito fiscal del Estado requirente excediera el monto del crédito mismo.

Párrafo 3

207. El párrafo 3 se añadió en 2010 para tratar explícitamente con la obligación de intercambiar información en situaciones en las que el Estado requerido no necesita la información solicitada para fines de tributación nacional. Antes de la inserción del párrafo 3, esta obligación no se establecía expresamente en el artículo, pero quedaba claramente evidente por las prácticas de una serie de países que mostraban que, al recabar la información solicitada por otra Parte, la Parte en cuestión a menudo utiliza facultades de investigación o de auditoría especiales otorgadas por sus leyes para fines de la recaudación de sus impuestos internos, aunque no necesiten la información para estos fines. Este principio también se establece en el informe de la OCDE titulado *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*.

208. De acuerdo con el párrafo 3, el Estado requerido deberá utilizar sus medidas de obtención de información, aunque sólo se invoquen para proporcionar información al Estado requirente. El significado del término "medidas de obtención de información" abarca los procedimientos administrativos o judiciales que hagan posible que un Estado obtenga y proporcione la información requerida.

209. La segunda frase del párrafo 3 deja claro que la obligación contenida en este párrafo queda sujeta a las limitaciones contenidas en la Convención (por ejemplo, en los párrafos 1 y 2 del artículo), pero también contempla que estas limitaciones no pueden interpretarse como base para rechazar una solicitud de información cuando las leyes o prácticas de un país incluyen un requerimiento de intereses en un impuesto interno. Así, aunque un Estado requerido no puede invocar el párrafo 2 y argumentar que, de acuerdo con sus leyes o prácticas nacionales sólo proporciona información en la que tiene interés para sus propios fines

tributarios, podría, por ejemplo, negarse a proporcionar la información en la medida en la que hacerlo revelara un secreto comercial.

Párrafo 4

210. La Convención impone la obligación a las Partes de intercambiar todo tipo de información. El párrafo 4 tiene como propósito garantizar que las limitaciones contenidas en la Convención (por ejemplo, en los párrafos 1 y 2 del artículo) no pueden utilizarse para evitar el intercambio de información que mantienen los bancos, otras instituciones financieras, depositarios, agentes y fiduciarios al igual que información sobre propiedades. La adición del párrafo 4 en 2010, no deberá interpretarse como sugerencia de que la versión anterior de la Convención no autorizaba el intercambio de dicha información. Varios países ya intercambian esta información al amparo de la versión anterior del artículo, con lo que la adición del párrafo 4 solamente refleja la práctica actual.

211. El párrafo 4 estipula que un Estado requerido no se negará a proporcionar información a un miembro de un tratado sólo porque la información se encuentra en posesión de un banco u otra institución financiera. Con lo anterior, el párrafo 4 anula los párrafos 1 y 2 en la medida en la que estos párrafos permitirían que un Estado Contratante requerido se negara a proporcionar información sobre la base del respeto al secreto bancario. La adición de este párrafo al artículo refleja la tendencia internacional en este sentido, de conformidad con lo contemplado en el Convenio Modelo de la OCDE sobre la renta y el patrimonio, el Convenio Modelo de la OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria y como se describe en el informe de la OCDE publicado en 2000 *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. De acuerdo con tal informe, el acceso a la información que está en posesión de bancos u otras instituciones financieras puede darse de manera directa o indirecta por medio de un proceso administrativo o judicial. El procedimiento para el acceso indirecto no deberá ser engorroso o intensivo en tiempo como para que sea impedimento al acceso a la información bancaria.

212. El párrafo 4 también contempla que un Estado requerido no se negará a proporcionar información sólo debido a que ésta se encuentra en manos de personas que actúan como agentes o como fiduciarios. Por ejemplo, si una Parte tiene una ley de acuerdo con la cual toda la información en manos de un fiduciario fuera tratada como "secreto profesional", simplemente por encontrarse en manos de dicho fiduciario, este Estado no podría utilizar esta ley como base para negarse a proporcionar la información a otra Parte. Se dice en general que una persona actúa como "fiduciaria" cuando el negocio con el que la persona hace transacciones o el dinero o la propiedad que la persona administra no es de su propiedad o para beneficio propio, sino para beneficio de otra persona con la que el fiduciario mantiene una relación que implica y requiere de confianza por una parte y de buena fe por la otra, como en el caso de un fideicomisario. El término "agente" es muy amplio e incluye todo tipo de prestadores de servicios corporativos (como por ejemplo, agentes de formación de empresas, fideicomisos, agentes registrados, abogados).

213. Por último, el párrafo 4 establece que un Estado requerido no se negará a ofrecer información sólo debido a que se relaciona con un interés de propiedad en una persona, incluyendo empresas y sociedades, fundaciones o estructuras organizacionales similares. Las solicitudes de información no se pueden rechazar simplemente debido a que las leyes o las prácticas internas traten la información de propiedad como secreto comercial o de otro tipo.

214. El párrafo 4 no impide a un Estado requerido que invoque los párrafos 1 y 2 para rehusarse a proporcionar información en manos de un banco, una institución financiera o una persona que actúe como agente o fiduciario o a proporcionar información relacionada con intereses de propiedades. Sin embargo, un rechazo de este tipo debe basarse en razones que no estén relacionadas con la posición de la persona como banco, institución financiera, agente o fiduciario o el hecho de que la información se relacione con intereses de propiedades. Por ejemplo, un representante legal que actúa por cuenta y orden de un cliente podría estar actuando en capacidad de agente, sin embargo, para propósitos de cualquier información protegida como comunicación confidencial entre abogados, notarios u otros representantes legales aprobados, el párrafo 2 sigue ofreciendo un posible motivo para negarse a proporcionar la información.

215. Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación del párrafo 4:

- a) La Compañía X posee la mayoría de las acciones en la empresa subsidiaria Y, y ambas compañías están constituidas de conformidad con las leyes del Estado A. El Estado B está realizando una auditoría fiscal de las operaciones comerciales de la empresa Y en el Estado B. En el curso de la auditoría, la cuestión en torno a la propiedad directa e indirecta en la empresa Y se vuelve relevante y el Estado B presenta una solicitud al Estado A acerca de la información sobre la propiedad de cualquier persona en la cadena de propiedad de la empresa Y. En su respuesta, el Estado A debería proporcionar al Estado B la información de propiedad para la empresa X y la empresa Y.
- b) Un individuo sujeto al impuesto en el Estado A mantiene una cuenta bancaria en el Banco B del Estado B. El Estado A está auditando la declaración del impuesto sobre la renta del individuo y presenta una solicitud al Estado B para obtener toda la información sobre el ingreso y los activos de la cuenta bancaria en el Banco B, a fin de determinar si se realizaron depósitos de ingreso percibido no gravado. El Estado B deberá proporcionar al Estado A la información bancaria solicitada.
- c) Durante una auditoría fiscal, A, residente del País Y, argumenta que los pagos que realizó a B, residente del País Z, se relacionaban con servicios prestados por otro individuo, C, cuya identidad y lugar de residencia es desconocida por A. La autoridad competente del País Y cree que C podría ser residente del País Y y solicita a la autoridad competente del País Z que obtenga de B, información relacionada con la identidad de C, sin importar que B parezca haber actuado como agente o fiduciario. El Estado Z deberá proporcionar al Estado Y la información solicitada.

