



Intercambio de información previa petición

**MANUAL SOBRE REVISIONES INTERPARES
2016 – 2020**

FORO GLOBAL SOBRE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO
DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES



Índice

Agradecimientos por la traducción al español de esta publicación.....	7
Acerca del Foro Global	9
Siglas y abreviaturas	11
Acerca del presente manual	13

Parte I

Principales documentos del Foro Global para la realización de revisiones IIPP

Disposiciones 2016 para el seguimiento y evaluación de los avances en materia de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios	21
I. Introducción	21
II. La norma sobre transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios	22
III. Resultados del proceso de revisión inter pares	35
<i>Anexo I. Fuentes de las normas acordadas a nivel internacional en materia de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios («la norma»)</i>	<i>37</i>

Metodología 2016 aplicable a las revisiones inter pares y revisiones a terceros países	45
I. Introducción	45
II. Revisiones inter pares	49
III. Procedimientos relativos a los informes sobre terceros países	76
IV. Financiación y/o provisión de fondos	77
<i>Anexo I. Principales responsabilidades de los participantes en un proceso de evaluación</i>	<i>79</i>

<i>Anexo 2. Calendario de evaluación IIPP</i>	86
<i>Anexo 3. Diagrama del procedimiento de adopción de informes</i>	88
<i>Anexo 4. Marco de participación y asistencia de observadores a las reuniones del GRIP</i>	89
<i>Anexo 5. Formulario del informe de seguimiento</i>	91
Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2016	93
Introducción	93
Contexto	94

Parte II

Principales fuentes de la norma acordada a nivel internacional

El Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de 2002 y Comentarios a su articulado	119
I. Introducción	119
II. Texto del acuerdo	122
III. Comentarios	136
Actualización del artículo 26 MC OCDE y de sus Comentarios	167
Articulación de un intercambio efectivo de información: principios de disponibilidad y veracidad de los datos.	
Informe del Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad (GMEC).	197
A. Introducción	197
B. Principios de disponibilidad y veracidad de los datos.	198
Apéndice al Informe final del GMEC: Nota explicativa sobre los fideicomisos (<i>trusts</i>)	203
Nota explicativa sobre las sociedades personalistas (<i>partnerships</i>)	209

Parte III

Recomendaciones y Guía sobre Transparencia y Beneficiario final del GAFI

Recomendación 10. Diligencia debida con respecto al cliente (DDC)	213
Recomendación 24. Transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas	227
Recomendación 25. Transparencia y beneficiarios finales de los instrumentos jurídicos	235
Resultado Inmediato 5. Personas e instrumentos jurídicos.	239
Guía sobre Transparencia y Beneficiario final del GAFI (octubre de 2014). . .	257

Agradecimientos por la traducción al español de esta publicación

El Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global) mantienen desde noviembre de 2016 un programa de colaboración con el Grupo Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para proporcionar asistencia técnica a la región de Latinoamérica y el Caribe. Como parte de este programa, el **Grupo Banco Mundial**, por iniciativa propia y en coordinación con el Foro Global, llevó a cabo la traducción al castellano de la publicación Manual sobre Revisiones Interpares 2016–2020 Intercambio de Información Previa Petición.

Los trabajos de traducción estuvieron a cargo de María del Prado Merino Espinosa y contaron con la supervisión técnica de la señora Ana Cebreiro Gómez (Grupo Banco Mundial). También es oportuno agradecer la desinteresada colaboración de Alberto Barreix (BID), Gonzalo Arias (CIAT) y Ana Rodríguez-Calderon (Foro Global) que colaboraron en la revisión de algunos aspectos técnicos.



Acerca del Foro Global

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (en adelante, el «Foro Global») se erige en el marco multilateral al que se circunscriben los trabajos desarrollados en el ámbito de la transparencia fiscal y del intercambio de información por los más de 140 países y territorios que participan, en condiciones de igualdad, en las actividades del Foro Global.

El Foro Global se encarga del proceso de seguimiento exhaustivo y revisión inter pares sobre la implementación de las normas sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios y, más específicamente, de la *norma sobre intercambio de información previa petición* (en lo sucesivo, la «norma IIPP») y de la *norma sobre intercambio automático de información* (en adelante, la «norma IAI»). Las disposiciones de la norma IIPP se recogen, principalmente, en el *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria* de 2002 de la OCDE (en adelante, «Modelo AIIT») y los *Comentarios* a su articulado, así como en el artículo 26 del *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (en lo sucesivo, «MC OCDE») y sus *Comentarios*, conforme a la actualización de 2012. Asimismo, el Foro Global tiene encomendada, por una parte, la tarea de supervisar y examinar las particularidades y el grado de aplicación de la norma IAI de la OCDE y, por otra, de ayudar a los países en desarrollo a determinar sus necesidades en materia de asistencia técnica y desarrollo de competencias para poder adherirse a la norma y beneficiarse de su puesta en aplicación.

El proceso de revisión sobre la implementación de la norma IIPP abarca tanto a la totalidad de los miembros del Foro Global como a aquellos países y territorios que, en opinión del Foro Global, deben ser objeto de análisis por resultar pertinentes para su labor. La primera ronda de evaluaciones enmarcada en dicho proceso de revisión (Fase 1), que diera comienzo en 2010, se extenderá hasta 2016, mientras que se prevé que la segunda ronda de evaluaciones (Fase 2) se desarrolle durante el período comprendido entre 2016 y 2020 sobre la base de una norma IIPP reforzada, articulada e implícita en las *Disposiciones 2016* y demás directrices relativas al intercambio de información previa petición (IIPP). Por su parte, los trabajos atinentes al intercambio automático de información (IAI) tienen por objeto instaurar unos procesos de seguimiento, apoyo y revisión que den mayores garantías de cara a la aplicación efectiva de la norma IAI.

El objetivo último de todo proceso de revisión a manos del Foro Global reside en ayudar a los distintos países y territorios a implementar, en la práctica, las normas internacionales sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios. Una vez aprobados por el Foro Global y adquirida, en consecuencia, la condición de informes adoptados por el Foro, se harán públicos todos los informes de revisión.

Si desean más información sobre la labor del Foro Global y quieren obtener una copia de los informes de revisión publicados, visiten el siguiente enlace: www.oecd.org/tax/transparency.

Siglas y abreviaturas

AIIT	Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria
CAAM	Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (o <i>Convenio multilateral</i>)
CDI	Convenio de doble imposición
DDC	Diligencia debida con respecto al cliente (o también <i>procedimientos de diligencia debida para la identificación y conocimiento de los clientes</i>)
Disposiciones 2016	Disposiciones y demás directrices relativas al intercambio de información previa petición, aprobadas por el Foro Global con motivo de la reunión celebrada los días 27 y 28 de octubre de 2015
UE	Unión Europea
FMI	Fondo Monetario Internacional
Foro Global	Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
GRIP	Grupo de Revisión Interpares
GMEC	Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad
GTIAI	Grupo de Trabajo sobre Intercambio Automático de Información
GTIEI	Grupo de Trabajo sobre Intercambio Efectivo de Información
GT10	Grupo de Trabajo nº 10 sobre Intercambio de Información y Cumplimiento Tributario
IAI	Intercambio automático de información
IIPP	Intercambio de información previa petición
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
MC ONU	Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo

Metodología 2016	Guía detallada sobre los aspectos procedimentales aplicables a partir de 2016 a las revisiones inter pares y revisiones a terceros países, adoptada por el Foro Global con motivo de la reunión celebrada los días 29 y 30 de octubre de 2015
Modelo AIIT	Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria
Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2016	Orientaciones e indicaciones sobre la interpretación de los Criterios de Evaluación, aprobadas por el Foro Global con motivo de la reunión celebrada los días 29 y 30 de octubre de 2015
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PBC/FT	Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo

Acerca del presente manual

La finalidad del manual que nos ocupa es la de prestar apoyo tanto a los equipos evaluadores como a los países y territorios objeto de revisión que participan en las revisiones inter pares y revisiones a terceros países sobre la implementación de la norma IIPP que se efectuarán durante la segunda ronda de evaluaciones, entre 2016 y 2020, bajo los auspicios del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (en adelante, el «Foro Global»). Dicho manual proporciona información contextual y de fondo sobre el Foro Global y el referido proceso de revisión inter pares enmarcado en la segunda ronda de evaluaciones sobre la implementación de la norma IIPP, al tiempo que da cabida a los principales documentos y fuentes con fuerza vinculante que sientan las bases para el proceso de revisión inter pares del Foro Global. Por su parte, los evaluadores deberán estar familiarizados con la información y los documentos reportados en el presente manual en cuanto les resultarán de utilidad para poder efectuar evaluaciones imparciales y congruentes. De igual modo, el manual constituye una exclusiva e irremplazable fuente de información para los distintos gobiernos y administraciones, representantes del sector académico y otras partes interesadas por cuestiones como la transparencia y el intercambio de información a efectos fiscales.

Antecedentes

1. La evasión y el fraude fiscales ponen en serio peligro la recaudación tributaria de Estados de todo el mundo. La globalización ha traído consigo un importante incremento de la riqueza e ingresos a escala mundial, lo que se traduce también en un aumento exponencial de los riesgos conexos. A la luz de la intensificación de los flujos de capital transfronterizos que entraña la construcción de un sistema financiero mundial y globalizado, las administraciones tributarias de los distintos países se enfrentan a desafíos cada vez más numerosos y sin precedentes que obstaculizan la correcta aplicación de sus respectivas normas tributarias internas. Para hacer frente a tales desafíos, dichas administraciones tributarias deben recurrir cada vez más a una cooperación internacional cimentada sobre la implementación de las normas internacionales sobre transparencia e intercambio *efectivo* de información. En consecuencia, resulta imprescindible mejorar la transparencia e intensificar el intercambio

de información con fines tributarios para impedir, por un lado, que los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, puedan ocultar sus ingresos y su patrimonio para sustraerse a sus obligaciones fiscales y conseguir, por otro, que satisfagan debidamente los impuestos devengados en el lugar adecuado.

2. La norma IIPP utilizada como base jurídica durante la primera ronda de evaluaciones efectuada, en 2010, sobre la implementación del referido precepto se inspiraba esencialmente en el *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria* (Modelo AIIT) de 2002 y en la redacción de 2005 del artículo 26 MC OCDE y sus Comentarios¹. A fin de garantizar unas condiciones de igualdad y dar respuesta al llamamiento del G20, que invitaba a remitirse a los trabajos del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sobre el concepto de «beneficiario final», el Foro Global reforzó su norma IIPP de cara a la segunda ronda de evaluaciones, a cuyo fin introdujo en sus evaluaciones dicho concepto de *beneficiario final* tal y como lo definió el GAFI, junto con otros cambios positivos. Adicionalmente, el Foro Global aprobó la versión revisada de las *Directrices* (en adelante, «Disposiciones 2016») con motivo de su reunión anual, celebrada en Barbados los días 28 y 29 de octubre de 2015.

3. Las Disposiciones 2016 relativas al intercambio de información previa petición (IIPP) contemplan el requisito del acceso y/o disponibilidad, a los efectos del IIPP, de la información sobre el *beneficiario final* (o titular real) de las personas jurídicas (*p.ej.* sociedades de capital, fundaciones, «Anstalt» o fondos fiduciarios y sociedades personalistas de responsabilidad limitada) e instrumentos jurídicos (tales como los fideicomisos). Si bien es cierto que las Disposiciones 2016 sobre IIPP siguen remitiéndose al Modelo AIIT de 2002, ahora también hacen referencia a la redacción de 2012 del artículo 26 MC OCDE y sus Comentarios, versión ésta que aclara, entre otras cosas, que las solicitudes relativas a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente («solicitudes colectivas») se contemplan y rigen por lo dispuesto en el artículo 26 MC OCDE, siempre que quede suficientemente probada de antemano la pertinencia previsible (*foreseeable relevance*) de la información solicitada. Se han introducido otras mejoras en lo concerniente al alcance de las medidas de implementación y a los periodos de conservación de registros, a las empresas extranjeras, a los derechos y garantías aplicables y a la calidad y al carácter exhaustivo tanto de las solicitudes de intercambio de información como de las repuestas a las mismas.

4. La primera ronda de evaluaciones tuvo una muy buena acogida y resultó ser todo un éxito que concluyó con la evaluación de 125 jurisdicciones, con la elaboración de más de 250 informes en total (correspondientes a la Fase 1 y Fase 2, respectivamente, o a las que combinan las Fases 1 y 2 en

1. Apartado 5 de las referidas *Disposiciones*.

una sola), publicados durante el período 2010-2016, y con la asignación de calificaciones finales de conformidad a 116 jurisdicciones. Según las estimaciones, los informes de revisión efectuados durante la primera ronda de evaluaciones han revelado un aumento significativo de más del 60% en el volumen de solicitudes de intercambio de información. Se espera que, a raíz de la implementación del IAI, se intensifique el uso del IIPP, erigiéndose así el IAI en una herramienta de detección de la evasión fiscal y debiendo recurrir al IIPP para abrir investigaciones y emprender acciones contra aquellos contribuyentes que incumplen sus obligaciones fiscales.

Mandato del Foro Global

5. La evasión fiscal internacional sigue siendo un motivo importante de preocupación para los líderes políticos. Hace ya tiempo que los líderes del G20, la OCDE y otras tantas organizaciones internacionales vienen haciendo hincapié en la necesidad de combatir la evasión y el fraude fiscales a nivel internacional. De hecho, en la actualidad, está generalizada la opinión de que, para combatir y erradicar la evasión fiscal internacional eficazmente, todas las jurisdicciones deben aplicar las normas internacionales sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios.

6. La atención dirigida por los responsables políticos hacia las iniciativas del Foro Global y la apremiante necesidad de instaurar elevados niveles de transparencia y rigurosas normas en materia de intercambio de información a lo largo y ancho del globo han llevado a concluir que era obligado revisar la estructura y el mandato del Foro Global, renovado para el período 2016-2020. Por su parte, los participantes acordaron que el Foro Global deberá:

- Garantizar una rápida y efectiva aplicación a escala mundial de las normas sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios, ya se trate de un intercambio previa petición o automático (conforme a la norma), y
- esforzarse por la consecución de sus objetivos supervisando la aplicación de las normas, efectuando revisiones inter pares, desarrollando herramientas y ayudando a los países miembros a implementar las normas de manera efectiva. Los procesos de seguimiento y de revisión inter pares tendrán carácter permanente.

Por otra parte, la labor del Foro Global se rige por las orientaciones e indicaciones del Comité Directivo, compuesto de 18 miembros. Con respecto al IIPP, compete examinar los informes al Grupo de Revisión Inter pares (GRIP), que reúne a 30 miembros. Cada año se celebran de tres a cuatro reuniones del GRIP y del Comité Directivo. El Grupo de Trabajo sobre Intercambio Automático de Información (GTIAI), integrado por 67 miembros, realiza el trabajo y demás actuaciones en materia de IAI.

Objeto de las revisiones inter pares

El Foro Global viene llevando a cabo, desde 2010, un enérgico, transparente y ágil proceso de revisión sobre la implementación de la norma IIPP. Los equipos evaluadores, conformados por representantes de los países miembros del Foro Global y miembros de la Secretaría del Foro, realizan revisiones y evaluaciones sistemáticas no sólo de los aspectos jurídicos y normativos del IIPP en las distintas jurisdicciones, sino también de los aspectos prácticos de dicho intercambio, siendo el objetivo último ayudar a las jurisdicciones a implementar en la práctica la norma IIPP acordada a nivel internacional.

La eficacia de las revisiones efectuadas por el Foro Global depende, en parte, de la influencia que ejercen unas jurisdicciones sobre otras y del diálogo abierto que se instaura entre ellas durante el proceso de revisión inter pares, así como también del carácter público de sus resultados. El proceso de revisión inter pares se fundamenta en una serie de recomendaciones formales enunciadas en los informes de revisión inter pares, en el diálogo informal entre jurisdicciones homólogas, en la exposición al control público y en la repercusión de todos estos factores en la opinión pública, las administraciones y los responsables políticos del país de que se trate. Todo ello permite comprender las diversas formas en que pueden aplicarse y los medios a través de los que pueden transponerse las normas a nivel interno, al tiempo que incita a las jurisdicciones a reforzar tanto sus respectivos marcos jurídicos y normativos como la eficacia de éstos para dar cumplimiento a las disposiciones de la norma IIPP.

Finalidad del presente manual

Este manual, que ofrece diversas herramientas de utilidad tanto para evaluadores como para los países y territorios sometidos a revisión, incorpora tres documentos esenciales elaborados por el Foro Global de cara a la segunda ronda de evaluaciones. Estos documentos son:

- Las **Disposiciones 2016**, inspiradas en las disposiciones iniciales elaboradas con motivo de la primera ronda de evaluaciones, que dividen la norma en *elementos esenciales* y enumeran otros tantos *aspectos específicos* que se reagrupan y organizan, a su vez, en tres categorías o secciones: Sección A sobre la disponibilidad de la información (información relativa al beneficiario final (epígrafe A.1), registros contables (epígrafe A.2) e información bancaria (epígrafe A.3)); Sección B relativa al acceso a la información que figura en la Sección A (epígrafe B.1) y a los derechos y garantías de los contribuyentes (epígrafe B.2) y, por último, Sección C, que trata del intercambio

de información (mecanismos de intercambio de información (epígrafe C.1), mecanismos de intercambio de información con los socios pertinentes (epígrafe C.2), confidencialidad de la información (epígrafe C.3), derechos y garantías de los contribuyentes y de terceros (epígrafe C.4) y solicitudes y suministro efectivo de la información (epígrafe C.5).

- La **Metodología 2016 aplicable a las revisiones inter pares y revisiones a terceros países**, que proporciona una guía detallada sobre los aspectos procedimentales de las revisiones inter pares, describe pormenorizadamente el proceso de revisión inter pares y trata aspectos específicos de la revisión, tales como las inspecciones *in situ* o la aprobación y posterior adopción de los informes, al tiempo que establece los procedimientos aplicables a los informes de terceros países. Por otra parte, dado que el proceso de revisión inter pares se realiza con carácter continuado, la Metodología 2016 incluye también un proceso de seguimiento revisado. Los anexos a la Metodología 2016 aluden a las responsabilidades de los distintos actores intervinientes en el proceso de revisión inter pares (la secretaría, los evaluadores, las jurisdicciones sometidas a examen, los miembros del GRIP y miembros del Foro Global).
- La **Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2016**, que establece un sistema de evaluación de la implementación de la norma IIPP. Se han revisado en gran medida la interpretación de los referidos *Criterios de Evaluación* y demás consideraciones de cara a la segunda ronda de evaluaciones para tener debidamente en cuenta los principios emanados de la primera ronda de evaluaciones y dar respuesta a los nuevos desafíos en este ámbito, entre los que destacan la evaluación de la calidad de las solicitudes efectuadas o la falta de respuesta, por parte de una determinada jurisdicción, a las recomendaciones formuladas.

Cabe señalar que el *Calendario de evaluación*, otro documento esencial, no se reproduce en el presente manual en cuanto se actualiza frecuentemente para dejar constancia de la adhesión de nuevos miembros, de evaluaciones aceleradas y revisiones complementarias. Se puede descargar una versión actualizada del Calendario de evaluación accediendo al sitio web del Foro Global: www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/schedule-of-reviews.pdf.

Parte I

Principales documentos del Foro Global para la realización de revisiones IIPP

Disposiciones 2016 para el seguimiento y evaluación de los avances en materia de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios

I. Introducción

1. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (en adelante, el «Foro Global») constituye el mayor organismo tributario del mundo encargado de la supervisión de la transparencia fiscal. Fue enteramente reestructurado en 2009 en respuesta al llamamiento de los líderes del G20 para garantizar la rápida implementación de la *norma de intercambio de información previa petición* (norma IIPP) a través de la implantación de un estricto y exhaustivo proceso de revisión inter pares. El Foro Global consolidó rápidamente un mecanismo de revisión inter pares que incorporaba una serie de *Disposiciones*, una *Metodología* y un *Calendario de evaluación* para llevar a cabo dicha tarea. Se han registrado avances notables desde 2009 gracias a la realización de revisiones inter pares por jurisdicciones homólogas que han sometido a examen el grado de cumplimiento y/o conformidad de 126 países y territorios con la norma internacional de IIPP y a los programas de capacitación y asistencia técnica. Los líderes del G20 no han dejado de alentar la rápida aplicación de la norma IIPP, llegando a aprobar, en 2014, una nueva *norma de intercambio automático de información* (norma IAI), cuya evaluación se llevará a cabo con arreglo a sus propias Disposiciones, Metodología y Calendario de evaluación.

2. En noviembre de 2013, con motivo de la sesión plenaria celebrada en Yakarta, el Foro Global acordó la puesta en marcha, a partir de 2016, de una nueva ronda de evaluaciones sobre el cumplimiento de las disposiciones de la norma IIPP tras completarse y concluir el Calendario de evaluación inicial. Los días 26 y 27 de octubre de 2014, durante la reunión celebrada en Berlín, el Foro Global acordó prolongar su mandato hasta finales de 2020 y aprobó

diversas propuestas de enmienda a las Directrices con el objeto de adaptarlas al cambiante entorno internacional en materia de transparencia a efectos fiscales. Las Disposiciones revisadas sientan las bases de la próxima ronda de revisiones inter pares que tendrá comienzo en 2016 (*Disposiciones 2016*), encaminadas a supervisar y examinar los avances registrados en aras de un IIPP integral y efectivo desde que se pusiera en marcha la primera ronda de evaluaciones en 2010.

3. Los rasgos distintivos de un mecanismo irreproachable de revisión inter pares llevan necesariamente aparejadas y parten de la base de la existencia de procedimientos transparentes y de una formulación clara de la norma cuyos elementos sean objeto de examen. Las Disposiciones 2016 describen la norma IIPP y la desglosan en 10 *elementos esenciales* sujetos a evaluación a través de los procesos de seguimiento y revisión inter pares.

II. La norma sobre transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios

4. Los principios de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios aparecen recogidos principalmente en el *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria* de 2002 de la OCDE (Modelo AIIT) y los *Comentarios* a su articulado, así como en el artículo 26 del *Modelo de Convenio de la OCDE* (MC OCDE) y sus *Comentarios*, conforme a la versión actualizada de 2012 (y aprobada por el Consejo de la OCDE con fecha de 17 de julio de 2012). La actualización de 2012 de que fueron objeto el artículo 26 y sus *Comentarios* tenía por objeto plasmar los acontecimientos internacionales registrados en materia de transparencia fiscal desde que tuviera lugar la revisión anterior en 2005¹. En la actualidad, la norma IIPP tiene una aceptación prácticamente generalizada. Por su parte, todos los miembros del Foro Global se han comprometido a implementar la norma y a someterse a una revisión inter pares para evaluar y determinar su grado de conformidad.

5. La norma contempla el intercambio previa petición de toda información que pueda resultar de interés (*información previsiblemente relevante*) para la administración interesada o la aplicación de la legislación fiscal nacional del Estado solicitante. No se permite realizar solicitudes aleatorias de información con transcendencia tributaria (*fishing expeditions*), aunque deberá facilitarse toda información que resulte previsiblemente relevante, incluidos los datos bancarios y la información que obre en poder de *agentes*

1. La *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (en lo sucesivo, «MC ONU») refleja aún la versión de 2005 del Modelo de Convenio OCDE y sus *Comentarios*

fiduciarios, con independencia de la existencia de un interés fiscal nacional o de la aplicación del principio de doble incriminación. La actualización de 2012 del artículo 26 desarrolló aún más la interpretación del criterio de *pertinencia previsible* especificando, concretamente, las circunstancias en las que las «solicitudes colectivas» responden o no al principio de *pertinencia previsible* y añadiendo nuevos ejemplos relativos a dicho criterio.

6. Aparte de las fuentes primarias con fuerza vinculante de la norma, son diversos los documentos que contienen orientaciones y directrices sobre las modalidades de aplicación de la norma, principalmente por lo que respecta a la transparencia. Por ejemplo, de cara a garantizar la disponibilidad de información contable fidedigna, el Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad (GMEC)² elaboró una serie de directrices sobre la transparencia contable. Entre las fuentes accesorias destacan los *Manuales sobre intercambio de información* de la OCDE y del Foro Global (de 2006 y 2013, respectivamente), las *Notas orientativas de 2004* del Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas y las *Recomendaciones y Guía sobre Transparencia y Beneficiario final* del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) (véase el Anexo 1). A este respecto, cabe destacar una afirmación de la *Declaración final* de los Líderes del G20 con motivo de la cumbre celebrada en San Petersburgo, en virtud de la que se sostenía: «Invitamos al Foro Global a remitirse a los trabajos del GAFI sobre el concepto de *beneficiario final*»³.

7. El intercambio de información tributaria es efectivo cuando se suministra (o se está en condiciones de suministrar) información fidedigna, previsiblemente pertinente a los efectos de las obligaciones fiscales del Estado solicitante en el plazo establecido, y siempre que existan mecanismos jurídicos que permitan obtener e intercambiar dicha información⁴. Consecuentemente, desde el punto de vista conceptual, es útil considerar que las disposiciones en materia de transparencia e intercambio de información giran en torno a tres aspectos básicos o *elementos esenciales*:

- La disponibilidad de la información;
- el acceso adecuado a la información, y
- la existencia de mecanismos de intercambio de información.

-
2. El Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad (GMEC) se constituyó en 2003 bajo los auspicios del Foro Global. En relación con los estándares y principios desarrollados por el GMEC, véase el informe titulado *Articulación de un intercambio efectivo de información: principios de disponibilidad y veracidad de los datos* (en adelante, el «Informe GMEC»).
 3. Apartado 51 de la Declaración final de los Líderes del G20 con motivo de la cumbre celebrada en septiembre de 2013, en San Petersburgo.
 4. Apartado 1 del Informe GMEC.

8. En otras palabras, la información debe estar **disponible**, las administraciones tributarias deben tener **acceso** a la información y debe existir una base adecuada sobre la que articular el **intercambio**. Ante la ausencia de alguno de dichos elementos, el intercambio de información no será efectivo.

9. La parte restante del presente apartado presenta los elementos esenciales de las normas sobre transparencia e intercambio efectivo de información. Para poder determinar si una determinada jurisdicción ha implementado o no la norma, los evaluadores deberán estar en condiciones de entender cada uno de los aspectos básicos o elementos esenciales y qué medidas debe adoptar toda jurisdicción para cumplir el mencionado requisito. Conforme a la estructura ya descrita anteriormente, existen tres categorías o secciones: Sección A (*disponibilidad de la información*), Sección B (*acceso a la información*) y, por último, Sección C (*intercambio de información*).

A. Disponibilidad de la información: Elementos esenciales

10. Todo intercambio efectivo de información pasa necesariamente por la disponibilidad de información fidedigna y, más concretamente, exige que las autoridades competentes dispongan diligente y puntualmente de información adecuada, exacta y actualizada acerca de la identidad de los propietarios nominales y beneficiarios finales (y de cualquiera de los sujetos correspondientes a los que alude el epígrafe A.1) de las entidades e instrumentos jurídicos pertinentes⁵, así como también de los datos contables de las referidas entidades e instrumentos jurídicos. Por otra parte, es indispensable disponer de información bancaria de cara al intercambio efectivo de información.

11. Por lo que respecta al principio de información sobre el «beneficiario final» (o *titular real*) mencionado en los epígrafes A.1 y A.3, se establece que los fines para los que se han elaborado las normas del GAFI (sobre la *prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*) difieren del objeto de la norma IIPP (es decir, *garantizar el intercambio efectivo de información con fines tributarios*). Por lo tanto, a la hora de aplicar e interpretar los documentos del GAFI⁶ concernientes al concepto de beneficiario final, cabe extremar las precauciones para no exceder los límites de lo

-
5. La expresión «entidades e instrumentos jurídicos pertinentes» designa: i) sociedades de capital, fundaciones, «Anstalt» o fondos fiduciarios y estructuras similares; ii) sociedades personalistas (*partnerships*) u otro tipo de asociaciones; iii) fideicomisos o estructuras análogas; iv) fondos o planes de inversión colectiva; v) toda persona que actúe en calidad de agente fiduciario y posea activos, y vi) cualquier otra entidad o instrumento jurídico considerado pertinente en el caso concreto de la jurisdicción evaluada.
6. Para mayor referencia, véase la letra D del Anexo 2.

razonable con miras a garantizar el intercambio efectivo de información con fines tributarios.

12. La Sección A de las Disposiciones 2016 contempla el deber de las jurisdicciones de garantizar la disponibilidad de información sobre titularidad, identidad, datos contables y bancarios, entre otros. Dicha información podrá conservarse por razones fiscales, de prevención del blanqueo de capitales, de carácter normativo, comercial o de otra índole. En caso de no guardar o conservar la información durante un período de tiempo razonable, es probable que la autoridad competente de la jurisdicción concernida no sea capaz de obtener y facilitar dicha información previa petición. Así pues, toda jurisdicción deberá no sólo exigir que se guarde dicha información, sino también que se conserve durante al menos 5 años⁷, aun cuando la entidad o instrumento jurídico pertinentes hayan dejado de existir. Adicionalmente, deberán adoptarse medidas coercitivas eficaces con el fin de dar cumplimiento a la referida obligación de disponibilidad de la información, incluido el mecanismo de control pertinente a tales efectos, así como también conferirse facultades lo suficientemente amplias y otras medidas de ejecución forzosa para velar por su cumplimiento, aspectos todos ellos que entrañan una obligación inherente a cada uno de los principios enumerados en la Sección A.

A.1 Toda jurisdicción deberá velar por que la información sobre la titularidad e identidad, concretamente la referida a los propietarios nominales y beneficiarios finales⁸, de todas las entidades e instrumentos jurídicos pertinentes, esté a disposición de las autoridades competentes.

7. El plazo mínimo de cinco años se aplica, en todos los casos, a partir del final del período al que se refiere la información (información sobre la titularidad e identidad, datos contables y bancarios) y, por lo general, abarcará bien un ejercicio fiscal, un año natural o un período contable. El período al que se refiere la información depende del tipo de norma aplicada (*p.ej.* leyes tributarias o normas contables), de la persona sujeta a la obligación (*p.ej.* el titular de información de terceros o un contribuyente) y del tipo de información solicitada.
8. El GAFI define el concepto de «beneficiario final» como la(s) persona(s) física(s) que en último término posee(n) o controla(n) a un cliente y/o la persona física en cuyo nombre se realiza una transacción. Dicho concepto incluye también a las personas que ejercen el control efectivo sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica. Las expresiones «en último término posee(n) o controla(n)» y «ejercen el control efectivo» designan aquellas situaciones en las que la titularidad y/o el control se ejercen por medio de una cadena de propiedad o a través de una forma de control que no sea el control directo.

- A.1.1. Toda jurisdicción⁹ deberá asegurarse de que las autoridades competentes dispongan de la información que permite identificar a los titulares y/o propietarios de sociedades y demás personas jurídicas¹⁰. El término «propietarios» engloba no sólo a los propietarios nominales y a los beneficiarios finales (incluida, en el supuesto de que el propietario nominal actúe por cuenta de otra persona en calidad de representante o en virtud de un instrumento jurídico similar, esa otra persona), sino también a las personas que forman parte de una cadena de propiedad.
- A.1.2. Cuando las jurisdicciones autoricen la emisión de acciones al portador, deberán disponer de mecanismos adecuados en vigor que permitan identificar a los titulares de dichas acciones. De entre las posibilidades existentes, destaca la del acuerdo de custodia a manos de un depositario reconocido u otros mecanismos similares para inmovilizar dichas acciones.
- A.1.3. Toda jurisdicción deberá asegurarse de que sus autoridades competentes tengan acceso a aquellas informaciones

9. Compete a la jurisdicción en virtud de cuyas normas se constituyen las sociedades o personas jurídicas garantizar que se encuentra disponible toda la información sobre propietarios nominales y beneficiarios finales de dichas entidades. Asimismo, cuando se pueda determinar con una certeza suficiente que una sociedad o persona jurídica ostenta un nexo aparente (o criterio de sujeción) con otra jurisdicción, como el que radica en el hecho de ser residente en dicho territorio a efectos fiscales (por ejemplo, por estar ubicada allí su sede social o sede de dirección efectiva), o bien cuando el concepto de residencia fiscal carezca de relevancia en dicha jurisdicción, otro posible nexo reside en que la sociedad tenga allí su sede central, esa otra jurisdicción deberá asegurarse también de la disponibilidad de la información sobre los propietarios nominales. Por lo general, la sede central de una sociedad será el lugar en el que se concentra la mayor parte de su personal de alta dirección y donde se desarrollan sus actividades principales o, dicho de otra forma, el lugar desde el que se dirigen las actividades de la empresa. Para concluir, cuando se pueda determinar con una certeza suficiente la existencia de un *nexo* aparente entre una empresa extranjera y una jurisdicción específica, se exige también la disponibilidad de la información sobre los beneficiarios finales en la medida en que la sociedad realiza operaciones con un proveedor de servicios sujeto a las disposiciones de prevención del blanqueo de capitales que resulta pertinente a los efectos del IIPP.
10. Apartado 4 del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE (cabe señalar, no obstante, las excepciones aplicables a las sociedades cotizadas en bolsa o a los fondos o planes de inversión colectiva públicos) y apartado 1 del Informe GMEC.

que les permitan identificar a los socios y a los beneficiarios finales de toda sociedad personalista (*partnerships*): i) con ingresos, deducciones o créditos fiscales tratable jurisdicción; ii) que desarrolle su actividad en la jurisdicción, o iii) tenga la condición de sociedad sin personalidad jurídica o de hecho de responsabilidad limitada (*limited partnership*) constituida en virtud de las normas de dicha jurisdicción¹¹.

A.1.4. Toda jurisdicción deberá adoptar cuantas medidas razonables sean necesarias para asegurarse de que sus autoridades competentes tengan acceso a la información sobre los beneficiarios finales¹² de los fideicomisos formales (*express trusts*): i) que se rigen por las normas de esa jurisdicción¹³; ii) administrados en dicha jurisdicción, o iii) cuyo administrador o agente fiduciario (*trustee*) que resida en la referida jurisdicción¹⁴.

A.1.5. Toda jurisdicción que permita la creación de fundaciones deberá garantizar que sus autoridades competentes dispongan de información relativa a las fundaciones constituidas en virtud de sus leyes para poder identificar a los fundadores, a los miembros del Consejo Fundacional y a los beneficiarios (en su caso), así como a cualquier otro beneficiario final de la fundación o toda persona con derecho de representación de la fundación¹⁵.

