



ACUERDO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Also available in English under the title:
Agreement on Exchange of Information on Tax Matters

Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos
en el marco del convenio de colaboración con la OCDE.
Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.

ACUERDO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN

1. El objeto del Acuerdo es promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información.
2. El Acuerdo ha sido elaborado por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información (en adelante “el Grupo de Trabajo”), integrado por representantes de los países miembros de la OCDE, así como por delegados de Aruba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Islas Mauricio, Antillas holandesas, Seychelles y San Marino.
3. El Acuerdo surge del trabajo desarrollado por la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Véase el Informe de la OCDE de 1998 “Competencia fiscal perniciosa: un problema global emergente” (en adelante el “Informe de 1998”). Dicho Informe consideraba “la falta de un intercambio efectivo de información” como uno de los criterios claves para determinar las prácticas fiscales nocivas. La tarea encomendada al Grupo de Trabajo fue el desarrollo de un instrumento jurídico que pudiera utilizarse para establecer un intercambio efectivo de información. El Acuerdo establece el criterio de intercambio efectivo de información a los efectos de la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas.
4. El presente Acuerdo no tiene carácter vinculante; contiene, no obstante, dos modelos de acuerdos bilaterales redactados a la luz de los compromisos adquiridos por la OCDE y por las jurisdicciones comprometidas con esta organización. En este contexto, es importante que los centros financieros de todo el mundo satisfagan el criterio de intercambio de información tributaria que el documento establece. Conviene, por tanto, animar al mayor número posible de economías a participar en esta importante tarea. A ninguno de los países participantes le interesa que la aplicación de los principios contenidos en el Acuerdo tenga como resultado la migración de las operaciones empresariales a aquellas economías que no colaboran en el intercambio de información. Para evitar esta consecuencia son necesarias unas medidas que salvaguarden la integridad de los regímenes tributarios, frente a los efectos de la falta de colaboración en materia de intercambio de información tributaria. Los Estados miembros de la OCDE y las jurisdicciones que han asumido un compromiso con esta organización tienen que iniciar un proceso de diálogo permanente para avanzar hacia la puesta en práctica del intercambio de información. Estos Estados y jurisdicciones deberán establecer conjuntamente un marco adecuado para alcanzar este objetivo, en especial porque dicho marco contribuirá a crear unas condiciones (level playing field) en las que ninguna de las partes sufra desventajas injustas.
5. El acuerdo se presenta a la vez como un instrumento multilateral y como un modelo para los convenios o acuerdos bilaterales. El primer instrumento no constituye un acuerdo “multilateral” en el sentido tradicional del término, sino que sienta las bases para un conjunto integrado de convenios bilaterales. Un Estado que suscriba el Acuerdo multilateral estará vinculado exclusivamente con aquellas partes con las que haya acordado establecer este vínculo. Por consiguiente, toda parte que desee participar en el Acuerdo multilateral tendrá que especificar en su instrumento de ratificación, aprobación o aceptación aquella parte o partes con las que desea establecer el vínculo. A partir de ahí entrará en vigor el Acuerdo, generando unos derechos y unas

obligaciones únicamente entre aquellas partes que se hayan mencionado mutuamente en sus instrumentos de ratificación, aprobación o aceptación, los cuales habrán sido entregados al depositario del Acuerdo. La versión bilateral pretende servir como modelo para los acuerdos bilaterales de intercambio de información. Por tanto, mediante negociaciones bilaterales se podrán acordar modificaciones al texto que satisfagan el criterio de intercambio de información que este modelo establece.

6. Como se ha expuesto anteriormente, el Acuerdo pretende establecer el criterio de lo que constituye un intercambio efectivo de información en el marco de la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas. Ahora bien, el objeto del Acuerdo no consiste en imponer un formato concreto para lograr su cometido. De hecho, el Acuerdo, en cualquiera de sus dos versiones, constituye solamente una vía, entre otras muchas, para aplicar este criterio de intercambio de información. Cabe también la posibilidad, siempre que así lo acuerden ambas partes, de recurrir a otras herramientas, incluyendo los convenios para evitar la doble imposición, habida cuenta sobre todo de que esos otros instrumentos suelen tener un ámbito de aplicación más amplio.

7. Cada uno de los Artículos del Acuerdo va acompañado de un comentario cuyo objeto es ilustrar o interpretar las disposiciones que contiene. La importancia de los Comentarios para la interpretación del Acuerdo está determinada por los principios del Derecho internacional. En el contexto bilateral, las partes que quieran asegurarse de que el Comentario tenga carácter de interpretación autorizada pueden incorporar una referencia específica al mismo en el texto del instrumento de intercambio, por ejemplo, en una disposición equivalente al Artículo 4, apartado 2.

II. TEXTO DEL ACUERDO

VERSIÓN MULTILATERAL

Las Partes del presente Acuerdo, deseando facilitar el intercambio de información en materia tributaria, han convenido lo siguiente:

VERSIÓN BILATERAL

El gobierno de _____ y el gobierno de _____ deseando facilitar el intercambio de información en materia tributaria, han convenido lo siguiente:

Artículo 1

Objeto y ámbito del Acuerdo

Las autoridades competentes de las Partes contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de la información que previsiblemente pueda resultar de interés para la administración y la aplicación de su Derecho interno relativa a los impuestos a que se refiere el presente Acuerdo. Dicha información comprenderá aquélla que previsiblemente pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de dichos impuestos, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria. La información se intercambiará de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo y se tratará de manera confidencial según lo dispuesto en el artículo 8. Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información.

Artículo 2

Jurisdicción

La Parte requerida no estará obligada a facilitar la información que no obre en poder de sus autoridades o que no esté en posesión o bajo el control de personas que se hallen en su jurisdicción territorial.

Artículo 3

Impuestos comprendidos

VERSIÓN MULTILATERAL

1. El presente Acuerdo se aplicará:
 - a) a los siguiente impuestos gravados por una Parte contratante o en su nombre:

VERSIÓN BILATERAL

1. Los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo son los siguientes:
 - a) en el país A, _____:

i) Impuestos sobre la renta o sobre los beneficios;

ii) Los Impuestos sobre el patrimonio;

iii) El Impuesto sobre el patrimonio neto;

iv) Impuestos sobre Sucesiones o Donaciones;

b) a los impuestos de las categorías mencionadas en el apartado a) anterior que establezcan las subdivisiones políticas o las entidades locales de las Partes contratantes, o en su nombre, siempre que se citen en el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

2. Las Partes contratantes en sus instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación, pueden convenir que el Acuerdo se aplique también a los impuestos indirectos.

3. El presente Acuerdo se aplicará también a los impuestos de naturaleza idéntica que se establezcan después de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. El presente Acuerdo se aplicará también a los impuestos de naturaleza análoga que se establezcan después de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo y que se añadan a los actuales o les sustituyan si las autoridades competentes de las Partes contratantes así lo convienen. Asimismo, los impuestos comprendidos podrán ampliarse o modificarse de mutuo acuerdo entre las Partes contratantes mediante Canje de Notas. Las autoridades competentes de las Partes contratantes se notificarán entre sí cualquier cambio sustancial en los impuestos y en las medidas para recabar información con ellos relacionadas a que se refiere el presente Acuerdo.

b) en el país B, _____.

2. El presente Acuerdo se aplicará también a los impuestos de naturaleza idéntica que se establezcan después de la fecha de la firma del Acuerdo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. El presente Acuerdo se aplicará también a los impuestos de naturaleza análoga que se establezcan después de la fecha de la firma del Acuerdo y que se añadan a los actuales o les sustituyan si las autoridades competentes de las Partes contratantes así lo convienen. Asimismo, los impuestos comprendidos podrán ampliarse o modificarse de mutuo acuerdo entre las Partes contratantes mediante Canje de Notas. Las autoridades competentes de las Partes contratantes se notificarán entre sí cualquier cambio sustancial en los impuestos y en las medidas para recabar información con ellos relacionadas a que se refiere el presente Acuerdo.

Artículo 4

Definiciones

VERSIÓN MULTILATERAL

VERSIÓN BILATERAL

1. A los efectos del presente Acuerdo y a menos que se exprese otra cosa:

a) la expresión “Parte contratante” significa toda parte que haya depositado un instrumento de ratificación, aceptación o aprobación ante el depositario.

b) la expresión “autoridad competente” significa las autoridades designadas por una Parte Contratante en su instrumento de aceptación, ratificación o aprobación;

a) la expresión “Parte contratante” significa el país A o el país B, según se desprenda del contexto;

b) la expresión “autoridad competente” significa

i) en el caso del país A,

_____;

ii) en el caso del país B,

_____;

c) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

d) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

e) la expresión “sociedad cotizada en Bolsa” significa toda sociedad cuya clase principal de acciones se cotece en un mercado de valores reconocido siempre que sus acciones cotizadas estén a disposición inmediata del público para su venta o adquisición. Las acciones pueden ser adquiridas o vendidas “por el público” si la compra o venta de las acciones no está restringida implícita o explícitamente a un grupo limitado de inversores;

f) la expresión “clase principal de acciones” significa la clase o clases de acciones que representen la mayoría de los derechos de voto y del valor de la sociedad;

g) la expresión “mercado de valores reconocido” significa cualquier mercado de valores convenido entre las autoridades competentes de las Partes contratantes;

h) la expresión “fondo o plan de inversión colectiva” significa cualquier vehículo de inversión colectiva, independientemente de su forma jurídica. La expresión “fondo o plan de inversión colectiva público” significa todo fondo o plan de inversión colectiva siempre que las unidades, acciones u otras participaciones en el fondo o en el plan estén a disposición inmediata del público para su adquisición, venta o reembolso. Las unidades, acciones u otras participaciones en el fondo o en el plan están a disposición inmediata del público para su compra, venta o reembolso si la compra, venta o reembolso no están restringidas implícita o explícitamente a un grupo limitado de inversores;

i) el término “impuesto” significa cualquier impuesto al que sea aplicable el presente Acuerdo;

j) la expresión “Parte requirente” significa la Parte contratante que solicite información;

k) la expresión “Parte requerida” significa la Parte contratante a la que se solicita que proporcione información;

l) la expresión “medidas para recabar información” significa las leyes y procedimientos administrativos o judiciales que permitan a una Parte contratante obtener y proporcionar la información solicitada;

m) el término “información” comprende todo dato, declaración o documento con independencia de su naturaleza;

n) el término “depositario” significa el Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico;

Este párrafo no sería necesario

o) la expresión “asuntos penales fiscales” significa los asuntos fiscales que entrañen una conducta intencionada susceptible de enjuiciamiento conforme al derecho penal de la Parte requirente:

p) la expresión “derecho penal” significa todas las disposiciones legales penales designadas como tales según el Derecho interno, independientemente de que se encuentren comprendidas en la legislación fiscal, en el código penal o en otros cuerpos de leyes;

2. Por lo que respecta a la aplicación del presente Acuerdo en cualquier momento por una Parte contratante, todo término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que tenga en ese momento conforme al Derecho de esa Parte, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de esa Parte.

Artículo 5

Intercambio de información previo requerimiento

1. La autoridad competente de la Parte requerida proporcionará, previo requerimiento, información para los fines previstos en el artículo 1. Dicha información se intercambiará independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la Parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa Parte requerida.

2. Si la información en posesión de la autoridad competente de la Parte requerida no fuera suficiente para poder dar cumplimiento al requerimiento de información, esa Parte recurrirá a todas las medidas pertinentes para recabar de información con el fin de proporcionar a la Parte requirente la información solicitada, con independencia de que la Parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.

3. Si así lo solicita expresamente la autoridad competente de una Parte requirente, la autoridad competente de la Parte requerida proporcionará información en virtud del presente artículo, en la medida permitida por su Derecho interno, en forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales.