Artículo 22 – Secrecía

Párrafo 1

216. El respeto a la confidencialidad de la información es un corolario de los poderes de las autoridades fiscales y es necesario para proteger los intereses legítimos de los contribuyentes. Por ende, la asistencia mutua entre las administraciones fiscales sólo será factible si cada administración recibe la seguridad de que la otra tratará la información que obtiene en el curso de su cooperación con la confidencialidad adecuada. El mantenimiento de la secrecía en el Estado que recibe la información es materia de la ley interna, por lo que el artículo contempla que la información obtenida al amparo de las disposiciones de la Convención deberá ser tratada como secreta y protegida en el Estado que la recibe de la misma manera en que trata la información que recibe al amparo de sus leyes internas. El derecho a la privacidad se reconoce en un amplio número de instrumentos relacionados con los derechos humanos, y existen varios instrumentos internacionales que hacen referencia a la privacidad con relación específica al procesamiento automático de datos personales (como la información relacionada con un individuo identificado o identificable). Véase, por ejemplo, *OECD Privacy Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data* (1980). Además, ciertas Partes de la Convención han asumido obligaciones legales con respecto a la protección de los datos personales (como, por ejemplo, el Convenio del Consejo de Europa, adoptada el 28 de enero de 1981, para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal y su Protocolo adicional del 8 de noviembre de 2001) y han adoptado leyes nacionales con respecto a la protección de datos. Al revisar la Convención en 2010, se decidió dejar claro que la Parte que recibe la información deberá tratarla en cumplimiento no sólo con su ley interna, sino también con las salvaguardas que podrían requerirse para garantizar la protección de los datos al amparo de la ley nacional de la Parte que proporciona la información. De acuerdo con lo que especifique la Parte que proporciona la información, estas salvaguardas pueden, por ejemplo, relacionarse con el acceso individual, la supervisión independiente o la reparación de agravios. La especificación de las salvaguardas podría no ser necesaria si la Parte que proporciona la información queda satisfecha con que la Parte que la recibe garantice el nivel necesario de protección de los datos con respecto a la información proporcionada. De cualquier forma, estas salvaguardas no deberán ir más allá de lo necesario para garantizar la protección de los datos. Asimismo, las salvaguardas no podrán interpretarse para permitir que un Estado requerido se niegue a proporcionar información sólo porque no tiene interés interno en esta información o porque la información se encuentra depositada en un banco, otra institución financiera, mandatario o una persona actuando como agente o fiduciaria o porque se relaciona con intereses de propiedad en una persona.

Párrafo 2

217. A fin de establecer un requisito mínimo adicional para esta condición de secrecía, el artículo estipula además, que la información obtenida "sólo se revelará en cualquier caso a personas o autoridades (incluyendo tribunales u organismos administrativos o de supervisión) involucrados en el cálculo, recaudación o cobro de, la ejecución o el proceso judicial con respecto a, o la determinación de apelaciones con relación a, impuestos de dicha Parte, o la supervisión de lo anterior". Asimismo, que sólo las personas o autoridades mencionadas arriba podrán utilizar la información y, en ese caso, sólo para estos propósitos.

218. Dado que la información obtenida se puede revelar a personas y autoridades mencionadas en el párrafo 2, esta información también podría comunicarse a los contribuyentes o sus representantes. En lo que se refiere al cobro, la información podrá ser revelada a cualquier otra persona de quien se tendrá que cobrar el impuesto, pero sólo en la medida en la que sea necesario para los fines del cobro. Las reglas de confidencialidad que se establecen en el Artículo 22 se aplican a todo tipo de información recibida al amparo de la Convención, incluyendo tanto la información proporcionada en una solicitud, como la transmitida en respuesta a una solicitud. El mantenimiento de la secrecía en el Estado receptor será materia de las leyes nacionales. Por ende, se contempla que la información comunicada de acuerdo con las disposiciones de la Convención deberá tratarse como secreta por parte del Estado que la recibe de la misma manera que la información obtenida al amparo de la ley nacional de ese Estado. Las sanciones por la violación de la secrecía en ese Estado estarán determinadas por las leyes administrativas y penales de ese Estado.

219. Debido a la variedad de impuestos que cubre la Convención, el círculo de autoridades a las que se aplican las disposiciones de secrecía del Artículo 22 en este caso será probablemente más amplio que lo usual, por ejemplo, que con respecto a un convenio de doble tributación. Este será el caso cuando algunos de los impuestos, aportaciones o pagos cubiertos en el Artículo 2 no son recaudados por la administración tributaria de acuerdo a una definición común, sino por organismos distintos; estos organismos se encontrarán sujetos a las disposiciones del artículo, es decir, en su calidad de autoridades a las que se puede revelar información obtenida por el Estado requirente y que tendrá que tratarla como secreta. Sin embargo, en estos casos, podrían existir requisitos especiales de secrecía a nivel interno (por ejemplo, en el caso de la información relacionada con aportaciones a la seguridad social) que podría imponer obligaciones más o menos estrictas que las reglas nacionales de secrecía tributaria.

220. En los casos en los que, como resultado de la información recibida, el ingreso gravable de un contribuyente se ajuste en el Estado requirente, este Estado podría tener la oportunidad, de acuerdo con su legislación o sus regulaciones, de comunicar el monto del ingreso gravable ajustado así a las autoridades no tributarias. Esta comunicación no contravendría las disposiciones del artículo, siempre que la información misma recibida por el Estado requirente no haya sido revelada. Asimismo, la información recibida por la autoridad competente de una Parte, ya sea específica del contribuyente o no, no deberá revelarse a personas o autoridades no mencionadas en el párrafo 2, sin importar las leyes nacionales de declaración de información como la de libertad de información u otra legislación que permita un mayor acceso a documentos gubernamentales.

221. El hecho de que la información obtenida pueda comunicarse a las personas y autoridades competentes no implica que pueda ser revelada libremente. Estas personas y autoridades sólo podrán utilizarla para los fines establecidos en el párrafo 2. La información obtenida puede comunicarse a las personas y autoridades mencionadas y sobre la base de la última frase del párrafo 2 de este artículo, pueden ser reveladas por ellas en sesiones de tribunal abiertas al público o en fallos que revelen el nombre del contribuyente. Una vez que la información se utiliza en procedimientos judiciales abiertos al público o en fallos de tribunales y, con ello, hechos públicos, queda claro que desde ese momento la información podrá citarse a partir de los expedientes o los fallos de los tribunales para otros fines, e incluso como posible evidencia. Sin embargo, esto no significa que las personas y autoridades mencionadas en el párrafo 2 tienen autorización para proporcionar la información adicional recibida cuando se le solicite.

222. Excepto en circunstancias especiales descritas en el párrafo 4 del artículo, la información recibida por la autoridad competente de una Parte sólo podrá ser utilizada para los fines mencionados en el párrafo 2 del artículo.

Párrafo 3

223. Mientras que los dos primeros párrafos establecen las reglas generales de secrecía que se aplican a la información intercambiada, el párrafo 3 está diseñado para proteger la secrecía en casos en los que las Partes han introducido reservas con respecto a algunos impuestos. La finalidad de una reserva consiste en liberar al Estado que la presenta de ciertas obligaciones al amparo de la Convención. Esta finalidad no se lograría si otros Estados hicieran libre uso de la información recibida del Estado que presentó la reserva, con lo que estarían descatando la limitación impuesta en la reserva. Por ello, de acuerdo con esta disposición, queda prohibido utilizar la información obtenida de un Estado que ha presentado una reserva, lo que se expresa en el inciso a del párrafo 1 del Artículo 30 (impuestos distintos de los que se establecen por cuenta y orden de un Estado Contratante sobre el ingreso, las utilidades, las ganancias de capital o la riqueza neta) para fines de un impuesto en la categoría sujeta a la reserva. En algunos casos, se utiliza la base para el cálculo de algunos impuestos (por ejemplo, impuestos sobre la renta que se adeudan al Estado) para calcular otros gravámenes (como en el caso de los impuestos sobre la renta que se adeudan a otras autoridades). En otros casos, la base utilizada para calcular un impuesto es el punto de partida para determinar la base de otros impuestos. En estos casos, la comunicación de la base del primer impuesto, que se ajustó de acuerdo con la información obtenida de otro Estado, no es una violación del párrafo 3 del artículo, siempre y cuando no exista comunicación de la información como tal.