11. Apartado 4 del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE.

12. Entre la información sobre el *beneficiario final* se incluyen los datos sobre la identidad del fideicomitente, agente(s) fiduciario(s), protector (si procede), beneficiario o grupo de beneficiarios y cualquier otra persona física que ejerza el control efectivo del fideicomiso.

13. No es de esperar que se exija a una jurisdicción cuya normativa autorice la constitución de fideicomisos que haga cumplir tales requisitos a escala mundial a todos los fideicomisos que se rijan por la referida legislación. Para más información, véanse el apartado 85 de la *Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación* y los apartados 59 a 62 de la *Guía sobre Transparencia y Beneficiario final* del GAFI (octubre de 2014).

14. Apartado 4 del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE. Véanse también los Comentarios a los *fideicomisos expresos* que figuran en el apartado 6 del Apéndice al Informe GMEC.

15. Apartado 4 del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE.

A.2 Toda jurisdicción deberá velar por que se conserven registros contables fidedignos¹⁶ de todas las entidades e instrumentos jurídicos pertinentes.

A.2.1. Los registros contables deberán: i) exponer correctamente todas las transacciones; ii) permitir determinar en todo momento la situación financiera de la entidad o del instrumento jurídico de que se trate con una certeza razonable, y iii) facilitar la elaboración de los estados financieros.

A.2.2. Los registros contables deberán incluir, asimismo, toda la documentación subyacente (incluidas facturas y contratos, entre otros), debiendo detallar: i) toda suma de dinero recibida y desembolsada y el concepto de tales ingresos o desembolsos; ii) todas las operaciones de venta, adquisición y demás transacciones, y iii) los activos o pasivos imputables a la entidad o instrumento jurídico pertinentes de que se trate.

A.3 Deberá disponerse de la información bancaria relativa a todos los titulares de cuentas.

A.3.1. La información bancaria deberá incluir todos los datos, comunicaciones y movimientos relativos a las cuentas, así como los datos de carácter financiero y sobre la operativa bancaria¹⁷, incluida la información relativa a los propietarios nominales y beneficiarios finales de las cuentas.

B. Acceso a los datos bancarios, contables, sobre titularidad e identidad: Elementos esenciales

13. Puede ser necesario tener que recabar gran cantidad y variedad de información para llevar a cabo una investigación tributaria, debiendo tener potestad y ostentar las competencias necesarias las jurisdicciones para obtener dichos datos, entre ellos los que obran en poder de los bancos y otras instituciones financieras, la información sobre la titularidad de las sociedades de capital o la identidad de los titulares de participaciones en otras personas o entidades (como es el caso de las sociedades personalistas o los fideicomisos) y los datos contables concernientes a todas esas entidades.

14. El proceso de revisión inter pares evaluará, por un lado, si los poderes de acceso en una determinada jurisdicción comprenden las categorías de

16. Véase el Informe GMEC.

17. Véase el epígrafe B.1.

personas y la información adecuadas y, por otro, si los derechos y garantías previstos son compatibles con el intercambio efectivo de información.

B.1. Las autoridades competentes deberán tener la potestad necesaria para obtener y transmitir la información solicitada en virtud de lo dispuesto en el acuerdo de intercambio de información, respecto de toda persona que se encuentre bajo su jurisdicción, que posea o controle¹⁸ dicha información (con independencia de que recaiga sobre aquélla la obligación jurídica de preservar en secreto la información)¹⁹.

B.1.1. Las autoridades competentes deberán estar facultadas para obtener y transmitir toda información en poder de los bancos, otras instituciones financieras y toda persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, incluidos los representantes y administradores, así como aquellos datos inherentes a los propietarios nominales y beneficiarios finales de sociedades de capital, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones y otras entidades pertinentes, incluyendo, en la medida en que obren en poder de las autoridades de dicha jurisdicción o bien se encuentren en manos o bajo el control de personas bajo la competencia territorial de dicha jurisdicción, datos sobre la condición de propietarios nominales de todas las personas que formen parte de una cadena de propiedad²⁰.

B.1.2. Las autoridades competentes deberán tener la potestad necesaria para obtener y facilitar los registros contables de toda entidad e instrumento jurídico pertinente²¹.

B.1.3. Las autoridades competentes deberán utilizar todas las fuentes habituales de información para obtener los datos solicitados, sin perjuicio de que la jurisdicción requerida no necesite la información para sus propios fines fiscales (*p.ej.* debe obtenerse la información, se refiera o no a un contribuyente sujeto en ese momento a una investigación por parte de la jurisdicción requerida).

18. En el contexto de la disponibilidad de información, se considera que una persona posee registros o información cuando ostente o ejerza un control físico sobre los mismos. El control va más allá de y comprende situaciones en las que una persona tiene la potestad legal, la autoridad o la competencia para obtener documentos o información que obren en poder de otra persona.

19. Véase, no obstante, el epígrafe C.4.

20. Véase el apartado 4 del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE.

21. Véanse los apartados 6 y 22 del Informe GMEC.

- B.1.4. Toda jurisdicción deberá disponer de medidas coercitivas eficaces para exigir la aportación de toda la información.²²
- B.1.5. Ninguna jurisdicción podrá rechazar o negarse a dar respuesta a la solicitud de información efectuada en virtud de un acuerdo de intercambio vigente aduciendo la existencia en su legislación de cláusulas de confidencialidad (*p.ej.* disposiciones relativas al secreto bancario y/o al secreto empresarial).
- B.2 Los derechos y garantías (como es el caso de los derechos de notificación y apelación) aplicables a personas de la jurisdicción requerida deberán ser compatibles con el intercambio *efectivo* de información.
 - B.2.1. Ningún derecho o garantía deberá impedir o retrasar indebidamente el intercambio *efectivo* de información²³. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberán contemplar excepciones a la notificación previa (en particular, en aquellos casos en los que la solicitud de información tenga un carácter muy urgente o cuando la notificación pueda mermar las probabilidades de éxito de la investigación realizada por la jurisdicción solicitante) y a la notificación en un momento específico posterior al intercambio (por ejemplo, cuando dicha notificación pueda mermar las probabilidades de éxito de la investigación realizada por la jurisdicción solicitante²⁴).

C. Intercambio de información: Elementos esenciales

15. Por lo general, las jurisdicciones no pueden intercambiar información con fines tributarios a menos que estén dotadas de un mecanismo o de un marco jurídico a tales efectos. La autoridad legal para intercambiar información puede emanar de acuerdos bilaterales o multilaterales (*convenios para evitar la doble imposición* (CDI), *acuerdos para el intercambio de*

22. Véase el apartado 22 del Informe GMEC.

23. Véase el artículo 1 del Modelo AIT de la OCDE.

24. Toda jurisdicción requerida deberá prever una excepción a la notificación en un momento específico posterior al intercambio en los supuestos en que la notificación pueda mermar las probabilidades de éxito de la investigación realizada por la jurisdicción solicitante o requirente, y cuando esta última haya solicitado la aplicación de dicha excepción aduciendo la existencia de motivos razonables que justifican dicha petición.

información tributaria (AIIT) o el *Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, entre otros) o derivarse de las normas de Derecho interno. En el seno de determinadas agrupaciones regionales, el intercambio de información puede efectuarse en aplicación de los instrumentos jurídicos pertinentes aplicables a tales agrupaciones (por ejemplo, a nivel de la UE, las *Directivas y reglamentos sobre asistencia mutua*). El proceso de revisión inter pares deberá evaluar si la red de mecanismos de intercambio de información de los que dispone una determinada jurisdicción se adapta a sus circunstancias específicas.

C.1. Los mecanismos de intercambio de información deben contemplar disposiciones relativas al intercambio efectivo de información, así como también:

C.1.1. Permitir el intercambio de información previa petición (IIPP) cuando la información solicitada resulte previsiblemente pertinente²⁵ para la administración competente y para dar cumplimiento a la normativa tributaria interna²⁶ de la jurisdicción solicitante²⁷.

25. Véanse los artículos 1 y 5.5 del Modelo AIIT de la OCDE y los Comentarios correspondientes, junto con los párrafos 5, 5.1 y 5.2 (relativos a las «solicitudes colectivas») de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE. Compete al Estado requirente demostrar que la información que solicita es previsiblemente pertinente (*foreseeable relevance*) para la administración competente y para la aplicación de su legislación fiscal. El artículo 5.5 del Modelo AIIT de la OCDE presenta una lista en la que se enumeran los tipos de información que todo Estado requirente deberá aportar con el fin de probar el interés o pertinencia de la información solicitada. La adición al párrafo 5 de los Comentarios, efectuada con motivo de la actualización de 2012, especifica que no se puede rechazar una solicitud en aquellos casos en los que la evaluación material acerca de la pertinencia de la información para una investigación abierta tan sólo puede llevarse a cabo tras recibir la información que constituye el objeto de la misma. El párrafo 5.1 precisa que: a) ante la falta de un nombre y una dirección, se requieren datos suficientes para poder identificar al contribuyente, y que, b) análogamente, tampoco es requisito obligatorio indicar en la solicitud el nombre y/o la dirección de la persona que supuestamente posee la información. Por último, el párrafo 5.2 apunta a que, en caso de solicitudes colectivas, la pertinencia previsible de tales solicitudes deberá quedar suficientemente probada de antemano, debiendo demostrarse, asimismo, que la información solicitada ayudará a determinar el grado de cumplimiento por parte de los contribuyentes del grupo.
26. Véase el párrafo 15 de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE.
27. Véanse el artículo 1 del Modelo AIIT de la OCDE, el párrafo 5.4 del proyecto revisado de los Comentarios (2008) al artículo 26 MC ONU y el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE.

- C.1.2. Permitir el intercambio de información concerniente a todo sujeto (esto es, no limitándose únicamente a las personas residentes en uno de los Estados contratantes a los efectos de un convenio o a un nacional de uno de los Estados contratantes).
- C.1.3. No permitir que una jurisdicción requerida se niegue a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o bien porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona²⁸.
- C.1.4. Contemplar el intercambio de información, aun cuando la jurisdicción requerida no precise de tal información para sus propios fines fiscales²⁹.
- C.1.5. No aplicar los principios de doble incriminación para restringir el intercambio de información.
- C.1.6. Contemplar el intercambio de información en relación con asuntos fiscales y procedimientos tributarios tanto civiles como penales³⁰.
- C.1.7. Permitir el suministro de información en la forma específica solicitada (incluyendo declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales) en la medida en que lo autorice la normativa interna y las prácticas administrativas habituales de la jurisdicción de que se trate.
- C.1.8. Estar en vigor. Una vez firmados los acuerdos pertinentes, las jurisdicciones deben adoptar todas las medidas necesarias para ponerlos en práctica de inmediato.
- C.1.9. Producir efectos mediante la adopción de la legislación necesaria que permita a toda jurisdicción cumplir y hacer efectivos los términos del acuerdo³¹.

28. Apartado 5 del artículo 26 MC OCDE y MC ONU; apartado 4, letra a) del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE.

29. Apartado 4 del artículo 26 MC OCDE y MC ONU; apartado 2 del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE.

30. Apartado 1, letra o) del artículo 4 del Modelo AIIT de la OCDE.

31. Artículo 10 del Modelo AIIT de la OCDE.

- C.2 La red de mecanismos de intercambio de información de las jurisdicciones deberá abarcar a todos los socios pertinentes³².
- C.3 Los mecanismos de intercambio de información de las jurisdicciones deberán contemplar disposiciones adecuadas que garanticen la confidencialidad de la información recibida.
 - C.3.1. Los mecanismos de intercambio de información deberán contemplar el carácter confidencial de toda información recibida que, salvo acuerdo en contra de las jurisdicciones interesadas, sólo podrá revelarse a las personas o autoridades (incluidos tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos mencionados en la cláusula de intercambio de información, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de recursos en relación con los mismos. Dichas personas o autoridades utilizarán esa información exclusivamente para tales fines, salvo acuerdo en contra de las partes interesadas y de conformidad con sus respectivas

32. La norma obliga a las jurisdicciones a intercambiar información con todos los socios pertinentes, es decir, con aquellos socios que estén interesados en suscribir un acuerdo de intercambio de información (AII). De formularse una solicitud al respecto, las jurisdicciones deberán suscribir un AII que se ajuste a las disposiciones de la norma IIPP, sin hacer hincapié en las condiciones adicionales. Si la parte que solicita un mecanismo de intercambio de información es, en sí misma, parte interviniente en el *Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, la parte requerida deberá satisfacer el requisito o elemento esencial mencionado en el epígrafe C.2 adquiriendo, asimismo, la condición de parte interviniente en dicho acuerdo. No obstante, la norma no obliga a ninguna jurisdicción a adoptar y/o suscribir un instrumento multilateral. Del mismo modo, puede instaurarse también un AII sobre la base de otros tipos de AII tales como, por ejemplo, los *convenios de doble imposición* (CDI) si la suscripción de dicho acuerdo es aceptada por ambas partes. Los acuerdos no pueden celebrarse únicamente con jurisdicciones contraparte que carecen de relevancia económica. Si se detecta que una jurisdicción rehúsa celebrar acuerdos o entablar negociaciones con socios, concretamente aquellos de los que cabe esperar, con un grado de certeza razonable, que soliciten información a esa jurisdicción para implementar correctamente y/o hacer cumplir sus normas tributarias, es conveniente poner dicha circunstancia en conocimiento del Grupo de Revisión Interpares (GRIP), ya que puede ser indicio de una falta de voluntad de implementar la norma.

legislaciones³³. Por su parte, las jurisdicciones deberán garantizar la existencia de las garantías necesarias para preservar la confidencialidad de la información intercambiada³⁴.

C.3.2. Aparte de la información facilitada directamente por el Estado requerido al Estado requirente o solicitante, toda jurisdicción deberá considerar confidenciales todos los documentos de referencia aportados con motivo de dichas solicitudes de información, así como cualquier otro documento en que se reflejen tales datos, incluidas las comunicaciones entre las jurisdicciones requirente y requerida y aquellas otras realizadas en el seno de las administraciones tributarias de sendas jurisdicciones, al igual que ocurre con la información a la que alude el epígrafe C.3.1³⁵.

C.4 Los mecanismos de intercambio de información deberán respetar los derechos y garantías de los contribuyentes y de terceros.

C.4.1. Las jurisdicciones requeridas no estarán obligadas a transmitir información que pueda entrañar la revelación de un secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, pudiendo también negarse a facilitar cualquier información que esté sujeta al privilegio de confidencialidad inherente a la relación abogado-cliente (protegida por el secreto profesional) o aquella cuya revelación sea contraria al *orden público*³⁶.

C.5 Toda jurisdicción deberá solicitar y proporcionar de manera efectiva la información requerida en virtud de lo dispuesto en su red de convenios.

C.5.1. Toda jurisdicción deberá estar en condiciones de responder a toda solicitud en un plazo de 90 días contados desde la recepción de la solicitud, facilitando la información

33. Véanse el artículo 8 del Modelo AIIT de la OCDE y el apartado 2 del artículo 26 MC OCDE y MC ONU. La información objeto de intercambio puede utilizarse para otros fines (además de los fines puramente fiscales), siempre que la autoridad competente de la jurisdicción requerida otorgue su consentimiento escrito o así lo autorice.

34. Véase el epígrafe B.2.

35. Véase el párrafo 11 de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE.

36. Véanse el apartado 3, letra b) del artículo 26 MC OCDE y MC ONU y sus Comentarios, así como el artículo 7 del Modelo AIIT de la OCDE.

solicitada o manteniendo informado al Estado requirente sobre el estado de la solicitud³⁷.

- C.5.2. Toda jurisdicción deberá contar con los recursos y procesos organizativos adecuados para poder garantizar tanto la pertinencia de las solicitudes como la utilidad y rapidez de la respuesta a las mismas.
- C.5.3. La prestación de asistencia en materia de intercambio de información no estará supeditada a condiciones poco o nada razonables, desproporcionadas o indebidamente restrictivas.

III. Resultados del proceso de revisión inter pares

16. Todos los miembros del Foro Global han aceptado someterse a una revisión inter pares sobre su grado de implementación y/o conformidad con la norma IIPP, tal y como establecen las *Disposiciones 2016*. Por otra parte, también los terceros países considerados pertinentes para la labor del Foro Global serán sometidos a examen. En toda jurisdicción se evaluarán, por una parte, los aspectos jurídicos y normativos del intercambio de información y, por otra, los aspectos prácticos de dicho intercambio. El resultado final se plasma en una calificación individual asignada a cada uno de los *elementos esenciales* y en una calificación global. La primera ronda de evaluaciones, efectuada con arreglo al Calendario de evaluación aprobado inicialmente en 2010, ha concluido para prácticamente la totalidad de los miembros. El Foro Global se ha mostrado de acuerdo en que todos los países miembros y los terceros países considerados pertinentes se sometan a una segunda ronda de evaluaciones, que ha dado comienzo en 2016, con el fin de garantizar el cumplimiento permanente y la implementación de la norma. Si bien la primera ronda de evaluaciones se ha estructurado, generalmente, como revisiones independientes correspondientes a la Fase 1 y Fase 2, las revisiones efectuadas a partir de 2016 combinan las Fases 1 y 2 en una sola en el marco de un mismo procedimiento. Las distintas revisiones se llevan a cabo conforme a la *Metodología 2016* y al correspondiente *Calendario de evaluación*. Los informes de revisión finales se harán públicos, debiendo las jurisdicciones sometidas a examen adoptar las medidas necesarias de cara a la aplicación de las recomendaciones eventualmente formuladas.

37. Véase el apartado 6, letra b) del artículo 5 del Modelo AIIT de la OCDE.

Anexo 1

Fuentes de las normas acordadas a nivel internacional en materia de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios («la norma»)

1. Este anexo describe brevemente las fuentes primarias con fuerza vinculante que sientan las bases de la *norma sobre transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios*, así como otras fuentes accesorias que pueden serles de utilidad a los evaluadores, al Grupo de Revisión Inter pares (GRIP) y al Foro Global para la aplicación de la norma durante los procesos de seguimiento y revisión inter pares. La norma acordada a nivel internacional en materia de transparencia e intercambio *efectivo* de información con fines tributarios puede dividirse en una fuente originaria legítima y en varias fuentes accesorias.

2. He aquí las dos *fuentes primarias con fuerza vinculante*:

- El *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria* de 2002 de la OCDE (en adelante, «Modelo AIIT») y los *Comentarios* a su articulado, y
- el artículo 26 del *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (en lo sucesivo, «MC OCDE») y sus *Comentarios*, conforme a la actualización de 2012³⁸.

3. Dichas fuentes primarias se complementan con una serie de documentos accesorios que aportan elementos contextuales útiles para la comprensión e interpretación de la norma, elaborados por los órganos competentes de la OCDE o por el Foro Global. Por último, al estar las funciones o actividades de normalización y evaluación íntimamente relacionadas con

38. La *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (en lo sucesivo, «MC ONU») refleja aún la versión de 2005 del Modelo de Convenio OCDE y sus Comentarios.

los temas abordados por otras organizaciones internacionales y, más concretamente, por el GAFI, pueden tenerse en cuenta los principios desarrollados por dicho Grupo, si fuere necesario, para interpretar y aplicar la norma.

I. Fuentes primarias con fuerza vinculante

A. Modelo AIIT y Comentarios al articulado

4. En 2002, el Foro Global creó el Grupo de Trabajo sobre Intercambio Efectivo de Información (en adelante, «GTIEI»), que reunía a representantes de diversos países miembros de la OCDE y de Aruba, Bermudas, Baréin, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Mauricio, Antillas Neerlandesas, Seychelles y San Marino. El GTIEI elaboró el Modelo AIIT de 2002 que ha servido de base para la negociación de más de 1 600 acuerdos de intercambio de información tributaria (AIIT).

5. El Modelo AIIT y los Comentarios a su articulado, que constituyen una fuente originaria legítima de la norma del Foro Global en materia de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios, describen detalladamente y abordan en profundidad la norma de intercambio de información, incluidas la obligación de proporcionar toda información previsiblemente pertinente para la administración y/o para la aplicación de la normativa tributaria interna de las partes contratantes, la reducida lista de motivos aceptables para rechazar una solicitud, el formato de las solicitudes, la confidencialidad, el secreto profesional entre abogado y cliente y otros tantos aspectos.

6. El Modelo AIIT y los Comentarios a su articulado definen igualmente el alcance de la información que ha de encontrarse disponible para poder ser objeto de consulta e intercambio. Básicamente, dicho alcance viene determinado por el criterio de la pertinencia previsible (*foreseeable relevance*), es decir, toda la información que sea previsiblemente pertinente para la administración y/o la aplicación de la normativa tributaria interna de las partes contratantes.

7. Además de introducir el criterio general de la pertinencia previsible (*foreseeable relevance*), el Modelo AIIT y los Comentarios a su articulado identifican tipos específicos de información para cuya obtención y transmisión deben ser competentes las jurisdicciones requeridas, incluidos los datos bancarios y toda información sobre titularidad e identidad.

8. Los ejemplos específicos citados en el Modelo AIIT y los Comentarios a su articulado no representan ni abarcan en su totalidad el alcance de la información que ha de estar disponible, ser accesible y veraz con arreglo al criterio de la pertinencia previsible (*foreseeable relevance*). De hecho, no hacen referencia a la información contable. Por su parte, el Informe GMEC (véase más adelante) aborda específicamente el alcance de la información

contable que resulta previsiblemente pertinente (*foreseeable relevance*) para la administración y/o para la aplicación de la normativa tributaria interna de las partes contratantes.

9. El Modelo AIIT y los Comentarios a su articulado definen los criterios de acceso a la información estableciendo, a modo de ejemplo, que si la información en poder de la autoridad competente de la parte requerida no fuera suficiente para poder atender la solicitud efectuada, esa parte deberá adoptar y recurrir a todas las «medidas pertinentes para recabar información» con el fin de facilitar la información solicitada.

10. Los Comentarios al Modelo AIIT reconocen que la norma que establecen puede implementarse por diversos medios, incluso mediante convenios para evitar la doble imposición (CDI). La mayoría de los CDI se basan en el MC OCDE.

B. Artículo 26 en los Modelos de Convenio OCDE y ONU y sus Comentarios

11. El *Modelo de Convenio Tributario* es el instrumento jurídico más ampliamente aceptado para celebrar convenios de doble imposición (CDI). Más de 3 000 convenios fiscales bilaterales se basan en el referido modelo. El artículo 26 del *Modelo de Convenio* constituye, a su vez, el precepto y fundamento jurídico más ampliamente aceptado para el intercambio bilateral de información con fines tributarios.

12. El 17 de julio de 2012, la OCDE aprobó y publicó las modificaciones del artículo 26 MC OCDE y sus Comentarios. La actualización anterior se publicó en 2005 y se incorporó igualmente a la versión de 2008 del artículo 26 MC ONU. Las enmiendas de 2012 al artículo 26 reflejan los avances recientes en materia de transparencia fiscal y profundizan ulteriormente en la interpretación de ciertas disposiciones del referido artículo. Los días 26 y 27 de octubre de 2014, el Foro Global aprobó la incorporación de la actualización de 2012 al artículo 26 en las *Disposiciones*.

13. El artículo 26 contempla la misma norma que el Modelo AIIT. Ambos se remiten al *criterio de la pertinencia previsible* (*foreseeable relevance*) para definir el alcance de la obligación de suministro de información. Ambos requieren que se intercambie información en la medida más amplia posible, si bien prohíben las llamadas «expediciones de pesca» o *fishing expeditions*, es decir, solicitudes aleatorias de información con carácter meramente especulativo y sin *nexo* aparente con una inspección o investigación abierta³⁹.

39. El tenor literal del apartado 1 del artículo 26 sufrió una modificación en 2005 que tenía por objeto incorporar el mismo criterio básico de la pertinencia

14. Si bien, en líneas generales, el artículo 26 es muy parecido en cuanto a planteamiento al Modelo AIIT, algunos aspectos del artículo 26 exceden del ámbito de aplicación de la norma IIPP. A modo de ejemplo, el artículo 26 autoriza las modalidades de intercambio automático y espontáneo de información, mientras que la Disposición no las contempla.

II. Fuentes accesorias

A. Informe del Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad (GMEC)

15. La información contable aparece recogida por el criterio general de la pertinencia previsible (*foreseeable relevance*) que contemplan tanto el Modelo AIIT como el artículo 26 MC OCDE. No obstante, para encontrar la fuente de los principios y criterios detallados relativos a la obligación de que los registros contables se encuentren disponibles, sean accesibles y tengan carácter veraz y fidedigno hemos de remitirnos al Informe GMEC, que fuera elaborado conjuntamente por representantes de países miembros y otros no pertenecientes a la OCDE gracias a la cooperación instaurada en el seno del Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad (GMEC) para ser, finalmente, aprobado por el Foro Global en 2005⁴⁰.

16. El Informe GMEC define los principios y criterios por los que se rige el mantenimiento de registros contables veraces y fidedignos, el período de conservación requerido y el acceso a los mismos.

previsible de la información contemplado en el Modelo AIIT, mientras que la antigua redacción del artículo 26 hablaba de información «necesaria». Los Comentarios explican que la sustitución del término «necesaria» por el de «previsiblemente relevante» no pretendía alterar los efectos de la disposición, sino hallar un mejor equilibrio entre el objetivo de intercambiar información tributaria en la medida más amplia posible excluyendo, al mismo tiempo, la posibilidad de realizar «expediciones de pesca», así como también lograr su armonización con el Modelo AIIT. La actualización de 2012 del apartado 1 del artículo 26 profundiza ulteriormente en el criterio de pertinencia previsible. Véanse los párrafos 4.1 y 5.3 de los Comentarios.

40. Entre los participantes en el GMEC se encontraban representantes de Alemania, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Baréin, Belice, Bermudas, Canadá, España, Estados Unidos, Francia, Gibraltar, Granada, Guernesey, Irlanda, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Vírgenes Británicas, Italia, Japón, Jersey, Malta, Mauricio, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Reino Unido, República Eslovaca, Samoa, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles y Suecia.

B. Manuales sobre Intercambio de Información de la OCDE (2006) y del Foro Global (2013)

17. En 2006, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) aprobó un *Manual sobre Intercambio de Información*⁴¹ (en adelante, «Manual OCDE») que brinda asistencia práctica a los funcionarios encargados del intercambio de información con fines tributarios y puede ser igualmente útil para elaborar o actualizar manuales a nivel nacional. Asimismo, contribuyeron a su elaboración tanto países miembros como otros no pertenecientes a la OCDE.

18. En 2013, el Foro Global aprobó su propio *Manual sobre Intercambio de Información*, concebido como una guía sobre los procesos y procedimientos internos de la Unidad de Intercambio de Información de toda administración tributaria, en la medida en que conciernen al intercambio de información previa petición (IIPP) y al espontáneo.

C. Notas orientativas de 2004 del Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas

19. En 2004, el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, un órgano subsidiario del CAF, formuló una serie de notas orientativas y consejos prácticos en materia de transparencia e intercambio efectivo de información⁴². La Introducción del *Informe* del que forman parte las referidas notas alude al hecho de que las notas orientativas no han de entenderse como una ampliación de la norma que las jurisdicciones acordaron adoptar (párrafo 13), pese a brindar orientaciones útiles para los países y territorios que asumieron los compromisos de transparencia e intercambio de información. Las notas orientativas proporcionan indicaciones y otros consejos prácticos cruciales en relación con aspectos de la norma tales como la disponibilidad de información relevante y fidedigna, o también la identidad de los propietarios nominales, beneficiarios finales y otros sujetos.

41. El *Manual sobre Intercambio de Información* de la OCDE se encuentra disponible en el siguiente enlace: www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_33767_36647621_1_1_1_1,00.html (versión en inglés).

42. Las notas orientativas pueden consultarse visitando el siguiente enlace: www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf. Publicadas como parte del informe titulado *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes* [«Nota de aplicación consolidada: Directrices para aplicar el Informe de 1998 a los regímenes fiscales preferenciales»], examinan también otros tantos regímenes fiscales preferenciales. Las notas que hacen referencia a la transparencia y al intercambio de información se encuentran en las páginas 9 a 19.

D. Recomendaciones y Guía sobre Transparencia y Beneficiario Final del GAFI⁴³

20. Aparte de los documentos de temática tributaria específicos mencionados más arriba, hemos de ser conscientes de que los esfuerzos por mejorar la transparencia y el intercambio efectivo de información a efectos fiscales se inscriben en un contexto más amplio. Esta afirmación queda especialmente patente en el caso de los trabajos del GAFI atinentes a cuestiones como, por ejemplo, las medidas institucionales adoptadas a nivel interno para el suministro de información, la asistencia jurídica mutua y la transparencia que afecta a la información sobre la titularidad y la identidad de los propietarios y demás partes interesadas.

21. Nos encontramos ante atributos clave de la información *previsiblemente pertinente* que las jurisdicciones deben ser capaces de proporcionar en virtud de lo dispuesto en las normas del Foro Global. Los conceptos del GAFI brindan orientaciones útiles, de ahí que puedan tomarse en consideración a la hora de interpretar y aplicar las normas, si fuere necesario. Las normas del GAFI de 2012 introducen, en particular, un concepto de *beneficiario final* (o titular real) que se ha plasmado en los epígrafes A.1, A.3 y B.1. En la medida en que abordan el concepto de *beneficiario final* dado que se aplica a las normas definidas en las *Disposiciones*, los documentos de referencia y recomendaciones siguientes del GAFI⁴⁴ revisten un carácter relevante para la realización de revisiones sobre la implementación de la norma IIPP (en adelante, «revisiones IIPP»):

- Glosario general (*p.ej.* definición de «beneficiario final»);
- Recomendación 10 sobre *Diligencia debida con respecto al cliente (DDC)* y la Nota interpretativa conexas, concretamente por lo que respecta al método de identificación del *beneficiario final* de una persona o instrumento jurídicos descrito en el apartado 5, letra b), incisos i) e ii) de dicha Nota interpretativa;
- Recomendación 24 sobre *Transparencia y titularidad real de las personas jurídicas* y la Nota interpretativa conexas;
- Recomendación 25 sobre *Transparencia y titularidad real de otros instrumentos jurídicos* y la Nota interpretativa conexas;

43. Las recomendaciones del GAFI se encuentran en la Parte III de este Manual.

44. Normas internacionales de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva, Recomendaciones del GAFI (febrero de 2012).

- Metodología para la evaluación del cumplimiento técnico de las Recomendaciones del GAFI y de la Efectividad de las medidas PBC/FT (*Metodología del GAFI*); y
- *Guía sobre Transparencia y Beneficiario final* del GAFI, publicada en octubre de 2014.

22. La enumeración anterior no es exhaustiva, sino que se limita a destacar los documentos del GAFI que están más directamente relacionados con la interpretación y aplicación del concepto de *beneficiario final*. Otras recomendaciones u orientaciones pueden resultar pertinentes atendiendo a los hechos y circunstancias que rodeen un caso específico y en la medida en que encierren un nexo específico con la implementación de la norma en la jurisdicción sometida a examen. Cabe señalar que la finalidad para la que han sido elaborados los materiales y documentos de referencia del GAFI (esto es, para la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo) difiere del objeto de la norma IIPP (o lo que es lo mismo, garantizar el intercambio efectivo de información con fines tributarios), por lo que es preciso tomar precauciones para evitar que las evaluaciones realizadas con arreglo a los dispuesto en las *Disposiciones* analicen problemas que exceden de las atribuciones y del mandato originario del Foro Global.

E. Garantizando la confidencialidad: Guía del Foro Global sobre la protección de la información objeto de intercambio a efectos fiscales

23. La *Guía del Foro Global sobre la protección de la información objeto de intercambio a efectos fiscales*, publicada en 2012, establece buenas prácticas en materia de confidencialidad y ofrece orientación práctica en forma de recomendaciones y de lista de control acerca de cómo preservar un nivel de protección adecuado, al tiempo que pone de manifiesto que las diferentes administraciones tributarias pueden adoptar enfoques distintos para garantizar que alcanzan, en la práctica, el nivel requerido de protección efectiva de la confidencialidad.

Metodología 2016 aplicable a las revisiones inter pares y revisiones a terceros países

NUEVA METODOLOGÍA adoptada por la plenaria del Foro Global
el 18/11/2021: <https://oe.cd/51t>

I. Introducción

1. Con motivo de la reunión celebrada los días 1 y 2 de septiembre de 2009 en México, el Foro Global decidió emprender un riguroso y exhaustivo proceso de seguimiento y revisión inter pares. Con el fin de acometer en profundidad dicha actividad de seguimiento y revisión inter pares de la implementación de la *norma sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios*, el Foro Global constituyó el Grupo de Revisión Inter pares (GRIP), que elaboró de manera íntegra y pormenorizada las *Disposiciones* y la *Metodología* sobre las que se sustenta todo proceso riguroso, transparente y ágil.

2. En febrero de 2010, el Foro Global aprobó las *Disposiciones* atinentes a la primera ronda de revisiones inter pares (en adelante, «Disposiciones 2010»), que desglosan la norma internacional sobre transparencia e intercambio de información previa petición (IIPP) en 10 elementos esenciales que garantizan la disponibilidad de, el acceso a y el intercambio de todas aquellas informaciones previsiblemente pertinentes a efectos fiscales. Por su parte, la *Metodología* aplicada durante la primera ronda de revisiones inter pares (en lo sucesivo, «Metodología 2010») fue aprobada también por el Foro Global en febrero de 2010. La Metodología 2010 ha sido objeto de dos actualizaciones desde que fuera aprobada inicialmente con miras a establecer un procedimiento de elaboración de informes complementarios una vez concluidas la Fase 1 y la Fase 2 en 2011 y 2013, respectivamente⁴⁵.

3. La primera ronda de evaluaciones giró en torno a un proceso en dos etapas que se componía de una Fase 1 de revisión, en la que se sometía a examen el marco jurídico y normativo para la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios, y una Fase 2 de revisión, cuyo objeto

45. Todas las referencias a la Metodología 2010 incluyen estas revisiones posteriores.

residía en evaluar y determinar el grado de implementación de la norma en la práctica. Los miembros con mucha experiencia en el intercambio de información fueron objeto de revisiones «combinadas», lo que implicaba la realización de las revisiones correspondientes a la Fase 1 y a la Fase 2 al mismo tiempo, combinándolas en una sola. Las conclusiones y calificaciones relativas a cada uno de los 10 aspectos examinados, junto con la calificación global asignada, se guiaron por lo expuesto en la *Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación* (en adelante, «Nota de Evaluación 2010»). La primera ronda de evaluaciones se llevó a cabo de acuerdo con un calendario de seis años que diera comienzo en marzo de 2010 (en lo sucesivo, «Calendario 2010»), poniéndose en marcha las últimas revisiones en el último trimestre de 2015.