4. Cada Parte contratante garantizará que, a los efectos expresados en el artículo 1 del Acuerdo, sus autoridades competentes están facultadas para obtener y proporcionar, previo requerimiento:

a) información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria, incluidos los agentes designados y fiduciarios;

b) información relativa a la propiedad de sociedades, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones, “Anstalten” y otras personas, incluida, con las limitaciones establecidas en el artículo 2, la

información sobre propiedad respecto de todas las personas que componen una cadena de propiedad; en el caso de fideicomisos, información sobre los fideicomitentes, fiduciarios y beneficiarios; y en el caso de fundaciones, información sobre los fundadores, los miembros del consejo de la fundación y los beneficiarios. El presente Acuerdo no impone a las Partes contratantes la obligación de obtener o proporcionar información sobre la propiedad con respecto a sociedades cotizadas en Bolsa o fondos o planes de inversión colectiva públicos, a menos que dicha información pueda obtenerse sin ocasionar dificultades desproporcionadas.

5. Al formular un requerimiento de información en virtud del presente Acuerdo, la autoridad competente de la Parte requirente proporcionará la siguiente información a la autoridad competente de la Parte requerida con el fin de demostrar el interés previsible de la información solicitada:

- (a) la identidad de la persona sometida a inspección o investigación;
- (b) una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en que la Parte requirente desee recibir la información de la Parte requerida;
- (c) la finalidad fiscal para la que se solicita la información;
- (d) los motivos que abonen la creencia de que la información solicitada se encuentra en la Parte requerida u obra en poder o bajo el control de una persona que se encuentre en la jurisdicción de la Parte requerida;
- (e) en la medida en que se conozcan, el nombre y dirección de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada;
- (f) una declaración en el sentido de que el requerimiento es conforme con el derecho y las prácticas administrativas de la Parte requirente; de que si la información solicitada se encontrase en la jurisdicción de la Parte requirente la autoridad competente de esta última estaría en condiciones de obtener la información según el derecho de la Parte requirente o en el curso normal de la práctica administrativa; y de que es conforme con el presente Acuerdo;
- (g) una declaración en el sentido de que la Parte requirente ha utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo aquellos que dieran lugar a dificultades desproporcionadas.

6. La autoridad competente de la Parte requerida enviará la información solicitada tan pronto como sea posible a la Parte requirente. Para garantizar la rapidez en la respuesta, la autoridad competente de la Parte requerida:

- a) acusará recibo por escrito del requerimiento a la autoridad competente de la Parte requirente y le comunicará, en su caso, los defectos que hubiera en el requerimiento dentro de un plazo de sesenta días a partir de la recepción del mismo;
- b) si la autoridad competente de la Parte requerida no hubiera podido obtener y proporcionar la información en el plazo de noventa días a partir de la recepción del requerimiento, incluido el supuesto de que tropiece con obstáculos para proporcionar la información o se niegue a proporcionarla, informará inmediatamente a la Parte requirente, explicando las razones de esa imposibilidad, la índole de los obstáculos o los motivos de su negativa.

Artículo 6

Inspecciones fiscales en el extranjero

VERSIÓN MULTILATERAL

1. Una Parte contratante permitirá a los representantes de la autoridad competente de otra Parte contratante entrar en su territorio con el fin de entrevistarse con personas y de inspeccionar documentos con el consentimiento por escrito de los interesados. La autoridad competente de la segunda Parte notificará a la autoridad competente de la primera Parte el momento y el lugar de la reunión.

2. A petición de la autoridad competente de una Parte contratante, la autoridad competente de otra Parte contratante podrá permitir que representantes de la autoridad competente de la primera Parte estén presentes en el momento que proceda durante una inspección fiscal en la segunda Parte.

3. Si se accede a la petición a que se refiere el apartado 2, la autoridad competente de la Parte contratante que realice la inspección notificará, tan pronto como sea posible, a la autoridad competente de la otra Parte el momento y el lugar de la inspección, la autoridad o el funcionario designado para llevarla a cabo y los procedimientos y condiciones exigidos por la primera Parte para la realización de la misma. La Parte que realice la inspección tomará todas las decisiones con respecto a la misma.

VERSIÓN BILATERAL

1. Una Parte contratante permitirá a los representantes de la autoridad competente de la otra Parte contratante entrar en su territorio con el fin de entrevistarse con personas y de inspeccionar documentos con el consentimiento por escrito de los interesados. La autoridad competente de la segunda Parte notificará a la autoridad competente de la primera Parte el momento y el lugar de la reunión.

2. A petición de la autoridad competente de una Parte contratante, la autoridad competente de la otra Parte contratante podrá permitir que representantes de la autoridad competente de la primera Parte estén presentes en el momento que proceda durante una inspección fiscal en la segunda Parte.

3. Si se accede a la petición a que se refiere el apartado 2, la autoridad competente de la Parte contratante que realice la inspección notificará, tan pronto como sea posible, a la autoridad competente de la otra Parte el momento y el lugar de la inspección, la autoridad o el funcionario designado para llevarla a cabo y los procedimientos y condiciones exigidos por la primera Parte para la realización de la misma. La Parte que realice la inspección tomará todas las decisiones con respecto a la misma.

Artículo 7

Posibilidad de denegar un requerimiento

1. No se exigirá a la Parte requerida que obtenga o proporcione información que la Parte requirente no pudiera obtener en virtud de su propia legislación a los efectos de la administración o aplicación de su legislación tributaria. La autoridad competente de la Parte requerida podrá denegar su asistencia cuando el requerimiento no se formule de conformidad con el presente Acuerdo.

2. Las disposiciones del presente Acuerdo no impondrán a una Parte contratante la obligación de proporcionar información que revele secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o un proceso industrial. No obstante lo anterior, la información a la que se hace referencia en el apartado 4 del artículo 5 no se tratará como tal secreto o proceso industrial únicamente por ajustarse a los criterios de dicho apartado.

3. Las disposiciones del presente Acuerdo no impondrán a una Parte contratante la obligación de obtener o proporcionar información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido, cuando dichas comunicaciones:

a) se produzcan con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico, o

b) se produzcan a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto.

4. La Parte requerida podrá denegar un requerimiento de información si la comunicación de la misma es contraria al orden público (ordre public).

5. No se denegará un requerimiento de información por existir controversia en cuanto a la reclamación tributaria que origine el requerimiento.

6. La Parte requerida podrá denegar un requerimiento de información si la Parte requirente la solicita para administrar o hacer cumplir una disposición de su derecho tributario, o cualquier requisito relacionado con ella, que resulte discriminatoria contra un nacional de la Parte requerida en comparación con un nacional de la Parte requirente en las mismas circunstancias.

Artículo 8

Confidencialidad

Toda información recibida por una Parte contratante al amparo del presente Acuerdo se tratará como confidencial y sólo podrá comunicarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) bajo la jurisdicción de la Parte contratante encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esa información para dichos fines. Podrán revelar la información en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales. La información no podrá comunicarse a ninguna otra persona, entidad, autoridad o a cualquier otra jurisdicción sin el expreso consentimiento por escrito de la autoridad competente de la Parte requerida.

Artículo 9

Costes

Las Partes contratantes acordarán la incidencia de los costes en los que se incurra por razón de la prestación de la asistencia.

Artículo 10

Legislación para el cumplimiento del Acuerdo

Las Partes contratantes promulgarán la legislación que sea necesaria para cumplir y hacer efectivos los términos del Acuerdo.

Artículo 11

Idioma

Las solicitudes de asistencia y las respuestas a las mismas se redactarán en inglés, francés o en cualquier otro idioma que las autoridades competentes de las Partes contratantes acuerden de forma bilateral en virtud del artículo 13.

Este artículo puede no ser necesario.

Artículo 12

Otros convenios o acuerdos internacionales

Las posibilidades de asistencia que establece el presente Acuerdo no limitan aquellas contenidas en los convenios internacionales o acuerdos entre las Partes contratantes relacionados con la cooperación en cuestiones fiscales, ni están limitadas por las mismas.

Este artículo puede no ser necesario.

Artículo 13

Procedimiento amistoso

1. Cuando surjan dudas o dificultades entre dos o más Partes contratantes en relación con la aplicación o la interpretación del Acuerdo, las autoridades competentes de dichas Partes contratantes harán lo posible por resolverlas mediante un acuerdo amistoso.

2. Además del acuerdo a que se refiere el apartado 1, las autoridades competentes de dos o más Partes contratantes podrán convenir:

a) los procedimientos que deban seguirse en virtud de los artículos 5 y 6;

b) el idioma que deba utilizarse en las solicitudes y en las respuestas de acuerdo con el artículo 11.

3. Las autoridades competentes de las Partes contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo al amparo del presente artículo.

1. Cuando surjan dudas o dificultades entre las Partes contratantes en relación con la aplicación o la interpretación del Acuerdo, las autoridades competentes harán lo posible por resolverlas mediante un acuerdo amistoso.

2. Además del acuerdo a que se refiere el apartado 1, las autoridades competentes de las Partes contratantes podrán convenir los procedimientos que deban seguirse en virtud de los artículos 5 y 6.

4. Todo acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes de dos o más Partes contratantes será efectivo únicamente entre esas Partes contratantes.

4. *Este apartado no será necesario.*

5. Las Partes contratantes podrán convenir también otras formas de solución de controversias.

Artículo 14

Este artículo será innecesario.

Funciones del Depositario

1. El Depositario notificará a las Partes contratantes:

a. del depósito de cualquier instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del presente Acuerdo;

b. de cualquier fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo conforme a las disposiciones del artículo 15;

c. de cualquier notificación de terminación del Acuerdo;

d. de cualquier otro acto o notificación relativo al presente Acuerdo.

2. A petición de una o más de las autoridades competentes de las Partes Contratantes, el depositario podrá convocar una reunión con las autoridades competentes o sus representantes para tratar cuestiones significativas relacionadas con la interpretación o la aplicación del Acuerdo.

Artículo 15

Entrada en vigor

1. El presente Acuerdo está sujeto a ratificación, aceptación o aprobación. Los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación se entregarán al depositario del presente Acuerdo.

1. El presente Acuerdo estará sujeto a ratificación, aceptación o aprobación por las Partes contratantes, de conformidad con su respectivo Derecho interno. Los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación se intercambiarán lo antes posible.

2. Cada Parte contratante especificará en sus instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación con qué otra Parte desea obligarse en virtud del Acuerdo. El Acuerdo entrará en vigor únicamente entre aquellas Partes contratantes que se señalen específicamente en sus respectivos instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación.

3. El presente Acuerdo entrará en vigor el 1 de enero de 2004 con relación al intercambio de información sobre asuntos penales fiscales y el 1 de enero de 2006 con relación a todos los demás aspectos contemplados en el artículo 1.

Para cada Parte que deposite un instrumento después de la entrada en vigor, el Acuerdo entrará en vigor el trigésimo día siguiente al depósito de ambos instrumentos.

4. Excepto que las Partes contratantes acuerden una fecha anterior, las disposiciones del presente Acuerdo surtirán efecto

- con relación a asuntos penales fiscales para los períodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2004 o a partir de esa fecha o, cuando no exista el período impositivo, para las obligaciones tributarias que surjan el 1 de enero de 2004 o con posterioridad a esa fecha;

- con relación a todos los demás aspectos contemplados en el artículo 1 para todos los períodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2006 o con posterioridad a esa fecha o, cuando no exista el período impositivo, para las obligaciones tributarias que surjan el 1 de enero de 2006 o con posterioridad a esa fecha.

En los casos a los que se refiere la tercera frase del apartado 3, el Acuerdo surtirá efecto para todos los períodos impositivos que comiencen el sexagésimo día (o a partir de él) tras la fecha de entrada en vigor, o, cuando no haya un período impositivo, para las obligaciones tributarias que surjan el sexagésimo día (o a partir de él) tras la fecha de entrada en vigor.