224. De manera similar "el Estado que presenta esta reserva no utilizará la información obtenida al amparo de esta Convención para un impuesto en una categoría sujeta a la reserva". Resulta lógico pensar que la limitación impuesta por el Estado que presentó la reserva también se aplique a este último.

Párrafo 4

225. Como se indicó arriba, la información recibida por una Parte podría, en general, ser utilizada por las personas o autoridades mencionadas en el párrafo 2 del artículo sólo para los fines establecidos en el párrafo. Así, en condiciones normales, esta información no se utilizaría para otros fines excepto si se acuerda, de ser posible al amparo de las leyes del Estado que proporciona la información, que se presente de conformidad con un instrumento diseñado especialmente para estos fines (por ejemplo, un tratado que se refiera a la asistencia mutua en materia judicial, como el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal, ETS núm. 30). Podrían presentarse situaciones en las que dos Estados Contratantes podrían acordar que esta medida limita excesivamente el alcance de la asistencia mutua en este tema (por ejemplo, en los casos en los que no existe otro instrumento al amparo del cual proporcionar la información). El párrafo 4 del artículo abre la posibilidad de que la información recibida por una Parte sea utilizada para otros fines cuando esta información se puede utilizar para dichos otros fines de acuerdo con las leyes del Estado que la proporciona y la autoridad competente de ese Estado autoriza este uso. Por ejemplo, el párrafo 4 abre la posibilidad de compartir la información recibida con otros organismos de ejecución y autoridades judiciales sobre ciertos temas prioritarios (como el combate del lavado de dinero, la corrupción o el financiamiento del terrorismo).

226. En principio, es posible concebir que el uso de la información para fines distintos a los establecidos en la Convención pudiera llevar a una violación de la privacidad y contraerse al Convenio para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal (ETS núm. 108). Sin embargo, ambas condiciones que establecen que el uso debe ser posible de acuerdo con las leyes del Estado que proporciona la información y que la autoridad competente del Estado deba autorizar dicho uso, constituyen un nivel adecuado de seguridad. Por ello, no es necesario incluir disposiciones específicas a este respecto en la Convención.

227. Como se destacó en el comentario al Artículo 5 (véase el párrafo 61 anterior), un convenio multilateral abre una serie de posibilidades para la cooperación entre más de dos Estados. Existen situaciones en las que la información obtenida por una Parte y proporcionada por otra sería de interés para una tercera. La segunda frase del párrafo 4 abre la posibilidad de intercambiar información en estos casos. Sin embargo, a fin de evitar caer en una situación en la que el tercer Estado Contratante obtuviera así la información que no puede obtener directamente, el párrafo contempla que la transmisión de información del segundo al tercer Estado Contratante se sujetará a autorización previa del Estado Contratante que originalmente proporcionó la información.

Artículo 23 – Procesos

228. Este artículo indica que qué Estado debe el contribuyente iniciar procesos para impugnar una medida tomada por una autoridad del Estado requirente o del Estado requerido. Sin embargo, surge un problema particular con respecto al párrafo 3 del Artículo 14 y el párrafo 2 del Artículo 21. Estos artículos confieren facultades a la autoridad, lo que plantea la cuestión en torno a si una persona tiene derecho a requerir a la autoridad que las ejerza, especialmente en los casos en los que el hecho de no ejercer una facultad viola un derecho garantizado por la ley nacional de la autoridad en cuestión. La solución a este problema dependerá de la interpretación de la Convención que hagan los tribunales de cada Estado.

Párrafo 1

229. Cuando un contribuyente busca resistir el cobro de un impuesto o la ejecución de las leyes tributarias, existen normalmente dos fundamentos en las leyes de un Estado Contratante sobre los que se puede resistir el cobro. Ya sea que el contribuyente impugne la existencia o la posibilidad de ejecución del cobro o puede intentar impugnar las medidas mismas de ejecución. En los casos en los que el cobro queda establecido de conformidad con las leyes de un Estado y este tiene lugar en otro Estado, surge el planteamiento en torno a cuáles son los organismos competentes para tratar con las disputas presentadas por el contribuyente. Como resulta obvio que las medidas de ejecución del Estado requerido pueden ser impugnada sólo en ese Estado, el párrafo 1 contempla que las medidas dirigidas contra las medidas de ejecución sólo se presentarán ante los organismos competentes del Estado que toma dichas medidas.

Párrafo 2

230. Este párrafo dispone que los procedimientos relacionados con las medidas tomadas por el Estado requirente, en particular las relacionadas con la existencia del crédito fiscal o el monto del mismo o el instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente, sólo serán sometidas a la consideración del organismo competente del Estado requirente. La finalidad de esta medida es no dejar duda alguna de que un contribuyente no podrá resistirse a un cobro en el Estado requerido argumentando en ese país la validez del instrumento emitido por el Estado requirente o que el monto del crédito fiscal es erróneo debido a los pagos que ya ha realizado.

231. Debido a que las disputas con respecto a la existencia o el monto del crédito fiscal y la cuestión en torno a si es permisible el cobro se rigen por las leyes del Estado requirente, los organismos competentes de ese Estado deberán resolverlas. Sólo estos organismos están lo suficientemente familiarizados con las leyes tributarias que rigen el crédito como para llegar a un juicio fundamentado de forma adecuada en estas cuestiones. En el caso en el que el Estado requirente adeude una suma al contribuyente, cualquier solicitud de compensación por parte del contribuyente deberá ser considerada como comprendida dentro del ámbito de la disposición. Estas solicitudes deberán presentarse ante la autoridad competente del Estado requirente. Sin embargo, la Convención no trata con la posibilidad de que una compensación sea admisible.

232. Debido a que el párrafo 2 del Artículo 11 requiere que el crédito fiscal no sea impugnado o impugnabile si se ha de presentar una solicitud de asistencia, el párrafo 2 de este artículo podría parecer paradójico. Asimismo, la asistencia en la notificación o traslado de documentos debería evitar que se presente una situación en la que el contribuyente no impugnó un crédito fiscal porque no tenía conocimiento de su existencia. A pesar de esto, al amparo del párrafo 2 del Artículo 11 (segunda frase), las Partes acuerdan que el crédito fiscal no requiere no ser impugnado o impugnabile para que se presente una solicitud de cobro y en algunos Estados siempre existe la posibilidad de una apelación extemporánea o de otorgar un "periodo de gracia". El propósito del párrafo 2 sólo consisten en contemplar que, ya sea como resultado de un acuerdo bilateral o si se refiere a una apelación extemporánea de un "periodo de gracia" o cualquier otra medida, si se disputa el monto o la existencia del crédito fiscal, la medida tendrá que llevarse ante los organismos competentes del Estado requirente bajo cuyas leyes se inició el crédito fiscal.

233. El Estado requirente deberá notificar al Estado requerido si se impugna el crédito fiscal o el instrumento que permite su ejecución. Al momento de la recepción de la notificación el Estado requerido está obligado a suspender el procedimiento de cobro, a menos que se acuerde otra cosa al amparo del párrafo

2 del Artículo 11. El hecho de que el crédito fiscal sea impugnado no necesariamente resulta en la suspensión del cobro de acuerdo con las leyes de la mayoría de Estados, sí resulta deseable posponer la recuperación en el Estado requerido si se está presentando una demanda. Esta disposición tiene como intención no sólo actuar como salvaguarda para el contribuyente sino también para proteger al Estado requerido de cualquier reclamo de daños demandado por el contribuyente.