4. Con motivo de su reunión plenaria de noviembre de 2013, celebrada en Yakarta, el Foro Global acordó que se diera paso a otra ronda de revisiones inter pares sobre la implementación de la norma IIPP tras completarse el Calendario 2010 en curso. Al estar previsto el lanzamiento de las últimas revisiones del Calendario 2010 en el último trimestre de 2015, la segunda ronda de evaluaciones dará comienzo en 2016 de acuerdo con el *Calendario de evaluación 2016* (en lo sucesivo, «Calendario 2016»).

5. Las Disposiciones 2010 y la Metodología 2010 desarrolladas por el GRIP de cara a la primera ronda de evaluaciones sientan las bases de las Disposiciones 2016 y la Metodología 2016. A la luz de la experiencia adquirida con motivo de la primera ronda de evaluaciones y de la revisión de las referidas disposiciones, se han modificado sustancialmente algunos aspectos de la Metodología 2010. Los cambios principales radican, concretamente, en el hecho de que las revisiones que se enmarcan en la segunda ronda se efectuarán ahora como revisiones combinadas. Por otra parte, también han sufrido modificaciones y enmiendas el procedimiento de elaboración de informes complementarios y otros aspectos de la Metodología a fin de dejar constancia de las buenas prácticas adoptadas en el transcurso de la primera ronda de evaluaciones.

6. Por su parte, la *Metodología 2016 aplicable a las revisiones inter pares y revisiones a terceros países* recibió la aprobación del Foro Global durante la reunión celebrada los días 29 y 30 de octubre de 2015 (en lo sucesivo, «Metodología 2016») y se aplicará a todas las revisiones efectuadas en el marco del Calendario 2016.

7. El proceso de seguimiento y revisión inter pares del Foro Global se rige por diversos objetivos y principios generales:

Eficacia e imparcialidad: El mecanismo debe ser eficaz y arrojar una evaluación objetiva y coherente acerca de la implementación de la norma por una determinada jurisdicción.

Equidad: El mecanismo debe garantizar la igualdad de trato entre todas las jurisdicciones sometidas a examen. La revisión inter pares de los miembros del Foro Global es un ejercicio mutuo realizado por jurisdicciones homólogas que se basa en la franqueza de sus evaluaciones. Las revisiones a terceros países deben efectuarse tan sólo después de haber dado a la jurisdicción de que se trate la oportunidad de adherirse a y participar en la labor del Foro Global. El proceso de revisión debe ofrecer al país o territorio de que se trate la posibilidad suficiente y razonable de tomar parte en su evaluación por el Foro Global.

Transparencia: El mecanismo deberá prever un proceso para informar periódicamente al público en general acerca de los trabajos y actividades del Foro Global y sobre la implementación de la norma. Dicha misión lleva necesariamente aparejada la obligación de garantizar la confidencialidad de la información con el fin de permitir una evaluación imparcial del grado de aplicación y cumplimiento.

Objetividad: El mecanismo debe apoyarse en criterios objetivos. Las jurisdicciones deben ser sometidas a examen en aplicación de lo dispuesto por la norma acordada a nivel internacional con arreglo a la metodología convenida.

Efectividad y eficiencia: El mecanismo debe ser eficiente, realista, explícito y no excesivamente gravoso. No obstante, es preciso velar por la efectividad de los procesos de seguimiento y revisión inter pares en cuanto, junto con la norma, garantizan la igualdad de condiciones. Asimismo, se requiere un alto grado de cooperación procedimental desde el punto de vista tanto de la efectividad como de la eficiencia.

Coordinación con otras organizaciones: El mecanismo debe evitar incurrir en la duplicación de esfuerzos. Por el contrario, cabe esforzarse por utilizar los recursos disponibles como, por ejemplo, los informes de revisión inter pares del Foro Global y, en su caso, tener presentes y recurrir a las conclusiones pertinentes de otros organismos internacionales, entre ellos organismos reguladores tales como el GAFI⁴⁶, responsables del seguimiento y el control del cumplimiento en áreas afines. Las evaluaciones del GAFI⁴⁷

46. La referencia a las evaluaciones del GAFI se extiende a las realizadas para los mismos fines por todos los demás organismos regionales semejantes y/o comparables al GAFI, tales como MONEYVAL o el Fondo Monetario Internacional (FMI).

47. Cabe señalar que los fines para la que se elaboraron los documentos del GAFI (esto es, la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo) difieren de la finalidad de la norma IIPP (es decir, garantizar el intercambio efectivo de información con fines tributarios), por lo que cabe extremar las precauciones para garantizar que las evaluaciones realizadas en el marco de

constituyen una fuente fidedigna de información complementaria por lo que respecta a la labor del Foro Global, debiendo examinarse detenidamente en el contexto de las revisiones IIPP en aquellos casos en los que dichas evaluaciones se hagan públicas antes de la puesta en marcha de las revisiones inter pares, estudiando, en particular, si: i) los hechos y circunstancias permanecen invariadas; ii) el informe se ha publicado hace relativamente poco tiempo (en los 12 meses siguientes al comienzo de las revisiones inter pares), y iii) las conclusiones son pertinentes habida cuenta del concepto de *beneficiario final* a los efectos de las Disposiciones, dado que se atribuye un valor persuasivo a las evaluaciones del GAFI determinante para la realización de revisiones.

8. La Metodología 2016 establece los procesos de revisión inter pares de los que son objeto los países miembros y el correspondiente a la revisión a terceros países, al tiempo que identifica los pasos y etapas de las revisiones inter pares y los procedimientos complementarios aplicables a terceros países⁴⁸.

9. En líneas generales, durante la primera ronda de evaluaciones, todas las revisiones se estructuraron y realizaron en dos fases: la Fase 1 examinó el marco jurídico y normativo para la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios, mientras que la Fase 2 evaluó el grado de implementación de la norma en la práctica. Respecto de aquellas jurisdicciones con mayor experiencia en el intercambio de información previa petición (IIPP), se llevó a cabo una revisión que combinaba las Fases 1 y 2 en una sola, simultaneando pues la revisión de los aspectos jurídicos y normativos del intercambio de información (Fase 1) y la inherente a los aspectos prácticos de dicho intercambio (Fase 2).

10. Partiendo del hecho de que la mayoría de los miembros del Foro Global cuentan con una experiencia nada desdeñable en materia de intercambio de información, en el transcurso de la segunda ronda de evaluaciones todos los países miembros se someterán a una única revisión sobre la implementación de la norma IIPP encaminada a examinar tanto el marco jurídico y normativo como el grado de implementación en la práctica en dichas

las Disposiciones 2016 no analizan cuestiones que excedan de las atribuciones y del mandato del Foro Global. Véase el Anexo 2 de las Disposiciones 2016.

48. El Anexo 1 resume las principales responsabilidades de cada uno de los participantes en un proceso de revisión; el Anexo 2 presenta calendarios modelo de evaluación; el Anexo 3 incluye un diagrama que resume el procedimiento de aprobación y posterior adopción de los informes; el Anexo 4 establece el marco de participación de los observadores en las reuniones del GRIP y, por último, el Anexo 5 reproduce el formulario tipo normalizado para realizar informes de seguimiento.

jurisdicciones. Los nuevos miembros se someterán igualmente a una única revisión que analizará, al mismo tiempo, los aspectos jurídicos y otros tantos de orden práctico.

11. La Metodología 2016 contiene directrices útiles para la realización de revisiones interpares y el seguimiento tanto de países miembros como de terceros países que se considere revisten interés para la labor del Foro Global. Dichas directrices han de entenderse más bien como recomendaciones y no ya como estrictas reglas propiamente dichas, cuya aplicación ha de tener presente la imperiosa necesidad y no ha de olvidar el objetivo fundamental de efectuar revisiones justas e imparciales, efectivas y transparentes. En cualquier caso, la Metodología 2016 no puede pretender abarcar (de hecho, no lo hace) toda situación posible. Durante la primera ronda de evaluaciones, se modificaron determinados aspectos de la Metodología 2010 partiendo de la experiencia adquirida en la realización de revisiones. En consecuencia, si bien es cierto que el proceso está bien definido en su conjunto, el GRIP debe aspirar a conservar el mismo enfoque dejando abierto el camino a futuras modificaciones o mejoras de la Metodología 2016 con el fin de asegurarse resultados más eficientes y equitativos para todas las jurisdicciones.

II. Revisiones interpares

A. Creación de equipos evaluadores, determinación de las fechas de evaluación y obtención de datos

12. Un equipo evaluador se encargará de llevar a cabo el proceso de revisión sobre la implementación de la norma IIPP (en adelante, «revisión IIPP»). Los equipos evaluadores se compondrán generalmente de dos evaluadores expertos, coordinados a su vez, por un miembro de la Secretaría del Foro Global. Los evaluadores expertos serán elegidos principalmente de entre los miembros del GRIP, aunque los miembros del Foro Global no pertenecientes al GRIP también podrán proponer a evaluadores expertos para desempeñar dicha función.

13. Para seleccionar a los evaluadores expertos, quienes ejercerán sus funciones a título personal durante el proceso de revisión interpares, han de tenerse en cuenta la experiencia, conocimientos técnicos y trayectoria profesional de cada evaluador, el idioma de la evaluación, la naturaleza del sistema jurídico (Derecho Civil vs. Derecho anglosajón o *Common Law*) y las características específicas de la jurisdicción de que se trate (*p.ej.* tamaño y situación geográfica). Todo equipo evaluador debe contar al menos con un miembro que esté lo suficientemente familiarizado con la naturaleza del sistema jurídico de la jurisdicción sometida a examen y con otra persona que pueda aportar un punto de vista diferente. Por lo que respecta a la selección del equipo evaluador, cabe prestar una especial atención a evitar

todo conflicto de intereses potencial o aparente. En el caso de producirse un conflicto de intereses, se insta tanto a la jurisdicción evaluada como a jurisdicciones homólogas, en su caso, a ponerlo en conocimiento de la Secretaría a fin de encontrar una solución adecuada.

14. Los evaluadores expertos deberán ser funcionarios y/o empleados públicos procedentes de las autoridades públicas competentes y poseer suficiente experiencia en materia de transparencia e intercambio de información con fines tributarios, incluida una experiencia adecuada desde el punto de vista práctico. Se facilitará un manual en el que figuren la *Metodología 2016*, las *Disposiciones 2016* y otros documentos de referencia conexos a los evaluadores expertos exhortándoles, más concretamente, a familiarizarse completamente con las *Disposiciones 2016* y con la *Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2016*.

15. La Secretaría solicitará a cada miembro del Foro Global que designe un punto central de contacto (o enlace) para coordinar la búsqueda de posibles evaluadores expertos que pueda recomendar el miembro en cuestión. Se invitará al punto central de contacto designado a indicar el/los nombre(s) e informar sobre las competencias del/de los posible(s) experto(s) evaluador(es). La Secretaría podrá solicitar a cualquier punto central de contacto designado que facilite el/los nombre(s) y las competencias del/de los experto(s) evaluador(es) que estarían disponibles para llevar a cabo una revisión exhaustiva en un plazo de siete días a contar desde la recepción de la solicitud. El Presidente y los Vicepresidentes del GRIP designarán a las jurisdicciones encargadas de proporcionar evaluadores expertos a cada una de las jurisdicciones que deban someterse a examen a lo largo de los seis meses siguientes con arreglo a los criterios mencionados en el apartado 13. En la medida de lo posible, los evaluadores expertos serán designados por jurisdicciones distintas de aquellas otras que suministraran evaluadores para la primera ronda de evaluaciones de la jurisdicción sometida a examen.

16. El GRIP dispondrá de cuatro días para formular observaciones y otros comentarios acerca de la propuesta de su Presidente y sus Vicepresidentes, debiendo tenerlos en cuenta en la medida de lo posible. Este proceso se repetirá en los períodos siguientes. El Presidente o un Vicepresidente, según sea el caso, no tomarán parte en la asignación y distribución de los evaluadores expertos para el examen de sus respectivas jurisdicciones.

17. Cada experto evaluador podrá participar simultáneamente en varias revisiones IIPP en lugar de una sola. Al examinar múltiples jurisdicciones, cada uno de los evaluadores expertos participantes podrá efectuar un estudio comparado más sólido y riguroso entre jurisdicciones, al tiempo que disminuirán los gastos de desplazamiento incurridos al reducirse también el número de evaluadores expertos que han de participar en la reunión.

18. La Secretaría determinará las fechas exactas en las que se llevarán a cabo las revisiones conforme al calendario general del GRIP y previa consulta a la jurisdicción examinada y al equipo evaluador. Dicha jurisdicción indicará el idioma en que desea que se lleve a cabo la revisión (inglés o francés), concediéndose un plazo adicional para la traducción en caso necesario.

Período sujeto a revisión y objeto de la evaluación

19. Toda revisión IIPP deberá evaluar tanto el marco jurídico y/o transposición de las disposiciones pertinentes de la norma como su aplicación en la práctica. La fecha final en que pueden contemplarse los cambios en el marco jurídico y normativo será la fecha en que se envíe por primera vez el proyecto de informe al GRIP para que éste formule sus comentarios y observaciones por escrito (en adelante, «fecha límite»). A tal fin, tan sólo se tendrá en cuenta la referida legislación si está en vigor en la fecha límite. Se analizarán todos los acuerdos de intercambio de información (AII) suscritos en el informe y se reflejarán en el Anexo 2 del proyecto de informe («Lista de mecanismos de intercambio de información»). Cabe señalar que una legislación demasiado compleja puede precisar de un período de análisis más extenso por parte del equipo evaluador, en cuyo caso suele ser habitual que el equipo evaluador haya tenido acceso a los proyectos de ley (en la medida en que la normativa de la jurisdicción evaluada lo permita) de modo que, una vez la legislación esté en vigor, puedan incorporarse fácilmente en el informe los posibles cambios antes de la fecha límite.

20. A los efectos de la revisión IIPP, no pueden analizarse o tenerse en cuenta los cambios introducidos en el marco jurídico o normativo con posterioridad a la fecha límite. No obstante, es posible mencionar dichos cambios en el apartado del informe titulado «Avances recientes», pudiendo decidir las jurisdicciones si dejan constancia de tales modificaciones en el Anexo 1 del informe («Respuesta de la jurisdicción al informe de revisión»). Los cambios en la red de AII que se produzcan después de la fecha límite pueden reflejarse igualmente en el Anexo 2 del informe de revisión inter pares antes de la primera lectura del informe.

21. Se evaluará la aplicación práctica de la norma a lo largo de un período de tres años que finalizará el último día del trimestre, esto es, dos trimestres antes de la fecha de comienzo de la revisión. Así, por ejemplo, cuando una revisión dé comienzo en el mes de abril de un año concreto, el período sujeto a revisión concluirá el último día del mes de diciembre del año anterior.

22. En el caso de producirse, en la práctica, cambios en el intercambio de información una vez finalizado el período de revisión, o de verificarse acontecimientos relacionados con las solicitudes recibidas durante el período

sujeto a revisión, éstos podrán reflejarse en el informe hasta la primera lectura del informe con motivo de la reunión del GRIP. Sin embargo, en tales casos, el equipo evaluador deberá poder demostrar y justificar plenamente su capacidad para examinar y evaluar la información facilitada en una fase avanzada del procedimiento, especialmente cuando ello pueda requerir verificaciones cruzadas con países y territorios socios.

23. En circunstancias particulares, puede permitirse a una determinada jurisdicción actualizar la información relativa a la aplicación de la norma en la práctica siempre que el equipo evaluador pueda verificarla antes de la segunda lectura del proyecto de informe por parte del GRIP. Nos encontraremos ante este supuesto cuando la jurisdicción evaluada aporte información adicional con posterioridad a los comentarios por escrito del GRIP o en respuesta a las preguntas planteadas durante la primera lectura del proyecto de informe, lo que ocurre a menudo en lo concerniente a la información estadística, por ejemplo.

24. Se someterá a examen a las distintas jurisdicciones sobre la base de lo dispuesto en las Disposiciones 2016, que se aplicarán a lo largo de todo el período de revisión IIPP de tres años de duración, como ya se ha indicado en el apartado 21.

25. No obstante, con respecto a las Disposiciones 2016 relativas a las respuestas aportadas a las *solicitudes colectivas*, que reflejan los Comentarios revisados al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE adoptado en 2012 (redacción revisada de los Comentarios al art. 26 MC OCDE), el período que ha de tenerse en cuenta para la revisión de las solicitudes colectivas variará según se expone a continuación⁴⁹:

- Los países miembros de la OCDE que adoptaron, el 17 de julio de 2012, la redacción revisada de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE, serán sometidos a examen sobre la base de un período de 3 años anterior al comienzo de la revisión, según se determine en aplicación de la fórmula antes mencionada en el apartado 21.
- Por lo que respecta a aquellos países miembros de la OCDE y demás jurisdicciones que adoptaron la versión revisada de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE, en los que fue necesario acometer reformas legislativas para dar cumplimiento efectivo a la revisión (independientemente de la aplicación de dichas modificaciones normativas de manera prospectiva o retrospectiva), el período considerado para la

49. La redacción revisada de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE aclaraba, entre otros cambios, que las solicitudes relativas a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente (es decir, «solicitudes colectivas») se contemplan y rigen por lo dispuesto en el artículo 26 MC OCDE.

revisión de las solicitudes colectivas se extenderá desde la fecha de entrada en vigor de dichas modificaciones normativas en la jurisdicción de que se trate.

- En lo concerniente a las jurisdicciones no pertenecientes a la OCDE que sean parte interviniente en el *Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* (en lo sucesivo, «CAAM») o para las que se haya prorrogado el CAAM, el período del que ha de partirse para la revisión de las solicitudes colectivas dará comienzo a partir de la fecha de entrada en vigor del CAAM en dichas jurisdicciones, a menos que se aplique una fecha de inicio anterior a aquellas jurisdicciones que adoptaron la versión revisada de los Comentarios al artículo 26 MC OCDE, como se ha expuesto anteriormente.
- En todos los casos, se aplicarán las Disposiciones 2016 relativas a las respuestas aportadas a las solicitudes colectivas a la parte de todo período de revisión posterior al 31 de diciembre de 2015.

Contribución de las jurisdicciones homólogas de los países objeto de estudio

26. Es esencial, en el marco del proceso de revisión inter pares, permitir a los demás miembros del Foro Global brindar sus aportaciones e ideas para poder analizar el grado de cumplimiento y/o conformidad con la norma en las jurisdicciones evaluadas. Este requisito se aplica tanto de forma generalizada como de forma más específica a las jurisdicciones que hayan suscrito un acuerdo de intercambio de información (AII) con el país o territorio objeto de estudio⁵⁰. En consecuencia, los miembros del Foro Global tendrán la oportunidad de contribuir al proceso de redacción y elaboración del informe por el equipo evaluador.

27. Previamente al comienzo de la revisión sobre la implementación de la norma IIPP (o *revisión IIPP*), se remitirá un cuestionario (el «Cuestionario de opinión de jurisdicciones homólogas») a todos los miembros del Foro Global. Dicho cuestionario, que presentará un formato normalizado, irá dirigido a recabar las distintas opiniones y demás aportaciones sobre la calidad del intercambio de información; a dilucidar si una determinada jurisdicción practica activamente el intercambio de información y a determinar el tipo de

50. A este respecto, debe entenderse que un acuerdo de intercambio de información (AII) designa todo acuerdo conforme a la norma de intercambio de información establecida en el Modelo AIIT y en el artículo 26 MC OCDE, o cualquier otro acuerdo por el que se articule el intercambio de información suscrito con una o varias jurisdicciones socias.

información intercambiada (*p.ej.* información bancaria, sobre la titularidad y de naturaleza contable), así como la pertinencia y la aptitud de las respuestas, al tiempo que solicitará también información sobre las eventuales dificultades a las que haya podido enfrentarse la jurisdicción requirente a la hora de recabar datos procedentes de la jurisdicción sometida a examen, incluida toda información sobre sus experiencias positivas. Por otra parte, el *Cuestionario de opinión de jurisdicciones homólogas* solicitará retroalimentación sobre la exhaustividad y calidad de las solicitudes recibidas de la jurisdicción objeto de análisis. Por último, se pedirá a los miembros del Foro Global que presenten, por una parte, sus comentarios y observaciones sobre los problemas que hayan podido surgir desde la adopción del último informe de revisión interpares del Foro Global sobre la jurisdicción evaluada con efectos sobre el intercambio de información durante el período de revisión y, por otra, que indiquen los asuntos que les gustaría se abordasen y fueran objeto de debate durante la evaluación.

28. Las jurisdicciones socias deberán facilitar a la Secretaría sus respuestas al referido cuestionario en un plazo de tres semanas. Si bien es cierto que se envían *Cuestionarios de opinión de jurisdicciones homólogas* a todos los miembros del Foro Global, serán las jurisdicciones que intercambien información con la jurisdicción evaluada las que se vean principalmente obligadas a dar respuesta a dicho cuestionario. Al mismo tiempo que se garantiza la confidencialidad, las jurisdicciones socias deberán arrojar respuestas inequívocas y lo más pormenorizadas que sea posible para ayudar al equipo evaluador y a la jurisdicción examinada en sus esfuerzos por analizar y evaluar las dificultades registradas. Por su parte, la jurisdicción socia deberá describir igualmente las cuestiones o preocupaciones planteadas con anterioridad por la jurisdicción examinada en relación con sus solicitudes de información⁵¹, mientras que las respuestas se pondrán a disposición del equipo evaluador y de la jurisdicción examinada.

29. El equipo evaluador analizará las aportaciones de las jurisdicciones homólogas para delimitar los problemas y formular las preguntas adecuadas con el fin de que la jurisdicción evaluada pueda dar respuesta a las preocupaciones suscitadas. Estas preguntas deberán remitirse a la jurisdicción examinada junto con el cuestionario estándar sobre la implementación de la norma IIPP o «Cuestionario IIPP» (véase más abajo). Para analizar las respuestas al *Cuestionario de opinión de jurisdicciones homólogas*, el equipo evaluador deberá tener en cuenta la naturaleza del acuerdo de intercambio de información (AII) y el grado de detalle proporcionado por la jurisdicción

51. Si, por ejemplo, una jurisdicción socia tiene conocimiento de que la jurisdicción evaluada está preocupada por la falta de confidencialidad o reciprocidad por su parte, ésta deberá dejar constancia de dicha circunstancia con el fin de agilizar el proceso de revisión.

socia. Asimismo, el equipo evaluador examinará cuidadosamente las opiniones manifestadas en los comentarios y observaciones facilitados por la jurisdicción socia requirente/requerida.

30. Los documentos elaborados por los miembros del Foro Global concernientes a una jurisdicción examinada (respuestas al cuestionario, preguntas propuestas para la jurisdicción evaluada y respuestas de la misma, entre otras) recibirán la consideración de confidenciales, por lo que no estarán a disposición del público⁵².

31. Habida cuenta de que la revisión inter pares es un proceso intergubernamental, no se prevé la participación de grupos empresariales o representantes de la sociedad civil en el proceso de evaluación formal y, en particular, en la evaluación propiamente dicha ni en los debates celebrados en el seno del GRIP o del Foro Global. La publicación del calendario de las siguientes evaluaciones permitirá a los grupos empresariales y representantes de la sociedad civil facilitar información u opiniones, si así lo desean. No obstante, dado que el proceso se sustenta en un sistema de revisión inter pares, el informe refleja en última instancia los puntos de vista de jurisdicciones homólogas acerca de la jurisdicción evaluada.

Recepción de las respuestas del país objeto de estudio al cuestionario

32. Desde el punto de vista de la jurisdicción sometida a examen, el primer paso de la revisión consiste en la recepción del *Cuestionario IIPP* enviado por la Secretaría. El Cuestionario IIPP de la jurisdicción evaluada, con un formato normalizado, se complementará generalmente con preguntas específicas a la jurisdicción entre las que pueden incluirse algunas relativas a instituciones o procedimientos concretos de la jurisdicción de que se trate, cuestiones planteadas por otros miembros del Foro Global (véase más arriba) y otros aspectos mencionados en el último y más reciente informe de revisión inter pares del Foro Global. El envío del Cuestionario IIPP a una determinada jurisdicción deberá realizarse acompañando un ejemplar del último informe de revisión inter pares del Foro Global (junto con un enlace a la versión en

52. Para garantizar la confidencialidad exigida respecto del *Cuestionario de opinión de jurisdicciones homólogas*, antes de enviar un informe al GRIP, toda jurisdicción socia mencionada ya sea explícita o implícitamente en el texto del proyecto de informe tendrá la posibilidad no sólo de revisar y de comentar cualquier pasaje del informe que la identifique explícita o implícitamente, sino también de solicitar cambios con el fin de preservar su anonimato ante el GRIP y ante el público en general (aunque no ante el equipo evaluador ni ante la jurisdicción evaluada, que habrán tenido acceso a borradores anteriores del informe y a las aportaciones de jurisdicciones homólogas).

línea) y una copia de sus respuestas a los cuestionarios remitidas en el transcurso de la primera ronda de evaluaciones.

33. El Cuestionario IIPP abordará los aspectos tanto jurídicos y normativos como prácticos del intercambio de información previa petición (IIPP); incluirá solicitudes de datos cuantitativos (*p.ej.* información estadística, tal y como se especifica en el Cuestionario IIPP) que permitan un análisis pertinente del tratamiento de las solicitudes, del lapso temporal que transcurre entre la solicitud y la respuesta y de los datos cualitativos necesarios para evaluar la fiabilidad y pertinencia de la información transmitida a las jurisdicciones solicitantes o requirentes. Asimismo, permitirá a la jurisdicción examinada realizar comentarios y observaciones sobre la exhaustividad y aptitud de las solicitudes enviadas a sus socios de intercambio de información.

34. El formato del cuestionario se ha diseñado para facilitar la preparación de una respuesta específica y pertinente. Por su parte, las jurisdicciones deberán describir pormenorizadamente (y analizar, en su caso) las medidas y actuaciones pertinentes, además de citar, si fuere necesario, las normas justificativas u otros documentos explicativos.

35. Todas las leyes, reglamentos, directrices y demás documentos pertinentes deberán estar disponibles en el idioma de la revisión y en la lengua original (salvo que el equipo evaluador acuerde lo contrario), y tanto estos documentos como las respuestas al cuestionario deberán facilitarse en formato electrónico. La jurisdicción objeto de examen deberá tener en cuenta el plazo necesario para la traducción de los documentos. Cuando el inglés o el francés no sean la lengua materna de la jurisdicción evaluada, el proceso de traducción de las leyes, reglamentos y demás documentos pertinentes deberá comenzar cuanto antes.

36. Los documentos elaborados por una jurisdicción sometida a evaluación durante un proceso de revisión (*p.ej.* documentos que describan el régimen de una jurisdicción, respuestas al cuestionario o a las preguntas de los evaluadores) y por la Secretaría o los evaluadores (informes de los evaluadores o proyectos de informe, entre otros) recibirán la consideración de confidenciales, por lo que no estarán a disposición del público a menos que la jurisdicción examinada, el equipo evaluador y la Secretaría así lo autoricen. Cuando los documentos incluyan información relativa a los intereses de otra jurisdicción, también esta última deberá autorizar la publicación y/o difusión de los referidos documentos. Es indispensable respetar estrictamente la confidencialidad de los trabajos para garantizar la credibilidad del proceso. Todo incumplimiento de la obligación de confidencialidad del proceso se pondrá en conocimiento del Presidente y Vicepresidentes del GRIP, quienes decidirán las medidas más apropiadas previa consulta al GRIP, según corresponda.

37. La jurisdicción evaluada deberá comunicar sus respuestas al Cuestionario IIPP (y a cualquier pregunta adicional) en un plazo máximo de seis semanas a contar desde la recepción del Cuestionario IIPP.

B. Visitas «in situ»

38. Las visitas *in situ* constituyen un aspecto importante de las revisiones IIPP en cuanto permiten a la jurisdicción examinada participar más activamente en su evaluación y entablar un diálogo abierto, constructivo y eficaz con el equipo evaluador. El diálogo directo contribuirá a evitar malentendidos, a mejorar la calidad del proyecto de informe resultante y, en definitiva, podría suprimir la necesidad de celebrar un debate oral en el seno del GRIP, al tiempo que ayudará a que las autoridades gubernamentales de alto nivel dirijan la mirada hacia las posibles deficiencias en las prácticas de una determinada jurisdicción en materia de transparencia e intercambio de información. En casos excepcionales, cuando el equipo evaluador considere que una visita *in situ* carece de utilidad deberá justificar y transmitir su opinión por escrito a los miembros del GRIP. De no plantearse objeción alguna en un plazo de una semana y si la jurisdicción evaluada está de acuerdo, se cancelará la visita *in situ*.

a. Calendario de visitas

39. Cada jurisdicción miembro del Foro Global acuerda autorizar una visita *in situ* que dure aproximadamente de dos a cuatro días o más, si fuera necesario, con el fin de facilitar información procedente de diversas fuentes sobre su legislación y prácticas habituales por lo que se refiere a las cuestiones abordadas en la revisión IIPP. El calendario debe prever la realización de una visita *in situ* tras recibir las respuestas al cuestionario.

b. Programa de las visitas «in situ»

40. El principal objetivo de la visita *in situ* radica en obtener los elementos de prueba necesarios para evaluar la eficacia general de la jurisdicción sometida a examen a la hora de intercambiar la información solicitada. La visita *in situ* deberá realizarse de acuerdo con el programa convenido por la jurisdicción examinada y el equipo evaluador, teniendo presentes las peticiones específicas puestas de manifiesto por el equipo. La jurisdicción examinada deberá concluir el programa con al menos una semana de antelación a la visita *in situ*.

41. Durante la visita *in situ*, el centro de atención radicarán esencialmente en la autoridad competente de la jurisdicción evaluada y en el conjunto de organismos y entidades con los que pueda interactuar para dar respuesta a las

solicitudes de información. Cuando sea pertinente para evaluar la disponibilidad de la información, el acceso a la misma o su intercambio en la práctica, el equipo evaluador también podrá reunirse con otros organismos gubernamentales, tales como los órganos reguladores o de control. Adicionalmente, en aquellos casos en los que las entidades no gubernamentales (como los proveedores de servicios a empresas) o agencias no gubernamentales (asociaciones de profesiones autorreguladas como, por ejemplo, el Colegio de Abogados o el Colegio Notarial local) desempeñen en la jurisdicción examinada un papel con efectos directos en la disponibilidad de la información, el acceso a la misma o en su intercambio en la práctica, los equipos evaluadores podrán reunirse igualmente con dichas entidades o con los representantes de tales organismos durante la visita *in situ*.

42. La naturaleza de todos los debates celebrados con motivo de cada una de las reuniones durante la visita *in situ* dependerá de las instituciones y políticas jurídicas y reguladoras vigentes en la jurisdicción sometida a examen. Dichos debates deben abordar tanto los posibles ámbitos problemáticos como las buenas prácticas en todas las esferas a las que se refiere la norma, como se establece en las Disposiciones 2016. La incapacidad del equipo evaluador para reunirse con aquellas entidades u organismos de la jurisdicción evaluada que desempeñan un papel específico cuyo impacto se refleja directamente en la disponibilidad de la información, el acceso a la misma o su intercambio en la práctica puede traducirse en la imposibilidad para dicho equipo de afirmar categóricamente que la norma se cumple.

C. Recopilación de datos de cara a la revisión IIPP

43. El equipo evaluador deberá examinar exhaustivamente el marco jurídico y normativo de la jurisdicción objeto de análisis a fin de determinar su idoneidad en materia de transparencia e intercambio de información.

44. Para evaluar la práctica de la jurisdicción, el equipo evaluador analizará generalmente los siguientes aspectos:

- Quién preserva la información en la práctica y en qué medida, lo que incluye las actividades de supervisión y medidas coercitivas aplicadas a quienes tengan la obligación de conservar la información.
- La aplicación práctica de los poderes y facultades de obligado cumplimiento que ostenta la jurisdicción para obtener la información.
- La admisibilidad y pertinencia de las respuestas de la jurisdicción a los distintos tipos de solicitudes de información (de información bancaria, contable y sobre la titularidad, por ejemplo) y posibles factores que contribuyan a retrasar los tiempos de respuesta.

- La idoneidad y exhaustividad de las solicitudes de intercambio de información efectuadas por la jurisdicción examinada. Los socios con los que exista un acuerdo de intercambio de información (AII) facilitarán información sobre la idoneidad de las solicitudes recibidas de la jurisdicción evaluada, analizándose precisamente aquellas efectuadas en el transcurso de la revisión IIPP en base a un conjunto de preguntas generales que figuran en los Cuestionarios IIPP y otras preguntas complementarias en función de los hechos y circunstancias particulares de cada caso, incluidas las aportaciones y demás observaciones de jurisdicciones homólogas recibidas.
- La idoneidad y exhaustividad de las respuestas facilitadas por la jurisdicción examinada a las solicitudes de intercambio. Los socios con los que exista un AII facilitarán información sobre la idoneidad de las respuestas aportadas por la jurisdicción evaluada, analizándose precisamente aquellas facilitadas en el transcurso de la revisión IIPP en base a un conjunto de preguntas generales que figuran en los Cuestionarios IIPP y otras preguntas complementarias en función de los hechos y circunstancias particulares de cada caso, incluidas las aportaciones y demás observaciones de jurisdicciones homólogas recibidas.
- La exhaustividad del programa de intercambio de información de la jurisdicción, incluidos los instrumentos y procedimientos articulados e implementados en su territorio para dar trámite a las solicitudes de intercambio de información (*p.ej.* utilización de manuales y bases de datos para el intercambio de información).
- La aptitud y capacidad de la estructura y recursos organizativos para dar respuesta a las solicitudes de intercambio de información efectuadas en la jurisdicción.
- La aplicación práctica de las normas de la jurisdicción en materia de confidencialidad de la información intercambiada.

45. A fin de poder realizar las verificaciones cruzadas que constituyen, en la práctica, el núcleo de la evaluación en materia de intercambio de información, conviene examinar las circunstancias que rodeaban los casos en que las jurisdicciones socias juzgaron insatisfactorio el proceso de intercambio de información. Dicho análisis puede requerir una consulta con las jurisdicciones socias, en casos concretos, para dilucidar todas las circunstancias y hechos pertinentes con el fin de permitir al equipo evaluador examinar el problema. No obstante, debido al carácter confidencial de la información tributaria, el equipo evaluador no tendrá acceso en principio a las solicitudes efectivas de información ni a las respuestas de la jurisdicción requerida. Se admite, pues, que la confidencialidad de la información que permite identificar a un determinado contribuyente es un principio fundamental de la norma y de la legislación nacional de las distintas jurisdicciones.