2. El presente Acuerdo entrará en vigor el 1 de enero de 2004 con relación al intercambio de información sobre asuntos penales fiscales y el 1 de enero de 2006 con relación a todos los demás aspectos contemplados en el artículo 1.

3. Las disposiciones del presente Acuerdo surtirán efecto

- con relación a asuntos penales fiscales para los períodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2004 o a partir de esa fecha o, cuando no exista el período impositivo, para las obligaciones tributarias que surjan el 1 de enero de 2004 o con posterioridad a esa fecha;

- con relación a todos los demás aspectos contemplados en el artículo 1 para todos los períodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2006 o con posterioridad a esa fecha o, cuando no exista el período impositivo, para las obligaciones tributarias que surjan el 1 de enero de 2006 o con posterioridad a esa fecha.

Artículo 16

Terminación

1. Toda Parte contratante podrá terminar el presente Acuerdo con respecto a cualquier otra Parte contratante mediante notificación al efecto enviada por vía diplomática o por carta a la autoridad competente de la otra Parte contratante. Se remitirá copia al depositario del Acuerdo
2. Dicha terminación surtirá efecto el primer día del mes siguiente a la expiración de un plazo de seis meses desde la fecha de recepción de la notificación de terminación por el depositario.
3. Toda Parte contratante que comunique la terminación del Acuerdo seguirá obligada por las disposiciones del artículo 8 con respecto a cualquier información obtenida en virtud del presente Acuerdo.

Terminación

1. Cualquiera de las Partes contratantes podrá terminar el presente Acuerdo mediante notificación al efecto enviada por vía diplomática o por carta a la autoridad competente de la otra Parte contratante.
2. Dicha terminación surtirá efecto el primer día del mes siguiente a la expiración de un plazo de seis meses desde la fecha de recepción de la notificación de terminación por la otra Parte contratante.
3. Una Parte contratante que comunique la terminación del Acuerdo seguirá obligada por las disposiciones del artículo 8 con respecto a cualquier información obtenida en virtud del presente Acuerdo.

En fe de lo cual, los infrascritos, debidamente autorizados al efecto, firman el presente Acuerdo

III. COMENTARIO

Título y preámbulo

1. El preámbulo establece el objetivo general del Acuerdo, que consiste en facilitar el intercambio de información entre las partes signatarias del mismo. Las versiones multilateral y bilateral del preámbulo son idénticas, salvo por el hecho de que la versión multilateral utiliza el término “Partes” para referirse a los firmantes del Acuerdo, mientras que la versión bilateral se refiere al “Gobierno de _____.” Esta última fórmula se utiliza en el contexto bilateral a título meramente ilustrativo, teniendo la posibilidad los países de optar por otra terminología más acorde con sus necesidades o usos nacionales.

Artículo 1 (Objeto y ámbito del Acuerdo)

2. El Artículo 1 define el ámbito del Acuerdo, que consiste en prestar asistencia en materia tributaria mediante un intercambio de información que ayude a las Partes contratantes a administrar y aplicar su legislación fiscal.

3. El Acuerdo atañe exclusivamente al intercambio de información que tenga un interés previsible para la administración y la aplicación de las leyes de la Parte requirente con respecto a los impuestos comprendidos en el Acuerdo. El criterio de interés previsible tiene como finalidad establecer un intercambio de información tributaria tan amplio como sea posible y, al mismo tiempo, aclarar que las Partes contratantes no tienen libertad para realizar entrevistas preliminares en busca de pruebas comprometedoras ni para solicitar información que tenga pocas probabilidades de resultar significativa con respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente. Las partes que opten por suscribir acuerdos bilaterales basados en este Acuerdo podrán convenir una fórmula alternativa para sustituir este criterio, siempre que dicha fórmula se ajuste al ámbito del Acuerdo.

4. El Acuerdo utiliza el criterio de interés previsible para asegurarse de que los requerimientos de información no se declinen en aquellos casos en que la evaluación definitiva de la pertinencia de la información con respecto a una investigación en curso sólo sea posible después de examinada dicha información. El criterio de interés previsible se utiliza también en el Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

5. La última frase del Artículo 1 garantiza la salvaguarda de los derechos procesales de la Parte requerida siempre que no obstruyan o retrasen indebidamente el intercambio de información. Entre tales derechos cabe incluir, ateniéndose a las circunstancias, el derecho a recibir notificación, el derecho a oponerse al intercambio de información después de recibida la notificación o el derecho a oponerse a las medidas para recabar información adoptadas por la Parte requerida. Estos derechos y salvaguardas procesales incluyen asimismo cualesquiera otros derechos concedidos a las personas que se deriven de acuerdos internacionales en materia de derechos humanos, y la expresión “que no impidan o retrasen indebidamente” indica que tales derechos pueden tener preponderancia sobre el Acuerdo.

6. El Artículo 1 establece un equilibrio entre los derechos concedidos a las personas en la Parte requerida y la necesidad de un intercambio efectivo de información. Dicho artículo estipula que los derechos y salvaguardas no quedan invalidados por el solo hecho de que puedan, en determinadas circunstancias, actuar como elementos que impidan o retrasen el intercambio efectivo de información. No obstante, el Artículo 1 obliga a la Parte requerida a asegurarse de que ninguno de estos derechos y salvaguardas se aplique de modo que pueda impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, una salvaguarda procesal establecida de buena fe en la Parte requerida puede retrasar la contestación a un requerimiento de información. No obstante, este retraso no debe considerarse como un elemento que “impida o retrase indebidamente” el intercambio efectivo de información, a menos que sea de tal índole que cuestione la utilidad del acuerdo sobre intercambio de información para la Parte requirente. Podemos encontrar otro ejemplo en los requisitos de notificación. Una Parte requerida cuyas leyes exijan notificación previa estará obligada a asegurarse de que tales requisitos de notificación no se apliquen de forma que, en las circunstancias concretas del requerimiento, se vean frustrados los esfuerzos de la parte que pretende recabar la información. De hecho, conviene que las normas en materia de notificación contemplen unas excepciones con respecto a la notificación previa (por ejemplo, en los casos en que el requerimiento de información sea de naturaleza muy urgente o en los que existe alguna probabilidad de que la notificación merme las posibilidades de éxito de la investigación que lleva a cabo la Parte requirente). Para evitar futuras dificultades o malentendidos en la aplicación de un acuerdo, convendrá que las Partes contratantes se planteen la posibilidad de estudiar en detalle estas cuestiones durante las negociaciones y durante el proceso de aplicación del Acuerdo con el fin de asegurarse de que la información solicitada al amparo del Acuerdo pueda obtenerse de la manera más expeditiva posible, garantizando al mismo tiempo una protección adecuada de los derechos de los contribuyentes.

Artículo 2 (Jurisdicción)

7. El Artículo 2 se ocupa del ámbito jurisdiccional del Acuerdo. Establece claramente que una Parte requerida no está obligada a facilitar información que no obre en poder de sus autoridades o que no esté en posesión o bajo el control de personas que se hallen en su jurisdicción territorial. Sin embargo, la obligación que tiene la Parte requerida de facilitar información no está condicionada por la residencia o la nacionalidad de la persona a la que se refiere dicha información ni por la residencia o la nacionalidad de la persona bajo cuyo control o en cuya posesión se halla la información solicitada. La expresión “en posesión o bajo el control” debe interpretarse en su sentido más amplio y se entenderá que el término “autoridades” incluye a todos los organismos del Estado. Obviamente, una Parte requerida estará, no obstante, exenta de la obligación de facilitar información que obra en poder de una “autoridad” cuando se den las circunstancias descritas en el Artículo 7 (Posibilidad de denegar un requerimiento).

Artículo 3 (Impuestos comprendidos)

Apartado 1

8. El Artículo 3 tiene por objeto definir los impuestos con respecto a los cuales las Partes contratantes acuerdan intercambiar información de conformidad con las disposiciones del Acuerdo. El Artículo 3 se presenta en dos versiones: una versión multilateral y una versión bilateral. El Acuerdo multilateral se aplica a los impuestos sobre la renta o sobre los beneficios, los impuestos sobre el patrimonio, el impuesto sobre el patrimonio neto y los impuestos sobre sucesiones y donaciones. Los “impuestos sobre la renta o sobre los beneficios” incluyen a los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles. Además, el Acuerdo multilateral, en el párrafo b), permite la inclusión de impuestos establecidos por las subdivisiones políticas o las entidades locales, o en su nombre. Estos impuestos estarán comprendidos en el Acuerdo únicamente cuando aparezcan citados en el instrumento de ratificación, aprobación o aceptación.

9. Los acuerdos bilaterales cubrirán como mínimo las mismas cuatro categorías de impuestos directos (a saber, impuestos sobre la renta o sobre los beneficios, los impuestos sobre el patrimonio, el impuesto sobre el patrimonio neto e impuestos sobre sucesiones y donaciones) salvo cuando ambas partes acuerden renunciar a una o más de ellas. Cabe la posibilidad de que una Parte contratante decida excluir alguna o la totalidad de las cuatro categorías de impuestos directos de su lista de impuestos comprendidos, aunque ello no la eximiría de la obligación de responder a los requerimientos de información que afecten a los impuestos incluidos en el Acuerdo por la otra Parte contratante (en el supuesto de que dichos requerimientos cumplan, por lo demás, con los términos del Acuerdo). Las Partes contratantes pueden acordar también incluir unos impuestos distintos de las cuatro categorías de impuestos directos. Por ejemplo, la Parte contratante A puede incluir los cuatro impuestos directos, mientras que la Parte B incluya únicamente impuestos indirectos. Esta circunstancia puede darse cuando dos Partes contratantes tengan regímenes tributarios sustancialmente diferentes.

Apartado 2

10. El Apartado 2 de la versión multilateral contempla la posibilidad de que las Partes contratantes acuerden una ampliación del Acuerdo de modo que queden incluidos en el mismo los impuestos indirectos. Esta posibilidad de ampliación coincide con lo estipulado en el Artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio que recoge “los impuestos de toda naturaleza o denominación.” En la versión bilateral no hay un equivalente del apartado 2 puesto esta cuestión puede abordarse en el apartado 1. Todo acuerdo de ampliación cuyo objeto sea incluir en el Acuerdo los impuestos indirectos deberá notificarse al depositario. El apartado 2 de la versión bilateral se analiza a continuación junto con el apartado 3 de la versión multilateral.

Apartado 3

11. El apartado 3 de la versión multilateral y el apartado 2 de la versión bilateral hablan de “impuestos de naturaleza idéntica”, “impuestos de naturaleza análoga” y, además, contienen una norma para la ampliación o modificación de los impuestos que entran en el ámbito del Acuerdo. El Acuerdo se aplica automáticamente a todos los “impuestos de naturaleza idéntica” y, si así lo deciden la autoridades competentes, el Acuerdo se aplicará a los “impuestos de naturaleza análoga”. Por último, cabe la posibilidad de ampliar o de modificar la lista de impuestos a los que se aplica el Acuerdo, previo acuerdo entre las Partes contratantes.

12. La única diferencia entre el apartado 3 de la versión multilateral y el apartado 2 de la versión bilateral es que el primero se refiere a la fecha de entrada en vigor, mientras que el último menciona la fecha de la firma del Acuerdo. La versión multilateral se refiere a la fecha de entrada en vigor porque en el contexto multilateral cabe la posibilidad de que no se produzca una firma oficial del Acuerdo por las Partes contratantes.