234. La impugnación del crédito fiscal sería una forma en la que el contribuyente podría posponer la recuperación tanto tiempo como sea posible, a fin de ganar tiempo para colocar sus activos fuera del alcance del Estado requerido. Para evitar esto, el Estado requerido, si así lo pide el Estado requirente, requerirá al contribuyente un depósito de seguridad u otras medidas precautorias.

235. El Estado requirente no es la única parte que podría tener interés en informar al Estado requerido que se ha presentado una demanda en el Estado requirente. En particular, el contribuyente mismo podría buscar informar al Estado requerido tan sólo para evitar el daño que sufriría si el Estado requirente fracasara en proporcionar la información. Por ello, este párrafo permite a cualquier parte interesada —es decir, no sólo el contribuyente, sino cualquier otra persona sujeta al pago del impuesto— informar al Estado requerido de una medida tal. Sin embargo, para evitar la posibilidad de que se apliquen tácticas dilatorias por parte de deudores que actúan de mala fe, el Estado requerido no tiene la obligación de suspender sus medidas de cobro automáticamente. De hecho, aún debería consultar al Estado requirente acerca del asunto si lo aprecia necesario, por ejemplo, debido a que el Estado requirente no le haya notificado previamente de la presentación de una demanda.

236. Los párrafos 1 y 2 regulan los temas relacionados con la competencia de los tribunales para la mayoría de las demandas que podrían presentarse, aunque estas disposiciones no forman una regulación que abarque todas las posibles disputas que podrían surgir en este ámbito. En particular, no cubren las demandas que impugnan la aplicación de la Convención misma, ya sea por parte del Estado requirente (demandas que impugnan la solicitud de asistencia) o por parte del Estado requerido (demandas que impugnan la obligación de prestar asistencia).

Párrafo 3

237. El párrafo 3 establece que el Estado requirente informará al Estado requerido del resultado del proceso. Podría suceder que el juicio resulte en contra del Estado requirente y que el crédito fiscal se anule por completo o en parte. También resulta concebible que el Estado requirente y el contribuyente lleguen a un arreglo sobre el asunto sin recurrir a los tribunales. Todas estas situaciones pueden afectar la solicitud de asistencia debido a que la base de esta solicitud podría dejar de existir o que el monto podría reducirse como consecuencia de esta base. Por ende, el Estado requirente deberá informar al Estado requerido tan pronto como sea posible en torno a si y en qué medida desea proceder con su solicitud de asistencia. De la misma manera, el Estado requerido informará al Estado requirente acerca del resultado de los procesos instituidos en su territorio.

CAPÍTULO V – DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 – Implementación de la Convención

Comentarios preliminares

238. Este artículo tiene un doble propósito. En primer lugar, establece las formas en las que se implementará la Convención entre las partes, es decir, por medio del canal que representan las autoridades competentes, que podrán comunicarse directamente, permitir que autoridades subordinadas actúen por su cuenta y orden y determinan el modo práctico de operación de la asistencia administrativa entre ellas, a través del acuerdo mutuo. En segundo lugar, el artículo contempla el seguimiento de la implementación de la Convención por medio de un organismo coordinador establecido bajo el liderazgo de la OCDE.

239. Debido al carácter multilateral de esta Convención, se requiere de un organismo coordinador para supervisar su implementación. En un contexto bilateral, sería relativamente sencillo dar seguimiento a la aplicación y la interpretación de la convención sobre asistencia mutua. Sin embargo, una convención multilateral, que podría ser firmada por una serie de Estados, requiere de un organismo de monitoreo que pueda transmitir la información entre las Partes (véase entre otros, el párrafo 4 de este artículo).

240. El organismo coordinador también debería estar en posibilidad de asistir a las Partes al emitir su opinión sobre cuestiones de aplicación o interpretación de las disposiciones de la Convención. Estas preguntas deberían ser, en principio, de carácter general y no relacionarse con disputas específicas que podrían presentarse entre dos Partes; el organismo coordinador no será establecido como maquinaria para la resolución de disputas, que deberán resolverse ya sea por mutuo acuerdo entre los Estados involucrados (párrafo 5 del presente artículo), o en el marco de otros instrumentos internacionales. Por ejemplo, el Convenio Europeo de 1957 para el arreglo amistoso de controversias (ETS núm. 23). A fin de garantizar la congruencia en la aplicación y la interpretación de la Convención, estas opiniones pueden hacerse públicas en caso de resultar conveniente. A fin de actuar con eficiencia, el organismo coordinador necesitará recabar información de las Partes y otras fuentes acerca de la experiencia obtenida en la aplicación y la interpretación de los convenios de asistencia mutua.

241. Debido a sus funciones, el organismo coordinador establecido bajo los auspicios de la OCDE deberá incluir a representantes de las autoridades encargadas de la implementación de la Convención, es decir, las autoridades competentes de las Partes. Los Estados que firmaron la Convención y, con ello, comunicaron su intención de ser partes de la misma, incluso sin haberla ratificado aún, tendrán derecho a asistir a las reuniones del organismo coordinador en calidad de observadores. Como regla general, los representantes del Secretariado del Consejo de Europa también estarán invitados a asistir a las reuniones del Organismo Coordinador como observadores.

Párrafo 1

242. Este párrafo establece las formas en las que las Partes se comunicarán entre sí para la aplicación de la Convención y abre la posibilidad de la delegación de poderes y el establecimiento de acuerdos mutuos sobre el modo de aplicación de la Convención.

243. En la mayoría de los países, las relaciones con otras naciones es ámbito de la competencia del Ministro de Asuntos Exteriores. Entonces, en principio, los contactos oficiales con otros países tendrán que realizarse mediante el Ministerio de Asuntos Exteriores y las embajadas en el extranjero. Sin embargo, esta no es una medida muy práctica en todos los casos, de manera que, en las relaciones bilaterales se han hecho posibles a menudo otros medios de contacto. La Convención sigue esta línea y dispone que las Partes se comunicarán entre sí por medio de sus autoridades competentes respectivas de acuerdo a lo definido en el párrafo 1.d del Artículo 3 y el listado del Anexo B, y que estas autoridades competentes se comunicarán directamente para este fin.

244. En países en los que la implementación de las convenciones tributarias no recaiga exclusivamente dentro de la competencia de las autoridades tributarias más altas, algunos asuntos, como por ejemplo el intercambio de información, se podrán delegar a otras autoridades y se prevé esta posibilidad en muchos

tratados vigentes. No obstante, en la mayoría de los casos, el intercambio de información al amparo del Convenio de doble tributación tendrá que confiarse a un organismo central.

245. La existencia de un organismo central en cada país para llevar las relaciones con otros países en torno a la asistencia administrativa también podría justificarse con fundamento en que el otorgamiento de esta asistencia podría involucrar una infracción –en principio– de ciertas obligaciones internas (como, por ejemplo, la secrecía fiscal, a la que sólo se renuncia en los términos y condiciones de la Convención). El otorgamiento de asistencia, así como el uso de información recibida al amparo de la Convención, en muchos casos dejará cierto margen de juicio para el país en cuestión, por lo que es mejor confiarlo a un solo organismo central. Sin embargo, existen casos, especialmente en lo relacionado con intercambios de información para ciertos tipos de actividades, en los que los contactos directos y rápidos son la única forma de hacer que la asistencia sea eficaz. En estas circunstancias la autoridad competente podría acordar que autoridades subordinadas ejerzan algunas de sus responsabilidades por su cuenta y orden.