46. Sin embargo, cuando se hubieren formulado observaciones negativas o existan opiniones divergentes de los socios en relación con una solicitud de información o una respuesta, la jurisdicción examinada deberá facilitar al equipo evaluador una descripción suficientemente detallada de los hechos y circunstancias en los que se contextualizan dicha solicitud o respuesta. Por su parte, el equipo evaluador verificará tales circunstancias con las jurisdicciones requirente (o solicitante) y requerida, respectivamente. El papel del equipo evaluador en la comunicación e interacción con los dos socios, consistente en conciliar y aproximar las versiones de la solicitud de información o de la respuesta, debe contribuir positivamente al diálogo entre ambas partes y a la resolución del problema. Este proceso puede tener lugar en cualquier momento previo a la fecha límite del informe, aunque deberá iniciarse tan pronto como se detecte el problema para poder llegar a un acuerdo sobre los hechos.

47. Cuando el equipo evaluador sea incapaz de conciliar las opiniones de las dos jurisdicciones atinentes a una solicitud de información y/o respuesta, tal vez sea conveniente que el equipo evaluador solicite una copia expurgada de dicha solicitud y/o respuesta (esto es, de la solicitud original cuya información confidencial sea omitida o resulte ilegible) en la medida en que lo permitan las legislaciones nacionales de ambas jurisdicciones. En tal caso, el texto expurgado deberá ser acordado tanto por la jurisdicción examinada como por la jurisdicción socia con el fin de asegurarse de que no se divulga información confidencial. Una jurisdicción puede opinar que todas las partes de la solicitud original están sujetas a las normas de confidencialidad y que, por tanto, no debe revelarse su contenido al equipo evaluador. El hecho de que una jurisdicción no esté en condiciones de facilitar copias expurgadas de las solicitudes de información o de las respuestas a las mismas no tendrá repercusión alguna sobre la evaluación de la jurisdicción examinada. No obstante, ambas partes deberán asegurarse de presentar de forma clara y objetiva al GRIP su postura en tales casos.

D. Elaboración del proyecto de informe para el GRIP

48. El proyecto de informe sobre la implementación de la norma IIPP se redactará inicialmente tras la visita *in situ*. Una vez concluida la visita *in situ*, la Secretaría elaborará el proyecto de informe en un plazo de cuatro a seis semanas.

49. La Secretaría llevará a cabo la comprobación de otros informes de revisión interpares del Foro Global para garantizar la coherencia de la evaluación de los distintos informes. Se hará entrega de los borradores preliminares de los informes sobre las jurisdicciones sometidas a los evaluadores para su revisión, estando éstos obligados, en la medida de lo posible, a confrontar con absoluta imparcialidad los informes con otras evaluaciones del Foro Global

en aras de la coherencia de las mismas. El equipo evaluador podrá plantear preguntas adicionales a la jurisdicción examinada durante el proceso de redacción.

50. He aquí los pasos necesarios para finalizar un proyecto de informe antes de la celebración de una reunión del GRIP y el plazo aproximado que se requiere para completar cada fase (véase también el Anexo 2):

- i. Los evaluadores expertos transmiten a la Secretaría sus comentarios sobre el proyecto de informe (máximo dos semanas).
- ii. La Secretaría revisa el proyecto de informe a la luz de los comentarios de los evaluadores. A continuación, se remite el proyecto de informe que contiene el resumen ejecutivo a la jurisdicción examinada (máximo una semana).
- iii. La jurisdicción comunica sus observaciones y comentarios a la Secretaría (máximo seis semanas), que los envía a su vez a los evaluadores para que transmitan su opinión.
- iv. El equipo evaluador examina los comentarios de la jurisdicción y decide acerca de los cambios que deben introducirse en el proyecto de informe (máximo dos semanas).

51. Conviene destacar que los evaluadores y la jurisdicción han de respetar los calendarios establecidos, ya que los retrasos pueden limitar seriamente e incluso impedir al GRIP la posibilidad de examinar debidamente el informe y someterlo a debate. Al aceptar participar en el proceso de revisión, la jurisdicción y los evaluadores se comprometen a cumplir los plazos necesarios y a facilitar respuestas completas y exactas, informes u otros documentos, tal y como contempla el procedimiento establecido.

52. El equipo evaluador deberá asegurarse de explicar dichos calendarios a la jurisdicción examinada con el fin de garantizar la finalización en tiempo y forma del proyecto de informe. Cuando, a juicio del equipo evaluador, concurra un incumplimiento expreso del procedimiento convenido que pueda poner en entredicho el proceso de revisión interpares de esa jurisdicción, éste deberá poner el asunto en conocimiento del Presidente y Vicepresidentes del GRIP, quienes deberán tener en cuenta la postura de la jurisdicción y las explicaciones del equipo evaluador con el objeto de adoptar las medidas oportunas. Los ejemplos siguientes ilustran los tipos de medidas susceptibles de adoptar:

- i. En el supuesto de que el equipo evaluador considere que la jurisdicción no ha respondido en el plazo previsto o no ha facilitado una respuesta lo suficientemente detallada al cuestionario o a las preguntas complementarias podrá aplazarse la revisión, pudiendo el Presidente del GRIP dirigirse por escrito al jefe de la delegación o

al ministro competente de la jurisdicción. El GRIP deberá ser informado de las razones que motivan el aplazamiento para estudiar las medidas adecuadas y actuar en consecuencia.

- ii. En caso de que la jurisdicción no responda en el plazo previsto al proyecto de informe, el Presidente del GRIP podrá dirigirse por escrito al jefe de la delegación o, cuando proceda, al ministro competente de la jurisdicción. Cuando el retraso impida examinar debidamente el informe y someterlo a debate, el GRIP deberá ser informado de las razones que motivan el aplazamiento para estudiar las medidas adecuadas y actuar en consecuencia, incluida la revelación del nombre de la jurisdicción.

53. A lo largo del proceso de redacción y/o elaboración del informe, la jurisdicción examinada y el equipo evaluador deberán adoptar todas las medidas razonablemente necesarias para resolver posibles desacuerdos o problemas eventuales. A tal fin, se exhorta a la jurisdicción examinada a facilitar tanta información y documentos como le sea posible para permitir al equipo evaluador completar su informe. Sin embargo, tan sólo podrá tenerse en cuenta la información en la medida en que el equipo evaluador pueda analizarla y contrastarla efectivamente como se indica más arriba en los apartados 43 a 47.

E. Remisión del informe al GRIP y reunión del Grupo

a. Remisión del informe al GRIP para la realización de comentarios y observaciones

54. La Secretaría enviará los proyectos de informe y los resúmenes ejecutivos a los miembros del GRIP con al menos siete semanas de antelación a la reunión del GRIP, disponiendo de cuatro semanas para realizar y transmitir sus comentarios y aportaciones.

55. Existe la posibilidad de que los proyectos de informe sean aprobados por el GRIP mediante un procedimiento escrito. Cuando exista acuerdo entre el equipo de evaluación y la jurisdicción evaluada sobre el contenido del proyecto de informe, éste se enviará al GRIP para su aprobación mediante procedimiento escrito. Si no se reciben comentarios u objeciones al respecto por parte de ningún miembro del GRIP en un plazo de cuatro semanas a partir del envío de dicho borrador, se considerará aprobado por el GRIP.

56. Los proyectos de informe que no se aprueben mediante procedimiento escrito serán sometidos a debate oral durante la reunión del GRIP. Los miembros del GRIP que realicen comentarios o formulen objeciones deberán explicar claramente el fundamento de sus comentarios u objeciones para que el equipo evaluador y la jurisdicción examinada puedan examinarlos

debidamente. Se enviará a los miembros del GRIP un documento que contenga una compilación de todos los comentarios u objeciones relativos a cada proyecto de informe junto con las respuestas del equipo evaluador («Tabla de comentarios») al menos siete días antes de la reunión. En caso de existir divergencias o dificultades entre el equipo evaluador y la jurisdicción examinada a la hora de remitir el informe al GRIP, la jurisdicción examinada podrá formular observaciones mediante las que expresar abiertamente sus preocupaciones o desacuerdo respecto del proyecto de informe, debiendo reflejarse igualmente dichas observaciones en la *Tabla de comentarios*.

57. El equipo evaluador, previa consulta a la jurisdicción examinada, tratará todos los comentarios u objeciones recibidos. La Secretaría distribuirá entonces los proyectos de informe modificados incluyendo los posibles ajustes de redacción y los comentarios sobre el fondo que el equipo evaluador considere apropiados lo antes posible y, como muy tarde, siete días antes de la reunión. La Secretaría destacará las cuestiones pendientes en la Tabla de comentarios que se remitirá al GRIP junto con una versión modificada del proyecto de informe, incluyendo cualquier comentario u objeción de la jurisdicción examinada documentando las cuestiones pendientes relativas al proyecto de informe.

b. Reunión del GRIP

58. Deberán asistir a la reunión del GRIP el Presidente del Grupo, la Secretaría, al menos un delegado de cada jurisdicción de los miembros del GRIP, representantes de la jurisdicción evaluada y todos los miembros del equipo evaluador. Se permite a las jurisdicciones que estén siendo objeto de revisión asistir en calidad de observadores a una de las dos reuniones del GRIP anteriores a aquella con motivo de la que se prevé se examinará su proyecto de informe. Su asistencia se rige por el «Marco para la asistencia de observadores a las reuniones del GRIP» (Anexo 4). Todos los asistentes a la reunión del GRIP estarán sujetos al estricto deber de confidencialidad aplicable a todos los asuntos tratados en la reunión del GRIP, debiendo permanecer todos los proyectos de informe estrictamente confidenciales hasta haber sido adoptados y publicados por el Foro Global.

59. A continuación se describe el procedimiento de examen y sometimiento a debate de un proyecto de informe y su resumen ejecutivo en la reunión del GRIP:

60. A continuación las fases que se suceden durante la primera lectura:
 - i. El equipo evaluador se presenta brevemente y ofrece una visión general sucinta del informe y del proceso de revisión. Acto seguido, la jurisdicción evaluada pronuncia su discurso de apertura. En esta fase, la jurisdicción evaluada puede intervenir sobre cualquier

aspecto o elemento del proyecto de informe, incluso sobre cuestiones pendientes. No obstante, toda referencia a tales asuntos debe hacerse de forma genérica, ya que habrá ocasión de profundizar durante la lectura del informe. Por lo que respecta a las solicitudes de modificación de la redacción, éstas deberán comunicarse al equipo evaluador por separado sin someterse a debate oral.

- ii. A continuación, el Presidente del GRIP solicita al equipo evaluador que resuma brevemente la sección introductoria del proyecto de informe, destacando las cuestiones más importantes y cualquier otro factor que pueda incidir en la implementación de la norma internacional (por ejemplo, la jerarquía normativa o posibles acontecimientos recientes).
- iii. El Presidente del GRIP solicita entonces al equipo evaluador que resuma brevemente el primer aspecto o elemento del proyecto de informe centrándose en las cuestiones de fondo pendientes y la justificación para la calificación asignada. La jurisdicción evaluada podrá formular observaciones sobre dicho elemento. A continuación, el Presidente da la palabra a los miembros del GRIP para realizar preguntas o solicitar aclaraciones sobre el referido aspecto del proyecto de informe. Por lo general, en aras de las buenas prácticas, las delegaciones no deben formular comentarios que no hayan comunicado o reflejado previamente por escrito, si bien se admite que pueden verificarse determinadas circunstancias en el transcurso del debate del GRIP que justificarían razonablemente la formulación de un nuevo comentario. Si una delegación desea plantear una nueva cuestión, deberá informar al equipo evaluador y a la jurisdicción examinada antes de procederse al debate, siempre que sea posible. La primera lectura del proyecto de informe procederá y se desarrollará de esta forma por cada aspecto o elemento del proyecto de informe. Si el GRIP no solicita cambios, el Presidente preguntará al Grupo si se aprueban las conclusiones y calificaciones de conformidad.
- iv. El equipo evaluador presenta el resumen ejecutivo al concluir la primera lectura del proyecto de informe, momento en que el Presidente dará también la palabra a los miembros del GRIP para que realicen preguntas o soliciten aclaraciones sobre el contenido del resumen. No obstante, de existir calificaciones o conclusiones que no se hayan aprobado durante la primera lectura, el resumen no podrá tomarse en consideración en primera lectura. Al aprobar la redacción del proyecto de informe, el GRIP deberá prestar una especial atención a las opiniones del equipo evaluador y de la jurisdicción examinada, así como tener en cuenta la necesidad de garantizar la coherencia entre los informes.

- v. Una vez aprobadas todas las secciones del proyecto de informe sin que el GRIP haya solicitado introducir cambios de fondo en el informe, el Presidente del Grupo preguntará si existe alguna objeción para la aprobación del proyecto de informe en objeto. Si se aprueba el proyecto del informe, se le concede a la jurisdicción examinada la oportunidad de efectuar cualquier declaración final que desee.
61. De no aprobarse el proyecto de informe en primera lectura, se someterá a revisión para abordar las preocupaciones o cuestiones planteadas por el GRIP. El equipo evaluador, previa consulta a la jurisdicción examinada, incorporará las modificaciones acordadas por el GRIP en el proyecto de informe. A continuación, se distribuirán copias de las secciones revisadas del proyecto de informe como documento de trabajo.
62. La segunda lectura tendrá lugar con motivo de la misma reunión del GRIP y transcurrirá de la siguiente manera:
- i. El equipo evaluador presenta la versión revisada del proyecto de informe y resume cualquier cambio introducido en el referido proyecto para dejar constancia de los debates de la primera lectura.
 - ii. La jurisdicción examinada tiene la oportunidad de responder a los cambios y manifestar si está de acuerdo o no con ellos.
 - iii. A continuación, el GRIP somete a debate las revisiones efectuadas tras la primera lectura con miras a la aprobación del proyecto de informe revisado.
 - iv. El proyecto de informe se aprueba cuando se alcanza el consenso en el seno del GRIP.
63. En el contexto de la aprobación y/o adopción de un informe, el consenso significa que ninguna jurisdicción puede bloquear la aprobación del informe.
64. Cuando la jurisdicción examinada sea miembro del GRIP, se limitará a tomar parte en el debate de su proyecto de informe con motivo de la reunión del GRIP únicamente a título de jurisdicción examinada. En consecuencia, un miembro del GRIP no participa en la toma de decisiones atinente a la aprobación de su propio proyecto de informe en la reunión del GRIP, si bien es cierto que puede formular objeciones a su informe en su condición de miembro del Foro Global cuando el informe aprobado por el GRIP sea enviado al Foro para su adopción.
65. El proyecto de informe aprobado pasa a ser un informe del GRIP que se remitirá al Foro Global, y no ya simplemente un informe del equipo evaluador.

66. Los informes de revisión IIPP pueden incluir un anexo (Anexo 1) que bien hace hincapié en los recientes cambios introducidos en el marco o en los mecanismos de intercambio de información de la jurisdicción examinada, o bien presenta futuras iniciativas con efectos sobre la transparencia y el intercambio de información con fines tributarios. Toda modificación o reforma legislativa acometida entre la fecha límite y la primera lectura del proyecto de informe podrá consignarse igualmente bajo el apartado del informe titulado «Avances recientes». El Anexo 1 recoge la respuesta de la jurisdicción al informe de revisión, por lo que no puede considerarse representativo de las opiniones del Foro Global. La jurisdicción examinada deberá remitir el anexo a la Secretaría en un plazo de una semana desde la aprobación del proyecto de informe por el GRIP.

67. De no alcanzarse el consenso en la reunión del GRIP, no se aprueba el texto del proyecto de informe. En ese caso, previa consulta a la jurisdicción examinada, el GRIP encargará al equipo evaluador revisar el proyecto de informe, trámite que se efectuará con arreglo a los procedimientos expuestos bajo el apartado a) («Remisión del informe al GRIP») para la realización de comentarios y observaciones. De no aprobarse el proyecto de informe revisado mediante procedimiento escrito, en la siguiente reunión del GRIP se abordarán únicamente aquellas cuestiones sobre las que no se obtuvo el consenso en la primera reunión. Asimismo, se invitará a la jurisdicción examinada a participar en esta reunión.

68. En caso de no aprobarse el proyecto de informe tras un segundo debate oral en la reunión del GRIP, se someterá a la atención del Comité Directivo en el plazo de una semana tras el segundo debate del PRG. El Comité Directivo incluirá el debate oral del proyecto de informe en el orden del día de la reunión siguiente del Foro Global.

F. Actuaciones posteriores a la reunión del GRIP: revisión y adopción del informe por parte del Foro Global

69. Una vez aprobado el informe por el GRIP, éste se remitirá a los miembros del Foro Global junto con el Anexo 1 en un plazo de una semana. El Anexo 1 puede reflejar los comentarios de la jurisdicción evaluada sobre los puntos débiles detectados y sus propuestas para paliarlos. En caso de no haberse finalizado el anexo, el texto se remitirá al Foro Global sin el anexo, a la espera de que se concluya, a más tardar, antes de la aprobación del informe. Se exhortará a los miembros del Foro Global a aprobar el proyecto de informe mediante procedimiento escrito. En ausencia de objeciones en el plazo de tres semanas, el proyecto de informe se considerará aprobado. De existir objeciones, el Comité Directivo del Foro Global decidirá si remitir el proyecto de informe al GRIP para que lo someta a debate en su próxima reunión o lo incluya en el orden del día de la reunión siguiente del Foro Global. En estos

casos, la jurisdicción evaluada tendrá la oportunidad de actualizar el Anexo 1 para reflejar los cambios de fondo en el marco de intercambio de información de la jurisdicción acometidos entretanto y, a más tardar, dos semanas antes de la siguiente reunión con motivo de la que se someterá a debate el proyecto de informe.

70. El Foro Global deberá adoptar un enfoque consensuado con el fin de que ninguna jurisdicción pueda bloquear la adopción o publicación de una revisión. No obstante, no deben escatimarse esfuerzos para alcanzar el consenso y deberán tenerse debidamente en cuenta las opiniones de la jurisdicción. Los debates y consultas en el seno del Foro Global están abiertos a los miembros y observadores del Foro. Sin embargo, tan sólo los miembros del Foro Global participarán en el proceso de adopción del proyecto de informe.

G. Publicación de informes

71. La transparencia es un principio fundamental además de un criterio que prima en las revisiones interpares del Foro Global. Deberá informarse periódicamente al público sobre la labor del Foro Global y la aplicación de la norma, en especial sobre las calificaciones globales de los informes IIPP, así como también acerca de las conclusiones relativas a los distintos *elementos esenciales*. Cada vez que el Foro Global adopte un informe, la Secretaría lo hará público en el sitio web del Foro. Se insta a las jurisdicciones a remitir los informes a los órganos pertinentes de su propia administración con el fin de asegurarse de que todas las partes estén informadas de los resultados del informe y de familiarizarlas con el intercambio de información en la práctica en el ámbito de su jurisdicción.

72. En el supuesto excepcional de que el Foro Global no adopte un informe, se ofrecerá públicamente una explicación de la ausencia o inexistencia de un informe para preservar la credibilidad del proceso establecido por el Foro. El texto de la explicación, que adoptará el formato estándar determinado por el Foro Global, delimitará el/los asunto(s) que dificulta(n) la aprobación del informe al tiempo que identificará a las jurisdicciones que se oponen al proyecto de informe. Dicho texto se remitirá al Comité Directivo y a las jurisdicciones interesadas dos días antes de su publicación en el sitio web del Foro Global.

H. Actuaciones posteriores al proceso de revisión IIPP: Informes de seguimiento y revisiones complementarias

73. Desde el punto de vista de la credibilidad y la eficacia del proceso de revisión interpares, es importante que el Foro Global haga un seguimiento de los avances logrados por las jurisdicciones en la aplicación de las recomendaciones formuladas en los informes IIPP fruto tanto de la primera como

de la segunda ronda de evaluaciones, además de evaluar y dar a conocer las notables mejoras registradas.

74. La Metodología 2010 (revisada) contemplaba procedimientos aplicables tanto a las revisiones complementarias como a los informes de seguimiento para reexaminar las conclusiones y calificaciones de conformidad y ayudar a las jurisdicciones a implementar rápidamente la norma internacional. Ambos procedimientos se mantienen de cara a la segunda ronda de evaluaciones, aunque el proceso ha sufrido modificaciones para ofrecer un sistema de seguimiento más eficaz y coherente. Por otra parte, el apartado 84 prevé una norma transitoria para dar cabida a las jurisdicciones que reuniesen las condiciones para una revisión complementaria posterior a la Fase 2 en el marco de la primera ronda de evaluaciones.

Informes de seguimiento

75. En aquellos casos en que el Foro Global haya formulado una recomendación a una jurisdicción para que subsane un defecto en su aplicación de la norma, es imperativo vigilar los progresos registrados por la jurisdicción a este respecto o la ausencia de éstos.

76. Tras la publicación del correspondiente informe IIPP, cada jurisdicción deberá remitir a la Secretaría un informe de seguimiento mediante un formulario normalizado (Anexo 5) que indique, respecto de cada una de las recomendaciones recogidas en recuadros⁵³ en el informe, si se ha atendido y se le ha dado pleno cumplimiento, si se encuentra en proceso de aplicación o si se ha desatendido dicha recomendación, debiendo aportar en cada caso una breve descripción de las medidas adoptadas para cumplir la recomendación de que se trate.

77. Una jurisdicción puede considerar que una recomendación: i) ha sido atendida y se le ha dado pleno cumplimiento una vez acometidas definitivamente todas las medidas necesarias para subsanar el defecto (por ejemplo, una vez acometidas y en vigor las reformas legislativas necesarias o, en caso de formularse una recomendación de seguimiento, cuando la jurisdicción comunica haber realizado el seguimiento requerido con resultados positivos); ii) se encuentra en proceso de aplicación si se han adoptado ciertas medidas a tal fin pero aún no se han aplicado en su totalidad, o si es preciso acometer otras iniciativas para dar pleno cumplimiento a la recomendación (por ejemplo, presentación de un proyecto de ley ante el Parlamento para su aprobación o adopción de medidas para crear una Unidad de Intercambio

53. Véase la *Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2016*, que proporciona orientaciones e indicaciones sobre las recomendaciones que figuran en el texto principal y en el recuadro correspondiente.

de Información), o iii) se ha desatendido al no haberse emprendido ninguna iniciativa para dar cumplimiento a la recomendación en cuestión. Cuando se hubiere recomendado a una jurisdicción hacer un seguimiento de una cuestión en particular, el informe deberá incluir una descripción de la forma en que se ha llevado a cabo tal seguimiento y de los resultados, sustentada en su caso, por datos estadísticos.

78. La jurisdicción deberá indicar igualmente en su(s) informe(s) de seguimiento si concurren otros acontecimientos que, si bien no están relacionados con las recomendaciones formuladas en su informe, resultan pertinentes para la aplicación de la norma (por ejemplo, nueva legislación que permita la constitución de un nuevo tipo de entidad, la firma de nuevos AII o jurisprudencia que pueda guardar relación con o afectar al intercambio de información en la práctica).

79. Cada jurisdicción debe presentar su informe de seguimiento con carácter anual a más tardar el 30 de junio de cada año, aunque no estará obligada a presentar un informe de seguimiento menos de seis meses después de la fecha de publicación de su última revisión inter pares o informe IIPP más reciente. De igual modo, las jurisdicciones tampoco están obligadas a presentar un informe de seguimiento cuando esté previsto que su revisión IIPP dé comienzo en el plazo de los seis meses siguientes al 30 de junio de ese año.

80. La jurisdicción seguirá proporcionando informes de seguimiento siempre y cuando no se atiendan y se dé pleno cumplimiento a todas las recomendaciones. Transcurrido ese lapso temporal, los informes de seguimiento podrán facilitarse con carácter voluntario para informar sobre cualquier acontecimiento relevante en la jurisdicción.

81. Para poder remitir el informe de seguimiento, cada jurisdicción deberá recibir de la Secretaría un formulario en el que se enumeran las recomendaciones eventuales pendientes. La jurisdicción utilizará dicho impreso para describir las medidas adoptadas a la luz de las recomendaciones (eventuales) y dejar constancia de todo cambio o avance con efectos a nivel del intercambio de información. Asimismo, se invita a las jurisdicciones a comunicar las medidas adoptadas en relación con las recomendaciones recogidas en el texto principal, en su caso.

82. El procedimiento de elaboración de informes de seguimiento constituye un mecanismo de autoevaluación. Ni la Secretaría ni el GRIP examinarán las bases para la autoevaluación de la jurisdicción. En consecuencia, el informe de seguimiento que describe el nivel de progreso alcanzado por una jurisdicción no puede interpretarse o presentarse en ningún caso como una resolución o aceptación del Foro Global, ya que los logros alcanzados tan sólo pueden evaluarse mediante el proceso de revisión inter pares.

83. A la mayor brevedad posible tras la fecha límite del 30 de junio, la Secretaría recopilará los informes de seguimiento y redactará una nota para el GRIP que describa el estado general de las recomendaciones y los progresos realizados. La nota sentará las bases del informe de seguimiento de las recomendaciones que se incluirán en el informe anual del Foro Global. Si bien el informe debe abordar en líneas generales el estado en que se encuentran las recomendaciones en su conjunto, cabe mencionar especialmente las recomendaciones individuales respecto de las que no se ha adoptado medida alguna para darles cumplimiento durante más de 3 años.

Normas transitorias aplicables a los informes de seguimiento fruto de la primera ronda de evaluaciones

84. En muchos casos, las jurisdicciones sometidas a examen durante la primera ronda de evaluaciones ya no están obligadas a presentar informes de seguimiento al haber comunicado que se han atendido todas las recomendaciones y puesto que se hará un seguimiento de su situación en la revisión IIPP correspondiente. En el supuesto de que una jurisdicción examinada en la primera ronda de evaluaciones siga estando obligada a presentar un informe de seguimiento, ésta deberá acogerse a tales efectos al nuevo procedimiento antes mencionado. Para facilitar este proceso, la Secretaría indicará qué jurisdicciones están aún sujetas al proceso de seguimiento tras la primera ronda de evaluaciones y les enviará un formulario de seguimiento con una lista de las eventuales recomendaciones pendientes que éstas deberán remitir, a su vez, antes del 30 de junio de cada año, comenzando en 2016, con arreglo a las disposiciones generales aplicables. Aparte de las recomendaciones enumeradas en el formulario, se insta igualmente a las jurisdicciones a informar sobre toda medida adoptada atendiendo a las recomendaciones pendientes formuladas en el texto principal del informe fruto de la primera ronda de evaluaciones.

Revisiones IIPP complementarias

85. Si una determinada jurisdicción ha logrado mejoras significativas en aplicación y mediante el cumplimiento de las recomendaciones formuladas por el Foro Global, ésta tendrá la posibilidad de que el Foro Global evalúe tales mejoras y actualice, en consecuencia, toda conclusión y/o calificación asignada al respecto.

Condiciones necesarias para una revisión IIPP complementaria

86. Para poder optar a una revisión IIPP complementaria, la jurisdicción evaluada debe poder demostrar que ha adoptado medidas susceptibles de traducirse en una mejora de la calificación asignada a un *elemento esencial*

hasta alcanzar la de «Conforme» o en una mejora de su calificación global, obtenida con arreglo a las Disposiciones 2016.

87. A fin de garantizar que existen motivos suficientes para establecer que se puede mejorar la calificación, principalmente en lo concerniente a la aplicación práctica de eventuales cambios, debe transcurrir un año entre la adopción de un informe y la presentación de una solicitud de revisión IIPP complementaria al GRIP. Atendiendo a los hechos y las circunstancias del caso, concretamente si se detectan defectos muy graves en el informe IIPP, será competencia del GRIP determinar si una jurisdicción está en condiciones de probar que cumple el criterio después de transcurrido más de un año.

88. En circunstancias excepcionales, el GRIP podrá establecer que una jurisdicción cumple el criterio antes de transcurrido un año. No obstante, deberán analizarse y determinar si concurren dichas circunstancias caso por caso.

Solicitud de una revisión IIPP complementaria

89. Si una jurisdicción considera cumplir el criterio de admisibilidad a una revisión IIPP complementaria, dicha jurisdicción podrá comunicar esta circunstancia a la Secretaría en todo momento mediante la presentación de un informe de seguimiento que haga referencia a los aspectos concretos que considera susceptibles de mejora. Adicionalmente, la jurisdicción deberá aportar un informe escrito detallado indicando claramente en qué se fundamenta su solicitud de revisión complementaria, acompañado de todos los documentos justificativos pertinentes.

90. Si una jurisdicción presenta un informe de seguimiento con el fin de solicitar una revisión complementaria, la Secretaría enviará al GRIP dicho informe de seguimiento junto con los posibles documentos adjuntos presentados por la jurisdicción en un plazo de siete días.

Tramitación de la solicitud de revisión IIPP complementaria o agilización del proceso de revisión correspondiente por el GRIP

91. En el supuesto de que una jurisdicción haya solicitado una revisión IIPP complementaria o la agilización de su revisión IIPP (como se indica en los apartados 100 a 102), se exhortará a los miembros del GRIP a facilitar por escrito sus comentarios y observaciones en torno a los cambios relativos a elementos esenciales concretos que la jurisdicción solicitante considere susceptibles de mejora.

92. Una vez recibidos los comentarios por escrito, la Secretaría preparará una nota teniendo en cuenta todas las observaciones efectuadas y formulará, mediante procedimiento escrito, una propuesta sujeta a la aprobación por el

GRIP acerca de si debe aceptarse o no la solicitud. Si el GRIP aprueba la solicitud de la jurisdicción mediante procedimiento escrito, se informará a la jurisdicción y dará comienzo la revisión IIPP complementaria o, en su caso, la revisión IIPP poco después, en la fecha fijada de mutuo acuerdo por el equipo evaluador y la jurisdicción examinada.

93. En caso de rechazarse la solicitud de la jurisdicción mediante procedimiento escrito, se incluirá la nota de la Secretaría en el orden del día de la próxima reunión del GRIP para someterla a debate y se invitará a la jurisdicción examinada a asistir a la reunión del GRIP y a participar en el debate. En caso de no asistir, se informará por escrito a la jurisdicción acerca de la decisión del GRIP.

94. En todos los casos, la decisión de iniciar una revisión IIPP complementaria o de agilizar una revisión IIPP deberá tener presentes las limitaciones de recursos de la Secretaría, del GRIP y de los equipos evaluadores, así como la necesidad de garantizar un trato justo y equitativo de todas las jurisdicciones. La decisión de aprobar o no una solicitud estará sujeta al mismo enfoque consensuado que resulta aplicable, en general, a la aprobación de los informes IIPP.

95. Al examinar una solicitud de revisión IIPP complementaria, puede que el GRIP estime necesario efectuar una visita *in situ* (por ejemplo, cuando el procedimiento de intercambio de información o las facultades de acceso sean objeto de modificaciones significativas, o bien cuando los datos aportados por jurisdicciones homólogas apunten a cambios importantes en la práctica).

96. Si el GRIP acepta agilizar una revisión IIPP, deberá informar al Foro Global sobre el cambio en el Calendario 2016. En aquellos casos en que el GRIP desestime la solicitud y rechace agilizar la revisión IIPP, la planificación para la revisión IIPP de la jurisdicción se mantendrá inalterada.

Revisión IIPP complementaria a instancia del GRIP

97. Concurren dos situaciones en las que el GRIP puede dar comienzo a una revisión IIPP complementaria aunque la jurisdicción no lo haya solicitado. En el primer supuesto, si el GRIP llega a tener conocimiento, ya sea a través de un informe de seguimiento de una jurisdicción, por otro miembro del Foro Global o por cualquier otra vía, de que una jurisdicción ha suspendido o dejado sin efecto el marco jurídico y normativo o de que ha incurrido en prácticas que pueden incidir negativamente en la aplicación de la norma internacional, el Presidente del GRIP puede pedir a la jurisdicción que informe por escrito al GRIP de la situación. El GRIP examinará y someterá a debate el informe en su próxima reunión. Si el GRIP opina que la jurisdicción

ha suspendido o dejado sin efecto la aplicación de la norma, se iniciará una revisión complementaria.

98. En el segundo supuesto, dado que el informe de seguimiento constituye un mecanismo de autoevaluación, existe el riesgo de que las jurisdicciones sobrevaloren la medida en que han aplicado las recomendaciones del Foro Global. Es probable que una jurisdicción que crea haber atendido todas las recomendaciones recogidas en su informe IIPP solicite también una revisión IIPP complementaria, salvo que ya tenga una calificación global de «Conforme». En el caso de que una jurisdicción comunique haber dado cumplimiento a todas las recomendaciones pero no haya solicitado un informe complementario, deberá aportar al GRIP un informe escrito detallado indicando claramente las mejoras acometidas.

Procedimiento de presentación de informes complementarios tras la primera ronda de evaluaciones

99. En los apartados 100 a 106 siguientes se describen los procedimientos de planificación tanto de las jurisdicciones de la primera ronda de evaluaciones a las que se impidió pasar a la revisión de la Fase 2 («jurisdicciones bloqueadas») como de aquellas otras que reunían las condiciones para poder optar a un informe complementario posterior a la Fase 2.

Agilización de la revisión IIPP en una determinada jurisdicción

100. La Metodología 2010 establecía que una jurisdicción podía solicitar una revisión complementaria una vez concluida la Fase 2 de revisión para dejar constancia de su nivel de progreso, siempre que cumpliera ciertas condiciones a tal efecto. Por su parte, la Metodología 2016 prevé que tan sólo pueden realizarse revisiones complementarias una vez llevada a cabo la revisión IIPP de una jurisdicción conforme al Calendario 2016.

101. En algunos casos, en la primera ronda de evaluaciones, es probable que las jurisdicciones sometidas a examen al final del Calendario 2010 no hayan tenido la misma oportunidad de solicitar al Foro Global que evaluase y tuviera presentes las mejoras acometidas mediante un informe complementario posterior a la Fase 2. En consecuencia y para garantizar un trato equitativo a esas jurisdicciones, puede contemplarse la posibilidad de agilizar la revisión IIPP de la jurisdicción afectada siempre que se cumplan ciertas condiciones.

102. Para agilizar su revisión IIPP, una jurisdicción deberá reunir las mismas condiciones que las previstas para solicitar una revisión IIPP complementaria, tal y como se establece en los apartados 86 a 88. La solicitud de agilización de una revisión IIPP se examinará con arreglo a las Disposiciones 2016. La jurisdicción solicitante tendrá la posibilidad de indicar en su informe

de seguimiento si desea agilizar su revisión IIPP, haciendo referencia específica a los elementos esenciales susceptibles de mejora o si es probable que su calificación global pase a un nivel superior. En este caso, dicha jurisdicción deberá aportar igualmente un informe escrito detallado motivando su solicitud, acompañado de todos los documentos justificativos pertinentes. El proceso se desarrollará siguiendo los mismos pasos establecidos para cursar la solicitud de revisión IIPP complementaria, como se describe en los apartados 91 a 96.