13. En el contexto multilateral, la primera frase del apartado 3 es de naturaleza meramente declaratoria. La versión multilateral cita los impuestos de forma general. Cualquier impuesto que se establezca después de la firma o de la entrada en vigor del Acuerdo y que pertenezca a una de esas categorías estará ya cubierto por el Acuerdo a tenor del apartado 1. Lo mismo ocurre en el contexto bilateral cuando las Partes contratantes opten por identificar los impuestos en función de la categoría general a la que pertenecen. Ahora bien, es posible que determinadas Partes contratantes decidan identificar los impuestos a los que se aplica el Acuerdo mediante su nombre concreto (por ejemplo, Ley del Impuesto sobre la Renta de 1999). En este caso, la primera frase asegura que el Acuerdo también se aplica a aquellos impuestos idénticos a los que se mencionan específicamente.

14. El concepto de identidad debe entenderse en su sentido más amplio. Por ejemplo, todo impuesto que sustituya a uno ya existente y que no modifique su naturaleza deberá considerarse “de naturaleza idéntica”. Las Partes contratantes que quieran evitar cualquier duda en la interpretación entre los conceptos de identidad y analogía pueden eliminar la segunda frase e incluir los impuestos “de naturaleza análoga” en la primera oración.

Artículo 4 (Definiciones)

Apartado 1

15. El Artículo 4 contiene las definiciones de los términos a los efectos del Acuerdo. El Artículo 4, apartado 1, párrafo a) define la expresión “Parte contratante”. El párrafo b) define la expresión “autoridad competente”. La definición reconoce que en determinadas Partes contratantes la aplicación del Acuerdo puede no ser competencia exclusiva de las más altas autoridades fiscales y que hay determinados asuntos que pueden estar reservados o encomendados por delegación a otras autoridades. La definición permite a cada Parte contratante designar a una o más autoridades como instancias competentes para aplicar el Acuerdo. Aunque la definición otorga a las Partes contratantes la posibilidad de designar más de una autoridad competente (por ejemplo, cuando las Partes contratantes acuerdan incluir tanto los impuestos directos como los indirectos), la práctica más habitual consiste en designar una sola autoridad competente por cada Parte contratante.

16. El párrafo c) define el significado del término “persona” a los efectos del Acuerdo. La definición contenida en el apartado c) pretende ser muy amplia. En ella se menciona explícitamente a las personas físicas, las sociedades o cualquier otra agrupación de personas. No obstante, la utilización del término “comprende” hace patente que el Acuerdo puede abarcar también a otras estructuras organizativas como los fideicomisos, fundaciones, “Anstalten”, sociedades personalistas y fondos o planes de inversión colectiva.

17. Las fundaciones, “Anstalten” y otras organizaciones similares entran en el ámbito del Acuerdo con independencia de que se les considere o no “entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos” a tenor del párrafo d).

18. Los fideicomisos también son objeto de este Acuerdo. Por consiguiente, la autoridad competente de las Partes contratantes tiene que tener la facultad de recabar y de aportar información sobre éstos (como, por ejemplo, la identidad de los fideicomitentes, de los fideicomisarios o de los fiduciarios) con independencia de la consideración que merezcan los fideicomisos en su Derecho interno.

19. El ejemplo más claro de una “agrupación de personas” es la sociedad personalista. Además de esta última, el término “agrupación de personas” abarca otras estructuras organizativas menos comunes como las asociaciones sin personalidad jurídica.

20. En la mayoría de los casos, la aplicación de la definición no debería plantear problemas de interpretación importantes. No obstante, cuando se aplique la definición a una estructura organizativa poco común, es probable que ésta resulte más difícil. En estos casos, convendrá prestar especial atención al contexto del Acuerdo. Véase Artículo 4, apartado 2. El artículo de mayor relevancia en el que se utiliza el término “persona” es el Artículo 5, apartado 4, párrafo b), en el que se estipula que una Parte contratante debe tener la facultad de obtener y proporcionar información sobre la estructura de propiedad de todas las “personas”, con las limitaciones del Artículo 2. Una interpretación demasiado estricta del término podría poner en entredicho el objetivo y las intenciones del Acuerdo, al excluir potencialmente a algunas entidades u otras estructuras organizativas de la obligación de informar, únicamente en función de determinados factores societarios o jurídicos. Por ello, el objetivo consiste en abarcar al mayor número posible de estructuras organizativas.

21. Por ejemplo, las leyes de determinados países consideran la “herencia yacente” como una entidad jurídica autónoma. En general, se entiende por “herencia yacente” un patrimonio que, según lo dispuesto en un testamento, está en posesión de un albacea fiduciario (sometido asimismo al control de un tribunal), cuyo cometido es preservar y proteger dicha propiedad para distribuirla entre sus beneficiarios. Del mismo modo, un sistema jurídico puede contemplar una estructura organizativa sustancialmente análoga a un fideicomiso o a una fundación, pero a la que se refiera con un nombre distinto. La norma recogida en el Artículo 4, apartado 2, aclara

que, cuando existan tales entidades al amparo de las leyes vigentes, éstas constituirán una “persona” de acuerdo con la definición del párrafo c).

22. El párrafo d) define lo que se entiende por sociedad, siendo su enunciado idéntico al Artículo 3, apartado 1, párrafo b) del Convenio Modelo de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio.

23. Los párrafos e) a h) definen lo que se entiende por “sociedad cotizada en Bolsa” y por “fondo o plan de inversión colectiva”. Ambas expresiones se utilizan en el artículo 5, apartado 4, párrafo b). Los párrafos e) a g) contienen la definición de las sociedades cotizadas en Bolsa y el párrafo h) se ocupa de los fondos o planes de inversión colectiva.

24. Con fines de simplificación, las definiciones no indican un porcentaje mínimo necesario de valores negociados (por ejemplo, un 5% de las acciones en circulación de una sociedad cotizada en bolsa), sino que, en términos más generales, establecen que las acciones deben estar “a disposición inmediata” para su venta, adquisición o reembolso. El hecho de que un fondo o plan de inversión colectiva pueda funcionar como una sociedad cotizada en bolsa no debería plantear ningún problema, puesto que las definiciones de ambos conceptos son idénticas en esencia.

25. El párrafo e) establece que por “sociedad cotizada en Bolsa” se entiende toda sociedad cuya clase principal de acciones cotice en un mercado de valores reconocido y cuyas acciones cotizadas estén a disposición inmediata del público para su venta o adquisición. La expresión “clase principal de acciones” se define en el párrafo f). La definición garantiza la imposibilidad para las sociedades que sólo tienen una minoría de acciones que cotizan en bolsa de optar a la calificación de sociedades cotizadas en Bolsa. Dicha consideración sólo puede darse a una sociedad cuyas acciones cotizadas representen una mayoría de los derechos de voto y del valor de la misma.

26. La expresión “mercado de valores reconocido” se define en el párrafo g), entendiendo por el mismo cualquier mercado de valores que cuente con el acuerdo de las autoridades competentes. Uno de los criterios que puede tener en cuenta la autoridad competente en este contexto es preguntarse si las reglas para cotizar en bolsa, aplicables a un determinado mercado de valores, incluyendo las del entorno normativo más amplio, contienen salvaguardas suficientes para evitar que las sociedades limitadas privadas puedan presentarse como sociedades cotizadas en Bolsa. Las autoridades competentes pueden asimismo investigar si existen requisitos estatutarios emitidos por el órgano rector o de otra naturaleza, que obliguen a revelar las participaciones sustanciales en toda sociedad cotizada en Bolsa.

27. La expresión “por el público” se define en la segunda frase del párrafo e). La definición tiene por objeto asegurarse de que la propiedad de las acciones no esté restringida a un grupo limitado de inversores. Entre los ejemplos de situaciones en las que la compra o la venta de acciones está reservada a un grupo limitado de inversores cabe incluir los siguientes: las acciones se pueden vender solamente a los accionistas actuales, las acciones sólo se pueden ofertar a los miembros de una familia o a empresas del mismo grupo, las acciones pueden adquirirlas únicamente los miembros de un club de inversiones, una sociedad personalista u otra agrupación de personas.

28. Las restricciones a la libre transmisión de las acciones que se imponen por ministerio legal o por orden de las autoridades normativas o que están condicionadas o dependen de hechos vinculados con el mercado, no se consideran restricciones que limitan la venta o la compra de acciones a un “grupo limitado de inversores”. A modo de ejemplo, una restricción a la libre transmisión de acciones de una sociedad que se desencadena por los intentos por parte de un grupo de inversores u otras personas de conseguir el control de una sociedad no constituye una limitación que restrinja la compra o la venta de acciones a un “grupo limitado de inversores”.

29. La inserción del término “inmediata” tiene por objeto poner de manifiesto que, cuando no existe una transmisión de acciones importante, la razón para mencionar específicamente a las sociedades cotizadas en Bolsa en el Artículo 5, apartado 4 párrafo b) desaparece. Por consiguiente, para que una sociedad cotizada en Bolsa cumpla con este criterio, es necesario que se negocie realmente una parte no despreciable de sus acciones cotizadas.

30. El párrafo h) define un fondo o plan de inversión colectiva, entendiendo por dicho concepto cualquier vehículo de inversión colectiva, independientemente de su forma jurídica. La definición abarca a aquellos fondos o planes de inversión colectiva estructurados como sociedades, sociedades personalistas o fideicomisos, así como aquellos que constituyan meros acuerdos contractuales. El párrafo h) define a continuación los “fondos o planes de inversión colectiva públicos” como todos aquellos en los que las participaciones en el fondo o plan estén a disposición inmediata del público para su adquisición, venta o reembolso. El término “inmediata” y la expresión “por el público” tienen el mismo significado que les corresponde en relación con la definición de las sociedades cotizadas en Bolsa.

31. Los párrafos i), j) y k) se explican por sí mismos.

32. El párrafo l) define las “medidas para recabar información”. Corresponde a cada una de las Partes contratantes determinar la forma que deben adoptar dichas facultades y el modo en que han de ejercerse al amparo de su Derecho interno. Las medidas para recabar información suelen incluir la solicitud de la presentación de documentos para examinarlos, la obtención de acceso directo a estos documentos, obtener copias de los mismos y entrevistar a personas que conocen, están en poder, controlan o custodian la información pertinente. Por regla general las medidas para recabar información tienen como objetivo primordial la obtención de la información requerida y en la mayoría de los casos no contemplan la comunicación de la información a la Parte requirente.

33. El párrafo m) define lo que se entiende por “información”. La definición es muy amplia y abarca cualquier dato, declaración o documento en cualquier forma. Por “documento” se entiende a título meramente ilustrativo y no limitativo, una relación, un contrato, un libro, una tabla, un cuadro, un gráfico, un impreso, una imagen, una factura, una carta, un mapa, una anotación, un plano, una declaración, un telegrama y un comprobante. El término “documento” no se refiere exclusivamente a la información que se conserva en papel, sino que incluye la que se presenta en soporte electrónico.

34. El párrafo n) de la versión multilateral establece que el depositario del Acuerdo es el Secretario General de la OCDE.

35. El párrafo o) define los asuntos penales fiscales. Por asuntos penales fiscales se entiende todos aquellos en los que concurre una conducta intencionada susceptible de procesamiento con arreglo al derecho penal de la Parte requirente. Las disposiciones legales penales que hacen referencia a una conducta no intencionada (por ejemplo, aquellas disposiciones que impliquen una responsabilidad estricta o absoluta) no constituyen asuntos penales fiscales a efectos del Acuerdo. Un asunto fiscal conlleva una “conducta intencionada” cuando la disposición pertinente del derecho penal exige un elemento de intención. El párrafo o) no genera una obligación para la Parte requirente de demostrar a la Parte requerida que existe un elemento de intención vinculado con la conducta objeto de investigación.