246. El otorgamiento de asistencia administrativa está regulado sólo en principio en la Convención. La manera precisa en la que se administra y las formalidades a tomar en cuenta requieren mayor elaboración, lo que se relaciona de manera estrecha con los detalles acerca de la manera en la que se administran las leyes nacionales de las Partes, que su regulación se deja a consulta entre las autoridades competentes de las Partes. Esta consulta permitirá que, si así lo desean, las autoridades competentes lleguen a un acuerdo acerca del papel de sus representantes cuando ejercen su autoridad en el extranjero (véase el comentario al Artículo 9) y para establecer reglas y procedimientos para los contactos directos a los que se hace referencia en el párrafo 245 anterior, para los intercambios automáticos de información o cualquier otro asunto (por ejemplo, el establecimiento de montos mínimos en casos en los que se puede solicitar asistencia).

247. Aunque las Partes tienen libertad de elegir los ámbitos en los que desean celebrar acuerdos para establecer reglas y procedimientos de asistencia, estos acuerdos deben dirigirse a facilitar la operación práctica de la Convención y no podrán ser utilizados como medio para reducir sus obligaciones legales sustantivas al amparo de la Convención. No cabe duda que los Estados gozan de salvaguardas, aunque estas se establecen en diversos artículos de la Convención.

248. Entre los ejemplos de las cuestiones relacionadas con la implementación de la Convención que tendrán que negociarse, cuando sea necesario, entre los Estados involucrados, se pueden presentar ocasiones en las que existan diferencias sustanciales entre la asistencia que otorga o el trabajo que lleva a cabo un Estado y la asistencia o el trabajo de otro Estado. Estos problemas tendrán que resolverse en el marco de acuerdos mutuos que tomen en cuenta todos los elementos relevantes (las características de las relaciones económicas y los patrones comerciales, la estructura y el funcionamiento de los sistemas tributarios y la maquinaria administrativa en los Estados en cuestión, etcétera).

249. Otro asunto importante sobre el que las autoridades competentes tendrán que llegar a un acuerdo es la manera en la que los montos de los créditos cobrados se pondrán a disposición del Estado requirente, por ejemplo, mediante pago inmediato, pago en exhibiciones, acuerdos de compensación, etcétera. Esto se relaciona estrechamente con la cuestión en torno al impacto que tiene la fluctuación de los tipos de cambio de las monedas locales en las relaciones entre el contribuyente, el Estado requirente y el Estado requerido. El principio básico en este caso se centra en que el Estado requirente tiene una reclamación en su propia divisa. Una segunda regla básica parece ser que ni el Estado requerido ni el Estado requirente tiene derechos sobre los activos del contribuyente más allá del monto que se adeuda, más los costos e intereses en los casos que aplique. Por último, deberá asegurarse sin lugar a dudas que el contribuyente será liberado del adeudo luego del pago en la divisa del Estado requerido, es decir, al momento del pago, equivalente al monto del crédito fiscal.

250. Estos principios podrían tal vez implementarse mejor si el Estado requerido supone que el crédito fiscal se denomina en la moneda del Estado requirente hasta el momento en el que se dé el cobro. El tipo de cambio en la fecha del cobro decidirá el monto a cobrar en la divisa del Estado requerido. Los Estados también podrían acordar que se convierta el monto a cobrar a la divisa del Estado requerido en la fecha de la solicitud, aunque esto aumenta el riesgo de fluctuaciones en el tipo de cambio. El Estado requerido tendrá que transferir el monto recibido al Estado requirente sin importar los cambios en las paridades después de la fecha del cobro. Así, si el Estado requirente recibe más o menos de lo demandado, cualquier diferencia,

positiva o negativa, no deberá tener consecuencias para el contribuyente y deberá ser en beneficio o costo del Estado requirente, excepto en circunstancias especiales (como un retraso indebido en la transferencia de las sumas recibidas).

Párrafo 2

251. Este párrafo se refiere a las situaciones en las que la implementación de la Convención en un caso particular podría tener consecuencias serias e indeseadas. En este sentido, difiere del Artículo 21 en que el artículo contempla casos en los que existe riesgo de violar un principio de ley, una regla de la ley interna o una práctica administrativa, mientras que las situaciones que contempla el párrafo 2 del Artículo 24 son aquellas en las que se ha cumplido con los principios, las reglas y las prácticas, pero tienen consecuencias que dan lugar a dificultades serias, como por ejemplo, en los ámbitos económico o social. En estas situaciones, el Artículo 24 impone el deber de hacer consultas entre los Estados involucrados. De no llegar a un acuerdo y el desacuerdo persista, el Estado requerido no se verá liberado de su deber de aplicar la Convención.

Párrafo 3

252. El párrafo 3 delega al organismo coordinador la tarea de dar seguimiento a la implementación y el desarrollo de la Convención. El organismo coordinador tendría el propósito de asistir a las Partes en la aplicación eficaz de la Convención y, en los casos necesarios, sugerir la introducción de nuevos métodos y procedimientos a la Convención que fortalezcan la eficacia de la misma. Por ello, podría recomendar revisiones o modificaciones de la Convención.

Párrafo 4

253. Este párrafo contempla que el organismo coordinador emita opiniones sobre cuestiones de interpretación si así lo solicita una Parte. La solicitud de una opinión puede surgir como resultado de las acciones de las autoridades en ese Estado y las acciones o las apelaciones de los contribuyentes que puedan llamar la atención a reglas de la Convención que se prestan a diferentes interpretaciones. Las discusiones con el organismo coordinador ayudarán a las Partes a formar una opinión en casos o situaciones imprevistos. Como se destacó en el párrafo 240 anterior, esta medida fomentará la generación de soluciones uniformes a problemas en la interpretación de la Convención, por ejemplo, en lo relacionado con los "principios tributarios de aceptación general" a los que se hace referencia en el párrafo 2.e del Artículo 21. Cabe subrayar que el organismo coordinador en este contexto sólo tiene una función de asesoría. Por supuesto, la solicitud de asesoría para decidir si argumentará o no sobre las líneas de la asesoría en una posible disputa con otras Partes, será prerrogativa de la Parte que solicita la asesoría.

Párrafo 5

254. Este párrafo contiene reglas de proceso para resolver cuestiones de aplicación e interpretación de la Convención. Las disposiciones dependen del carácter multilateral de la Convención y obligan a los Estados inmediatamente afectados por el problema a tratar de resolver el asunto por mutuo acuerdo. Si logran llegar a un acuerdo, notificarán al organismo coordinador. Cuando se trate de contribuyentes específicos, esta notificación será objeto de las disposiciones de secrecía establecidas en el Artículo 22.

255. Por su redacción, el propósito de este párrafo se centra en resolver cualquier dificultad o eliminar cualquier duda que pueda surgir, especialmente en términos de las disposiciones de la Convención. El párrafo 5 presenta un marco de consulta entre las Partes, por ejemplo, en lo relativo a si un impuesto que se introduce después de la firma de la Convención es idéntico o sustancialmente similar a los considerados en el Anexo A de la Convención de acuerdo con el párrafo 2 del Artículo 2 y, por ende, si está cubierto por la Convención.

256. En un aspecto importante, el procedimiento de acuerdo mutuo de conformidad con lo que contempla este párrafo tiene un alcance distinto al estipulado en el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Una de las finalidades del Artículo 25 consiste en resolver casos individuales de doble tributación, ya sea cuando un Estado no aplica la Convención de la forma adecuada o cuando dos Estados toman actitudes divergentes en torno a la posición de un contribuyente (por ejemplo, en el caso del impuesto a la riqueza, por la deducción o el adeudo de los activos del contribuyente). Debido a que las actitudes de los Estados afectan la postura personal del contribuyente, éste debería tener la posibilidad en este contexto de iniciar un proceso de consulta entre los dos Estados.