Procedimiento aplicable a las «jurisdicciones bloqueadas»

103. En el transcurso de la primera ronda de revisiones inter pares del Foro Global, puede haberse impedido que una jurisdicción sometida a examen pasara a la Fase 2 de revisión por no disponer o no estar dotada de los mecanismos necesarios para permitir un intercambio efectivo de información en la práctica. En todos los casos, estas jurisdicciones se incluyen en el Calendario 2016 y, por lo tanto, se someterán finalmente a una revisión IIPP y recibirán las calificaciones correspondientes de acuerdo con el procedimiento habitual.

104. Con arreglo a la Metodología 2010, una jurisdicción bloqueada habría tenido la oportunidad de solicitar una revisión complementaria para poder evaluar los cambios introducidos en su marco jurídico y normativo y, de obtener un resultado positivo, habría pasado a la Fase 2 de revisión. De igual forma, atendiendo a la Metodología 2016, una jurisdicción bloqueada tiene la facultad de demostrar haber adoptado medidas suficientes como para atender las recomendaciones formuladas en el informe correspondiente a la Fase 1 en cualquier momento, transcurridos seis meses desde la publicación del referido informe, de tal forma que es probable que se le hubiese permitido pasar a la Fase 2 de revisión de haberla evaluado en aplicación de las Disposiciones 2010.

105. A tal fin, la jurisdicción presentará una copia de su informe de seguimiento junto con un informe detallado sobre las medidas adoptadas a fin de dar cumplimiento a las recomendaciones de la Fase 1. Este informe seguirá el mismo procedimiento que el aplicable a las solicitudes de agilización de las revisiones IIPP. Si el GRIP admite que la magnitud de los cambios es tal que la jurisdicción habría pasado con toda probabilidad a la Fase 2 de revisión, se dará prioridad a su revisión IIPP en el Calendario 2016 y se iniciará a la mayor brevedad con el fin de que se constate el nivel de progreso alcanzado lo más rápidamente posible. En el supuesto de que el GRIP considere que se habría impedido a dicha jurisdicción pasar a la Fase 2 conforme a las Disposiciones 2010, la jurisdicción en cuestión quedará *bloqueada* y su planificación de su revisión IIPP en el Calendario 2016 permanecerá inalterada.

106. Si después de un año de la publicación de su informe de la Fase 1, una jurisdicción *bloqueada* no ha presentado una solicitud de agilización de

su revisión IIPP, se le invitará a presentar una solicitud en un plazo de seis meses. Si el GRIP concluye que los progresos registrados son suficientes, se agilizará su revisión IIPP. En casos excepcionales, una jurisdicción bloqueada podrá solicitar el aplazamiento del procedimiento de presentación de informes complementarios (por ejemplo, en caso de guerra civil o de catástrofes naturales). Al recibir la solicitud, el GRIP decidirá si debe autorizarse y determinará la extensión del aplazamiento. Aparte del caso excepcional, si la solicitud no se presenta o si el GRIP concluye que los progresos registrados son insuficientes, el Foro Global asignará a la jurisdicción una calificación global de «No conforme» atendiendo a los resultados de la Fase 1 de la primera ronda de evaluaciones. En tal caso, no se calificarán por separado los diez elementos esenciales. No obstante, la planificación de la revisión IIPP de dicha jurisdicción permanecerá inalterada. En los casos en que una jurisdicción haya recibido una calificación de «No conforme» con motivo de la primera ronda de evaluaciones y desee que se constate el nivel de progreso alcanzado antes de la revisión IIPP programada, ésta podrá solicitar la agilización de su revisión IIPP como se indica en los apartados 100 a 102.

Elaboración de un informe IIPP complementario

107. Si bien la decisión de iniciar una revisión IIPP complementaria se sustenta en las mejoras de elementos esenciales concretos, dicha revisión abordará todos los aspectos del intercambio de información previa petición, al tiempo que se solicitará información acerca de todos sus elementos a los miembros del Foro Global.

108. He aquí la forma de elaborar un informe complementario:

- Ha de contemplarse un plazo suficiente para permitir i) al GRIP formular las observaciones y comentarios pertinentes, analizar la solicitud y determinar si es preciso realizar una visita *in situ* y ii) a las jurisdicciones que integran el Foro Global cumplimentar y remitir el *Cuestionario de opinión de jurisdicciones homólogas*, que se distribuirá una vez se haya tomado la decisión de acometer una revisión. Si no se precisa de una visita *in situ*, se llevará a cabo el análisis correspondiente y se elaborará el informe IIPP complementario en un plazo de 12 a 14 semanas, mientras que, de ser preciso realizar una visita *in situ*, se efectuará dicho análisis y se elaborará el informe en un plazo de 16 a 18 semanas.
- Si el equipo evaluador propone revisar cualquiera de las conclusiones o calificaciones de conformidad, el informe IIPP complementario incluirá un resumen revisado de las distintas conclusiones, recomendaciones y calificaciones. En el supuesto de que una jurisdicción no haya subsanado todos los defectos en los que incurría, el equipo evaluador puede proponer implantar un nuevo proceso de seguimiento.

- El proyecto de informe del equipo evaluador se remite al GRIP al menos siete semanas antes de la siguiente reunión del Grupo, que examinará dicho proyecto de conformidad con el procedimiento de aprobación aplicable a los informes de revisión interpares descrito en los apartados 55 a 68.
- El proyecto de informe IIPP complementario aprobado por el GRIP se remitirá con carácter inmediato al Foro Global para su aprobación mediante procedimiento escrito con arreglo al procedimiento expuesto en los apartados 69 y 70.
- Tal y como establece el procedimiento que figura en los apartados 71 y 72, el informe IIPP complementario adoptado se publicará en el sitio web del Foro Global junto con el informe IIPP inicial y, en su caso, el informe precedente de revisión interpares del Foro Global. El informe IIPP inicial no será objeto de revisión en cuanto refleja la situación en un momento determinado.

109. Habida cuenta del plazo que puede transcurrir entre la aprobación de un primer informe IIPP y la elaboración de un informe IIPP complementario, es probable que los evaluadores expertos iniciales ya no se encuentren disponibles a la hora de elaborar el informe IIPP complementario. En caso de que un evaluador experto inicial ya no esté disponible o deje de reunir las condiciones para que se le considere evaluador experto en los términos descritos en los apartados 13 y 14, la Secretaría colaborará con el punto central de contacto de la jurisdicción miembro de la que procedía el evaluador experto para designar a un sustituto. De no haber un sustituto disponible, podrá designarse a un evaluador experto de otra jurisdicción con arreglo al procedimiento de designación de evaluadores expertos descrito en los apartados 15 a 18.

III. Procedimientos relativos a los informes sobre terceros países

110. Las revisiones IIPP concernientes a países y territorios no pertenecientes al Foro Global se desarrollarán de forma análoga, en la medida de lo posible, a cuanto ocurre en el caso de los países miembros, salvo que se disponga lo contrario en el presente documento.

A. Selección de terceros países sujetos a revisión

111. La finalidad de la revisión IIPP de terceros países radica en impedir que ciertas jurisdicciones consigan una ventaja competitiva al negarse a aplicar la norma o adherirse al Foro Global.

112. El GRIP deberá someter a debate periódicamente toda cuestión relativa a los terceros países, pudiendo presentar al Comité Directivo una propuesta de aprobación de la revisión de un tercer país y solicitar la autorización

del Foro Global mediante procedimiento escrito. El GRIP deberá asegurarse de que se haya exhortado a todos los miembros del Foro Global a apuntar qué terceros países deben ser objeto de la pertinente revisión.

113. Antes de que la revisión dé comienzo, habrá de informarse a la jurisdicción en cuestión no perteneciente al Foro Global acerca de la posibilidad de adherirse al Foro si ésta se compromete a implementar la norma, acepta someterse a revisión y abona la cuota de afiliación correspondiente.

B. Participación de terceros países en su revisión por el Foro Global

114. Por lo general, aquellos terceros países que no deseen convertirse en miembros podrán tomar parte en su revisión IIPP en las mismas condiciones que los miembros del Foro Global, al tiempo que tendrán la posibilidad de organizar una visita *in situ*. No obstante, si bien es cierto que se les ha de alentar a participar, es igualmente importante que el informe se elabore atendiendo a los mejores datos disponibles, aun cuando la jurisdicción evaluada no se muestre dispuesta a cooperar. Los terceros países no participan en la obtención del consenso.

115. En caso de no aceptarse la invitación para concertar una visita *in situ* o de que la jurisdicción se niegue a cooperar con el proceso de revisión, el GRIP puede considerar oportuno adoptar otro tipo de medidas.

IV. Financiación y/o provisión de fondos

116. El presupuesto del Foro Global sufragará los gastos de viaje incurridos y las dietas de los miembros de la Secretaría que formen parte de los equipos evaluadores.

117. Aquellos miembros que participen en las distintas evaluaciones en calidad de jurisdicciones evaluadoras asumirán los gastos de viaje y dietas de sus expertos adscritos a los equipos evaluadores. En la medida de sus posibilidades, cada miembro del GRIP deberá poner a disposición evaluadores expertos que intervengan en hasta seis a ocho revisiones inter pares durante el Calendario de evaluación 2016-2020, en función del tamaño de la jurisdicción miembro del GRIP. Con miras a facilitar un reparto más equitativo de la carga de trabajo asociada al proceso de revisión inter pares, se insta también a las demás jurisdicciones pertenecientes al Foro Global a designar a evaluadores expertos para tomar parte en las revisiones programadas a lo largo del Calendario 2016.

118. La jurisdicción sometida a examen sufragará los gastos incurridos para responder al cuestionario, los derivados de la traducción de todos los documentos pertinentes y servicios de interpretación, así como los gastos de

desplazamiento y las dietas de los expertos que asistan a las reuniones del GRIP y del Foro Global para manifestar la postura de dicha jurisdicción sobre el informe. La jurisdicción evaluada asumirá igualmente los costes asociados a la organización de la visita *in situ* (distintos de los gastos de desplazamiento y las dietas antes mencionados que correspondan a los evaluadores expertos y a los miembros de la Secretaría).

Anexo 1

Principales responsabilidades de los participantes en un proceso de evaluación

El presente anexo resume las principales responsabilidades que atañen a los participantes en las evaluaciones IIPP iniciales y aquellas complementarias. Como preámbulo a las responsabilidades descritas a continuación, cabe señalar que, debido a la naturaleza del proceso de revisión interpares, todos los participantes están sujetos al estricto deber de confidencialidad, en virtud del que cualquier elemento del proceso de revisión podrá revelarse única y exclusivamente en los supuestos en que se haya autorizado expresamente. En aquellos casos en los que los participantes alberguen dudas o manifiesten incertidumbre sobre la confidencialidad de un aspecto cualquiera del proceso, deberán solicitar consejo a la Secretaría.

I. Responsabilidades de la Secretaría

- A. **Calendario de evaluación:** De acuerdo con el calendario general adoptado por el Foro Global, la Secretaría establece, previa consulta a los evaluadores expertos y a la jurisdicción examinada, un cronograma de las etapas que conforman cada una de las revisiones.
- B. **Equipo evaluador:** El personal de la Secretaría se encarga de coordinar al equipo evaluador.
- C. **Cuestionario y preguntas adicionales:** La Secretaría analiza la revisión más reciente de la jurisdicción sometida a examen (en su caso), las observaciones de los miembros del Foro Global y los documentos adicionales, procediendo a preparar, si fuere necesario, otra serie de preguntas para complementar las que se encuentran en el/los cuestionario(s) normalizado(s). Las preguntas específicas también pueden referirse a otros aspectos analizados en una revisión anterior. Las preguntas adicionales se remiten a la jurisdicción evaluada tras haber consultado a los evaluadores expertos.

D. **Visita *in situ*:** Previa consulta a los evaluadores expertos y a la jurisdicción examinada, la Secretaría prepara la agenda de la visita.

E. **Elaboración del informe IIPP y del informe complementario:**

119. Debate(s) previo(s) a la reunión del GRIP: La Secretaría coordina la redacción de un informe IIPP que incorpore las opiniones del equipo evaluador y que es remitido posteriormente a la jurisdicción evaluada. Por su parte, la Secretaría, previa consulta al equipo evaluador, introduce las modificaciones oportunas en respuesta a los comentarios y correcciones presentados por la jurisdicción examinada. El informe refleja los comentarios efectuados por la jurisdicción evaluada y sus planes de acción para subsanar los defectos detectados.

120. Reuniones del GRIP y del Foro Global: Como parte integrante del equipo evaluador, la Secretaría tendrá la posibilidad de intervenir o comentar toda cuestión relativa al informe.

121. Actuaciones posteriores a las reuniones: Una vez aprobado el proyecto de informe IIPP por parte del GRIP, será competencia de la Secretaría corregirlo y remitirlo al Foro Global. Una vez adoptado el informe por el Foro Global, la Secretaría se encargará de publicarlo.

II. Responsabilidades de los evaluadores

A. Consideraciones generales: Cada jurisdicción que acepte designar a un evaluador experto y cada evaluador experto que acepte desempeñar dicha función estarán aceptando sin reservas todas las obligaciones inherentes a dicho servicio, incluyendo la formulación de los comentarios pertinentes, la participación en visitas *in situ* y la asistencia a todas las reuniones eventuales (reuniones preparatorias, del GRIP y, en su caso, del Foro Global). Las jurisdicciones que no puedan atender sus obligaciones deberán notificarlo con carácter inmediato a la Secretaría para poder proceder a la elección de otra jurisdicción evaluadora. Si la Secretaría no consigue encontrar a un evaluador experto sustituto, deberá informar al GRIP sobre dicha circunstancia, que decidirá cómo proceder. Los evaluadores expertos estarán sujetos a la obligación de confidencialidad y no podrán compartir documentos relacionados con la revisión que estén llevando a cabo con personal ajeno al equipo evaluador.

B. Designación de evaluadores expertos: He aquí las etapas de las que consta el proceso:

122. Después de que un miembro del Foro Global haya indicado que está dispuesto a proporcionar evaluadores expertos, deberá designar un punto central de contacto o enlace y, de ser posible, facilitar una lista con los nombres y las competencias de los eventuales evaluadores expertos, que deben ser

funcionarios o empleados públicos de las autoridades públicas competentes. Asimismo, los evaluadores expertos deberán poseer una experiencia práctica adecuada en materia de intercambio efectivo de información a efectos fiscales y recibirán un manual en el que se recojan todos los documentos pertinentes.

123. La Secretaría informará a la mayor brevedad posible a los miembros del Foro Global que proporcionen evaluadores expertos de la decisión del Presidente y Vicepresidentes del GRIP concerniente a las jurisdicciones que los evaluadores expertos deberán someter a examen y de las fechas en que se efectuarán las revisiones.

124. Los miembros del Foro Global informarán a la Secretaría de las razones eventuales por las que consideren inapropiado participar en la revisión de una o varias jurisdicciones seleccionadas.

125. La jurisdicción evaluada informará a la Secretaría de las razones eventuales por las que considere inapropiado que una determinada jurisdicción forme parte del equipo evaluador.

126. Los miembros del Foro Global que proporcionen evaluadores expertos propondrán, a través de su punto central de contacto, a los distintos evaluadores capaces de llevar a cabo la revisión, al tiempo que comunicarán sus nombres y las competencias que poseen a la Secretaría dentro de los siete días siguientes a la recepción de la solicitud de la Secretaría.

C. Composición del equipo evaluador: El equipo evaluador se compone generalmente de dos expertos que deben estar especializados en ámbitos relevantes y conexos a las cuestiones abordadas en la revisión de una jurisdicción concreta como son, por ejemplo, la interpretación de los convenios fiscales, normas, reglamentos y prácticas existentes, también en aspectos relativos al intercambio internacional de información, contabilidad, transparencia y en materia de acceso a la información. Los eventuales miembros del equipo evaluador pueden consultarse entre sí para asegurarse de que sus competencias tienen el alcance suficiente y dan una respuesta adecuada a los temas pertinentes. Las personas que actúen en calidad de evaluadores tendrán el deber de ejercer sus funciones a título personal con objetividad.

D. Informe de revisión escrito, en cuyo caso los evaluadores expertos deben:

127. Cooperar con la Secretaría para elaborar una lista de preguntas adicionales como complemento a las respuestas ya facilitadas en el cuestionario.

128. Identificar los problemas y demás cuestiones a los que apuntan las respuestas de la jurisdicción evaluada al cuestionario y ponerlos en conocimiento de la Secretaría para la formulación de preguntas complementarias o su plasmación en el proyecto de informe IIPP.

129. Cooperar con la Secretaría en la elaboración del proyecto de informe.

E. Visita *in situ* o: Los evaluadores expertos participan en todos los aspectos de la visita *in situ* e intervienen materialmente en los debates celebrados durante la reunión *in situ* con la jurisdicción evaluada, así como durante los debates preparatorios e informativos mantenidos con la Secretaría.

F. Informes IIPP complementarios: En el caso de aprobarse una solicitud de informe IIPP complementario procedente de la jurisdicción evaluada, los evaluadores expertos ayudarán a redactar dicho informe.

G. Reuniones del GRIP y del Foro Global: Los evaluadores expertos deberán asistir a la reunión del GRIP para presentar el proyecto de informe y someterlo a debate.

III. Responsabilidades de la jurisdicción evaluada

A. Punto central de contacto: La jurisdicción evaluada deberá designar a un punto central de contacto (o *enlace*) encargado de garantizar que todas las comunicaciones con la Secretaría se envían en tiempo y forma a las personas competentes en la jurisdicción evaluada y de preservar la confidencialidad de los documentos relativos al proceso de revisión de la jurisdicción en cuestión.

B. Cuestionario y documentos de referencia: Conforme al calendario establecido por la Secretaría, la jurisdicción examinada presentará una respuesta por escrito al cuestionario y a las preguntas adicionales, así como los eventuales documentos de referencia y los resúmenes de los casos pertinentes.

130. Pese a la conveniencia de englobar estas respuestas en una sola respuesta por escrito, la jurisdicción evaluada no deberá incurrir en retrasos a la hora de facilitar una respuesta a tal fin. Por otra parte, de no haberse completado las respuestas a preguntas específicas en los plazos establecidos en el calendario de evaluación, la jurisdicción examinada deberá remitir las respuestas disponibles y suplir las que falten, si fuere necesario.

131. La jurisdicción evaluada facilitará los documentos y/o textos de referencia como, por ejemplo, normas, reglamentos y resoluciones judiciales. Es indispensable aportar todos los documentos en tiempo y forma para que los evaluadores y la Secretaría puedan proceder a revisarlos. Dichos documentos y/o textos de referencia deberán estar disponibles en inglés o francés, así como en la lengua original, salvo llegar a otro acuerdo con la Secretaría. Si los documentos son voluminosos, la jurisdicción evaluada deberá determinar con la Secretaría cuáles deben traducirse con carácter prioritario.

132. La jurisdicción evaluada deberá responder igualmente a todas las preguntas complementarias de seguimiento que se desprendan eventualmente de sus respuestas al cuestionario.

C. Visita *in situ*:

133. Previa consulta a la Secretaría y al equipo evaluador, la jurisdicción examinada facilitará el acceso a los funcionarios o agentes competentes según las exigencias del programa. Previamente a la visita *in situ*, se facilitarán a la Secretaría los nombres, puestos y responsabilidades de cada participante. La jurisdicción examinada deberá hacer cuanto esté a su alcance para asegurarse de que la lista de participantes refleje las propuestas del equipo evaluador.

134. Será competencia de la jurisdicción examinada poner a disposición un lugar para la visita *in situ*.

135. Si bien la jurisdicción examinada no está obligada a organizar el desplazamiento del equipo evaluador, puede ocuparse de gestionar las reservas de habitaciones de hotel a un precio concertado en las proximidades del lugar previsto para las reuniones.

136. El idioma (inglés o francés) en el que se llevará a cabo la evaluación se acordará de antemano. Cuando el equipo evaluador lo considere necesario, podrá exigirse a la jurisdicción examinada que facilite la prestación de servicios de traducción e interpretación.

D. Proyecto de informe IIPP:

137. La jurisdicción evaluada deberá revisar atentamente el proyecto de informe IIPP y presentar las correcciones o aclaraciones que considere oportunas, indexadas en función de los apartados concretos del proyecto de informe IIPP, lo que no deberá entenderse bajo ninguna circunstancia como una oportunidad para reescribir por completo el referido proyecto de informe.

138. Las observaciones y demás comentarios deberán remitirse dentro de los plazos establecidos en el calendario de evaluación. A fin de garantizar que el GRIP recibe el proyecto de informe IIPP con el tiempo suficiente para revisarlo antes de la reunión del Grupo, los comentarios remitidos fuera de plazo no se incluirán en el proyecto del informe facilitado al GRIP, sino que se facilitarán por separado.

139. En caso de someter a debate oral un proyecto de informe IIPP durante una reunión del GRIP, la jurisdicción evaluada podrá exponer su punto de vista.

E. Actuaciones posteriores a la evaluación:

140. Antes del 30 de junio de cada año, la jurisdicción evaluada aportará un informe escrito de seguimiento de las medidas que haya adoptado o se proponga adoptar para dar cumplimiento a las recomendaciones en la forma descrita en los apartados 79 a 83 precedentes. Adicionalmente, si en un determinado momento, transcurrido un año desde la aprobación por el Foro Global de una revisión IIPP concreta, la jurisdicción evaluada acomete cambios susceptibles de traducirse en una mejora de la calificación hasta alcanzar el nivel de «Conforme» o en una mejora de la calificación global, ésta podrá presentar una solicitud de informe IIPP complementario conforme a lo establecido en los apartados 86 a 90.

IV. Responsabilidades de los miembros del GRIP y del Foro Global

A. Comentarios y observaciones a todas las revisiones: Se invita a los miembros del Foro Global a dejar constancia de cualquier asunto que desean se trate y someta a debate durante la revisión o de aquellos aspectos que pueden suscitar preocupación ante una posible vuelta atrás. En caso de una revisión IIPP complementaria, ello incluye información relacionada con los cambios en los elementos esenciales que la jurisdicción solicitante considere susceptibles de actualizarse para alcanzar el nivel necesario de conformidad o con los cambios que puedan traducirse en una mejora de la calificación global.

B. Cuestionario para las revisiones IIPP e informes IIPP complementarios: Se exhorta a los miembros del Foro Global que intercambian información con la jurisdicción evaluada a responder a un cuestionario sobre la calidad de dicho intercambio y apuntar aquellas cuestiones que desean se traten y sometan a debate durante la revisión. Las jurisdicciones que practiquen un intenso intercambio de información con la jurisdicción evaluada tienen la responsabilidad concreta de responder al cuestionario en el plazo previsto. Los miembros del Foro Global que hayan cumplimentado el cuestionario deberán estar preparados para responder a las eventuales preguntas de seguimiento planteadas por el equipo evaluador.

C. Comentarios y observaciones sobre los proyectos de informe: Los miembros del GRIP y del Foro Global deberán asegurarse de que el/los experto(s) cualificado(s) revise(n) los proyectos de informe y, en su caso, formule(n) observaciones sobre las solicitudes de aprobación o adopción por escrito. Los miembros del GRIP y del Foro Global deberán preservar la confidencialidad de todos los documentos relativos al proceso de revisión.

D. Seguimiento de las revisiones: Los miembros del GRIP se asegurarán de que el/los experto(s) cualificado(s) revise(n) los informes de seguimiento elaborados por la jurisdicción examinada y el equipo evaluador,

realizando comentarios, apuntando a determinados aspectos o planteando preguntas, según corresponda.

E. Asistencia a las reuniones del GRIP: Los miembros del GRIP velarán por la asistencia de uno o varios expertos cualificados a cada reunión del Grupo. Las ausencias deberán notificarse una semana antes de la reunión. Los miembros del GRIP que no asistan a tres reuniones sucesivas serán apartados automáticamente del Grupo, procediendo el Foro Global a elegir a un nuevo miembro.

Anexo 2

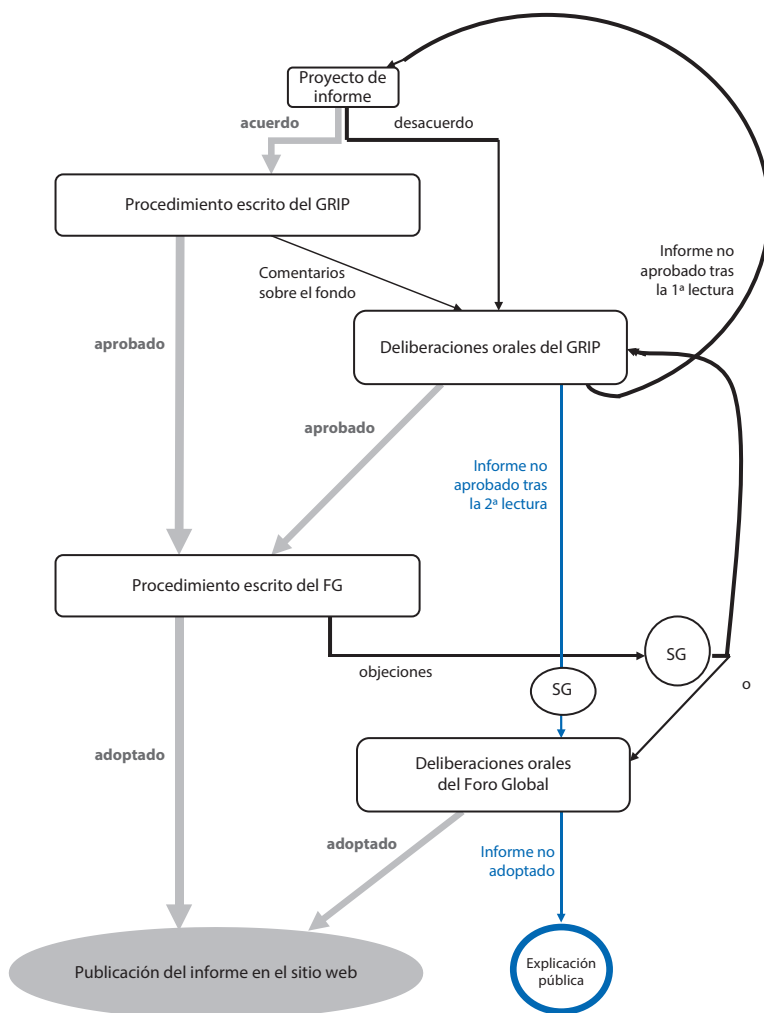
Calendario de evaluación IIPP

- A. Remisión del *Cuestionario de opinión de jurisdicciones homólogas* a los miembros del Foro Global: plazo de respuesta de 3 semanas.
- B. Remisión del *Cuestionario IIPP* a la jurisdicción evaluada: plazo de respuesta de 6 semanas.
- C. Visita *in situ*: a la mayor brevedad posible, generalmente tras recibir el *Cuestionario IIPP* completado.
- D. Elaboración del proyecto de informe por la Secretaría: facilitado a los evaluadores de 4 a 6 semanas después de la visita *in situ*.
- E. Formulación de observaciones y comentarios por los evaluadores: 2 semanas después de la presentación del proyecto de informe.
- F. Finalización del proyecto de informe y remisión a la jurisdicción evaluada: 1 semana después de recibir los comentarios y observaciones de los evaluadores.
- G. Formulación de observaciones y comentarios sobre el proyecto de informe por la jurisdicción evaluada: plazo de respuesta de 6 semanas.
- H. Finalización del proyecto de informe: 2 semanas después de recibir los comentarios y observaciones de la jurisdicción evaluada.
- I. Remisión del proyecto de informe al GRIP: al menos 7 semanas antes de la reunión del Grupo, con motivo de la que se someterá a debate el referido proyecto de informe.
- J. Formulación de observaciones y comentarios por los delegados del GRIP: plazo de respuesta de 4 semanas.
- K. Revisión del proyecto de informe por el equipo evaluador: 2 semanas después de recibir las observaciones y comentarios de los delegados del GRIP.

- L. Remisión del proyecto de informe revisado y de la *Tabla de comentarios* al GRIP: al menos 7 días antes de la reunión del Grupo, con motivo de la que se someterá a debate el referido proyecto de informe.

Anexo 3

Diagrama del procedimiento de adopción de informes



Anexo 4

Marco de participación y asistencia de observadores a las reuniones del GRIP

1. Salvo decisión contraria del GRIP, todos los observadores están legitimados para asistir a las reuniones del Grupo en su totalidad.
2. El proyecto de orden del día de la reunión del GRIP se dará a conocer de antemano únicamente a los miembros del GRIP. Con motivo de la comunicación del proyecto de orden del día, la Secretaría podrá proponer que el debate sobre ciertos aspectos se circunscriba a los miembros del GRIP, debiendo motivar dicha propuesta.
3. Asimismo, en el plazo de una semana a partir de la fecha de comunicación del proyecto de orden del día, los miembros del GRIP podrán proponer que determinados puntos queden restringidos a los miembros del Grupo, debiendo motivar dicha propuesta. La Secretaría dará a conocer la propuesta a los miembros del GRIP.
4. En el supuesto de que la Secretaría o un miembro del GRIP propongan reservar ciertos aspectos a los miembros del GRIP, estos últimos dispondrán de una semana para pronunciarse sobre dicha propuesta.
5. Las propuestas encaminadas a reservar determinados temas o asuntos a los miembros del GRIP se adoptarán de manera consensuada. De no presentarse objeción alguna en el plazo de una semana, dicha propuesta se entenderá adoptada por el GRIP. En tal caso, se otorgará la mención de «reservados a los miembros del GRIP» a los puntos correspondientes del orden del día.
6. Se pondrán a disposición de los observadores todos aquellos documentos relativos a los temas o asuntos no reservados.
7. *Condiciones para la participación y asistencia de observadores a las reuniones del GRIP*

8. Los observadores que asistan a las reuniones del GRIP no tomarán parte en la toma de decisiones del Grupo, así como tampoco podrán intervenir en los debates o formular observaciones acerca de los documentos del GRIP.
9. Los observadores deberán preservar la confidencialidad de los debates y los documentos del GRIP.

Anexo 5

Formulario del informe de seguimiento

Informe de seguimiento:

[Nombre de la jurisdicción]
Calificación global:
30 de junio de 20[XX]

1. Medidas adoptadas en aplicación de las recomendaciones

Año del informe	Elemento (Fase)	Calificación	Factores subyacentes	Recomendaciones	Medidas adoptadas	Estado	Fecha efectiva de aplicación
						<input type="checkbox"/> aplicada <input type="checkbox"/> en proceso de aplicación <input type="checkbox"/> no aplicada	
						<input type="checkbox"/> aplicada <input type="checkbox"/> en proceso de aplicación <input type="checkbox"/> no aplicada	

2. Recientes avances con efectos sobre el intercambio de información en la jurisdicción

Descripción del cambio	Efectos sobre el intercambio de información

¿Se han aplicado todas las recomendaciones?	<input type="checkbox"/> sí <input type="checkbox"/> no
Solicitud de informe complementario/agilización de la revisión IIPP	<input type="checkbox"/> sí <input type="checkbox"/> no

Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2016

NUEVA NOTA interpretativa de los criterios adoptada por la plenaria del Foro Global el 18/11/2021: <https://oe.cd/51u>

Introducción

1. Las *Disposiciones* del Foro Global, actualizadas con motivo de la segunda ronda de evaluaciones que diera comienzo en 2016 (*Disposiciones 2016*), establecen un alto nivel de exigencia y sientan unas bases muy claras atinentes a la aplicación de la norma internacional en materia de intercambio de información previa petición (*norma IIPP*) por las distintas jurisdicciones. Los líderes del G20 han venido alentando sistemáticamente la rápida implementación de la norma IIPP, llegando a adoptar, en 2014, una nueva norma para el intercambio automático de información (*norma IAI*). Por lo que respecta a la norma IIPP, la evaluación se regirá por lo dispuesto en sus propias Disposiciones, Metodología y Calendario de evaluación.
2. El mandato principal del Foro Global consiste en someter a examen tanto a sus países miembros como a terceros países pertinentes mediante revisiones inter pares con el fin de garantizar la rápida aplicación de las normas en todo el mundo. Los procedimientos aplicables a las revisiones IIPP aparecen descritos en la Metodología 2016 aplicable a las revisiones inter pares y revisiones a terceros países. Los criterios de evaluación IIPP que figuran en la presente nota proporcionan detalles generales sobre la forma y el fondo de los resultados de esas evaluaciones.
3. Existen diversos factores que inciden en las decisiones tomadas a la hora de diseñar un sistema de evaluación, desde consideraciones teóricas y sustantivas hasta aspectos prácticos inherentes a todo proyecto de esta naturaleza. La coherencia es fundamental para garantizar la transparencia y la credibilidad del proceso de revisión inter pares del Foro Global, así como también los precedentes sentados por el GRIP y adoptados por el Foro Global son un componente clave de cualquier resultado futuro. En última instancia, el objetivo es crear un sistema que se preste a una aplicación justa y eficaz y que anime a conseguir un intercambio efectivo de información en un gran número de jurisdicciones, cada una de ellas con sus características propias.

Contexto

4. El proceso de revisión inter pares IIPP del Foro Global tiene por objeto promover la aplicación mundial, rápida y coherente de la *norma sobre transparencia e intercambio de información previa petición*, lo que se consigue cuando la cooperación internacional permite a las administraciones tributarias promulgar y hacer cumplir eficazmente sus respectivas legislaciones fiscales, con independencia del lugar en que sus contribuyentes decidan localizar sus activos o desarrollar sus actividades.

5. Los progresos alcanzados por una determinada jurisdicción en la aplicación de la norma IIPP, así como la ausencia de tales progresos, han quedado patentes con motivo de la primera ronda de revisiones inter pares del Foro Global entre 2010 y 2015. Las revisiones inter pares del Foro Global han contribuido a:

- Dejar constancia del nivel de progreso alcanzado;
- identificar puntos débiles y recomendar medidas correctivas para que las jurisdicciones puedan perfeccionar tanto sus marcos jurídicos y reguladores como sus prácticas de intercambio de información, y
- determinar qué jurisdicciones están incumpliendo las normas.

6. Los resultados de la primera ronda de revisiones inter pares ofrecen una imagen nítida de la situación de cada jurisdicción examinada en cuanto a la aplicación.

7. La segunda ronda de revisiones inter pares proseguirá dicha tarea procediendo a reevaluar a todos los miembros del Foro Global y a terceros países que sean relevantes para la labor del Foro Global con miras a evaluar los ulteriores avances en la implementación de la norma IIPP, incluidos los aspectos prácticos del intercambio de información. Por otra parte, esta segunda ronda de revisiones inter pares analizará la forma en que las jurisdicciones han introducido las mejoras de la norma IIPP que aparecen recogidas en las Disposiciones 2016.