36. Entre los tipos más comunes de conductas constitutivas de delitos fiscales cabe incluir la omisión deliberada de presentación de declaraciones de impuestos en el plazo legalmente establecido; la omisión u ocultación intencionadas de cuantías sujetas a impuesto; las declaraciones falsas o incompletas ante la administración tributaria u otras autoridades de hechos que pueden dificultar la recaudación del impuesto; las omisiones deliberadas de asientos en los libros y en los archivos; la inclusión intencionada de asientos falsos o

incorrectos en los libros y en los archivos; la interposición encaminada a conseguir que la totalidad o una parte del patrimonio de otra persona quede exenta de impuestos; o el consentimiento o la aprobación de una infracción. Los delitos fiscales, al igual que otros delitos, se castigan con multa, pena privativa de libertad o ambas.

37. El párrafo p) define el término “derecho penal” utilizado en el párrafo o). Especifica que el derecho penal abarca todas aquellas disposiciones del derecho penal contenidas en un código fiscal o en cualquier otra ley promulgada por la Parte requirente. Establece, además, que se consideran leyes penales exclusivamente aquellas designadas como tales en el Derecho interno, quedando excluidas de tal consideración las disposiciones que pudieran considerarse de naturaleza penal a otros efectos, como puede ser la aplicación de convenios sobre derechos humanos u otros acuerdos internacionales.

Apartado 2

38. Este apartado establece un principio general para la interpretación de los términos que, si bien se utilizan en el Acuerdo, no están definidos en el mismo. El apartado es similar al contenido en el Convenio Modelo de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio. Establece que, cuando un término se utiliza en el Acuerdo y no se define en el mismo, procede otorgarle el significado que le corresponde de acuerdo con la legislación de la Parte contratante que aplica el Acuerdo, salvo en los casos en que el contexto exija otra cosa. Las Partes contratantes pueden conceder de mutuo acuerdo a la autoridad competente la facultad de utilizar el Procedimiento Amistoso previsto en el Artículo 13 para determinar el significado de los términos no definidos. No obstante, la capacidad para obrar de este modo puede estar condicionada por limitaciones constitucionales o de otra índole. En los casos en que la legislación de la Parte contratante que aplica el Acuerdo contemple varios significados, el significado que se concede al término de conformidad con la legislación fiscal será el que prevalezca sobre cualquier otra rama del Derecho. Obviamente, la última parte del enunciado anterior será válido únicamente si la Parte contratante que aplica el Acuerdo recauda unos impuestos y cuenta, por tanto, con una “legislación fiscal aplicable”.

Artículo 5 (Intercambio de información previo requerimiento)

Apartado 1

39. El apartado 1 establece como principio general la obligación por parte de la autoridad competente de la Parte requerida de aportar la información solicitada para los fines previstos en el Artículo 1. El apartado aclara que el Acuerdo atañe únicamente al intercambio de información previo requerimiento (es decir, a los casos en que la información solicitada está relacionada con una determinada inspección, sumario o investigación) quedando fuera del mismo el intercambio de información automático o espontáneo. Ahora bien, la Partes contratantes tal vez quieran plantearse la posibilidad de ampliar su colaboración en materia de intercambio de información con fines tributarios, incluyendo en el ámbito de la misma los intercambios de información automáticos y espontáneos y las inspecciones fiscales simultáneas.

40. La referencia en la primera frase al Artículo 1 del Acuerdo confirma que el intercambio de información es obligatorio para los asuntos fiscales de naturaleza tanto civil como penal. La segunda frase del apartado 1 establece que el intercambio de información vinculada con asuntos fiscales penales procede independientemente de que la conducta objeto de investigación sea o no constitutiva de delito en virtud de la legislación de la Parte requerida.

Apartado 2

41. El apartado 2 tiene por objeto establecer que, para responder a un requerimiento, una Parte contratante tiene que tomar medidas para recabar la información solicitada y que no puede apoyarse exclusivamente en la información en poder de su autoridad competente. Se hace referencia a la información “en posesión de” y no a la información “disponible en los archivos de la administración tributaria”, ya que determinadas Partes contratantes pueden no disponer de archivos fiscales porque no recauden impuestos directos.

42. Tras la recepción de un requerimiento de información, la autoridad competente de la Parte requerida comprobará, como primera medida, si dispone de todos los datos necesarios para responder al requerimiento. Si la información que tiene en su poder resultara ser inadecuada, deberá adoptar “todas las medidas pertinentes para recabar información” para poder aportar a la Parte requirente los datos solicitados. La expresión “medidas para recabar información” se define en el Artículo 4, apartado 1, párrafo l). Una medida para recabar información es “pertinente” si permite obtener la información solicitada por la Parte requirente. La Parte requerida será la que determine cuáles son las medidas para recabar información pertinentes en cada caso concreto.

43. El apartado 2 establece, además, que la información debe intercambiarse sin tener en cuenta si la Parte requerida la necesita o no para sus propios fines tributarios. Este principio resulta necesario porque un requisito basado en el interés tributario de los datos solicitados podría ser contraproducente para un intercambio efectivo de información, por ejemplo, en los casos en que la Parte requerida no aplica un impuesto sobre la renta o en que el requerimiento atañe a una entidad que no está sujeta a imposición en el territorio de la Parte requerida.

Apartado 3

44. El apartado 3 incluye una disposición que obliga a suministrar la información en la forma específicamente solicitada por una Parte contratante con el fin de adecuarse a sus necesidades en materia de pruebas y otros requisitos legales, en la medida en que lo permitan las leyes de la Parte requerida. Entre estas formas cabe incluir las declaraciones de testigos y las copias autenticadas de documentos originales. Con arreglo al apartado 3, la Parte requerida puede negarse a proporcionar la información en la forma solicitada, si ésta fuera contraria a lo dispuesto en sus leyes. La negativa a suministrar la información en la forma solicitada no exime de la obligación de aportar dicha información.

45. Si así lo solicitara la Parte requirente, deberán aportarse copias autenticadas de documentos originales sin modificaciones. No obstante, una Parte requerida puede verse en la necesidad de suprimir o modificar una información que no guarde relación con el requerimiento cuando la aportación de dicha información vulnere su legislación. Además, en determinados países, la autenticación de documentos puede requerir la traducción a un idioma distinto al de los documentos originales. En los casos en que se den estas situaciones las Partes contratantes deberán plantearse la posibilidad de analizarlas en detalle durante las negociaciones previas a la firma de este Acuerdo.

Apartado 4

46. El apartado 4, párrafo a), al referirse de forma explícita a personas que pueden tener derecho a unos privilegios con arreglo a la legislación interna, deja claro que tales derechos no pueden servir de base para denegar un requerimiento, salvo que se disponga lo contrario en el Artículo 7. Por ejemplo, la inclusión de una referencia a la información que obra en poder de los bancos en el apartado 4, párrafo a), descarta la posibilidad de considerar el secreto bancario como un elemento del orden público (ordre public). Del mismo modo, el apartado 4, párrafo a) junto con el Artículo 7, apartado 2, establecen que una información que no constituya de algún otro modo un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional, ni un proceso industrial, no pasa a convertirse en un secreto por el solo hecho de estar en poder de las personas mencionadas.

47. No debe interpretarse que el párrafo a) en el sentido de sugerir que una autoridad competente esté obligada únicamente a tener la facultad de obtener y suministrar información de las personas mencionadas. El párrafo a) no restringe la obligación que impone el Artículo 5, párrafo 1.

48. El párrafo a) hace mención a la información que obra en poder de los bancos y otras instituciones financieras. De acuerdo con el informe “Mejora del acceso a la información bancaria con fines fiscales” (OCDE 2000), el acceso a la información que obra en poder de los bancos y otras instituciones financieras puede producirse por vía directa o de forma indirecta mediante un procedimiento judicial o administrativo. Como se indica en el informe, el procedimiento para el acceso indirecto a dicha información no debe ser tan pesado y tan dilatado en el tiempo que termine convirtiéndose en un impedimento para acceder a los datos bancarios. La información que suele reclamarse a los bancos incluye datos financieros, información relativa a cuentas y operaciones, así como información sobre la identidad o la forma jurídica de los titulares de las cuentas y de las partes que intervienen en las operaciones financieras.

49. El apartado 4, párrafo a) se refiere asimismo a la información que obra en poder de personas que actúan en virtud de sus poderes de representación o fiduciarios, incluidos los agentes designados y los fiduciarios. Se suele considerar que una persona actúa con “poderes fiduciarios” cuando no es propietario ni beneficiario directo de actividad empresarial que desarrolla o del dinero o la propiedad que gestiona, siendo su beneficiario otra persona con la que mantiene una relación que implica y requiere, confianza y seguridad de una parte y buena fe de la otra. El término “representación” es muy amplio y abarca todas las formas de prestación de servicios empresariales (por ejemplo, los representantes en la constitución de una sociedad, las sociedades fiduciarias, los representantes autorizados, los abogados).

50. El párrafo b) dispone que las autoridades de las Partes contratantes deben tener la facultad de obtener y proporcionar información relativa a la propiedad. El objeto de este párrafo no es establecer una definición “universal” de lo que se entiende por “propiedad” en las Partes contratantes, sino indicar los tipos de información que está legitimada a esperar una Parte contratante en respuesta a un requerimiento de información sobre la propiedad con el fin de poder aplicar su propia legislación tributaria, incluyendo su definición interna de la propiedad efectiva.

51. En lo que atañe a las sociedades y a las sociedades personalistas, el propietario legal y el beneficiario efectivo de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en la sociedad personalista suelen coincidir en la misma persona. No obstante, en algunos casos la propiedad legal corresponderá a un agente designado o estará sujeta a otra fórmula similar. Cuando el propietario legal actúe en nombre de otra persona en calidad de agente designado u otra fórmula similar, es probable que esta otra persona sea el beneficiario efectivo, más que el propietario legal. Por consiguiente, el punto de partida para el análisis de la propiedad lo constituye la propiedad legal de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en la sociedad personalista y todas las Partes contratantes deben tener la posibilidad de obtener y de proporcionar información sobre la misma. Los derechos de participación en una sociedad personalista incluyen todas las formas posibles: general o limitada, en forma de capital o de beneficios. Sin embargo, en determinados casos, la propiedad legal puede no ser más que un punto de partida. Por ejemplo, en un caso cualquiera en que el propietario legal actúe en nombre de otra persona como agente designado o de acuerdo con otra fórmula similar, las Partes contratantes deberán tener la facultad de obtener y de proporcionar información sobre aquella otra persona que pueda ser el beneficiario efectivo, además de la información sobre el propietario legal. Como ejemplo de un agente designado, cabe citar los acuerdos de designación de accionista representante, en virtud de los que el tenedor legal de las acciones, que también aparece como accionista en el registro, interviene en calidad de agente de un tercero. Dentro de las limitaciones del Artículo 2 del Acuerdo, la Parte requerida debe estar facultada para proporcionar información sobre las personas que forman una cadena de propietarios.

52. Por lo que respecta a los fideicomisos y a las fundaciones, el párrafo b) establece el tipo concreto de información sobre la identidad que las Partes contratantes deben estar facultadas a obtener y proporcionar. Esta información no se reduce a los datos referidos a la propiedad. Los mismos principios deben aplicarse a las personas sustancialmente similares a los fideicomisos o a las fundaciones, tales como la “Anstalt”. Por tanto, una Parte contratante debería tener, por ejemplo, la facultad de obtener y proporcionar información sobre la identidad de los fideicomitentes y los fideicomisarios, o los fundadores y beneficiarios, y sobre las personas que están en condiciones de determinar la forma en que se gestiona el patrimonio del fideicomiso o de la fundación.

53. Puede haber determinados fideicomisos, fundaciones, “Anstalten” o acuerdos similares en los que no exista un grupo de personas a las que se pueda identificar como beneficiarias, estando consagrados al patrocinio de una causa general. Por ello, la información sobre la propiedad debería limitarse exclusivamente a las personas identificables. El término “consejo de la fundación” debería interpretarse en su sentido más amplio de modo que incluya a toda persona o grupo de personas que gestionan la fundación, así como a aquellas que están en condiciones de determinar la forma en que se maneja el patrimonio del fideicomiso o de la fundación.