257. En el marco de una Convención de asistencia mutua la postura es diferente. Cuando un contribuyente considera que un Estado no ha actuado en congruencia con la Convención, puede presentar su caso ya sea en el Estado requirente, si la media se relaciona con la solicitud de asistencia, por ejemplo, el crédito fiscal o el instrumento que permite la ejecución; o en el Estado requerido, si concierne a medidas tomadas ahí para satisfacer la solicitud. Si el Estado requerido ha tomado medidas que no son conforme a la Convención, la queja será atendida de forma unilateral por el Estado, sin necesidad alguna de consultar con el Estado requirente. Por ende, no se consideró necesario dar al contribuyente la posibilidad de iniciar un proceso de consulta entre los dos Estados.

Párrafo 6

258. Este párrafo dispone que el Secretario General de la OCDE deberá informar a todas las Partes y Estados firmantes acerca de las opiniones presentadas por el organismo coordinador de acuerdo a lo previsto en el párrafo 4 y de los acuerdos mutuos alcanzados en el marco del párrafo 5. El hecho de que el organismo coordinador difunda los acuerdos alcanzados al amparo del párrafo 5 a las Partes que no estuvieron involucradas en el proceso no deberá entenderse de ninguna manera como una obligación de que estos Estados apliquen o interpreten la Convención de la manera acordada. El acuerdo al que se llegue obviamente concierne sólo a los Estados que alcanzaron el acuerdo al amparo del párrafo 5.

Artículo 25 – Idioma

259. El presente artículo trata con el idioma en el que se redactarán las solicitudes de asistencia y las respuestas a las mismas. A fin de evitar dificultades prácticas que pudieran obstaculizar o hacer más lenta la asistencia mutua, el principio adoptado en este contexto se centra en facilitar la tarea de las Partes al ofrecer la máxima flexibilidad. De aquí se desprende que las Partes estarán en libertad de acordar el uso en sus relaciones bilaterales de los idiomas oficiales del Consejo de Europa y de la OCDE (inglés o francés) o cualquier otro idioma (o idiomas) que se acuerden de manera bilateral.

260. Una cuestión relacionada se centra en si los documentos, cuya copia oficial deberá presentarse con la solicitud al amparo de diversas disposiciones de la Convención, también tienen que traducirse a ese idioma. Una obligación de este tipo podría representar un obstáculo inesperado a la solicitud de asistencia; por otro lado, no tiene mucho sentido presentar documentos en un idioma que se desconoce. Los Estados podrían llegar a un acuerdo bilateral de acuerdo con el que el Estado requirente presentará no sólo una copia de los documentos requeridos sino también un resumen de los mismos en el idioma acordado.

261. La cuestión en torno a si las notificaciones presentadas deben ir acompañadas de una traducción se responde en el párrafo 5 del Artículo 17.

Artículo 26 – Costos

262. Aunque burdo, el problema del costo podría ser un obstáculo serio en términos de la asistencia administrativa, ya que los países podrían desistir de presentar solicitudes importantes por esta razón. Las disposiciones del artículo hacen posible que las autoridades competentes consulten entre sí y acuerden sobre bases bilaterales las reglas que desean aplicar en lo general y el procedimiento a seguir para encontrar una solución en los casos más importantes y costosos. Esta flexibilidad se considera necesaria para lograr una implementación sin incidentes y eficiente de la Convención entre las Partes.

263. En ausencia de acuerdos bilaterales, ya sea en casos generales o específicos, en cuestiones relacionadas con el reparto de los costos el artículo dispone que los costos ordinarios en los que incurre el Estado requerido en la prestación de asistencia no serán objeto de reembolso por parte del Estado requirente. Estos son costos en los que normalmente incurren las autoridades tributarias para obtener información o recaudar impuestos para fines internos. Asimismo, sigue la práctica común de acuerdo con la que se supone que existe cierto grado de reciprocidad.

264. Los costos extraordinarios en los que se incurre para proporcionar asistencia deberán ser cubiertos por el Estado requirente, a menos que se acuerde de otro modo a nivel bilateral. Los costos extraordinarios tienen el propósito de cubrir, por ejemplo, los costos en los que se incurre cuando se ha utilizado un tipo

particular de procedimiento a petición del Estado requirente, los costos en los que incurren terceros de los cuales el Estado requerido ha obtenido la información (por ejemplo, información bancaria) o los costos adicionales por la contratación de expertos, intérpretes o traductores, por ejemplo, para elucidar el caso o traducir los documentos adjuntos o los daños que el Estado requerido se ha visto obligado a pagar al contribuyente como resultado de las medidas tomadas a petición del Estado requirente. Se supone que tendría lugar una consulta entre los Estados Contratantes involucrados en cualquier caso particular en el que exista la probabilidad de enfrentar costos extraordinarios.

265. En lo que se refiere al cobro, el costo se carga como regla al deudor, es decir, al contribuyente, pero si no se puede obtener de él, tendrá que decidirse quién lo asumirá. Los Estados Contratantes podrían acordar que no se cobrarán costos entre ellos o sólo los de los procesos en tribunales o por asesoría de expertos. En este sentido, sería valioso para el Estado requirente, si tiene que asumir los costos y estos tienen probabilidades de ser altos, acordar de antemano los pasos relevantes a seguir. Los costos que se cobren al Estado requirente podrían deducirse de los montos del impuesto recuperado. La Convención no impide al Estado requerido la recuperación de sus propios costos.

CAPÍTULO VI – DISPOSICIONES FINALES

Artículo 27 – Otros acuerdos o convenios internacionales

Párrafo 1

266. Debido a que el propósito de la Convención se centra en fomentar la cooperación internacional en materia tributaria, vale la pena asegurar que cuando dos o más Estados son partes de esta Convención y de otros instrumentos o acuerdos con disposiciones en este ámbito, se utilice el instrumento más eficaz en cada situación. Así, este párrafo contempla que "las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales".

267. De acuerdo con este principio, la aplicación de esta Convención y de otros instrumentos deberá considerarse de manera independiente. No prevalecerán las disposiciones de asistencia en asuntos tributarios más restrictivas incluidas en otros instrumentos presentes o futuros; sin embargo, las menos restrictivas que se refieran a una cooperación más cercana o más específica (por ejemplo, entre Estados vecinos) podrían utilizarse en lugar de las disposiciones de la Convención. En la práctica, cuando dos Estados son partes de la Convención y de otro instrumento, la autoridad competente del Estado requirente solicitará asistencia de acuerdo con el instrumento que tenga más probabilidad de ser eficaz, siempre considerando que los términos de la solicitud cumplan todos los requisitos necesarios establecidos para que se otorgue la asistencia al amparo de ese instrumento. De aquí se desprende que los Estados se encontrarán en libertad de elegir cualquier instrumento que consideren más apropiado para un caso particular. Sin embargo, no podrán aplicar simultáneamente más de un instrumento a un caso específico, ya que cada instrumento es autocontenido y tiene sus propias características y sus propios propósitos y disposiciones que pueden ser incompatibles con otros instrumentos. En congruencia con lo anterior, el Artículo 27 utiliza el término "restringir" en lugar de "afectar" ya que este último podría ser malinterpretado como la posibilidad de aplicar simultáneamente más de un instrumento.