1. Estructura y/o fases del sistema de evaluación

8. Durante la primera ronda de evaluaciones, se sometió a las jurisdicciones a dos fases distintas de revisión inter pares: la Fase 1, que analizaba el marco jurídico y normativo de la jurisdicción en cuestión, y la Fase 2, que se concentraba en la aplicación práctica del IIPP en dicha jurisdicción. En líneas generales, las revisiones inter pares se llevaron a cabo con una diferencia de 1 a 3 años entre sí. Algunas jurisdicciones con antecedentes concretos en materia de IIPP fueron sometidas a revisiones combinadas con motivo de las que se evaluaron de forma simultánea los componentes de la Fase 1 y

Fase 2, respectivamente. A otras jurisdicciones evaluadas se les impidió pasar a la Fase 2 de revisión inter pares al carecer de o no estar en vigor algunos elementos indispensables para lograr, en la práctica, un intercambio *efectivo* de información, otorgándoseles, en tal caso, la calificación global de «No conforme» mediante un procedimiento especial.

9. El Foro Global debe aprobar, en definitiva, todas las evaluaciones y calificaciones de conformidad. No obstante, la responsabilidad de garantizar la obtención de un resultado justo y coherente de las revisiones en su conjunto y, en particular, la correcta aplicación del sistema de calificación recaerá sobre el GRIP, que deberá implicarse activamente para garantizar, por una parte, que los casos similares se traten de manera similar y, por otra, que las evaluaciones de los sistemas de intercambio de información articulados en las distintas jurisdicciones tienen debidamente en cuenta las diferencias reales en la eficacia de uno a otro. Obviamente, los equipos evaluadores desempeñarán un papel crucial a este respecto, ya que se encargarán de elaborar el proyecto de informe sujeto a la aprobación del GRIP.

10. Durante la segunda ronda de revisiones inter pares, seguirán evaluándose de manera independiente, por un lado, el marco jurídico y normativo vigente en la jurisdicción y, por otro, la eficacia con que se implementan los aspectos prácticos del IIPP. En cualquier caso, todas las jurisdicciones estarán sujetas a una sola revisión combinada de ambos aspectos.

Evaluación del marco jurídico y normativo de toda jurisdicción

11. La evaluación del marco jurídico y normativo de toda jurisdicción tiene por objeto determinar si una jurisdicción ha implantado o goza del marco necesario a este respecto para dar cumplimiento a cada uno de los *elementos esenciales* a los que hacen referencia las Disposiciones 2016. Las evaluaciones del marco jurídico y normativo conducirán a una de las conclusiones siguientes respecto de cada elemento esencial, a excepción del elemento recogido en el epígrafe C.5 (*pertinencia y aptitud de las solicitudes y respuestas*):

Conclusiones en virtud del marco jurídico y normativo
El elemento está en vigor (<i>vigente</i>)
El elemento está en vigor, si bien cabe mejorar ciertos aspectos de su aplicación jurídica (<i>necesita mejoras</i>)
El elemento no está en vigor (<i>no vigente</i>)

12. No es posible determinar si el elemento al que alude el epígrafe C.5 está en vigor en los términos del marco jurídico y normativo de una determinada jurisdicción en cuanto ello entraña aspectos de orden práctico que se abordan en la evaluación del IIPP.

13. La conclusión en virtud de la que se establece que un *elemento está en vigor* («vigente») resulta apropiada cuando no concurren defectos materiales en el marco jurídico y normativo de la jurisdicción. Un defecto material es aquel que impide la implementación de un aspecto primordial del elemento en cuestión. La existencia de un defecto leve tiene un efecto muy limitado sobre la capacidad de una jurisdicción para implementar la norma como para que un determinado elemento pueda dar origen a una recomendación de mejora sin concluir que la aplicación del elemento *necesita mejoras* (véase el apartado *Recomendaciones y exposición de calificaciones y conclusiones* para reflexionar acerca de si las recomendaciones relativas a eventuales defectos leves deben mencionarse «en el recuadro correspondiente» o tan sólo «en el texto principal»).

14. Se concluirá que un determinado marco jurídico y normativo «necesita mejoras» si el defecto detectado concierne a un aspecto relevante de la implementación del elemento en cuestión. El equipo evaluador y el GRIP deberán analizar detenidamente la magnitud del defecto detectado siempre que esté perfectamente delimitado y tenga un alcance lo suficientemente restringido como para poder concluir, no obstante, que *elemento está en vigor*. Por el contrario, no podrá concluirse que *elemento está en vigor* cuando el alcance del problema exceda del ámbito de aplicación de simplemente uno o varios aspectos atinentes a dicho elemento.

15. Podrá concluirse que un *elemento no está en vigor* («no vigente») en aquellos supuestos en los que el defecto detectado revista una trascendencia tal para la implementación de la norma que puede, incluso, llegar a impedir completamente cualquier intercambio de información. Esta circunstancia puede verificarse, por ejemplo, ante la imposibilidad de acceder a la información bancaria o en el caso de que una jurisdicción carezca de un acuerdo en vigor con cualquier jurisdicción pertinente por el que se articule el intercambio de información tributaria.

Evaluación de la efectividad del IIPP en la práctica

16. La finalidad de la evaluación del IIPP en la práctica radica en determinar si las normas establecidas por el marco jurídico de una jurisdicción se aplican realmente en las solicitudes efectivas de intercambio de información en materia tributaria, o bien aportan motivos suficientes para justificar su correcta aplicación en el supuesto de que la jurisdicción reciba finalmente solicitudes de IIPP.

17. Pese a otorgarse una calificación a cada uno de los elementos esenciales en función de la adecuación del marco jurídico y normativo vigente y de su aplicación en la práctica, el objetivo último del proceso no es otro que evaluar la eficacia general real del sistema articulado por una jurisdicción para intercambiar información.

18. Decidir hasta qué punto una jurisdicción cumple con la norma IIPP y, por lo tanto, qué calificación debe recibir constituye una de las tareas más importantes y difíciles de los equipos evaluadores y del GRIP. Dicha tarea debe abordarse con la máxima atención y diligencia dada la importancia y las consecuencias de las decisiones adoptadas, tanto para la jurisdicción evaluada como atendiendo a los precedentes que pueden sentarse en cada caso. A la hora de asignar las calificaciones de conformidad, los equipos evaluadores y el GRIP deben examinar cada caso individual en función del contexto y a la luz de los hechos y circunstancias particulares registrados durante la revisión. Por otro lado, no hemos de olvidar que la transparencia tiene un carácter dinámico y que, por lo tanto, aquellos problemas que no han sido objeto de una particular atención en el pasado pueden suscitar una gran inquietud en el futuro.

Calificación de los distintos elementos

19. La evaluación de la efectividad del IIPP en la práctica se sustenta en un sistema de calificación de cuatro niveles:

Calificación	Efectividad del IIPP en la práctica
Conforme (C)	<i>El elemento esencial se aplica en su totalidad.</i> No se han detectado defectos graves y la jurisdicción realiza un IIPP efectivo en la práctica.
Conforme en gran medida (CGM)	<i>El elemento esencial se aplica en gran medida.</i> Se ha detectado al menos un defecto grave que ha tenido, o es susceptible de tener, un efecto limitado en el IIPP en la práctica, o bien no existe experiencia suficiente con la aplicación de este elemento para poder llegar a concluir la existencia de un IIPP efectivo en la práctica.
Parcialmente conforme (PC)	<i>El elemento esencial se aplica sólo parcialmente.</i> Se ha detectado al menos un defecto grave que ha tenido, o es susceptible de tener, en la práctica, un efecto significativo en el IIPP.
No conforme (NC)	<i>El elemento esencial no se aplica.</i> Se ha detectado al menos un defecto grave que ha tenido, o es susceptible de tener, en la práctica, un efecto determinante en el IIPP.

20. Durante la primera ronda de evaluaciones, se establecieron varios principios generales mediante la asignación de calificaciones a los distintos elementos a los que hay que seguir remitiéndose:

- La calificación debe atender tanto a la evaluación del marco jurídico y normativo (es decir, a la conclusión acerca del elemento en cuestión) como a la efectividad real del IIPP en la práctica.

- ii. De no incluirse recomendación alguna relativa a la puesta en práctica del IIPP en el recuadro correspondiente, la conclusión en virtud de la que el *elemento está en vigor* («vigente») será generalmente determinante y se traducirá en una calificación de «Conforme» en relación con un elemento específico.
 - iii. Cuando una conclusión según la que el *elemento está en vigor* («vigente») vaya acompañada de recomendaciones en el recuadro correspondiente relativas a la puesta en práctica del IIPP, la calificación dependerá del peso y la transcendencia de las recomendaciones.
 - iv. En ausencia de cualquier recomendación de la Fase 2 en el recuadro correspondiente, todo elemento respecto del que se haya concluido que *no está en vigor* («no vigente») recibirá, por lo general, la calificación de «No conforme», estando justificada la calificación de «Parcialmente conforme» tan sólo cuando pueda demostrarse de forma concluyente que tuvo lugar un intercambio efectivo de información pese a los problemas específicos detectados en relación con el marco jurídico y normativo.
 - v. Es poco probable que un elemento acerca del que se concluya que «necesita mejoras» propicie una calificación de «No conforme» si el recuadro correspondiente no alude a la existencia de defectos importantes desde el punto de vista de la aplicación práctica.
 - vi. A la hora de asignar las calificaciones de conformidad (principalmente las relativas al elemento al que alude el epígrafe C.5), cabe prestar una especial atención a la naturaleza, complejidad y alcance de las solicitudes de información efectuadas o recibidas por la jurisdicción.
21. Los informes existentes abarcan y tratan una amplia variedad de casos y, al igual que el proceso no debe en modo alguno revestir un carácter mecánico o automático, la coherencia es un factor determinante para el sistema de calificaciones y la credibilidad del Foro Global en general. Para alcanzar sus conclusiones, los equipos evaluadores y el GRIP deben guiarse también por los precedentes que figuren en informes publicados anteriormente, entre los que han de realizarse las comparaciones pertinentes. Dichos precedentes pueden estar relacionados con determinados hechos en particular acontecidos en varias jurisdicciones o con defectos análogos en sus marcos jurídicos. En caso de registrarse similitudes de este tipo, será competencia del equipo evaluador y del GRIP analizar los precedentes que corresponda a la hora de convenir la calificación y determinar si cabe atender a dichos precedentes, o bien si concurren otras consideraciones, en el caso de que se trate, que propicien una conclusión distinta.

22. Una calificación de «Conforme» indica que el elemento tiene plenos efectos desde el punto de vista del marco jurídico y normativo de la jurisdicción y que dicho marco se aplica y cumple efectivamente en la práctica. No se exige un grado de cumplimiento total necesariamente, sino que al menos no se detecten defectos importantes. En consecuencia, la existencia de defectos leves que no afecten a los aspectos esenciales del elemento en cuestión no impide obtener una calificación de «Conforme». Se presentaron varios ejemplos de este tipo de casos durante la primera ronda de revisiones, entre ellos la falta o ambigüedad de normas precisas con respecto a las obligaciones impuestas a los agentes fiduciarios no profesionales o intermediarios. No obstante, cabe evaluar con la debida diligencia el efecto acumulativo de varios defectos.

23. En este contexto, un «defecto grave» designa toda anomalía directamente relacionada con aspectos clave de la implementación del elemento en particular, como son la inexistencia de la obligación de conservar la información sobre la titularidad de un determinado tipo de empresa o la imposibilidad de obtener cierto tipo de datos. En algunos casos, este defecto puede compensarse por el hecho de que sólo afecta a un subconjunto más pequeño de las empresas o únicamente a la obtención de información en circunstancias muy específicas y limitadas, indicando los hechos y la práctica que dicho defecto no impide, o no puede llegar a impedir, que se produzca un intercambio efectivo de información.

24. Una calificación de «Conforme en gran medida» apunta a la existencia de un defecto grave, si bien el alcance y el impacto del problema se han visto, o han podido verse, limitados en la práctica. En este contexto, la estimación de la probabilidad de que un defecto tenga repercusión en el intercambio de información en la práctica no debe estar fundamentada por criterios puramente especulativos, sino por las circunstancias específicas del caso y por la magnitud del problema. Como se ha expuesto anteriormente, si se concluye que un determinado elemento «necesita mejoras», los defectos detectados tendrán la consideración de importantes y la calificación más alta que debe otorgarse es la de «Conforme en gran medida». Esto es lo que ocurre aun cuando no se detecten defectos en la práctica. Si se detecta un defecto grave en la práctica cuando el *elemento está en vigor* («vigente»), dicho defecto no tendrá sino un impacto limitado sobre el IIPP efectivo siempre que la calificación sea de «Conforme en gran medida».

25. Una calificación de «Conforme en gran medida» resulta igualmente apropiada en algunos casos en los que no es posible evaluar la aplicación del elemento en la práctica debido a la falta de pruebas que sustenten una conclusión. Éste es especialmente el caso del elemento mencionado en el epígrafe C.5, que se limita a evaluar los aspectos prácticos del IIPP efectivo. Dicho de otra forma, pese a no detectarse defecto concreto alguno, no existe

experiencia suficiente con la aplicación del elemento o con aspectos clave del mismo que son necesarios para tener la certeza de que el elemento resulta «Conforme». Sin embargo, cuando la falta de experiencia afecta únicamente a una parte mínima de la aplicación de un elemento cualquiera, la calificación de «Conforme» todavía puede ser una opción apropiada.

26. Es difícil determinar cuáles deben ser el alcance o la magnitud de un defecto para justificar una calificación de «Conforme en gran medida» frente a la de «Parcialmente conforme». Sin embargo, el elemento no deberá considerarse como «Conforme en gran medida» cuando un defecto grave afecte a gran parte o a la totalidad de los aspectos clave del elemento, o bien cuando dicho defecto tenga efectos significativos sobre el IIPP en la práctica.

27. Una calificación de «Parcialmente conforme» denota que se ha identificado al menos un defecto grave susceptible de tener, o que ha tenido, un efecto significativo en el IIPP en la práctica. En tal caso, se precisa de un análisis tanto de la naturaleza del defecto (ya sea de los aspectos jurídicos y normativos o de los aspectos prácticos del intercambio) como de su impacto real o potencial sobre el IIPP. Puede considerarse que un defecto es susceptible de producir efectos significativos en el IIPP en la práctica si afecta a los aspectos clave del elemento. Durante la primera ronda de evaluaciones, se otorgaron calificaciones de «Parcialmente conforme», por ejemplo, en relación con el elemento que figura en el epígrafe B.2, en cuyo caso la normativa de la jurisdicción no contemplaba excepción alguna a la notificación, aun cuando no se hubiesen detectado defectos en la práctica. Este resultado se explica por el hecho de que el aspecto clave de la aplicación del elemento al que alude el epígrafe B.2 consiste en garantizar la existencia de tal excepción, por lo que es imposible concluir que el elemento es «Conforme en gran medida» pese a no existir dicha excepción. Las repercusiones de un defecto en el IIPP en la práctica pueden considerarse significativas cuando afecten, o puedan afectar, a un gran número de casos o repercuta sobre un aspecto clave de la aplicación del elemento de que se trate.

28. La calificación de «No conforme» se reserva a los casos en que se ha detectado al menos un defecto grave que ha tenido, o es susceptible de tener, un impacto *considerable* sobre el IIPP en la práctica. Hablaremos de impacto *considerable* cuando afecte a gran parte o a la totalidad de los aspectos clave del elemento en cuestión (como, por ejemplo, la imposibilidad de acceder a la información bancaria a los efectos del IIPP). Generalmente, si un *elemento no está en vigor* («no vigente») desde el punto de vista del marco jurídico y normativo, puede decirse que ello amenaza seriamente la aplicación del elemento. En este caso, como ya se ha indicado anteriormente, una calificación de «Parcialmente conforme» estará justificada únicamente cuando existan pruebas incontestables de la articulación de un intercambio efectivo de información pese al grave defecto detectado en el marco jurídico y normativo.

Calificación global

29. La emisión de una calificación global permite tanto el reconocimiento de los avances de las jurisdicciones que propician la igualdad de condiciones como la identificación de aquellas jurisdicciones que no se adecúan ni se suman al consenso internacional. Las consideraciones generales antes mencionadas se aplican igualmente a la calificación global. Por otra parte, cabe reconocer que la calificación global no pone en duda o resta importancia a los avances ni a los logros de las jurisdicciones en la implementación de la norma IIPP y la aplicación de los distintos elementos.

30. Se ha adoptado el mismo sistema, estructurado en cuatro niveles, para la calificación global que ha de sustentarse en la consideración global del nivel de cumplimiento de los distintos *elementos esenciales* o grado de conformidad por parte de la jurisdicción de que se trate, al igual que ocurre con las calificaciones individuales. El equipo evaluador y el GRIP deberán tener en cuenta, principalmente, las recomendaciones específicas formuladas y los factores subyacentes a los defectos específicos detectados, así como su repercusión en la eficacia general en la práctica del sistema de intercambio de información articulado por una determinada jurisdicción.

31. Con motivo de la asignación de las calificaciones fruto de la primera ronda de evaluaciones, se establecieron algunas directrices y orientaciones generales:

- i. Si todas las calificaciones asignadas a los distintos elementos alcanzan el nivel de «Conforme», también la calificación global deberá ser la de «Conforme».
- ii. Si uno o varios elementos obtienen la calificación de «No conformes», cabe esperar que también la calificación global sea la de «No conforme».
- iii. Si dos o más elementos alcanzan el nivel de «Conformes en gran medida», la calificación global no será generalmente superior a la de «Conforme en gran medida».
- iv. Si tres o más elementos obtienen la calificación individual de «Parcialmente conformes», la calificación global no será generalmente superior a la de «Parcialmente conforme».

32. Los equipos evaluadores y el GRIP deberán, asimismo, tener debidamente en cuenta la importancia relativa de los diversos elementos esenciales y recordar que, durante la primera ronda de evaluaciones, la combinación de al menos dos o más de los elementos «no vigentes» de entre los descritos en los epígrafes A.1/A.2/B.1/C.1/C.2 impidió generalmente a las jurisdicciones pasar a la Fase 2. Dado que el proceso tiene por objeto evaluar la eficacia general en la práctica del sistema de intercambio de información articulado por una

determinada jurisdicción, el *elemento esencial* que figura en el epígrafe C.5 es igualmente importante desde el punto de vista de la asignación de la calificación global, si bien, como ya se ha indicado, cabe analizar cuidadosamente la naturaleza, complejidad y alcance de las solicitudes de información efectuadas a la jurisdicción de que se trate.

33. Estos principios reflejan el enfoque adoptado durante la primera ronda de evaluaciones con arreglo a las Disposiciones 2010, pudiendo constituir un marco útil para asignar las calificaciones durante la segunda ronda de evaluaciones. No obstante, cabe señalar que nunca se ha considerado que dichas disposiciones y demás directrices representaran normas inflexibles y que, en ciertos casos concretos, otros resultados sean posiblemente más apropiados.

34. El enfoque general de asignación de calificaciones que se ha desarrollado durante la primera ronda de evaluaciones proporciona una base sólida y relevante. Sin embargo, la calificación global debe sustentarse, en última instancia, en un examen global y visión de conjunto acerca del cumplimiento por una determinada jurisdicción de los diversos elementos esenciales, sin que pueda convertirse en un proceso estrictamente mecánico. A tal fin, será necesario discernir cuidadosamente y tener en cuenta todas las circunstancias que rodeen el caso en cuestión, así como los precedentes relevantes y, en particular, la repercusión de los defectos detectados. Si bien es importante que los equipos evaluadores y el GRIP se muestren flexibles, es igualmente importante para la credibilidad del Foro Global que dicha flexibilidad no se traduzca en situaciones en las que jurisdicciones en condiciones análogas sean tratadas de forma distinta o desigual. Durante la segunda ronda de evaluaciones, el GRIP deberá esforzarse por evaluar internamente la coherencia de sus decisiones.

Recomendaciones y exposición de calificaciones y conclusiones

35. Cuando, con motivo de una revisión, se detecten defectos en la aplicación de los elementos esenciales, ya sea por lo que respecta al marco jurídico y normativo de una jurisdicción o bien a su aplicación práctica, deberán formularse recomendaciones claras para subsanar el defecto en cuestión. Cada recomendación deberá ir acompañada de una descripción general del factor subyacente a la recomendación de que se trate.

35. Las recomendaciones deberán figurar en un recuadro fácilmente identificable en el que aparezcan recogidas tanto i) la evaluación de la aplicación del elemento desde el punto de vista jurídico y normativo como ii) la evaluación de la aplicación práctica del IIPP. El recuadro correspondiente al marco jurídico y normativo contendrá las recomendaciones y los factores subyacentes relativos a la adecuación del marco jurídico y normativo de la jurisdicción y la calificación asignada al elemento (esto es, «Vigente», «Necesita mejoras» o «No vigente»). De forma análoga, el recuadro relativo al IIPP en la práctica incluirá las recomendaciones y los factores subyacentes

relativos a la aplicación práctica del marco jurídico y normativo de la jurisdicción, junto con la calificación asignada al elemento esencial en cuestión (es decir, «Conforme», «Conforme en gran medida», «Parcialmente conforme» o «No conforme»).

36. Es importante que toda recomendación sea clara y precisa, de tal forma que no haya duda sobre las medidas que debe adoptar la jurisdicción afectada para subsanar el defecto detectado. Más concretamente, las recomendaciones deberán redactarse meticulosamente para asegurarse de no preconizar medidas que excedan del alcance de los defectos detectados. Por otra parte, las recomendaciones no deberán ser excesivamente preceptivas, reconociendo la soberanía interna de toda jurisdicción para decidir de qué forma implementa la norma.

37. Tanto las recomendaciones como sus factores subyacentes deberán reflejarse de manera destacada y bien diferenciada en el informe.

38. A continuación un ejemplo ilustrativo de la forma en que deben exponerse las conclusiones, las calificaciones, las recomendaciones y los factores subyacentes a dichas recomendaciones:

	Factor subyacente	Recomendación
Se han detectado defectos en la implementación del marco jurídico y normativo	Ejemplo: La obligación de conservar la información relativa a fideicomisos y sociedades personalistas se impone únicamente en ciertas circunstancias.	Ejemplo: [La jurisdicción] deberá asegurarse de que se conserva la información relativa a todos los fideicomisos y sociedades personalistas pertinentes.
Conclusión: Necesita mejoras		

	Factor subyacente	Recomendación
Se han detectado defectos en la aplicación práctica del IIPP	Ejemplo: El sistema de supervisión y cumplimiento de la obligación de conservar toda información sobre la titularidad de sociedades anónimas no se ha aplicado hasta hace muy poco.	Ejemplo: [La jurisdicción] deberá vigilar la eficacia del sistema de supervisión y aplicación con el fin de asegurarse de que cumple efectivamente su cometido.
Calificación: Conforme en gran medida		

39. El equipo evaluador o el GRIP pueden identificar problemas que no hayan producido y que, en las circunstancias actuales, no sean susceptibles de provocar más que un impacto insignificante sobre el IIPP en la práctica. Sin embargo, existe preocupación ante un posible cambio de las circunstancias y ante el eventual empeoramiento del problema. En estos casos, existe la posibilidad de formular una recomendación, aun cuando no pueda aparecer en el mismo recuadro que otras recomendaciones más importantes. Estas recomendaciones pueden, más bien, mencionarse en el texto principal del informe. No obstante, para asegurarse de que el Foro Global no pierda de vista tales recomendaciones en el texto principal del informe, deberán enumerarse en un anexo al informe IIPP para facilitar su consulta.

II. Directrices para dar respuesta a diversos problemas de carácter estructural y transversal

40. El presente apartado contiene directrices útiles para los equipos evaluadores y el GRIP sobre la forma de aplicar el sistema de evaluación a las revisiones individuales a la luz de los problemas que se han planteado durante la primera ronda de evaluaciones o que se han detectado en el contexto de la revisión de las Disposiciones 2016 con vistas a la segunda ronda de evaluaciones. Algunas directrices son de carácter estructural, como las que tratan de dilucidar si deben contemplarse normas transitorias atinentes a la evaluación de las nuevas Disposiciones o si deben reexaminarse los resultados de revisiones anteriores, mientras que otras identifican las áreas en las que, para lograr una coherencia transversal en la evaluación de elementos esenciales, se precisan directrices concretas, como las que intentan determinar si ciertos defectos deben contarse más de una vez respecto de elementos diferentes o cuándo pueden eliminarse las recomendaciones de seguimiento. La lista de problemas detectados que aparece a continuación no es exhaustiva, pudiendo redefinirse o complementarse las directrices aquí presentes a raíz del análisis de los informes por el GRIP durante la segunda ronda de evaluaciones.

Normas transitorias atinentes a la evaluación de las nuevas Disposiciones

41. Las Disposiciones 2016 incluyen una serie de modificaciones que se han evaluado por primera vez en la segunda ronda de evaluaciones. El Foro Global acordó su aplicación, de manera general, a todas las jurisdicciones por igual durante un período de tres años, independientemente de si el período de revisión abarca años anteriores a la introducción de dichos cambios en las Disposiciones. La única excepción reside en la modificación de la norma en lo concerniente a las solicitudes colectivas, a cuyo respecto se contempla una norma transitoria específica (véase el apartado 25 de la Metodología 2016).

42. Se plantean dos problemas en relación con las modificaciones de las Disposiciones 2016. En primer lugar, para algunas de las revisiones iniciales de la segunda ronda, puede que una jurisdicción no haya aplicado la norma durante una parte del período de revisión y que ello haya incidido en el IIPP en la práctica. Si bien el defecto reviste importancia y puede tener efectos significativos, su impacto sobre la calificación del elemento en cuestión dependerá de los hechos y circunstancias del caso específico. Los equipos evaluadores y el GRIP deberán tener en cuenta, más concretamente, los factores siguientes:

- Si el marco jurídico y normativo se adecúa al nuevo requisito previsto en las Disposiciones;
- si se han adoptado medidas para garantizar la aplicación práctica de los cambios acometidos en el marco jurídico y normativo, o
- la relativa importancia en la práctica de los defectos detectados.

43. Ante la eventualidad de que una jurisdicción no haya podido, en un número proporcionalmente reducido de casos, cumplir con los requisitos adicionales previstos en las Disposiciones 2016 durante el período en que resultaran aplicables las Disposiciones 2010, y en el supuesto de que haya modificado su legislación desde entonces para adecuarse a los cambios y haya adoptado medidas para garantizar la eficacia de sus prácticas, aún podrá asignarse la calificación de «Conforme» al elemento en cuestión en virtud de las circunstancias. Sin embargo, de haber repercutido dicho incumplimiento en el IIPP en la práctica y de no haberse acometido los cambios oportunos para dar cumplimiento a las disposiciones de la norma IIPP, generalmente se considerará que tal circunstancia constituye un defecto grave y, por lo tanto, afectará a la calificación del elemento.

44. Otro de los problemas se refiere a la evaluación de los defectos atinentes a las modificaciones introducidas en las Disposiciones 2016 para asegurarse de que las evaluaciones de las revisiones iniciales de la segunda ronda no establezcan un nivel demasiado alto o demasiado bajo. Con motivo de la primera ronda de revisiones, se abordó esta cuestión retrasando la asignación de calificaciones al momento en que se hubiese completado un subconjunto representativo de revisiones, si bien, en tal caso, la evaluación de las Disposiciones representaba un ejercicio completamente nuevo sin precedentes.

45. Con motivo de la segunda ronda de evaluaciones, el problema al que enfrentarse se limita, concretamente, a los cambios acometidos en las *Disposiciones*, pudiendo contar los equipos evaluadores y el GRIP con la experiencia adquirida durante la primera ronda de evaluaciones. No sería práctico esperar a disponer de un subconjunto representativo de revisiones. No obstante, la Secretaría se esforzará por garantizar que la primera reunión

del GRIP, durante la que se concretan y acuerdan las calificaciones de la segunda ronda de evaluaciones, se organice de tal forma que los delegados del GRIP puedan realizar un análisis comparado y transversal de la evaluación de las modificaciones introducidas en las Disposiciones. La Secretaría deberá esforzarse por garantizar, concretamente, que:

- Los informes examinados durante la reunión son una muestra representativa de los miembros del Foro Global (a este respecto, el GRIP deberá decidir si las primeras calificaciones deben concretarse únicamente cuando puedan examinarse al mismo tiempo las revisiones de al menos 10 a 14 jurisdicciones);
- arrojan una visión clara del enfoque adoptado para evaluar el cumplimiento de los cambios introducidos en las Disposiciones 2016, entre ellos los criterios utilizados para determinar si se ha aplicado la norma y valorar sus efectos en la evaluación, y
- permiten a los delegados del GRIP examinar las evaluaciones de cada informe antes de validar sus resultados.

Reexaminar los resultados de revisiones anteriores

46. En la primera ronda de evaluaciones, se comenzaba generalmente por evaluar el marco jurídico y normativo de una jurisdicción en el contexto de la Fase 1 de revisión y se proseguía evaluando su eficacia en la práctica en una fase distinta e independiente de revisión, la Fase 2. La práctica adoptada por el Foro Global con motivo de las revisiones independientes de la Fase 2 no solía consistir en reexaminar los resultados de la Fase 1, salvo haberse introducido alguna modificación en el marco jurídico y normativo y plantearse problemas prácticos. Esto se debía, en parte, a la necesidad de garantizar la coherencia entre una minoría de jurisdicciones sometidas a revisiones combinadas mediante las que se simultaneaban, en una sola fase, la Fase 1 y la Fase 2, y una mayoría de jurisdicciones en las que cada fase se evaluaba por separado. En líneas generales, tan sólo llegó a efectuarse una evaluación adicional en caso de error manifiesto u omisión detectados durante la Fase 1 de revisión, o en los supuestos en que la experiencia práctica había revelado la existencia de un *vacío* jurídico y normativo significativo no detectado durante la Fase 1 de revisión.

47. Este enfoque dejará de estar justificado cuando prácticamente todas las jurisdicciones estén siendo objeto de una nueva revisión y en cada una de ellas se lleve a cabo una revisión combinada tanto de sus respectivos marcos jurídicos y normativos como de la eficacia de sus IIPP en la práctica. En esta segunda ronda de evaluaciones, los equipos evaluadores y el GRIP tendrán la opción de reexaminar todo aspecto inherente al marco jurídico, si bien deberán poner la mirada en aquellos problemas que hayan propiciado un impacto

evidente en la práctica. A este respecto, en los casos en que una jurisdicción no haya atendido la recomendación de la Fase 1 desde su última revisión, el equipo evaluador y el GRIP deberán tener en cuenta la repercusión de dicho defecto en la práctica. El informe deberá reflejar las consecuencias de dicho defecto en la práctica, aun cuando no se modifique la recomendación de la Fase 1. Por ejemplo, el equipo evaluador tiene la posibilidad de actualizar los factores subyacentes a la recomendación de la Fase 1 para dejar reflejar las consecuencias del mencionado defecto en la práctica.

Inaplicación por una jurisdicción de las recomendaciones formuladas

48. El mandato del Foro Global consiste en garantizar una aplicación rápida de la norma IIPP. En consecuencia, uno de los Criterios de evaluación ha sido siempre que la calificación debe tener en cuenta la forma de aplicar o dar cumplimiento a las recomendaciones de la Fase 1. Esta circunstancia se mencionaba expresamente en la Nota interpretativa de los Criterios de Evaluación 2010 («aplicación del sistema de calificación») precedente. De cara a la segunda ronda de revisiones, las jurisdicciones habrán tenido ampliamente la oportunidad de atender las recomendaciones formuladas con motivo de la primera ronda de revisiones, por lo que habrán de darles cumplimiento. En caso de inaplicación o incumplimiento de las recomendaciones, el equipo evaluador y el GRIP deberán valorar su eventual repercusión en la calificación del elemento de que se trate, que dependerá de la importancia del defecto y de su incidencia en el IIPP en la práctica.

Recomendaciones de seguimiento

49. A lo largo de la primera ronda de evaluaciones, se formularon recomendaciones a las jurisdicciones mediante las que se las instaba a «vigilar» la aplicación de normas o articulación de prácticas acerca de las que no se contaba con una experiencia suficiente como para que el GRIP las evaluase íntegramente. En los casos en que la norma o la práctica se consideraban significativas en el marco del IIPP, este tipo de recomendación solía traducirse en una calificación de «Conforme en gran medida». Los equipos evaluadores y el GRIP deberán examinar varios aspectos de las recomendaciones de seguimiento en la segunda ronda de evaluaciones tales como, por ejemplo, la fecha de aplicación de una recomendación de seguimiento y la forma de cumplimiento de dichas recomendaciones por las jurisdicciones.

Situaciones en las que formular recomendaciones de seguimiento

50. Las recomendaciones de seguimiento deben formularse únicamente en circunstancias específicas, debiendo tener las jurisdicciones una indicación clara del momento o de la fecha de aplicación de la recomendación en cuestión. Existen dos situaciones principales en las que cabe formular tales recomendaciones: i) cuando una jurisdicción haya introducido nuevas disposiciones legales o prácticas administrativas que no han sido suficientemente contrastadas en la práctica, y ii) cuando las normas, recursos o prácticas existentes no han sido suficientemente articulados a los efectos del IIPP como, por ejemplo, cuando una jurisdicción ha recibido y cursado pocas o ninguna solicitud de IIPP en el momento de su evaluación.

Recomendaciones de seguimiento de la implementación de las nuevas normas o prácticas

51. Cuando se introducen una nueva norma o práctica de forma tardía o una vez concluido el período de revisión, generalmente no es posible que el equipo evaluador o el GRIP evalúen su eficacia. No obstante, debe evaluarse cada caso atendiendo a las circunstancias que lo rodea, pudiendo concurrir diversos factores en un caso concreto que arrojen un cierto grado de certeza en cuanto a la posible eficacia de una determinada norma o práctica. Un equipo evaluador puede estimar que no le es posible juzgar la eventual eficacia de un nuevo precepto que genere obligaciones sin precedentes en el marco jurídico establecido, en cuyas circunstancias resultará apropiada una recomendación de seguimiento.

52. Por otra parte, la enmienda de una norma vigente en un marco jurídico establecido cuyo funcionamiento se ha revelado satisfactorio, que se administra y aplica de la misma forma que dicho marco jurídico normalmente, no puede suscitar preocupaciones semejantes en cuanto, en tales circunstancias, el equipo evaluador y el GRIP pueden considerar que la posible duda o incertidumbre sobre su funcionamiento en un futuro no constituye un defecto grave.