54. Muchas estructuras organizativas podrán considerarse como una sociedad, una sociedad personalista, un fideicomiso, una fundación o una persona similar a un fideicomiso o a una fundación. No obstante, es posible que haya entidades o estructuras de las que sea legítimo solicitar información sobre la propiedad, pero que no encajen en ninguna de estas categorías. Por ejemplo, una estructura puede tener, desde el punto de vista legal, una naturaleza puramente contractual. En estos casos, las Partes contratantes deben tener la facultad de recabar y proporcionar información sobre toda persona que tenga derechos de participación en la renta o en las ganancias de la estructura, así como en los beneficios de cualquier venta o liquidación.

55. El párrafo b) establece asimismo que una Parte requerida debe tener competencia para obtener y proporcionar información sobre la propiedad en relación con todas aquellas personas que forman una cadena de propietarios, siempre que según se estipula en el Artículo 2, dicha información obre en poder de las autoridades del Estado requerido o en poder o bajo el control de personas que se encuentran en la jurisdicción territorial de la Parte requerida. Este tenor posibilita que la Parte requirente no tenga que presentar un requerimiento de información para cada uno de los niveles en una cadena de sociedades u otras personas. Tomemos el ejemplo de una sociedad A, filial totalmente controlada por la sociedad B, habiéndose constituido ambas sociedades con arreglo a las leyes de la Parte C, que es una Parte contratante del Acuerdo. Si la Parte D, que también es una Parte contratante, solicita información sobre la propiedad de la sociedad A y especifica en su requerimiento que desea asimismo obtener información sobre la propiedad en relación con toda persona que participe en la cadena de propiedad de A, la Parte C tendrá que aportar, en su contestación al requerimiento, información sobre la propiedad tanto en la sociedad A como B.

56. La segunda frase del párrafo b) dispone que, en el caso de las sociedades cotizadas en Bolsa o de los fondos o planes de inversión colectiva públicos, la autoridad competente sólo estará obligada a suministrar la información sobre la propiedad que la Parte requerida esté en condiciones de obtener sin “dificultades desproporcionadas”. Se considera que la información sólo se puede obtener con “dificultades desproporcionadas” cuando la identificación de los propietarios, pese a ser teóricamente posible, implique unos costes o unos recursos excesivos. Puesto que es muy probable que tales dificultades se planteen en relación con las sociedades cotizadas en Bolsa y con los fondos o planes de inversión colectiva públicos, para los que existe un verdadero mercado público de adquisición de participaciones, se ha considerado que esta aclaración estaba plenamente justificada. Al mismo tiempo se reconoce que, cuando existe un verdadero mercado público de participaciones, es mucho menor el riesgo de que tales medios se utilicen para evadir impuestos o para cometer otras infracciones de las leyes fiscales. Las definiciones de las sociedades cotizadas en Bolsa y de los fondos o planes de inversión colectiva públicos se incluyen en el Artículo 4, apartado 1, párrafos e) a h).

Apartado 5

57. El apartado 5 enumera la información que debe proporcionar la Parte requirente a la Parte requerida a fin de demostrar el interés previsible que pueden tener los datos solicitados para la administración o para la aplicación de las leyes tributarias pertinentes de la Parte requirente. Aunque el apartado 5 contiene importantes requisitos de procedimiento destinados a evitar que se produzcan requerimiento de información injustificadas, los párrafos a) a g) deben interpretarse de forma flexible para que no impidan el intercambio efectivo de información. Los apartados siguientes contienen algunos ejemplos que ilustran la aplicación de los requisitos en determinadas circunstancias.

58. Ejemplo 1 (párrafo a))

Cuando una Parte solicite información sobre una cuenta y no se conozca la identidad del titular o titulares de la misma, las condiciones exigidas en el párrafo a) podrán satisfacerse aportando el número de la cuenta u otros datos similares de identificación.

59. Ejemplo 2 (párrafo d)) (“se encuentra”)

Un contribuyente de un país A retira todos los fondos de su cuenta bancaria y se le entrega una cantidad importante de dinero. Visita sendos bancos en los países B y C y vuelve al país A sin el dinero. Con motivo de una investigación posterior sobre el contribuyente, las autoridades competentes del país A dirigen un requerimiento de información a los países B y C en relación con las cuentas bancarias que el contribuyente haya podido abrir en uno o en los dos bancos que visitó. En tales circunstancias, las autoridades competentes del país A tienen motivos para creer que la información se encuentra en el país B o en poder o bajo el control de una persona sometida a la jurisdicción de dicho país; también tienen motivos para creerlo con respecto al país C. El país B (o C) no puede rechazar el requerimiento argumentado que el país A no ha demostrado que la información “se encuentra” en el país B (o C), ya que existen las mismas probabilidades de que la información se encuentre en el otro país.

60. Ejemplo 3 (párrafo d))

Puede darse una situación similar cuando una persona que está siendo inspeccionada en el país X puede haber abandonado o no el país Y y haber cancelado o no su cuenta bancaria en ese país. En la medida en que el País X pueda relacionar a esa persona con el país Y, éste último no podrá rechazar el requerimiento alegando que el país X no tiene fundamentos para creer que la información solicitada “se encuentra” en el país Y. El país X tiene legítimo derecho a esperar que el país Y proceda a investigar el asunto y, en caso de encontrar una cuenta bancaria, que proporcione la información solicitada.

61. En virtud del párrafo d) la Parte requirente debe informar a la Parte requerida de los motivos en los que se basa para creer que la información solicitada se encuentra en la parte requerida o en poder o bajo el control de una persona sometida a su jurisdicción. La expresión “se encuentra en la Parte requerida” comprende la información que obra en poder de un organismo o entidad públicos de la Parte requerida.

62. El párrafo f) debe interpretarse en conjunción con el Artículo 7, apartado 1 (véase en particular el apartado 77 de los comentarios relativos al Artículo 7). La declaración exigida en el párrafo f) consta de tres elementos: en primer lugar, el requerimiento debe adecuarse al Derecho y a las prácticas administrativas de la Parte requirente; en segundo lugar, que la información solicitada podría obtenerse con arreglo al Derecho o las prácticas administrativas habituales de la Parte requirente si dicha información se encontrara en su jurisdicción y, por último, que el requerimiento de información debe ser conforme con el Acuerdo. La expresión “curso normal de la práctica administrativa” puede comprender las investigaciones o inspecciones especiales que afectan a las

cuentas profesionales o empresariales del contribuyente o de otras personas, siempre y cuando las autoridades fiscales de la Parte requirente procedieran a investigaciones o inspecciones similares si la información estuviera en su jurisdicción.

63. La inclusión del párrafo g) se justifica porque, dependiendo del sistema tributario que tenga la Parte requerida, un requerimiento de información puede suponer una carga de trabajo adicional para su maquinaria administrativa. Por ello, se debe recurrir al requerimiento de información únicamente en los casos en que la Parte requirente no cuente con los medios adecuados para obtener la información disponible en su propio territorio. Si quedaran medios disponibles en la Parte requirente, el tenor del párrafo g) aclara que su utilización originaría dificultades desproporcionadas. En este último caso, interviene el elemento de proporcionalidad. Es necesario que la Parte requerida pueda obtener los datos solicitados más fácilmente que la Parte requirente. Por ejemplo, puede ocurrir que a la Parte requerida le baste con dirigirse a un único proveedor para recabar la misma información que la Parte requirente sólo podría obtener dirigiéndose a un gran número de compradores.

64. A la Parte requirente le interesa aportar el mayor número de datos para permitir a la Parte requerida responder rápidamente a su requerimiento. Por tanto, deberían evitarse los requerimientos de información incompletas. La Parte requerida puede pedir información complementaria, pero esto no debe retrasar la respuesta a un requerimiento de información que se ajusta a lo estipulado en el apartado 5. En lo que respecta a la posibilidad de denegar un requerimiento, véase el Artículo 7 y el comentario correspondiente.

Apartado 6

65. El apartado 6 describe los procedimientos para asegurar la rápida respuesta a los requerimientos. El plazo de 90 días que establece el párrafo b) puede prorrogarse si resulta necesario, por ejemplo, debido al volumen de la información solicitada o a la necesidad de autenticar un gran número de documentos. Si la autoridad competente de la Parte requerida no pudiera proporcionar la información en el plazo de 90 días, deberá notificarlo inmediatamente a la autoridad competente de la Parte requirente. La notificación debe indicar los motivos por los que no se ha podido proporcionar la información en el plazo de 90 días (o en el resultante de la prórroga). Entre los motivos puede incluirse que aún no se haya completado un procedimiento judicial o administrativo necesario para la obtención de la información. Puede resultar conveniente incluir en la notificación una estimación del tiempo que reste para satisfacer el requerimiento. Por último, el apartado 6 invita a la Parte requerida a actuar lo más rápidamente posible y, cuando sea oportuno y adecuado, antes incluso de que venzan los plazos establecidos en los párrafos a) y b).

Artículo 6 (Inspecciones fiscales en el extranjero)

Apartado 1

66. El apartado 1 estipula que una Parte contratante puede autorizar a unos representantes de la Parte requirente a entrar en el territorio de la Parte requerida para entrevistarse con personas y examinar documentos, previo consentimiento por escrito de las personas interesadas. La Parte requerida tiene competencia exclusiva para autorizar o no tales inspecciones y, en caso afirmativo, determinar las condiciones en las que se lleven a cabo. Por ejemplo, la Parte requerida puede decidir que un representante suyo esté presente en todas o en algunas de las entrevistas o de las inspecciones. Esta disposición permite a funcionarios de la Parte requirente participar directamente en la recogida de información en la Parte requerida, aunque únicamente con la autorización de esta última y con el consentimiento de las personas interesadas. En tales circunstancias, los funcionarios de la Parte requirente no estarán facultados para exigir que se les revele información alguna. Dado que numerosas jurisdicciones y países pequeños cuentan con recursos limitados para responder a los requerimientos de información, esta disposición puede ser una solución útil que les exima de utilizar sus propios recursos para recabar información. Pese a mantener el pleno control del procedimiento, la Parte requerida evita de este modo

incurrir en gastos y comprometer algunos de sus recursos. La experiencia de varios países pone de manifiesto que las inspecciones fiscales en el extranjero pueden ser ventajosas tanto para la Parte requirente como para la Parte requerida. Además, este procedimiento puede resultar interesante para los contribuyentes, al eximirles de tener que presentar copias de una documentación muy voluminosa para responder a un requerimiento.

Apartado 2

67. En virtud de este apartado, la Parte requerida puede autorizar, sin que esté obligada a hacerlo, la presencia de unos representantes de la autoridad competente extranjera durante una inspección fiscal que lleva a cabo en su territorio la Parte requerida, por ejemplo, para obtener la información solicitada. La decisión respecto a la presencia de representantes extranjeros es competencia exclusiva de la autoridad competente de la Parte requerida. Es evidente que este tipo de asistencia debería reclamarse únicamente cuando la autoridad competente de la Parte requirente tenga el convencimiento de que la presencia de sus representantes durante la inspección realizada en la Parte requerida va a contribuir en gran medida a la solución de un asunto fiscal interno. Es más, no debería pedirse una asistencia de este tipo para los asuntos de menor envergadura. Esto no significa necesariamente que el caso tenga que llevar aparejada una recaudación fiscal elevada. Otras justificaciones para este tipo de requerimiento podrían ser el hecho de que el caso fuera de importancia clave para la solución de otros asuntos fiscales internos, o que la inspección que se realiza en el extranjero fuera parte de una investigación a gran escala relativa a empresas y residentes nacionales.