268. La referencia a otros acuerdos, convenios e instrumentos internacionales es muy amplia. Se refiere a los acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación o los de asistencia administrativa mutua, así como a las convenciones multilaterales existentes como el Convenio Nórdico o el Tratado entre Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos sobre asistencia administrativa en el cobro de créditos fiscales, que se concluyó el 5 de septiembre de 1952 en relación con la Unión Económica de los países de Benelux. Esta disposición también abarca los acuerdos de seguridad social que contienen medidas en este ámbito (por ejemplo, para la recuperación de aportaciones a la seguridad social).

Párrafo 2

269. A solicitud de la Unión Europea y sus Estados miembros, la Convención se enmendó en 2010 para aclarar las relaciones entre esta Convención y las reglas de asistencia administrativa en materia tributaria vigentes o que podrían entrar en vigor en el futuro entre dichos Estados: las Partes que son Estados miembros de la Unión Europea podrán aplicar en sus relaciones mutuas, las posibilidades de asistencia que contempla la Convención mientras permitan una cooperación más amplia que las posibilidades que ofrecen las reglas aplicables de la Unión Europea. Se entiende que esta disposición sólo se aplica entre Estados Miembros de la Unión Europea y de ninguna manera perjudicarán la aplicación de la Convención entre Estados Miembros de la Unión Europea y otras Partes de la Convención.

Artículo 28 – Firma y entrada en vigor de la Convención

Párrafo 1

270. El párrafo 1 expresa que la Convención queda abierta a firma por los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la OCDE.

Párrafo 2

271. El párrafo 2 establece que la Convención entrará en vigor el primer día del mes siguiente al vencimiento de un plazo de tres meses posteriores a la fecha en la que cinco Estados hayan expresado su consentimiento para quedar sujetos a la Convención de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1.

Párrafo 3

272. El párrafo 3 establece que, con respecto a cualquier Estado miembro del Consejo de Europa o cualquier país miembro de la OCDE que exprese su consentimiento a sujetarse a la Convención después de su entrada en vigor, la Convención entrará en vigencia el primer día del mes siguiente al vencimiento de un plazo de tres meses posteriores a la fecha de depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

Párrafo 4

273. El párrafo 4 deja claro que una vez que entre en vigor el Protocolo de 2010, los Estados miembros del Consejo de Europa o los países miembros de la OCDE que no sean Partes de esta Convención podrán optar por ser Partes ya sea de la Convención o de los Convenios enmendados por el Protocolo de 2010. En este sentido, queda establecido que a menos que expresen una intención distinta en comunicación escrita a uno de los depositarios, serán Parte de la Convención enmendada por el Protocolo de 2010. Esto se presenta de acuerdo con el párrafo 5 del Artículo 40 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Párrafo 5

274. El párrafo 5 se añadió en 2010 para abrir la Convención más allá de los miembros de la OCDE y del Consejo de Europa.

275. La apertura de la Convención a Estados que no pertenecen a la OCDE o al Consejo de Europa ofrece una valiosa oportunidad para que los países implementen rápidamente sus compromisos con los principios de transparencia e intercambio de información para fines tributarios acordados internacionalmente y para que los países emergentes y en desarrollo aseguren los beneficios de un nuevo entorno de cooperación en el ámbito tributario.

276. En este sentido, el párrafo 5 establece que cualquier Estado que no sea miembro del Consejo de Europa o de la OCDE puede solicitar una invitación a firmar y ratificar esta Convención enmendada por el Protocolo de 2010. Cualquier solicitud en este sentido se deberá dirigir a uno de los depositarios, que la transmitirá a las Partes. El depositario informará al Comité de Ministros del Consejo de Europa y al Consejo de la OCDE. La decisión de invitar a Estados que soliciten convertirse en Partes de esta Convención será tomada por consenso entre las Partes de la Convención por medio del Organismo Coordinador. Al tomar esta decisión, las Partes tomarán en cuenta, entre otras cosas, las reglas y prácticas de confidencialidad del Estado en cuestión. También podrían considerar si el Estado en cuestión es miembro del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. El párrafo 5 difiere de la cláusula de acceso usual en que puede encontrarse en la mayoría de los convenios del Consejo de Europa. Sin embargo, desde la perspectiva del Consejo de Europa, no resulta totalmente innovadora, pues está basada en el Artículo XI-3 del Convenio del Consejo de Europa y la UNESCO sobre el reconocimiento de cualificaciones relativas a la educación superior en la región europea (ETS, núm. 165).

277. Los Estados no miembros del Consejo de Europa o la OCDE que se convierten en Partes de la Convención después de entrar en vigor el Protocolo de 2010 sólo podrán ser Partes de la Convención enmendada por ese Protocolo. Esto se debe a que, antes de la entrada en vigor del Protocolo de 2010 que contiene disposiciones que permiten a estos Estados convertirse en Partes de la Convención, la Convención no se encontraba abierta a los Estados no pertenecientes al Consejo de Europa o la OCDE.

Párrafo 6

278. El párrafo 6 se refiere a las fechas efectivas en las que entrará en vigor la Convención enmendada por el Protocolo de 2010. Ahí expresa que tendrá efecto para la asistencia administrativa relacionada con plazos gravables que empiezan a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en que la Convención enmendada por el Protocolo de 2010 entró en vigor con respecto a una Parte, o en los casos en los que no se cuenta con plazo gravable, para la asistencia administrativa relacionada con cobros de impuestos devengados a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en el que entró en vigor la Convención enmendada por el Protocolo de 2010 con respecto a una Parte. También establece que dos o más Partes pueden acordar mutuamente que la Convención, enmendada por el Protocolo de 2010, entrará en vigor para la asistencia administrativa relacionada con plazos gravables o cobros de impuestos previos.

Párrafo 7

279. El párrafo 7 establece que, sin considerar lo expresado en el párrafo 6, para cuestiones tributarias que involucren conductas internacionales sujetas a proceso de acuerdo con las leyes penales de la Parte requirente, las disposiciones de la Convención, enmendada por el Protocolo de 2010, tendrán efecto a partir de la fecha de su entrada en vigor con respecto a una Parte en relación con plazos gravables o cobros de impuestos previos".

Artículo 29 – Aplicación territorial de la Convención

280. Este artículo se redactó de conformidad con las prácticas del Consejo de Europa. Es explícito y no requiere comentario.

Artículo 30 – Reservas

Párrafo 1

281. La finalidad de la Convención reside en facilitar la prestación de asistencia administrativa mutua en el ámbito de los impuestos de cualquier tipo, incluyendo las aportaciones a la seguridad social, pero excluyendo los derechos de aduana, para los cuales ya existe un convenio multilateral distinto. Sin embargo, por razones prácticas, constitucionales o políticas, un Estado podría no estar en posibilidad de prestar a otros Estados la asistencia plena que prevé la Convención al momento de firma. Algunos Estados, aunque capaces de proporcionar información con respecto a ingresos, utilidades, ganancias de capital e impuestos sobre la riqueza neta recaudados a nivel del gobierno central –requisito mínimo para acceder a la Convención– podrían no estar en posición de hacerlo en relación a los impuestos cobrados por niveles subordinados de gobierno u otros tipos de impuesto en particular. De manera similar, aunque sea capaz de prestar asistencia en el establecimiento de un pasivo tributario, podrían no estar en posibilidad de cobrar créditos fiscales o realizar notificaciones o traslados de documentos con relación a todo o cualquier tipo de impuesto.