Recomendaciones de seguimiento ante la aplicación insuficiente de las normas, recursos o prácticas existentes a los efectos del IIPP

53. De no haberse sometido a evaluación una norma o práctica vigentes durante el período de revisión, los equipos evaluadores y el GRIP deberán actuar diligentemente a la hora de asignar una calificación de «Conforme». Esto puede verificarse, concretamente, en relación con el elemento mencionado en el epígrafe C.5 de recibir la jurisdicción un número reducido de solicitudes (menos de 5) o ninguna durante el período de revisión, o también por lo que respecta a otros elementos, como el que recoge el epígrafe B.1, de no haberse conferido poderes de acceso durante dicho período (quizás también debido al reducido número de solicitudes).

54. Por lo general, ante la falta de experiencia, deberá formularse una recomendación de seguimiento. Si se considera que la norma o la práctica en cuestión revisten una importancia significativa en relación con la aplicación de un elemento en particular, dicha recomendación incidirá en la calificación de ese elemento.

Modalidades de cumplimiento de las recomendaciones de seguimiento por las jurisdicciones

55. Como se desprende de cuanto expuesto, las recomendaciones deberán redactarse con miras a dejar clara constancia de las medidas que debe adoptar una jurisdicción para subsanar el defecto detectado. En consecuencia, se ha recomendado a una jurisdicción «vigilar» una situación particular ante una falta de experiencia, ésta deberá poder conocer cuándo le permitirán los resultados de ese seguimiento concluir que el mencionado defecto debe dejar de considerarse grave y que existe la probabilidad de obtener una calificación de «Conforme».

56. Dado que el período de revisión es de tres años, por lo general se considerará suficiente un período de seguimiento de 12 a 18 meses aproximadamente para servir de base a la evaluación de la adecuación del marco jurídico o de la práctica. Se trata de una estimación, por lo que habrá que examinar cada caso por separado. En cada caso, el plazo dependerá de los hechos y circunstancias específicos, además de la experiencia correspondiente tras el período de revisión habida cuenta de que una jurisdicción puede haber adquirido una mayor experiencia en poco tiempo. Otro de los factores puede guardar relación con las consideraciones temporales inherentes al marco jurídico o normativo de la jurisdicción.

57. Si, al final de este período, la jurisdicción está en condiciones de demostrar que la norma o la práctica de que se trate funcionan correctamente y que el grado de cumplimiento o conformidad resulta adecuado, unido a la inexistencia de eventuales factores adversos que apunten lo contrario, se podrá afirmar con un grado de certeza suficiente que el problema no reviste una gravedad tal como para incidir en la conclusión acerca de o la calificación asignada al elemento en cuestión. El informe de seguimiento de la jurisdicción deberá incluir una descripción del período, de la forma en que se ha llevado a cabo el seguimiento y de los resultados avalados por datos estadísticos, en su caso.

58. Por lo que respecta a las recomendaciones de seguimiento formuladas durante la primera ronda de evaluaciones, ante la falta de experiencia se contemplan dos posibilidades. En teoría, el período de revisión sucesivo deberá conferir al equipo evaluador y al GRIP la experiencia necesaria pertinente de cara a evaluar la adecuación de la norma o de la práctica en objeto.

59. Cabe señalar, no obstante, que ninguna jurisdicción tiene la facultad de controlar el número de solicitudes que recibe o el número de recursos que sus

contribuyentes interponen. Con motivo de la primera ronda de evaluaciones, se constató que numerosas jurisdicciones habían implantado hacía poco sus estructuras organizativas y competencias para llevar a cabo un IIPP en la práctica y que, por lo tanto, la entrada en vigor y/o aplicación efectiva de sus redes de mecanismos de IIPP era, en la mayoría de los casos, igualmente reciente. En consecuencia, la falta de experiencia no siempre permite predecir su actividad futura en materia de IIPP, de ahí que, aun cuando no se hubiera detectado un defecto en concreto, resultara apropiado formular una recomendación de seguimiento y otorgar una calificación de «Conforme en gran medida».

60. Si continúa sin haber experiencia que evaluar (*p.ej.* la jurisdicción sigue recibiendo pocas o ninguna solicitud), ello puede ser un indicio de que la demanda en esta jurisdicción es muy baja, por lo que habrá que evaluar la capacidad del sistema de IIPP de la jurisdicción en la práctica. En tales circunstancias, el equipo evaluador y el GRIP deberán estar abiertos a considerar eventualmente que la falta de experiencia no impide necesariamente otorgar una calificación de «Conforme», en cuyo caso puede resultar apropiado formular una recomendación de seguimiento de la situación en el texto principal.

Doble cómputo de los defectos atinentes a distintos elementos

61. Las Disposiciones 2016 contienen ciertas duplicidades, concretamente entre los poderes de acceso y los mecanismos de IIPP, lo que se explica por el hecho de que los poderes de ejecución de las obligaciones contraídas en virtud de convenio deben transponerse generalmente al Derecho interno.

62. En relación con el análisis del marco jurídico de una jurisdicción, la inaplicación de las normas encaminadas a transponer las obligaciones emanadas de los convenios plantea problemas por partida doble en vista de que la recomendación y, por lo tanto, la medida correctiva pueden ser idénticas en ambos casos. Durante la primera ronda de revisiones, se presentó esta situación en varios casos concernientes al acceso a la información bancaria o a la existencia de un interés fiscal nacional. En estas circunstancias, se formula una recomendación a tenor de los elementos mencionados en los epígrafes B.1 y C.1, viéndose afectadas las conclusiones recogidas en el epígrafe C.1 en proporción a la gravedad del defecto detectado en relación con el elemento del epígrafe B.1.

63. No obstante, a la hora de evaluar el IIPP en la práctica, este enfoque adoptado en lo concerniente a los elementos recogidos en los epígrafes B.1 y C.1 no debe conducir inexorablemente a constatar que existen problemas en la aplicación práctica de ambos elementos.

64. Con respecto al análisis de todos los elementos, los defectos en la práctica se refieren, en algunos casos, a más de un elemento esencial, aunque ello dependerá de los hechos particulares o del contexto fáctico de cada caso.

65. Si un problema entraña distintos aspectos, cada uno de ellos deberá abordarse de manera independiente. Cuando el acceso a un determinado tipo de información lleve aparejado un largo y lento proceso en el seno de la Unidad de Intercambio de Información Previa Petición (Unidad IIPP) que tropiece con obstáculos al intentar acceder a la información en poder de terceros, ambos problemas deberán evaluarse por separado a tenor de los elementos que figuran en los epígrafes C.5 y B.1. Adicionalmente, si la puntualidad en el intercambio de información responde únicamente a problemas relacionados con el acceso a la información, no debería derivarse una consecuencia adversa para el elemento del epígrafe C.5. El hecho de que el intercambio sea lento puede apreciarse en relación con el elemento del epígrafe C.5 remitiéndose al análisis del problema respecto del elemento del epígrafe B.1.

Utilización de estadísticas para determinar el grado de cumplimiento y/o conformidad

66. La información estadística puede ser un indicador importante de la actividad de IIPP. Las estadísticas pueden mostrar, en particular, la puntualidad con que una determinada jurisdicción facilita las respuestas a las solicitudes de intercambio y el volumen de las medidas de aplicación adoptadas para garantizar el cumplimiento de la obligación de conservar la información. Sin embargo, las Disposiciones 2016 no exigen la conservación de estadísticas en un formato particular. Por otra parte, las estadísticas no ofrecen una imagen completa, de ahí que, el hecho de concederles una importancia excesiva puede llevar a una conclusión demasiado severa o demasiado positiva. Por ejemplo, las estadísticas generales sobre puntualidad no distinguen las solicitudes de información relativamente sencillas, tales como la confirmación de una dirección, de aquellas otras mucho más complejas, como en el caso de información detallada sobre precios de transferencia (el tema de las solicitudes complejas se aborda por separado a continuación). Cabe señalar igualmente que no todas las jurisdicciones utilizan el mismo formato y modalidades de conservación de las estadísticas, por lo que debe actuarse con prudencia a la hora de realizar comparaciones entre las distintas jurisdicciones sobre la base de datos estadísticos. No obstante, las jurisdicciones deberán conservar estadísticas generales sobre la puntualidad de las respuestas a las solicitudes efectuadas con arreglo al formato de la tabla utilizado con bastante fidelidad durante la primera ronda de evaluaciones.

67. Los equipos evaluadores y el GRIP deberán mostrarse cautos en la interpretación de las estadísticas en cuanto deberán utilizarse para sustentar, más concretamente, un análisis de fondo más amplio de la forma en que se está aplicando la norma, y no ya como una conclusión propiamente dicha. Asimismo, deberán ser fidedignas y pertinentes para el análisis efectuado con motivo de la revisión y corroborar la conclusión extraída.

68. A la inversa, la inexistencia de estadísticas no debe conducir en modo alguno a una conclusión negativa por sí sola. Cuando otras pruebas relativas a la aplicación de la norma sean positivas y de no existir otros factores negativos, no deberá penalizarse a una jurisdicción por no conservar estadísticas que sustenten ese resultado en un formato particular.

69. Conviene advertir, sin embargo, que el hecho de no conservar o proporcionar estadística alguna puede representar un factor útil para determinar en qué medida resulta adecuada la actuación de la jurisdicción en lo concerniente a la aplicación de un elemento dado. Esta circunstancia puede darse, por ejemplo, cuando una jurisdicción afirme que quienes posean un determinado tipo de información serán objeto de supervisión cada 3 años con el fin de evaluar el grado de cumplimiento de sus obligaciones, aun no pudiendo aportar estadística alguna que acredite en qué medida se ha hecho. En este caso y a falta de otros datos o pruebas que justifiquen tal afirmación, el equipo evaluador y el GRIP deberán actuar con cautela a la hora de presumir la validez de la misma.

70. Las estadísticas aportadas por una jurisdicción evaluada durante una revisión serán confidenciales y no se pondrán a disposición del público a menos que la jurisdicción evaluada lo autorice. En los casos en que las estadísticas incluyan eventualmente información que revele datos sobre las prácticas de otra jurisdicción (es decir, sobre los principales socios en materia de IIPP), se exigirá igualmente el consentimiento de esta última para su divulgación. Cabe señalar que, aun cuando las estadísticas no se hagan públicas, esta información deberá facilitarse al GRIP para que pueda evaluar correctamente los problemas existentes. La credibilidad e integridad de la labor del Foro Global se cimienta a partir del respeto estricto de la confidencialidad de la información facilitada durante el proceso de revisión inter pares.

Evaluación de las solicitudes efectuadas

71. Las Disposiciones 2016 exigen que las jurisdicciones garanticen la idoneidad y pertinencia de las solicitudes. Cabe señalar que la norma no obliga a ninguna jurisdicción a efectuar solicitudes de información y contempla la posibilidad de que una determinada jurisdicción no necesite información para promulgar sus normas internas (circunstancia que se verifica, por ejemplo, cuando la jurisdicción no grava las rentas). Por consiguiente, el hecho de que una jurisdicción no haya efectuado solicitud de información alguna no debe dar lugar a ninguna conclusión desfavorable. En el supuesto de que una jurisdicción haya efectuado solicitudes de información, deberá prestarse una especial atención a la naturaleza y complejidad de las solicitudes enviadas, al volumen de solicitudes efectuadas y al alcance y carácter de la información solicitada.

72. El Manual sobre Intercambio de Información de la OCDE (2006) brinda directrices útiles sobre la preparación y el envío de una solicitud de información, al tiempo que incluye herramientas para ayudar a las autoridades competentes a efectuar solicitudes, como son los modelos de solicitud. Por lo que respecta a la evaluación de la aptitud y pertinencia de las solicitudes, cabe señalar que algunos organismos han desarrollado también una serie de instrumentos para ayudar a las autoridades competentes a efectuar solicitudes. Tal es el caso del GT10 de la OCDE y la UE, que han elaborado modelos que categorizan la información requerida en el marco de una solicitud de información. El uso apropiado de estos modelos facilitará el intercambio efectivo de información.

Complejidad de las solicitudes

73. Las solicitudes de intercambio de información pueden resultar complejas por diversos aspectos, entre ellos el volumen de la información solicitada, el número de personas a las que concierne la solicitud de intercambio de información, el tipo de información requerida y el período al que se refiere la información solicitada. No obstante, es poco probable poder definir con exactitud qué es un caso complejo dada la gran variedad de tipos de solicitudes posibles y en función de los hechos y circunstancias propios de cada caso en particular. Atendiendo a las explicaciones ofrecidas con motivo de la primera ronda de evaluaciones, los casos complejos entrañan generalmente información que no está accesible ni disponible normalmente, pudiendo llevar aparejadas auditorías o investigaciones específicas para conseguir dicha información. No obstante, conviene destacar que se excluyen aquellos casos en los que las solicitudes de intercambio se efectúen periódicamente o tengan carácter recurrente (*p.ej.* solicitud de información contable sobre las transacciones relacionadas con una cuenta bancaria determinada), aun cuando ello implica ejercer poderes internos o competencias nacionales de acceso frente a terceros.

74. Una vez identificadas las solicitudes complejas por el equipo evaluador, conviene examinar la importancia y repercusión de estas solicitudes sobre la organización de los IIPP, ya que las solicitudes complejas requieren generalmente más tiempo que las solicitudes periódicas y suelen dar lugar a solicitudes de aclaración que deben tenerse en cuenta. Esta complejidad puede tener consecuencias sobre las actividades de IIPP de la jurisdicción evaluada, sin vínculo alguno con los problemas estructurales inherentes a la organización de los IIPP.

Impuestos comprendidos

75. El artículo 26 de los *Modelos de Convenio Tributario* de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente), el

artículo 3 del *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria* de la OCDE (Modelo AIIT) y el artículo 2 del *Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* (CAAM) dan cobertura, en todos los casos, tanto a los impuestos directos como indirectos. El MC OCDE, el MC ONU y el CAAM dan cobertura, al menos, a los impuestos directos, permitiendo todos los instrumentos anteriores la exclusión de los impuestos indirectos.

76. Si bien el objeto principal de los instrumentos jurídicamente vinculantes reside en el intercambio de información en materia de impuestos directos, la práctica habitual seguida durante la última ronda de evaluaciones consistió en no incluir en los informes un análisis de las solicitudes de intercambio de información en materia de impuestos indirectos. De hecho, de incluirse los impuestos indirectos en su ámbito de aplicación, las consecuencias no sólo se dejarían ver en las estadísticas relativas a las solicitudes con una respuesta satisfactoria en relación con el elemento del epígrafe C.5, sino que llevarían también a preguntarse acerca de la adecuación de los poderes de acceso mencionados en la Sección B de los informes dedicada a los impuestos indirectos. En lo concerniente al elemento del epígrafe C.5, sería igualmente necesario realizar un análisis pormenorizado de los recursos de los que dispone la organización para gestionar las solicitudes de información en materia de impuestos indirectos, siendo posible que, en numerosas jurisdicciones, esta unidad sea totalmente independiente de la Unidad de Intercambio de Información Previa Petición (Unidad IIPP) de la administración tributaria que se ocupa de los impuestos directos.

77. De los motivos anteriormente expuestos se infiere la necesidad de mantener la práctica consistente en limitar las revisiones a los IIPP en materia de impuestos directos durante la próxima ronda de evaluaciones. Sin embargo, pueden darse circunstancias en que las prácticas relativas a otros impuestos resulten pertinentes para la evaluación de los intercambios de información en materia de impuestos directos. A modo de ejemplo, durante la última ronda de revisiones, se adoptó este enfoque en ciertos casos para mostrar algunas experiencias en el ámbito del intercambio de información en jurisdicciones en las que los casos relativos a impuestos directos eran escasos o inexistentes, o bien para evaluar los recursos de la Unidad de Intercambio de Información.

Medidas razonables para garantizar la disponibilidad de la información sobre fideicomisos (trusts)

78. Las Disposiciones 2010 incluían la nota a pie de página 10 acerca del elemento del epígrafe A.1.4, que instaba al Foro Global a reexaminar, a la luz de la experiencia adquirida por las jurisdicciones en el contexto de las revisiones inter pares, las «medidas razonables» que han de adoptar las distintas jurisdicciones para garantizar la disponibilidad de la información sobre la

titularidad de los fideicomisos en virtud del elemento del epígrafe A.1.4 y decidir, antes de concluir la Fase 1, si se requieren más aclaraciones para garantizar un intercambio efectivo de información. Los informes de revisión inter pares de la primera ronda de evaluaciones apuntan a la posibilidad de constituir un fideicomiso en virtud de las normas de una determinada jurisdicción sin que exista ningún otro vínculo o nexo entre dicho fideicomiso y la referida jurisdicción. En ese supuesto, es probable que dicha jurisdicción no disponga de información alguna sobre el fideicomiso en cuestión. Los trabajos desarrollados a este respecto concluyeron que lo que cabe entender por «medidas razonables» con arreglo a las disposiciones del epígrafe A.1.4 debe evaluarse en función de las circunstancias individuales de la jurisdicción de que se trate, analizando exhaustivamente las diversas medidas aplicables. Cuando la base para determinar la existencia de información disponible sea el Derecho anglosajón o *Common Law*, habrá que aportar una descripción adecuada y sólidamente sustentada por la jurisprudencia aplicable.

Importancia otorgada a los comentarios de jurisdicciones homólogas

79. El equipo evaluador y el GRIP deberán examinar cuidadosamente las quejas y/o reclamaciones de cada jurisdicción homóloga para asegurarse de que existe correspondencia entre esos casos y todos los factores pertinentes. Deberá facilitarse una comunicación adecuada entre el equipo evaluador y las jurisdicciones requerida y solicitante para lograr obtener una visión de conjunto de la situación, con el acuerdo mutuo de todas las partes (véase el apartado 47 de la Metodología 2016).

80. El equipo evaluador deberá determinar si el problema planteado por la jurisdicción homóloga representa un problema atípico, aislado o generalizado. En otras palabras, cada vez que se presente un problema que afecte a una jurisdicción homóloga podemos encontrarnos ante un caso aislado, o bien ello puede ser indicio de un problema más generalizado.

81. En el supuesto de que dicha jurisdicción homóloga sea el socio más importante de la jurisdicción evaluada en materia de IIPP, habrá que analizar el problema atendiendo al contexto global de cooperación en materia de IIPP entre ambos socios (pudiendo considerarse, por ejemplo, otros datos como el volumen, la aptitud, pertinencia y exhaustividad de otras solicitudes y respuestas dirigidas a ese socio).

Parte II

Principales fuentes de la norma acordada a nivel internacional

El Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de 2002 y Comentarios a su articulado

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, Baréin, Islas Caimán, Chipre, Isla de Man, Malta, Islas Mauricio, Antillas holandesas, Seychelles y San Marino.
3. El Acuerdo es fruto 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 lo sucesivo, 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	VERSIÓN BILATERAL
Las Partes del presente Acuerdo, deseando facilitar el intercambio de información en materia tributaria, han convenido lo siguiente:	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 aquella 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	VERSIÓN BILATERAL
<p>1. El presente Acuerdo se aplicará:</p> <p>a) A los siguientes impuestos gravados por una Parte contratante o en su nombre:</p> <p>i) Impuestos sobre la renta o sobre los beneficios;</p> <p>ii) impuestos sobre el capital;</p> <p>iii) impuestos sobre el patrimonio neto, e</p> <p>iv) impuestos sobre sucesiones y donaciones.</p> <p>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.</p> <p>2. Las Partes contratantes, en sus instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación, pueden convenir que el Acuerdo se aplique también a los impuestos indirectos.</p>	<p>1. Los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo son los siguientes:</p> <p>a) En el país A, _____;</p> <p>b) en el país B, _____.</p> <p>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.</p>

VERSIÓN MULTILATERAL	VERSIÓN BILATERAL
<p>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.</p>	

Artículo 4

Definiciones

VERSIÓN MULTILATERAL	VERSIÓN BILATERAL
<p>1. A los efectos del presente Acuerdo y a menos que se exprese otra cosa:</p>	
<p>a) La expresión «Parte contratante» designa a toda parte que haya depositado un instrumento de ratificación, aceptación o aprobación ante el depositario;</p>	<p>a) La expresión «Parte contratante» designa al país A o al país B, según se desprenda del contexto;</p>
<p>b) la expresión «autoridad competente» alude a las autoridades designadas por una Parte Contratante en su instrumento de aceptación, ratificación o aprobación;</p>	<p>b) la expresión «autoridad competente» significa</p> <ul style="list-style-type: none">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 cotee 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» designa a la Parte contratante que solicita información;
- k) la expresión «Parte requerida» designa a 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» designa al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos;

Este párrafo no será 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 previa petición

1. La autoridad competente de la Parte requerida proporcionará, previa solicitud, 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 a la solicitud de información recibida, esa Parte recurrirá a todas las medidas pertinentes para recabar 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, previa solicitud:
 - 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 los fideicomisos, información sobre los fideicomitentes, agentes 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 efectuar una solicitud 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 objeto de una 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 sustenten la convicción de que la Parte requerida posee la información solicitada o de que obra en poder o se encuentra bajo el control de una persona sometida a 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 la solicitud es conforme a derecho y a 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 se adecúa al 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 de la solicitud recibida a la autoridad competente de la Parte requirente y le comunicará, en su caso, los defectos que hubiera en la solicitud 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 de la solicitud, 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	VERSIÓN BILATERAL
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.	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.

VERSIÓN MULTILATERAL	VERSIÓN BILATERAL
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>

Artículo 7

Posibilidad de denegar una solicitud

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 la solicitud no se efectúe 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 legal en curso o previsto.
4. La Parte requerida podrá denegar una solicitud de información si la comunicación de la misma resulta contraria al orden público (*ordre public*).
5. No se denegará una solicitud de información por existir controversia en cuanto a la reclamación tributaria que origine dicha solicitud.
6. La Parte requerida podrá denegar una solicitud de información si la Parte requirente la solicita para implementar 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) sometidos a 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, pudiendo 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 el reparto de los costes incurridos con motivo de la prestación de 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, y/o
 - 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.
4. Todo acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes de dos o más Partes contratantes será efectivo únicamente entre esas Partes contratantes.
5. Las Partes contratantes podrán convenir también otras formas de solución de controversias.

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. *Este apartado no será necesario.*

Artículo 14

Funciones del depositario

1. El depositario notificará a las Partes contratantes: *Este artículo será innecesario.*

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, o

d) de cualquier otro acto o notificación relativos al presente Acuerdo.

2. A petición de una o varias 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.

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 respecto a los 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 respecto 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.

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

- Con respecto a los 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 respecto 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.

Artículo 16

Terminación	Terminación
<p>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.</p> <p>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.</p> <p>3. Toda Parte contratante que comunique la terminación del Acuerdo seguirá obligada por las disposiciones del artículo 8 en lo concerniente a toda información obtenida en virtud del presente Acuerdo.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>En fe de lo cual, los signatarios, debidamente autorizados al efecto, firman el presente Acuerdo.</p>

III. Comentarios

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 las solicitudes 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 una solicitud 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 de la solicitud, 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 la solicitud 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 una solicitud).

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» engloban 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, impuestos sobre el capital, impuestos 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 las solicitudes de información que afecten a los impuestos incluidos en el Acuerdo por la otra Parte contratante (en el supuesto de que dichas solicitudes 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 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que recoge «los impuestos de toda naturaleza o denominación». En la versión bilateral no hay un equivalente del apartado 2 en cuanto 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. A continuación, se analiza el apartado 2 de la versión bilateral 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 las 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», mientras que 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 tributarias 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» deja 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 dichas entidades sean o no «consideradas como una 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, administradores o beneficiarios del fideicomiso), 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. Aparte de esta última, la expresión «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 aplica 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 el apartado 2 del artículo 4. 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 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

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 «sociedad cotizada en Bolsa», mientras que 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 coticen 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), entendiéndose 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 para su adquisición, venta o reembolso por el público. 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 la expresión «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 la expresión «Derecho penal» utilizada en el párrafo o), especificando 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 y estableciendo, asimismo, 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 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. 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 determinados impuestos y cuenta, por tanto, con una «legislación fiscal aplicable».

Artículo 5 (Intercambio de información previa petición)

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 previa petición (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 asociado a 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 una solicitud, 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 su poder» y no a la información «disponible en los archivos de la administración tributaria», ya que determinadas Partes contratantes pueden no disponer de archivos fiscales al no recaudar impuestos directos.

42. Tras recibir una solicitud de información, la autoridad competente de la Parte requerida comprobará, como primera medida, si dispone de todos los datos necesarios para responder a tal solicitud. Si la información que obra en su poder resultara ser inadecuada, deberá adoptar «todas las medidas pertinentes para recabar información» con el fin de poder aportar a la Parte requirente los datos solicitados. La expresión «medidas para recabar información» se define en el artículo 4, apartado 1, párrafo 1). 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 pertinentes para recabar información 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 en los casos, por ejemplo, en que la Parte requerida no grave las rentas o en que la solicitud se refiera a una entidad no sujeta a gravamen 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 la solicitud 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 tales supuestos, 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 ciertos privilegios con arreglo a la legislación interna, deja claro que tales derechos no pueden servir de base para denegar una solicitud, 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 en modo alguno un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional, ni un proceso industrial, no pasa a convertirse en un secreto por el mero hecho de obrar en poder de las personas mencionadas.

47. No debe interpretarse el párrafo a) sino en el sentido de sugerir que una autoridad competente está 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 de la OCDE titulado *Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios* (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 prolijo y 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 en calidad de «mandatario» o «agente fiduciario» 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 «mandatario» 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 o 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 «titularidad» en las Partes contratantes, sino indicar los tipos de información que está legitimada a esperar una Parte contratante en respuesta a una solicitud de información sobre la titularidad con el fin de poder aplicar su propia legislación tributaria, incluyendo su definición interna de «beneficiario final».

51. En lo concerniente a las sociedades de capital y a las sociedades personalistas, el propietario nominal y el beneficiario final 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 nominal corresponderá a un agente designado o estará sujeta a otra

fórmula similar. Cuando el propietario nominal actúe en nombre de otra persona en calidad de agente designado u otra fórmula similar, es probable que esta otra persona sea el beneficiario final, más que el propietario nominal. Por consiguiente, el punto de partida para el análisis de la titularidad lo constituye la propiedad nominal de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en la sociedad personalista, debiendo tener todas las Partes contratantes la posibilidad de obtener y suministrar 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 nominal puede no ser más que un punto de partida. Por ejemplo, en un caso cualquiera en que el propietario nominal 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 suministrar información sobre aquella otra persona que pueda ser el beneficiario final, aparte de la información sobre el propietario nominal. 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 deberá estar facultada para suministrar información sobre las personas que conforman una cadena de propiedad.

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 suministrar. Esta información no se reduce a los datos referidos a la titularidad. 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 deberá tener, por ejemplo, la facultad de obtener y suministrar información sobre la identidad de los fideicomitentes, administradores y beneficiarios de un fideicomiso, así como 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 titularidad deberá limitarse exclusivamente a las personas identificables. La expresión «consejo de la fundación» deberá 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 otras 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 de capital, 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 sobre cuya titularidad sea legítimo solicitar información, aunque no encajen en ninguna de estas categorías. Por ejemplo, una estructura puede tener, desde el punto de vista legal, una naturaleza puramente contractual, en cuyo caso las Partes contratantes deben tener la facultad de recabar y suministrar 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 suministrar información sobre la titularidad en relación con todas aquellas personas que conforman una cadena de propiedad, 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 una solicitud de información por cada uno de los niveles de una cadena de sociedades u otras personas. Pongamos el ejemplo de una sociedad A, filial enteramente participada 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 solicitud que desea, asimismo, obtener información sobre la titularidad relativa a toda persona que participe en la cadena de propiedad de A, la Parte C tendrá que aportar, en su respuesta a la solicitud, información sobre la titularidad concerniente tanto a la sociedad A como a la sociedad 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 titularidad 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 titulares y/o 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 utilizar tales medios para evadir impuestos o para cometer otras infracciones de la normativa tributaria. Las definiciones de qué se entiende por sociedades cotizadas en

Bolsa y por 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 procedimentales destinados a evitar que se produzcan solicitudes 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 una solicitud 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 la solicitud argumentando 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, este último no podrá rechazar la solicitud alegando que el país X no tiene fundamentos para creer que la información solicitada «se encuentra» en el país Y. El país X tiene derecho a esperar que el país Y proceda a investigar el asunto y que, en caso de encontrar una cuenta bancaria, facilite la información solicitada.

61. En virtud de lo dispuesto en el 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, la solicitud debe adecuarse al Derecho y a las prácticas administrativas de la Parte requirente; en segundo lugar, la información solicitada podrá obtenerse con arreglo al Derecho o a las prácticas administrativas habituales de la Parte requirente si dicha información se encuentra en su jurisdicción y, por último, la solicitud de información debe ser conforme al Acuerdo. La expresión «curso normal de la práctica administrativa» puede comprender las investigaciones o inspecciones especiales que afecten a las cuentas profesionales o empresariales del contribuyente o de otras personas, siempre y cuando la administración tributaria de la Parte requirente procediera a efectuar 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, una solicitud de información puede suponer una carga de trabajo adicional para su estructura administrativa. Por ello, se debe recurrir a la solicitud 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 solicitud. Por tanto, deberán evitarse las solicitudes de información incompletas. La Parte

requerida puede pedir información complementaria, pero esto no debe retrasar la respuesta a una solicitud de información que se ajusta a lo estipulado en el apartado 5. En lo que respecta a la posibilidad de denegar una solicitud, véanse el artículo 7 y sus Comentarios.

Apartado 6

65. El apartado 6 describe los procedimientos para asegurar la rápida respuesta a las solicitudes de información. 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 la solicitud. Por último, el apartado 6 invita a la Parte requerida a actuar lo más rápidamente posible y, cuando resulte 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 las solicitudes 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 una solicitud.

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 solicitud 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 solicitud. 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 la solicitud.

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 una solicitud efectuada conforme al apartado 2. Todas las decisiones relativas al modo en que debe llevarse a cabo la inspección serán competencia de la autoridad o del funcionario de la Parte requerida responsable de la inspección.

Artículo 7 (Posibilidad de denegar una solicitud)

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 una solicitud. Cuando se cumplan las condiciones que justifican la denegación de una solicitud 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 una solicitud 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 una solicitud 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 las solicitudes 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 las solicitudes 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 frase del apartado 1 establece que una Parte requerida puede denegar una solicitud de información cuando ésta no se efectúe 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 una solicitud 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 a la solicitud si tiene motivos para creer que las declaraciones son claramente inexactas.

77. Cuando la Parte requerida suministra 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 las solicitudes 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 podrá denegar una solicitud de información relacionada con determinados documentos de compra cuando la divulgación de estos datos desvele una fórmula secreta del producto.

81. El apartado 2 resulta especialmente aplicable cuando el suministro de información en respuesta a una solicitud suponga la divulgación de una propiedad intelectual protegida de la que es autor la persona en cuyo poder obra la información o un tercero. 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 de la solicitud de información que implique la divulgación de información protegida por una patente, 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, profesional o de proceso industrial únicamente debido al hecho de estar en posesión de una de las personas mencionadas en el artículo 5, apartado 4, párrafo a), o por tratarse de información sobre la titularidad. Por tanto, por lo que respecta a la información en poder de bancos u otras instituciones financieras, el Acuerdo prevalece sobre las leyes o prácticas internas que dan a la información carácter de secreto comercial o de otra índole mientras obre en poder de dichas personas, pero no concederá esta misma protección de encontrarse en poder de otra persona como, por ejemplo, el contribuyente objeto de la investigación. En lo concerniente a la información sobre la titularidad, el Acuerdo deja claro que la solicitud 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 deberá 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 deberá, asimismo, tener en cuenta las normas de confidencialidad establecidas en el artículo 8.

Apartado 3

84. Una Parte contratante puede oponerse a una solicitud si la información solicitada está sujeta al privilegio de confidencialidad inherente a la relación abogado-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 definido 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), la Parte requerida no podrá denegar una solicitud a menos que pueda fundamentar su negativa a suministrar la información con arreglo al 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 autorizado» cuando dicha comunicación 3) «se produzca con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico» o bien 4) «se produzca a efectos de su utilización en un procedimiento legal 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 bajo ninguna circunstancia. 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 autorizado. Por consiguiente, el derecho a la confidencialidad entre abogado y cliente es válido únicamente cuando el abogado u otro representante legal están habilitados para su ejercicio profesional. Aquellas comunicaciones con personas que cuentan con una formación jurídica, pero no habilitados para el ejercicio profesional, 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 autorizado sólo están protegidas por el secreto en la medida en que el abogado o el representante legal intervengan en calidad de tales. Por ejemplo, cuando un abogado actúe como accionista representante, agente fiduciario, fideicomitente, consejero de una sociedad o en virtud de un poder notarial para representar los intereses de una empresa, no estará legitimado para 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 las comunicaciones «se produzcan 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 final 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 legal, tanto a nivel administrativo como judicial. Dicho párrafo establece que las comunicaciones deben producirse a efectos de su utilización en un procedimiento legal 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 tenga lugar.

Apartado 4

91. El apartado 4 establece que las Partes contratantes no están obligadas a proporcionar una información cuya divulgación sea contraria al orden público (*ordre public*). La expresión «orden público» y su equivalente en francés «ordre public» aluden a la información que afecta a los intereses fundamentales de la Parte en sí. Esta excepción podrá invocarse exclusivamente en casos extremos. Por ejemplo, se planteará un caso de orden público cuando una inspección fiscal en la Parte requirente esté motivada por una persecución política o racial. Pueden invocarse, asimismo, razones de orden público cuando la información constituya un secreto de Estado, como es el caso, por ejemplo, de una información delicada que obre en poder de los servicios secretos y cuya divulgación sea 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 unas solicitudes de información que, por lo demás, recaigan en el ámbito de este Acuerdo.