68. La Parte requirente debe exponer del modo más exacto posible los motivos de su requerimiento. Esta última debe describir con toda precisión el asunto fiscal interno al que se refiere. Debe asimismo indicar las razones particulares por las que es conveniente la presencia física de un representante de la autoridad competente. Si la autoridad competente del Estado requirente desea que la inspección se lleve a cabo según un procedimiento especial o en un momento determinado, deberá hacerlo constar en el requerimiento.

69. Los representantes de la autoridad competente de la Parte requirente sólo podrán asistir a la fase correspondiente de la inspección fiscal. Las autoridades de la Parte requerida estarán en condiciones de velar por que se cumpla este requisito en virtud de la competencia exclusiva que ejercen sobre el desarrollo de la inspección.

Apartado 3

70. El apartado 3 establece los procedimientos que deben seguirse cuando se haya aceptado un requerimiento realizado conforme al apartado 2. Todas las decisiones relativas al modo en que debe llevarse a cabo la inspección correrán a cargo de la autoridad o del funcionario de la Parte requerida responsable de la inspección.

Artículo 7 (Posibilidad de denegar un requerimiento)

71. El objeto de este artículo es identificar las situaciones que eximen a la Parte requerida de la obligación de proporcionar información en respuesta a un requerimiento. Cuando se cumplan las condiciones que justifican la denegación de un requerimiento en virtud del Artículo 7, corresponderá a la Parte requerida decidir si se niega a aportar la información, aunque deberá sopesar cuidadosamente los intereses de la Parte requirente y sus motivos para denegarla. Ahora bien, si la Parte requerida opta por suministrar la información, la persona interesada no podrá alegar que se han vulnerado las normas de confidencialidad. Cuando la Parte requerida deniegue un requerimiento de información deberá informar a la Parte requirente, con la mayor diligencia posible, de los motivos de su decisión.

Apartado 1

72. La primera frase del apartado 1 establece que una Parte requerida no está obligada a recabar ni a proporcionar una información que no estuviera en condiciones de recabar la Parte requirente, en circunstancias similares, en virtud de su propia legislación, a los efectos de la administración o de la aplicación de su propia legislación tributaria.

73. Este principio tiene por objeto evitar que la Parte requirente eluda las limitaciones de su legislación interna solicitando información a la otra Parte contratante, haciendo así uso de unos poderes más amplios que los que le conceden sus propias leyes. Por ejemplo, la mayoría de los países admiten en su legislación interna que no es posible obtener información de una persona cuando ésta se ampara en el derecho a no autoinculparse. Una Parte requerida puede, por consiguiente, denegar un requerimiento si resulta que, en las mismas circunstancias, la Parte requirente no hubiera tenido posibilidad alguna de conseguir la información debido a sus propias normas contra la autoinculpación.

74. En la práctica, no obstante, el derecho a no autoinculparse tiene poca aplicación, o ninguna, en relación con la mayoría de los requerimientos de información. Se trata de un derecho de naturaleza personal y que no puede ser invocado por quien no esté imputado en un proceso penal. La inmensa mayoría de los requerimientos de información intentan obtener los datos de terceras personas, tales como bancos, intermediarios u otras partes de un contrato, y no de la persona investigada. Además, el derecho a no autoinculparse suele estar vinculado exclusivamente a las personas físicas.

75. La segunda oración del apartado 1 establece que una Parte requerida puede denegar un requerimiento de información cuando ésta no se realiza de conformidad con el Acuerdo.

76. Tanto la primera como la segunda frase del apartado 1 plantean cuál es la relación entre las declaraciones que debe aportar la Parte requirente de acuerdo con el Artículo 5, apartado 5, párrafo f), y los motivos para denegar un requerimiento según el Artículo 7, apartado 1. Por regla general, la presentación de las declaraciones respectivas debería bastar para que no existieran motivos de denegación de la información de acuerdo con el Artículo 7, apartado 1. No obstante, una Parte requerida que haya recibido unas declaraciones al efecto puede seguir oponiéndose al requerimiento si tiene motivos para creer que las declaraciones son claramente inexactas.

77. Cuando una Parte requerida suministre la información solicitada a la Parte requirente respaldándose en dichas declaraciones actúa dentro del marco del presente Acuerdo. Una Parte requerida no tiene obligación de investigar ni de comprobar las declaraciones presentadas por la Parte requirente. La responsabilidad respecto a la veracidad de dichas declaraciones corresponde a la Parte requirente.

Apartado 2

78. La primera frase del apartado 2 establece que una Parte contratante no está obligada a proporcionar información que revele un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional o un proceso industrial.

79. La mayoría de los requerimientos de información no estarán relacionadas con ningún secreto comercial, empresarial o de otra índole. Por ejemplo, no es probable que la información solicitada en relación con una persona que interviene exclusivamente en actividades pasivas de inversión pueda contener secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales, puesto que dicha persona no desarrolla ninguna actividad comercial, empresarial, industrial o profesional.

80. La información financiera, incluyendo los libros y documentos, no suele constituir un secreto comercial, empresarial o de otra índole. No obstante, en determinados casos muy especiales, la divulgación de información financiera puede desvelar un secreto empresarial o de otra naturaleza. Por ejemplo, una Parte requerida puede denegar un requerimiento de información relacionada con determinados documentos de compra, cuando la divulgación de estos datos desvelara una fórmula secreta del producto.

81. El apartado 2 es especialmente aplicable cuando el suministro de información en respuesta a un requerimiento suponga la divulgación de una propiedad intelectual protegida de la que es autor la persona en cuyo poder obra la información o una tercera persona. Por ejemplo, puede darse el caso de que un banco tenga en su poder por motivos de seguridad una solicitud de patente pendiente de presentación o de que en una solicitud de préstamo se describa un proceso industrial. En estos casos, la Parte requerida puede oponerse a una parte cualquiera del requerimiento de información que implique la divulgación de información protegida por una patente, unos derechos de autor o cualesquiera otras leyes sobre la propiedad intelectual.

82. La segunda frase del apartado 2 evidencia que el Acuerdo debe prevalecer sobre otras leyes o prácticas internas que puedan dar a la información carácter de secreto comercial, empresarial, industrial o profesional o de proceso industrial únicamente debido al hecho de que esté en posesión de una de las personas mencionadas en el Artículo 5, apartado 4, párrafo a) o de que se trate de información sobre la propiedad. Por tanto, por lo que respecta a la información que esté en posesión de bancos, otras instituciones financieras, etc., el Acuerdo prevalece sobre las leyes o prácticas internas que dan a la información carácter de secreto comercial o de otra índole mientras está en posesión de dichas personas, pero que no concederían esta misma protección si estuviera en manos de otra persona, por ejemplo, del contribuyente objeto de la investigación. En lo que respecta a la información sobre la propiedad, el Acuerdo deja claro que el requerimiento no puede denegarse únicamente porque las leyes o las prácticas internas puedan darle la consideración de secreto comercial o de cualquier otra índole.

83. Antes de invocar esta disposición, una Parte requerida debería sopesar detenidamente los intereses de la persona protegida por sus propias leyes y los intereses de la Parte requirente. En sus deliberaciones, la Parte requerida debería asimismo tener en cuenta las normas de confidencialidad del Artículo 8.

Apartado 3

84. Una Parte contratante puede oponerse a un requerimiento si la información solicitada está protegida por el derecho a la confidencialidad entre abogado y cliente según se estipula en el apartado 3. No obstante, cuando el derecho a la confidencialidad contemplado por la legislación interna de la Parte requerida sea más limitado que el que se define en el apartado 3 (por ejemplo, cuando la legislación de la Parte requerida no contemple tal derecho a la confidencialidad en asuntos fiscales o en asuntos penales fiscales), una Parte requerida no podrá denegar un requerimiento a menos que pueda fundamentar su negativa a proporcionar la información en el Artículo 7, apartado 1.

85. De acuerdo con el apartado 3, el derecho a la confidencialidad entre abogado y cliente atañe a toda información que constituya (1) “una comunicación confidencial” entre (2) “un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido” cuando dicha comunicación (3) “se produzca con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico” o “se produzca a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto”.

86. Una comunicación es “confidencial” cuando el cliente tenga motivos razonables para esperar que se mantenga en secreto. Por ejemplo, no son confidenciales las comunicaciones que se producen en presencia de terceras personas, siempre que éstas no trabajen para el abogado ni sean sus representantes de cualquier otro

modo. Tampoco son confidenciales las comunicaciones que recibe el abogado del cliente con la petición de que las divulgue a terceras personas.

87. Las comunicaciones deben ser las que se establecen entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido. Por consiguiente, el derecho a la confidencialidad entre abogado y cliente es válido únicamente cuando el abogado u otro representante legal tienen autorizado su ejercicio profesional. Las comunicaciones con personas que cuentan con una formación jurídica, pero que no tienen permitido el ejercicio del derecho, no están protegidas por las normas de confidencialidad entre abogado y cliente.

88. Las comunicaciones entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido sólo están protegidas por el secreto en la medida en que el abogado o representante legal reconocido intervengan en calidad de tales. Por ejemplo, cuando un abogado actúe como accionista representante, fiduciario, fideicomitente, consejero de una sociedad o en virtud de un poder notarial de representación para representar a una sociedad en sus asuntos empresariales, no tendrá derecho a invocar el derecho a la confidencialidad entre abogado y cliente en relación con ninguna de las informaciones que resulten de dicha actividad y tengan relación con ella.

89. El párrafo a) establece la necesidad de que la comunicación “se produzca con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico”. El derecho a la confidencialidad entre abogado y cliente es válido para las comunicaciones que emanan tanto del cliente como del abogado, siempre que se produzcan con objeto de obtener o de prestar asesoramiento jurídico. Dado que las comunicaciones tienen que producirse con la finalidad de obtener o de prestar asesoramiento jurídico, el derecho a la confidencialidad no es aplicable a los documentos o expedientes que se entreguen a un abogado con la intención de evitar su divulgación. Además, la información relativa a la identidad de una persona, por ejemplo, sobre los consejeros o el beneficiario efectivo de una sociedad, no está protegida por el derecho a la confidencialidad.

90. El párrafo b) aborda el caso en que un abogado no ejerce como asesor sino que ha sido contratado para intervenir como representante en un procedimiento jurídico, tanto a nivel administrativo como judicial. Dicho párrafo establece que las comunicaciones deben producirse a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto. Se refiere a las comunicaciones que emanan tanto del cliente como del abogado, a condición de se produzcan para ser utilizadas en un procedimiento que ya está en curso o que está previsto.

Apartado 4

91. El apartado 4 establece que las Partes contratantes no están obligadas a proporcionar una información cuya divulgación fuera contraria al orden público (ordre public). El término “orden público” y su equivalente francés “ordre public” aluden a una información que afecta a los intereses fundamentales de la Parte en sí. Esta excepción podrá invocarse exclusivamente en casos extremos. Por ejemplo, se plantearía un caso de orden público si una inspección fiscal en la Parte requirente estuviese motivada por una persecución política o racial. Pueden invocarse asimismo razones de orden público cuando la información constituya un secreto de Estado, por ejemplo, una información delicada que obre en poder de los servicios secretos y cuya divulgación fuera contraria a los intereses de la Parte requerida. Por ello, es de esperar que se planteen muy pocos casos de orden público en el contexto de unos requerimientos de información que, por lo demás, entren en el ámbito de este Acuerdo.

Apartado 5

92. El apartado 5 establece que no está permitido denegar un requerimiento de información alegando que existe controversia respecto a la reclamación tributaria .