282. Sería un caso desafortunado si esta capacidad limitada para prestar asistencia por parte de un Estado tuviera como consecuencia que el Estado no estuviera en posibilidad de firmar la Convención, y que no pudiera beneficiarse de manera alguna, ni ofrecer beneficio alguno a los otros Estados que son Partes de la misma. El Artículo 30 está diseñado para hacer posible que un Estado firme la Convención con reservas acerca del tipo de impuesto a cubrir o el tipo de asistencia que prestará, de manera que podría limitar su participación en la prestación de asistencia mutua al amparo de la Convención a ciertos impuestos o ciertas formas de asistencia. Existen limitaciones a los tipos de reservas que se pueden presentar. Si los Estados estuvieran en posibilidad de presentar tantas reservas como quisieran, sin restricción, se contravendría la naturaleza multilateral de la Convención, así como del principio de reciprocidad. Por ello, el párrafo 1 en conjunto con el párrafo 2, establece un sistema de acuerdo con el cual los Estados están en posibilidad de negociar reservas dentro de ciertos límites establecidos. Esto asegura un grado mínimo necesario de uniformidad entre las obligaciones y los derechos de las Partes, facilita la implementación, la interpretación y la resolución de cualquier disputa y, al mismo tiempo, deja a las Partes cierto margen de flexibilidad necesario.

283. El inciso a del párrafo 1 establece que un Estado podrá reservarse el derecho de no prestar asistencia con respecto a cualquier impuesto de otras Partes para una o más de las categorías que se presentan en el

párrafo 1.b del Artículo 2, siempre que el Estado no haya incluido ningún impuesto interno de esa categoría en el Anexo A de la Convención.

284. El inciso a hace posible que un Estado Contratante presente una reserva acerca de la prestación de asistencia administrativa de cualquier tipo con respecto a los gravámenes impuestos en niveles diferentes del central sobre el ingreso, las utilidades, las ganancias de capital o la riqueza neta, y con respecto a cualquier otro tipo de impuesto, cualquiera que sea el nivel de gobierno en el que se realiza el gravamen.

285. El inciso b hace posible que un Estado presente reservas para todos o una clase particular de impuesto con respecto al cobro de créditos fiscales, incluyendo medidas precautorias. Como se destacó en el Comentario al Artículo 3 (párrafo 42 anterior), las Partes podrían buscar no aplicar la Convención a sanciones administrativas y la posibilidad de presentar una reserva parcial sobre la recuperación de estas sanciones se contempla en el inciso b.

286. Debido a que la Convención se aplica, en principio, a todos los créditos fiscales ejecutables, incluyendo aquellos existentes antes de la entrada en vigor de la Convención, el inciso c abre la posibilidad de que los Estados se reserven el derecho de no prestar asistencia administrativa alguna con respecto a créditos fiscales existentes antes de dicha entrada en vigor. Esta medida también se aplica en los casos en los que se cancelen las reservas presentadas al amparo de los párrafos 1 a o b. El inciso c está diseñado para facilitar el acceso a la Convención de los Estados que podrían enfrentar dificultades para prestar asistencia administrativa con respecto a créditos fiscales en existencia antes de su entrada en vigor. Un crédito fiscal se considera existente cuando el impuesto al que se refiere se adeuda y no ha sido pagado aún en el momento de entrar en vigor la Convención, de acuerdo con el párrafo 1.c del Artículo 3.

287. De acuerdo con el inciso d, se puede reservar el derecho de no proporcionar asistencia en la notificación o el traslado de documentos ya sea para todos los impuestos o sólo para aquellos de una o más categorías.

288. El inciso e está diseñado para cumplir las necesidades especiales de algunos Estados Contratantes que, aunque aceptan que deberían proporcionar asistencia en la notificación de documentos, podrían no estar en posibilidad de aceptar que sus servicios postales se utilicen para la notificación o el traslado directo de documentos para una persona dentro del territorio.

289. El inciso f hace posible que un Estado aplique el párrafo 7 del Artículo 28 de la Convención únicamente para la asistencia administrativa relacionada con plazos gravables que empiezan a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en que la Convención enmendada por el Protocolo de 2010 entró en vigor con respecto a una Parte, o en los casos en los que no se cuente con plazo gravable, para la asistencia administrativa relacionada con cobros de impuestos devengados a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en el que entró en vigor la Convención enmendada por el Protocolo de 2010 con respecto a una Parte.

Párrafo 2

290. Este párrafo complementa las disposiciones del párrafo 1 e ilustra el sistema de reservas negociadas en la Convención, cuyas ventajas ya han sido abordadas (véase el párrafo 202 anterior).

291. Del párrafo 2 se desprende que las reservas deberán redactarse siguiendo al pie de la letra las instrucciones contenidas en el párrafo 1. Así, no se permitirá, de acuerdo con los incisos a, b y d, hacer distinciones dentro de las categorías existentes en el Anexo A. En contraste, los incisos b y c permiten reservas parciales siempre que un Estado no desee prestar asistencia en el cobro de multas administrativas mientras que si está preparado para ofrecer asistencia para otros elementos del crédito fiscal (el principal del impuesto, los intereses y el costo de recuperación).

Párrafo 3

292. Esta disposición permite a los Estados presentar reservas después de la entrada en vigor de la Convención. Su finalidad consiste en permitir que los Estados cambien el alcance de sus compromisos a la luz de la operación de la Convención al igual que de cualquier repercusión de su aplicación para sus

administraciones. Esta flexibilidad debería motivar a los Estados a adherirse a la Convención y ampliar la asistencia que se encuentran preparados para otorgar a otras Partes.

Párrafo 4

293. Este párrafo permite cancelar reservas. Si se cancela una reserva, entonces a partir de la fecha de recepción de la notificación de cancelación por parte de un depositario, el Estado que notifica podrá recibir solicitudes de asistencia relevante de otras Partes que no han ejercido su derecho a realizar esta reserva y solicitarles su asistencia.

Párrafo 5

294. El párrafo 5 muestra el impacto de las reservas presentadas al amparo de los párrafos 1 o 3. Si un Estado firma con esta reserva, entonces podría rehusarse a prestar asistencia en relación con impuestos que son tema de la reserva o en relación con la forma de asistencia que es el objeto de la reserva. De la misma forma, no podrá solicitar este tipo de asistencia de las otras Partes.

295. Si un Estado presentó una reserva contra la aplicación de la Convención en relación con una categoría tributaria particular, entonces la información que ofrece no podrá ser utilizada para fines del impuesto en esa categoría en el Estado receptor. Así, la información proporcionada por un Estado que ha presentado una reserva contra la aplicación de esta Convención a las aportaciones a la seguridad social no podrán utilizarse en el Estado receptor para fines de las aportaciones a la seguridad social. Esto se aplica sin considerar la ausencia de una reserva similar por parte del Estado receptor (las reglas generales sobre el uso de la información provista se discuten en el comentario sobre el Artículo 22).

296. Sin embargo, incluso cuando el Estado Contratante ha presentado una reserva general al amparo del Artículo 30 contra la prestación de asistencia administrativa a otras Partes por un tipo específico de impuesto o una forma de asistencia en especial, no se impide que el Estado preste dicha asistencia en casos particulares si así lo desea.

Artículo 31 – Denuncia

297. Este artículo se redactó de conformidad con las prácticas del Consejo de Europa. Es explícito y no requiere comentario.

Artículo 32 – Depositarios y sus funciones

298. El Artículo 32 presenta una lista de las funciones de los dos depositarios de la Convención, el Secretario General del Consejo de Europa y el Secretario General de la OCDE (véase el párrafo 3 del Artículo 2). Los Estados son libres de dirigir sus declaraciones, notificaciones o reservas a cualquiera de los dos depositarios. El depositario con quien se ha presentado una declaración, notificación o reserva, la dará a conocer a los otros Estados miembros de las organizaciones y a cualquier otra Parte de esta Convención.