Apartado 6

93. En las circunstancias excepcionales en las que puede darse este caso, el apartado 6 permite a la Parte requerida denegar un requerimiento cuando la información solicitada por la Parte requirente fuera a utilizarse para administrar o hacer cumplir una disposición de su Derecho tributario o un requisito cualquiera relacionado con el mismo, que resulten discriminatorios contra los nacionales de la Parte requerida. El apartado 6 tiene por objeto garantizar que no pueda derivarse del Acuerdo un trato discriminatorio contra los nacionales de la Parte requerida en comparación con los nacionales de la Parte requirente cuya situación sea idéntica. Se considera que la situación de dos nacionales no es idéntica cuando el nacional de un Estado requirente es residente de ese Estado, mientras que el nacional de la Parte requerida no lo sea. Por ello, no cabe aplicar el apartado 6 a aquellos casos en los que las normas tributarias varíen en función únicamente de la residencia. La nacionalidad de una persona no puede someter por sí sola a un contribuyente a un trato desigual. Este principio es válido tanto cuando se refiere a aspectos procesales (diferencias entre las salvaguardas o entre los recursos que tiene a su alcance el contribuyente, por ejemplo) como a cuestiones de fondo, tales como el tipo impositivo aplicable.

Artículo 8 (Confidencialidad)

94. Es esencial para cualquier instrumento de intercambio de información en materia tributaria que se garantice una protección adecuada a la información que se recibe de otra Parte contratante. El intercambio de información en materia tributaria debe ir siempre acompañado de unas salvaguardas rigurosas que garanticen que el uso que se de a la información sea exclusivamente el estipulado en el Artículo 1 del Acuerdo. El respeto a la confidencialidad de la información es necesario para proteger los intereses legítimos de los contribuyentes. La colaboración mutua entre las autoridades competentes es factible únicamente si cada una de ellas tiene la seguridad de que la otra va a tratar con la debida confidencialidad la información que reciba en el transcurso de su colaboración. Las Partes contratantes tienen que tener previstas tales salvaguardas. Es posible que algunas Partes contratantes prefieran utilizar en este Artículo el término “secreto” antes que “confidencial”. A los efectos de este artículo se considera que ambos términos son sinónimos e intercambiables y las Partes contratantes tienen plena libertad para usar cualquiera de ellos.

95. La primera frase establece que toda información que reciba una Parte contratante al amparo de este Acuerdo debe ser tratada como confidencial. Tanto la Parte requirente como la Parte requerida (véase Artículo 5, apartado 5) pueden ser receptores de información.

96. La información sólo puede comunicarse a las personas y autoridades que intervengan en la gestión o la recaudación de los impuestos comprendidos por el Acuerdo, así como en los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o en la resolución de recursos relativos a los mismos. Ello significa que también puede comunicarse la información al contribuyente, a su representante o a un testigo. El Acuerdo únicamente permite, sin imponer obligación, comunicar la información al contribuyente. De hecho, habrá casos en que la información se comunique a la Parte requirente de forma confidencial, teniendo la fuente de información un interés legítimo en que no se revele al contribuyente. Las autoridades competentes deben analizar estos casos con el fin de acordar un mecanismo mutuamente satisfactorio para abordarlos. Las autoridades competentes de la Parte requirente no necesitan ninguna autorización, consentimiento ni ninguna otra forma de aprobación para suministrar la información recibida a cualesquiera de las personas o autoridades mencionadas. Las referencias en este apartado a “los procedimientos judiciales públicos” y a las “sentencias judiciales” deben entenderse en un sentido amplio, de modo que abarquen a los procedimientos y a las decisiones que, pese a no ser estrictamente “judiciales”, sean de naturaleza similar. Un ejemplo sería el de uno de los tribunales administrativos que emita una resolución en relación con un asunto fiscal que pueda ser vinculante o ante la que se pueda recurrir en un tribunal ordinario o en una instancia superior de los tribunales especializados.

97. La tercera frase prohíbe a la Parte requirente comunicar la información a una tercera Parte sin previo consentimiento por escrito de la Parte contratante que la ha suministrado. La solicitud de autorización para transmitir la información a una tercera parte no se considera un requerimiento de información normal a efectos de este Acuerdo.

Artículo 9 (Costes)

98. El Artículo 9 permite a las Partes contratantes ponerse de acuerdo sobre las normas relativas a los costes en los que se incurra al recabar y proporcionar información en respuesta a un requerimiento. Por regla general, cabe esperar que los costes que se deriven de la práctica habitual de la administración del Derecho interno del Estado requerido corran a cargo de este último, siempre que se incurra en tales costes por razón de la respuesta a un requerimiento de información. Dichos gastos cubrirán por regla general tareas rutinarias como puede ser la obtención y presentación de copias de documentos.

99. Probablemente será necesaria cierta flexibilidad para determinar a quién deben imputarse los costes teniendo en cuenta factores tales como el flujo probable de requerimientos de información entre las Partes contratantes, el hecho de que ambas partes cuenten o no con administraciones tributarias, la capacidad de cada una de las partes para recabar y proporcionar información y el volumen de información comprendido. Se pueden utilizar diversos métodos para distribuir los costes entre las Partes contratantes. Por ejemplo, la determinación de qué Parte correrá con los gastos puede analizarse caso por caso. Otra alternativa consiste en que las autoridades competentes establezcan una serie de tarifas para el tratamiento de los requerimientos en las que se tenga en cuenta el volumen de trabajo requerido para dar respuesta a un requerimiento. El Acuerdo permite a las Partes contratantes o a las autoridades competentes, si se delega en ellas esta facultad, acordar dichas normas, dado que no es fácil tener en cuenta las circunstancias particulares de cada parte.

Artículo 10 (Legislación para el cumplimiento del Acuerdo)

100. El artículo 10 establece la obligación para las Partes contratantes de promulgar todas aquellas disposiciones que resulten necesarias para cumplir con las condiciones del Acuerdo. El Artículo 10 obliga a las Partes contratantes a promulgar la legislación necesaria de forma que surta efecto desde la fecha estipulada en el Artículo 15. Implícitamente, el Artículo 10 obliga asimismo a las Partes contratantes a abstenerse de introducir cualquier nueva legislación que entre en contradicción con las obligaciones contraídas en virtud de este Acuerdo.

Artículo 11 (Idiomas)

101. El Artículo 11 concede a las autoridades competentes de las Partes contratantes flexibilidad para determinar por mutuo acuerdo el idioma o los idiomas que se van a utilizar en la formulación y respuesta de los requerimientos, estableciendo el inglés y el francés como alternativas cuando no se elija otro idioma. Este artículo puede no ser necesario en el contexto bilateral.

Artículo 12 (Otros convenios o acuerdos internacionales)

102. El Artículo 12 tiene por objeto garantizar a la Parte requirente la posibilidad de utilizar el instrumento internacional que considere más adecuado para obtener la información necesaria. Este artículo puede no ser necesario en el contexto bilateral.

Artículo 13 (Procedimiento amistoso)

Apartado 1

103. Este artículo establece un procedimiento amistoso para resolver las dificultades que pueda plantear la aplicación o la interpretación del Acuerdo. A tenor de esta disposición las autoridades competentes, de conformidad con las facultades que les confiere su legislación interna, pueden completar o precisar el significado de un término para obviar cualquier dificultad.

104. Los acuerdos amistosos cuyo objeto sea resolver unas dificultades generales de interpretación o de aplicación tendrán carácter vinculante para las administraciones, hasta que las autoridades competentes acuerden modificarlos o rescindirlos.

Apartado 2

105. El apartado 2 señala otros tipos específicos de acuerdos a los que pueden llegar las autoridades competentes, además de los mencionados en el apartado 1.

Apartado 3

106. El apartado 3 determina las comunicaciones que pueden establecer entre sí las autoridades competentes con objeto de alcanzar un acuerdo amistoso. Dispone que las autoridades competentes pueden comunicarse directamente entre sí, por consiguiente, no es necesario utilizar los canales diplomáticos, pudiendo hacerlo por carta, fax, teléfono, entrevista personal o por cualquier otro medio adecuado para alcanzar el acuerdo amistoso.

Apartado 4

107. El apartado 4 de la versión multilateral establece que los acuerdos alcanzados entre las autoridades competentes de dos o más Partes contratantes no tendrán en modo alguno carácter vinculante para las autoridades competentes de las Partes contratantes que no hayan suscrito un determinado acuerdo. En el contexto bilateral el resultado de lo anterior es tan evidente que no se incluye ninguna disposición equivalente.

Apartado 5

108. El apartado 5 establece que las Partes contratantes pueden acordar otras formas de solución de controversias. Por ejemplo, en determinadas circunstancias, como cuando no sea posible resolver un asunto mediante un procedimiento amistoso, podrán estipular que tal asunto pueda referirse a arbitraje.

Artículo 14 (Funciones del depositario)

109. El artículo 14 de la versión multilateral analiza las funciones del depositario. No existe una disposición equivalente en la versión bilateral.

Artículo 15 (Entrada en vigor)

Apartado 1

110. El apartado 1 de la versión bilateral contiene un enunciado estándar que se utiliza en los convenios bilaterales. La disposición es similar al Artículo 29, apartado 1, del Convenio Modelo de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio.

Apartado 2

111. El apartado 2 de la versión multilateral establece que el Acuerdo entrará en vigor solamente para aquellas Partes contratantes que hayan indicado mutuamente su intención de vincularse con respecto a la otra Parte contratante. No hay una disposición equivalente en el contexto bilateral.

Apartado 3

112. El apartado 3 establece una distinción entre el intercambio de información vinculado con asuntos penales fiscales y el que atañe a otros asuntos fiscales. Con respecto a los asuntos penales fiscales, el Acuerdo entrará en vigor el 1 de enero de 2004. Obviamente, cuando las Partes contratantes cuenten ya con un mecanismo para el intercambio de información sobre asuntos fiscales penales de conformidad con lo estipulado en este Acuerdo (por ejemplo, un convenio de asistencia legal mutua), no tendrá relevancia la fecha del 1 de enero de 2004. Véanse el Artículo 12 del Acuerdo y el apartado 5 de la introducción. Con respecto al resto de los asuntos, el Acuerdo entrará en vigor el 1 de enero de 2006. La versión multilateral establece asimismo una norma especial para las partes que deseen utilizar posteriormente el Acuerdo. En tal caso el Acuerdo entrará en vigor el trigésimo día siguiente al depósito de ambos instrumentos. Según lo dispuesto en el apartado 2, el Acuerdo entrará en vigor solamente cuando las dos Partes contratantes hayan indicado mutuamente su deseo de vincularse entre sí. Por consiguiente, ambas partes tendrán que depositar su instrumento salvo que una de ellas haya indicado ya su deseo de estar vinculada con la otra parte en un instrumento de fecha anterior. El plazo de 30 días comienza en el momento en que estén depositados ambos instrumentos.

Apartado 4

113. El apartado 4 contiene las normas relativas a la fecha en la que el Acuerdo comienza a surtir efecto. Las normas son idénticas para la versión multilateral y la bilateral. Las Partes contratantes pueden acordar libremente una fecha de efectividad anterior.

114. Las normas del apartado 4 no constituyen un impedimento para que una Parte requirente pueda solicitar información anterior a la fecha desde la que el Acuerdo surte efecto, siempre que esté relacionada con un ejercicio fiscal o con un hecho imponible posterior a dicha fecha. No obstante, una Parte requerida no estará contraviniendo este Acuerdo si se declara incapaz de recabar una información de fecha anterior a aquella desde la que el Acuerdo surte efectos, argumentando que, al no haber estado obligada a mantenerla en su día, la información no está disponible en el momento de recibir el requerimiento.

Artículo 16 (Terminación)

115. Los apartados 1 y 2 abordan cuestiones relativas a la terminación. El hecho de que la versión multilateral hable de “terminación” en lugar de denuncia pone de manifiesto la naturaleza de la versión multilateral como un conjunto de convenios bilaterales idénticos, más que un “auténtico” convenio multilateral.

116. El apartado 3 garantiza la supervivencia de las obligaciones creadas en virtud del Artículo 8 una vez terminado el Acuerdo.