Apartado 5

92. El apartado 5 establece que no está permitido denegar una solicitud de información alegando que existe controversia respecto de 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 una solicitud cuando la información solicitada por la Parte requirente fuera a utilizarse para implementar 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 dé 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 han de prever tales garantías y salvaguardias. Es posible que algunas Partes contratantes prefieran utilizar en este artículo el término «secreto» en lugar del término «confidencial». A los efectos del presente artículo, se considera que ambos términos son sinónimos e intercambiables, por lo que las Partes contratantes tienen plena libertad para utilizar 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 el apartado 5 del artículo 5) pueden ser receptoras 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 «procedimientos judiciales públicos» y a «sentencias judiciales» deben entenderse en un sentido amplio, de modo que abarquen los procedimientos y las decisiones que, pese a no ser estrictamente «judiciales», sean de naturaleza análoga. Nos hallaremos ante un ejemplo en el caso de que un tribunal administrativo 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 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 una solicitud de información normal a los 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 una solicitud. 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 una solicitud de información. Dichos gastos cubrirán, por regla general, tareas rutinarias como pueden 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 solicitudes 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 las solicitudes en las que se tenga en cuenta el volumen de trabajo requerido para dar respuesta a una solicitud. 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 de mutuo acuerdo el idioma o los idiomas que se van a utilizar en la tramitación y respuesta a las solicitudes, 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 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, cuando no sea posible resolver un asunto mediante un procedimiento amistoso, podrán estipular que tal asunto pueda ser objeto de 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 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

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 a 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 jurídica 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 a los asuntos restantes, 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 un hecho imponible posterior a dicha fecha. No obstante, la 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 conservarla en su día, la información no está disponible en el momento de recibir la solicitud.

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 subsistencia de las obligaciones impuestas en virtud del artículo 8 una vez terminado el Acuerdo.

Actualización del artículo 26 MC OCDE y de sus Comentarios

Aprobada por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012

[Para dejar constancia de las modificaciones aportadas al texto existente del Modelo de Convenio OCDE y a sus Comentarios, el texto suprimido aparece ~~tachado~~ y el texto nuevo o añadido en ***negrita y cursiva***].

Artículo 26

Intercambio de información

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente relevante bien para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o bien para implementar o hacer cumplir la legislación interna relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación exigidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, siempre que la tributación prevista no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no quedará limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines, pudiendo desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. ***No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá ser utilizada para otros fines siempre que las***

leyes de ambos Estados contemplen tal posibilidad y la autoridad competente del Estado emisor autorice dicho uso.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a. Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b. suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante, o
- c. facilitar información que revele secretos comerciales, empresariales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (*ordre public*).

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3, siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, de otras instituciones financieras o de cualquier persona que actúe en calidad de representante o agente fiduciario, o porque esa información haga referencia a los derechos de titularidad y/o participaciones de una persona.

Comentarios al artículo 26 relativo al intercambio de información

I. Observaciones preliminares

1. En un convenio para evitar la doble imposición hay suficientes razones que justifican la inclusión de disposiciones referentes a la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes. En primer lugar, parece deseable acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exige la aplicación de las reglas del Convenio. Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los

Estados contratantes tienen cada vez más interés en proceder a intercambios de información que permitan aplicar la legislación tributaria interna, aun cuando no se trate de la aplicación concreta de un artículo del Convenio.

2. En consecuencia, el presente artículo contiene las reglas según las cuales la información podrá ser intercambiada en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación tributaria interna de los Estados contratantes y con miras a la aplicación de las disposiciones particulares del Convenio. El texto del artículo precisa que el intercambio de información no está restringido por el artículo 1 ni el 2, pudiendo comportar información sobre no residentes y referirse a la gestión o a la exigencia de impuestos no mencionados en el artículo 2.

3. El artículo 27 se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos, *si bien los intercambios de información encaminados a recaudar impuestos se rigen por lo dispuesto en el artículo 26 (véase el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 27). De igual forma, los procedimientos amistosos se tratan en el artículo 25, aunque los intercambios de información a los efectos de un procedimiento amistoso se regulan en el artículo 26 (véase el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 25).*

4. En 2002 el Comité de Asuntos Fiscales llevó a cabo una revisión en profundidad del artículo 26 para garantizar que reflejara las prácticas actuales de los países. Esta revisión tuvo también en cuenta recientes avances como el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria⁵⁴ desarrollado por el Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE para el Intercambio Efectivo de Información y el modelo de norma de acceso a la información bancaria descrito en el informe titulado *Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios*⁵⁵. Como resultado, se introdujeron diversas modificaciones tanto en el tenor literal del artículo como en sus Comentarios en 2005.

4.1 Muchos de los cambios que se hicieron entonces al artículo no trataron de alterar su naturaleza, sino más bien despejar dudas sobre su verdadera interpretación. Por ejemplo, el cambio de «necesaria» por «previsiblemente relevante» y la inserción de la expresión «para implementar o hacer cumplir» en el apartado 1 se hicieron para ganar en coherencia con el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria y su intención no era la de alterar los efectos de la disposición. El ~~nuevo~~ apartado 4 se añadió para incorporar al artículo la común interpretación expresada en los Comentarios con anterioridad (~~cf. véase~~ el párrafo 19.6). El ~~nuevo~~ párrafo 5 se añadió para reflejar las prácticas ~~habituales~~ en la inmensa mayoría de los Estados miembros de la OCDE (~~cf. véase~~ el párrafo 19.10). Por el contrario,

54. Disponible en la página www.oecd.org/taxation.

55. OCDE, París, 2000. Disponible en la página www.oecd.org/taxation.

la inserción de la expresión «o de la supervisión de las funciones anteriores» en el ~~nuevo~~ apartado 2 constituy~~era~~^{ía} una revocación de la norma anterior.

4.2 Los Comentarios también se ~~han~~ **ampliaron** considerablemente. Esta expansión es ~~era~~, en parte, un reflejo de la introducción de los ~~nuevos~~ apartados 4 y 5 en el artículo. Se introdujeron otros cambios en los Comentarios para tomar en consideración los ~~recientes~~ avances y las prácticas ~~habituales~~ de los Estados y, desde una perspectiva más general, para despejar dudas sobre la interpretación correcta del artículo.

4.3 El artículo y los Comentarios fueron objeto de una ulterior modificación en 2012 para dejar constancia de los recientes avances y para profundizar en la interpretación de ciertas disposiciones del presente artículo, cuyo apartado 2 se modificó para permitir a las autoridades competentes utilizar la información recibida para otros fines siempre que las leyes de ambos Estados contemplen tal posibilidad y la autoridad competente del Estado emisor autorice dicho uso. Esta posibilidad aparecía recogida anteriormente como una disposición opcional bajo el párrafo 12.3 de los Comentarios.

4.4 Se ampliaron los Comentarios para perfeccionar la interpretación del criterio de la «pertinencia previsible» y de la expresión «expediciones de pesca» mediante la inserción de aclaraciones generales (véase el párrafo 5), indicaciones relativas a la identificación del contribuyente objeto de una inspección o investigación (véase el párrafo 5.1), orientaciones sobre las solicitudes relativas a un grupo de contribuyentes (véase el párrafo 5.2) y nuevos ejemplos (véanse los párrafos 8.e) a h) y 8.1). Los Comentarios prevén igualmente una norma supletoria opcional relativa a los plazos en que la información ha de facilitarse, a menos que las autoridades competentes acuerden otra cosa (véanse los párrafos 10.4 a 10.6) y que prevé que, conforme al principio de reciprocidad, si un Estado contratante aplica, en virtud del párrafo 5, medidas no contempladas normalmente por su legislación nacional o sus prácticas internas, concretamente para acceder a la información bancaria e intercambiarla, ese Estado estará igualmente legitimado para solicitar información análoga al otro Estado contratante (véase el párrafo 15). Asimismo, se incluyeron otras aclaraciones bajo los párrafos 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 y 19.7.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

5. La primera frase del apartado enuncia la regla básica relativa al intercambio de información. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones previsiblemente relevantes para aplicar correctamente las disposiciones del Convenio y de la legislación interna de los Estados contratantes concernientes a los impuestos de toda

clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, incluso si no se trata, como en este último caso, de la aplicación de un artículo concreto del Convenio. El criterio de la «pertinencia previsible» tiene por objeto garantizar un intercambio de información en materia tributaria en la medida más amplia posible, precisando al mismo tiempo que los Estados no pueden realizar «expediciones de pesca» o solicitar información cuya pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un determinado contribuyente es dudosa.

En el contexto del intercambio de información previa petición, el referido criterio exige que exista una posibilidad razonable de que la información solicitada sea relevante en el momento de efectuar la solicitud, sin importar que la información, una vez facilitada, se demuestre o no realmente relevante. En consecuencia, será poco probable que se rechace una solicitud de información en los casos en que tan sólo pueda efectuarse una evaluación precisa de la pertinencia de la información para una investigación en curso después de haber recibido tal información. Las autoridades competentes deberán cooperar para investigar toda situación en la que el contenido de la solicitud, las circunstancias que den lugar a la solicitud o la pertinencia previsible de la información solicitada no esté clara para el Estado requerido. No obstante, una vez que el Estado requirente haya ofrecido una explicación para justificar la pertinencia previsible de la información solicitada, el Estado requerido no podrá denegar una solicitud o negarse a transmitir la información solicitada basándose en la convicción de que la información carece de pertinencia para la investigación o inspección subyacentes. Cuando el Estado requerido tenga conocimiento de hechos que pongan en entredicho la pertinencia previsible de parte de la información solicitada, las autoridades competentes deberán ponerse de acuerdo y el Estado requerido podrá solicitar al Estado requirente aclaraciones sobre la pertinencia previsible de la información a la luz de los hechos. Al mismo tiempo, el apartado 1 no obliga al Estado requerido a facilitar información en respuesta a solicitudes efectuadas en el marco de «expediciones de pesca», es decir, solicitudes aleatorias de información sin un nexo aparente con una investigación abierta o una inspección en curso.

5.1 *Al igual que ocurre en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria⁵⁶, una solicitud de información no constituye una «expedición de pesca» por el mero hecho de no indicar el nombre o la dirección (o ambos) del contribuyente objeto de investigación o inspección. Lo mismo sucede cuando los nombres se deletrean de forma distinta o cuando la información sobre los nombres y direcciones se presenta en un formato diferente. No obstante, cuando el Estado requirente no facilite el nombre o la dirección (o ambos) del contribuyente sujeto a investigación, el Estado requirente deberá incluir información adicional*

56. Véase el párrafo 58 de los Comentarios.

suficiente para permitir identificar al contribuyente en cuestión. De igual forma, el apartado 1 no exige que la solicitud incluya necesariamente el nombre y/o la dirección de la persona en cuyo poder se cree está la información. De hecho, el interrogante acerca del grado de precisión de la solicitud en lo concerniente a dicha persona suele abarcarse habitualmente en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 26.

5.2 *El criterio de la «pertinencia previsible» puede verse satisfecho en casos concernientes tanto a un solo contribuyente (ya se le identifique por el nombre o por cualquier otro medio) como a varios contribuyentes (ya se les identifique por el nombre o por cualquier otro medio). Cuando un Estado contratante emprende una investigación sobre un grupo específico de contribuyentes con arreglo a su legislación interna, toda solicitud conexa a la investigación servirá normalmente para «administrar o dar cumplimiento» a su normativa tributaria interna y, en consecuencia, satisfacer las exigencias establecidas en el apartado 1, siempre que la solicitud responda al criterio de la «pertinencia previsible». No obstante, si la solicitud concierne a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente, a menudo será más difícil establecer que dicha solicitud no constituye una «expedición de pesca» en cuanto el Estado requirente no puede referirse a una investigación en curso sobre las actividades de un determinado contribuyente, lo que bastaría en sí, en la mayoría de los casos, para descartar la idea de que la solicitud es aleatoria o especulativa. En tales supuestos, será necesario que el Estado requirente aporte una descripción detallada del grupo, así como los hechos y circunstancias específicos que han dado origen a la solicitud, una explicación de la norma aplicable y de las razones que existen para creer que los contribuyentes del grupo sobre el que se solicita información han incumplido dicha norma, acompañadas de pruebas fehacientes. Asimismo, se exige la demostración de que la información solicitada puede ayudar a determinar el grado de cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes del grupo. Como ilustra el ejemplo h) del párrafo 8, ante una solicitud colectiva, un tercero habrá contribuido activamente, aunque no necesariamente, al incumplimiento, por parte de los contribuyentes del grupo, de sus obligaciones fiscales, en cuyo caso tales circunstancias deberán describirse igualmente en la solicitud. Por otra parte, como ilustra el ejemplo a) del párrafo 8.1, una solicitud colectiva que se limite a describir la prestación de servicios financieros a clientes no residentes y a mencionar la posibilidad de incumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de estos últimos no responde al criterio de la pertinencia previsible.*

5.3 Los Estados contratantes pueden acordar una redacción alternativa de este *del criterio de la pertinencia previsible* que esté en consonancia con el ámbito de aplicación del artículo y, *por consiguiente, se entienda que exige un intercambio efectivo de información* (por ejemplo, sustituyendo

«es previsiblemente relevante» por «es necesaria», o «es relevante» o «*puede ser relevante*»). El intercambio de información tributaria alcanza a todos los ámbitos pertinentes en materia tributaria, sin perjuicio de la práctica general y de las disposiciones legales que garantizan los derechos de los imputados y los testigos en procesos judiciales. El intercambio de información en materia penal puede basarse también en convenios bilaterales o multilaterales de asistencia jurídica (en la medida en que se apliquen a delitos). Con la finalidad de que el intercambio de información se circunscriba al marco del Convenio, se establece el límite de que las informaciones no deberán comunicarse más que cuando el gravamen previsto por la legislación interna no sea contrario al Convenio.

5.1 4 La información cubierta por el apartado 1 no está limitada a información específica de contribuyentes. Las autoridades competentes pueden intercambiar cualquier otra información sensible, relativa a mejoras administrativas y de cumplimiento, por ejemplo, técnicas de análisis de riesgo o mecanismos de elusión o evasión fiscal.

5.2 5 Las posibilidades de asistencia que contempla el artículo 26 no limitan ni están limitadas por aquellas previstas en acuerdos internacionales u otros pactos entre Estados contratantes que se refieran a la cooperación en materia tributaria. Dado que el intercambio de información relativo a la aplicación de los tributos de aduanas se asienta en otros instrumentos internacionales, como norma general prevalecerán las disposiciones de dichos convenios específicos y, en la práctica, el intercambio de información relativo a los tributos de aduanas no se registrará por lo dispuesto en el artículo.

6. Los siguientes ejemplos ~~podrán~~ **pretenden** esclarecer ~~el~~ **los** principios expuestos en ~~el~~ **los** párrafos 5, 5.1 y 5.2 anteriores. En ~~los todos estos casos~~ **ejemplos mencionados en los párrafos 7 y 8**, el intercambio de información puede producirse de acuerdo con el apartado 1 ~~del artículo 26~~. **Atendiendo a los ejemplos que figuran en el párrafo 8.1 y ante la hipótesis de que no se facilite información adicional, los Estados contratantes no están obligados a suministrar información alguna en respuesta a una solicitud de información. Dichos ejemplos revisten un carácter meramente ilustrativo y deben interpretarse a la luz del objetivo primordial del artículo 26 consistente en no restringir el alcance del intercambio de información, sino más bien en favorecerlo «en la medida más amplia posible».**

7. Aplicación del Convenio:

- a. A los fines de la aplicación del artículo 12, el Estado A, donde reside el beneficiario, solicita al Estado B, donde reside el deudor, información relativa a los cánones satisfechos.
- b. A la inversa, para acordar la exención prevista en el artículo 12, el Estado B pregunta al Estado A si la persona que recibe los importes

abonados es efectivamente residente de este último Estado y la beneficiaria efectiva de los cánones.

- c. De igual modo, podrá ser necesario solicitar información cuando se deseen repartir de manera apropiada los beneficios entre empresas asociadas situadas en Estados diferentes o determinar convenientemente los beneficios imputables a un establecimiento permanente, situado en un Estado, de una empresa del otro Estado (artículos 7, 9, 23 A y 23 B).
 - d. Podrá solicitarse información con el fin de aplicar el artículo 25.
 - e. A la hora de aplicar los artículos 15 y 23 A, el Estado A, donde reside el empleado, informa al Estado B, donde ejerce un trabajo dependiente durante más de 183 días, sobre el importe exento de gravamen en el Estado A.
8. Aplicación de la legislación interna:
- a. Una sociedad del Estado A suministra mercancías a una sociedad independiente del Estado B. El Estado A desea conocer, a través del Estado B, el precio que ha pagado por las mercancías la sociedad del Estado B con el fin de poder aplicar correctamente las disposiciones de su legislación interna.
 - b. Una sociedad del Estado A vende mercancías a una sociedad del Estado B por mediación de una sociedad del Estado C (posiblemente un país de baja tributación). Las sociedades en cuestión pueden o no ser entidades vinculadas. No se ha firmado convenio alguno entre el Estado A y el Estado C, ni entre el Estado B y el Estado C. En virtud del convenio suscrito entre A y B, el Estado A, con el fin de poder aplicar correctamente las disposiciones de su legislación interna a los beneficios obtenidos por la sociedad ubicada en su territorio, pregunta al Estado B qué precio ha pagado la sociedad del Estado B por las mercancías.
 - c. El Estado A, con vistas a someter a gravamen a una sociedad situada en su territorio, solicita al Estado B, en virtud del convenio firmado entre ambos, información sobre los precios aplicados por una sociedad o un grupo de sociedades del Estado B, con lo(s) que la sociedad del Estado A no tiene relaciones comerciales, con el fin de poder verificar por comparación directa los precios aplicados por la sociedad del Estado A (por ejemplo, los precios aplicados por una sociedad o un grupo de sociedades que ocupen una posición dominante). Conviene tener en cuenta que, en tal caso, el intercambio de información puede resultar difícil y delicado debido, principalmente, a las disposiciones de la letra c) del apartado 3 relativa a secretos empresariales y otros.

- d. El Estado A, con el objeto de comprobar las deducciones fiscales por el IVA soportado por una sociedad situada en su territorio en concepto de servicios prestados por una sociedad residente en el Estado B, solicita confirmación de que el coste de los servicios se anotó convenientemente en los libros y registros contables de la sociedad del Estado B.
- e. *La administración tributaria del Estado A efectúa una inspección tributaria sobre las actividades del Sr. X. Como consecuencia de dicha inspección, la administración tributaria dispone de indicios que apuntan a que el Sr. X es titular de una o varias cuentas bancarias no declaradas en el Banco B situado en el Estado B. No obstante, el Estado A ha observado que, al parecer, las cuentas bancarias podrían estar a nombre de miembros de la familia del beneficiario final con el fin de evitar que sean detectadas. En consecuencia, el Estado A solicita información sobre todas las cuentas en el Banco B de las que el Sr. X es el beneficiario final y sobre aquellas otras que están a nombre de su esposa E y sus hijos K y L.*
- f. *El Estado A ha obtenido información sobre todas las transacciones u operaciones realizadas con tarjetas de crédito extranjeras en su territorio en un determinado año. El Estado A ha tratado los datos y puesto en marcha una investigación para determinar todos los números de tarjetas de crédito en relación con las que la frecuencia y configuración de las operaciones, junto con el tipo de uso en el transcurso de ese año, sugieren que los titulares de dichas tarjetas eran residentes fiscales del Estado A. El Estado A no puede hacerse con los nombres de esas personas utilizando los cauces y fuentes habituales de información disponibles con arreglo a su procedimiento tributario interno, ya que la información relevante no se encuentra en poder o bajo el control de personas sometidas a su jurisdicción. Los números de las tarjetas de crédito identifican al Banco B, ubicado en el Estado B, como uno de los emisores de dichas tarjetas. Sobre la base de una investigación o inspección en curso, el Estado A envía una solicitud de información al Estado B requiriendo el nombre, dirección y fecha de nacimiento de los titulares de las tarjetas específicas a las que apunta la investigación y los de cualquier otra persona con firma autorizada en dichas tarjetas. El Estado A facilita los números de las distintas tarjetas de crédito junto con la información antes mencionada con el fin de probar la pertinencia previsible de la información solicitada para su investigación y, en términos más generales, para implementar o hacer cumplir su legislación fiscal.*

- g. *La sociedad A, residente en el Estado A, es propiedad de la sociedad B, una empresa extranjera no cotizada con residencia en el Estado B. La administración tributaria del Estado A sospecha que los dirigentes X, Y y Z de la sociedad A poseen directa o indirectamente la sociedad B. De estar en lo cierto, los dividendos abonados por la sociedad A a la sociedad B estarán sujetos a gravamen al ser accionistas residentes conforme a lo dispuesto en las normas CFC relativas a sociedades extranjeras controladas del país A. La sospecha se basa en la información facilitada a la administración tributaria del Estado A por un antiguo empleado de la sociedad A. Al enfrentarse a las acusaciones, los tres dirigentes de la sociedad A niegan poseer ninguna participación en la sociedad B. La administración tributaria del Estado A ha agotado todos los medios a su disposición para obtener información sobre el accionariado de la sociedad B. En consecuencia, el Estado A solicita al Estado B información que determine si X, Y y Z son accionistas de la sociedad B. Por otra parte, habida cuenta de que la titularidad en tales casos a menudo la ostentan, por ejemplo, sociedades ficticias y accionistas interpuestos, solicita igualmente información al Estado B para esclarecer si X, Y y Z poseen una participación indirecta en la sociedad B. En el supuesto de que el Estado B no pueda determinar si X, Y o Z poseen una participación indirecta, el Estado A solicita información sobre el/los accionista(s) para poder proseguir sus pesquisas⁵⁷.*
- h. *El proveedor de servicios financieros B se halla establecido en el Estado B. La administración tributaria del Estado A ha descubierto que B está comercializando un producto financiero dirigido a residentes del Estado A utilizando información engañosa que conduce a pensar que el producto elimina la obligación de satisfacer impuestos en el Estado A por la rentabilidad acumulada con el producto. El producto exige la apertura de una cuenta con B a través de la que efectuar la inversión. La administración tributaria del Estado A ha publicado una nota de alerta dirigida a los contribuyentes en la que se les advierte acerca del producto y se les informa que no tiene los efectos fiscales sugeridos, debiendo declararse las rentas o beneficios que genera. A pesar de ello, B sigue comercializando el producto y publicitándolo en su página web, mientras que el Estado A dispone de pruebas de que también lo comercializa a través de*

57. *En los casos en que el Estado B tenga conocimiento de hechos que ponen en entredicho la pertinencia previsible de parte de la información relativa al accionariado, las autoridades competentes deberán ponerse de acuerdo y el Estado B podrá solicitar al Estado A aclaraciones sobre la pertinencia previsible a la luz de esos hechos (a este respecto, véase el párrafo 5).*

una red de agentes especializados. El Estado A ha descubierto ya a diversos contribuyentes residentes que han invertido en el producto, ninguno de los cuales ha declarado las rentas generadas por sus inversiones. El Estado A ha agotado todos los medios a su alcance para obtener información sobre la identidad de aquellos de sus residentes que han invertido en dicho producto. El Estado A solicita información a la autoridad competente del Estado B concerniente a todos los residentes del Estado A que i) posean una cuenta con B y ii) hayan invertido en el referido producto financiero. En la solicitud, el Estado A indica la información antes mencionada, incluyendo detalles del producto financiero en cuestión y del estado en que se encuentra la investigación.

8.1 *Los ejemplos siguientes ilustran situaciones en las que los Estados contratantes no están obligados a facilitar información en respuesta a una solicitud, en la hipótesis de que no se aporten datos adicionales:*

- a. *El Banco B tiene su sede en el Estado B. El Estado A somete a gravamen a sus residentes en base al criterio de renta mundial. La autoridad competente del Estado A solicita a la autoridad competente del Estado B que le facilite los nombres, fecha y lugar de nacimiento y saldos contables (incluyendo información sobre posibles activos financieros que consten en las cuentas) de residentes del Estado A que figuren como titulares, autorizados o beneficiarios finales de una cuenta en el Banco B del Estado B. En la solicitud se afirma tener conocimiento de que el Banco B cuenta con un número elevado de titulares de cuentas extranjeros, pero no aporta información complementaria de ningún tipo.*
- b. *La sociedad B está ubicada en el Estado B. El Estado A solicita tanto los nombres de todos los accionistas de la sociedad B que residan en el Estado A como información sobre todos los dividendos satisfechos a tales accionistas. El Estado requirente A señala que la sociedad B desarrolla una intensa actividad comercial en el Estado A y que, en consecuencia, es probable que algunos de sus accionistas residan en el Estado A. La solicitud deja igualmente constancia de que es bien sabido que los contribuyentes ocultan con frecuencia o no suelen declarar los activos o rentas de fuente extranjera.*

9. La regla enunciada en el apartado 1 contempla tres modalidades de intercambio de información:

- a. Previa petición, para un caso concreto, cuando se hayan agotado las fuentes y cauces ordinarios de información previstos por la legislación interna antes de presentar la solicitud de información al otro Estado;

- b. automático, por ejemplo, cuando las informaciones sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado contratante y percibidas en el otro Estado contratante son transmitidas sistemáticamente al otro Estado; (cf. *véanse las Recomendaciones del Consejo de la OCDE C(81)39, de 5 de mayo de 1981, denominada «Recomendación del Consejo relativa a un modelo normalizado para los intercambios automáticos de información en el marco de los convenios tributarios internacionales», la Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)50, de 23 de julio de 1992, denominada «(Recomendación del Consejo de la OCDE relativa a un formato magnético normalizado para el intercambio automático de información tributaria)», la Recomendación del Consejo de la OCDE **C(97)29/FINAL, de 13 de marzo de 1997 (Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso de números de identificación fiscal en un contexto internacional)** C(97)29/FINAL, de 13 de marzo de 1997, la Recomendación del Consejo de la OCDE, C(97)30/FINAL, de 10 de julio de 1997 denominada «(Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso del formato magnético estándar revisado para el intercambio automático de información)» y la Recomendación del Consejo **C(2001)28/FINAL, de 22 de marzo de 2001 (Recomendación sobre el uso del modelo de memorando de entendimiento de la OCDE en materia de intercambio automático de información con fines tributarios)** **C(2001)28/FINAL**) 58, y*
- c. espontáneo, por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido, con motivo de ciertas investigaciones, datos que supone son de interés para el otro Estado.

9.1 Estas tres modalidades de intercambio (previa petición, automático y espontáneo) pueden utilizarse también de forma combinada. Cabe subrayar que el artículo no limita las posibilidades de intercambio de información a estas modalidades, pudiendo los Estados contratantes hacer uso de otras técnicas para obtener información que pueda ser relevante para ambos Estados contratantes como son, por ejemplo, las inspecciones tributarias simultáneas, las inspecciones tributarias en el extranjero y el intercambio de información sectorial. Estas técnicas aparecen descritas detalladamente en la publicación titulada «Intercambio de información tributaria entre países miembros de la OCDE: análisis de las prácticas actuales»⁵⁹ y pueden resumirse como sigue:

- Una inspección tributaria simultánea es el acuerdo al que llegan dos o más partes para comprobar simultáneamente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes,

58. Las Recomendaciones de la OCDE están disponibles en www.oecd.org/taxation.

59. OCDE, París, 1994.

sobre los que tengan un interés común o relacionado, con la intención de intercambiar cualquier información importante que obtengan de ese modo (véase la Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)81, de 23 de julio de 1992, sobre el Modelo de Acuerdo de la OCDE para la realización de inspecciones tributarias simultáneas);

- una inspección tributaria en el extranjero ofrece la posibilidad de obtener información gracias a la presencia de representantes de la administración tributaria del Estado contratante requirente. En la medida en que lo autorice su legislación interna, un Estado contratante puede permitir la entrada en su territorio de representantes autorizados del otro Estado contratante para interrogar a personas físicas o examinar los documentos y registros contables de un determinado sujeto, o bien a estar presentes en tales interrogatorios e inspecciones realizados por las autoridades tributarias del primer Estado contratante, de conformidad con los procedimientos establecidos de mutuo acuerdo entre las autoridades competentes. Tal petición puede darse, por ejemplo, cuando se permita a un contribuyente de un Estado contratante conservar sus libros contables en el otro Estado contratante. Este tipo de asistencia se presta sobre la base de la reciprocidad. El Derecho interno de los Estados y sus diferentes prácticas difieren por lo que respecta al alcance de las competencias conferidas a los funcionarios de las administraciones tributarias extranjeras. Por ejemplo, en algunos Estados se impedirá a un funcionario de una administración tributaria extranjera la participación activa en una investigación o inspección desarrollada en su territorio; en otros, tal participación sólo será posible con el consentimiento del contribuyente. El Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal aborda expresamente la cuestión de las inspecciones tributarias conjuntas en el extranjero en su artículo 9, y
- un intercambio de información sectorial es el intercambio de información tributaria concerniente a una rama de actividad (tales como las industrias petrolífera y farmacéutica o el sector bancario, entre otros) y no a contribuyentes particulares.

10. Las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden decidir en qué forma habrá de efectuarse el intercambio de información previsto por el Convenio. Por ejemplo, los Estados contratantes pueden querer utilizar modalidades de comunicación electrónica u otras tecnologías de la información, incluidos sistemas de seguridad apropiados, con el fin de mejorar la aptitud y pertinencia de los intercambios de información. Los Estados contratantes que, de acuerdo con su legislación interna, deban respetar normas de protección de datos, quizás deseen incorporar alguna disposición

en su convenio bilateral que se refiera a la protección de los datos de carácter personal a intercambiar. La protección de datos abarca los derechos y libertades fundamentales de la persona y, en particular, el derecho a la privacidad en lo concerniente al tratamiento automatizado de los datos de carácter personal. Véase, por ejemplo, el Convenio del Consejo de Europa para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, de 28 de enero de 1981⁶⁰.

10.1 Con anterioridad al año 2000, el apartado únicamente autorizaba el intercambio de información y la utilización de la información intercambiada en relación con los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio, conforme a los principios generales del artículo 2. Con esa redacción, el apartado no obligaba al Estado requerido a dar cumplimiento a las solicitudes de información relativas a la aplicación de un impuesto sobre las ventas, dado que dicho impuesto no estaba recogido en el ámbito del Convenio. Posteriormente, se corrigió el apartado de forma que el intercambio de información fuera aplicable a cualquier impuesto exigido por un Estado contratante, por sus subdivisiones políticas o por sus autoridades locales, así como para permitir el uso de la información intercambiada a los efectos de la aplicación de dichos impuestos. No obstante, algunos Estados contratantes pueden no estar en situación de intercambiar información relacionada con impuestos no comprendidos en el ámbito del Convenio según los principios generales del artículo 2, o de utilizar la información obtenida de un Estado cosignatario. Tales Estados tienen plena libertad para restringir el alcance del apartado 1 del artículo 26 a los impuestos comprendidos en el Convenio.

10.2 En determinados casos, un Estado contratante puede necesitar recibir información en un formato determinado para poder cumplir con sus requisitos probatorios u otros requisitos legales. Tales formatos pueden incluir declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales. Los Estados contratantes deberán procurar atender tales solicitudes en la medida de lo posible. En virtud del apartado 3, el Estado requerido puede negarse a suministrar información en el formato específicamente requerido si, por ejemplo, ese formato no es conocido o no está permitido de acuerdo con sus leyes o su práctica administrativa. La denegación de suministro en el formato solicitado no afecta a la obligación de suministrar información.

10.3 Nada en el Convenio impide la aplicación de las disposiciones del artículo al intercambio de información existente con antelación a la entrada en vigor del Convenio, siempre que la asistencia relativa a esta información se preste después de la entrada en vigor del Convenio y una vez que las disposiciones del artículo se apliquen efectivamente. Los Estados contratantes pueden considerar, no obstante, oportuno aclarar en qué medida resultan

60. Véase <http://conventions.coe.int>.

aplicables las disposiciones del artículo a la información con estas características, particularmente cuando las disposiciones del Convenio se aplicarán a impuestos que resulten exigibles a partir de determinada fecha.

10.4 *Los Estados contratantes tal vez deseen mejorar la rapidez y agilidad de todo intercambio de información efectuado en virtud del presente artículo acordando unos plazos para el suministro de la información. En tal caso, podrán hacerlo añadiendo el texto siguiente al artículo:*

«6. Las autoridades competentes de los Estados contratantes tienen la posibilidad de acordar unos plazos para el suministro de la información en virtud del presente artículo. Ante la falta de acuerdo al respecto, se suministrará la información con la mayor celeridad posible y, salvo cuando el retraso esté motivado por impedimentos u obstáculos de naturaleza jurídica, dentro de los plazos siguientes:

- (a) Cuando la administración tributaria del Estado contratante requerido ya estén en posesión de la información solicitada, deberá facilitarse dicha información a la autoridad competente del otro Estado contratante en un plazo de dos meses a contar desde la recepción de la solicitud de información, o*
- (b) en el supuesto de que la administración tributaria del Estado contratante requerido aún no tenga en su poder la información solicitada, dicha información deberá ponerse en manos de la autoridad competente del otro Estado contratante en los seis meses siguientes a la recepción de la solicitud de información.*

Siempre que se cumplan las restantes condiciones mencionadas en el presente artículo, se considerará que la información se ha intercambiado conforme a las disposiciones del presente artículo, aun cuando se facilite tras los referidos plazos».

10.5 *Las disposiciones a) y b) del párrafo opcional 6, reproducido bajo el párrafo 10.4, fijan los plazos aplicables por defecto en el caso de que las autoridades competentes no hayan adoptado un acuerdo que prevea plazos más o menos largos. Los plazos aplicables por defecto serán de dos meses a contar desde la recepción de la solicitud de información si la información solicitada ya obra en poder de la administración tributaria del Estado contratante requerido, y de seis meses en todos los casos restantes. Sin perjuicio de los plazos aplicables por defecto o los límites específicos que hayan podido acordarse, las autoridades competentes pueden llegar a diferentes acuerdos atendiendo a cada caso en particular, por ejemplo, cuando las autoridades de ambos Estados coinciden en que se necesita*

más tiempo. Éste será precisamente el caso cuando la solicitud revista un carácter complejo, en cuyo supuesto la autoridad competente del Estado contratante requirente no deberá denegar injustificadamente la solicitud efectuada por la autoridad competente del Estado contratante requerido de concederle más tiempo. Si el Estado contratante requerido no está en condiciones de facilitar la información solicitada en el plazo prescrito por impedimentos legales (por ejemplo, debido a un proceso en curso bien iniciado por un contribuyente para impugnar la validez de la solicitud, o bien concerniente a un procedimiento interno de notificación del tipo descrito en el párrafo 14.1), no se considerará que está infringiendo los plazos establecidos.

10.6 La última frase del párrafo opcional 6, reproducido bajo el párrafo 10.4, en virtud de la que: «Siempre que se cumplan las restantes condiciones mencionadas en el presente artículo, se considerará que la información se ha intercambiado conforme a las disposiciones del presente artículo, aun cuando se facilite tras los referidos plazos», deja clara constancia de que ninguna objeción por lo que respecta al uso o admisibilidad de la información intercambiada conforme a lo dispuesto en el presente artículo puede basarse en el hecho de que la información se haya intercambiado superados los plazos acordados por las autoridades competentes o los plazos aplicables por defecto establecidos en el párrafo precedente.

Apartado 2

11. La asistencia mutua entre las Administraciones tributarias sólo es viable si cada una de ellas está segura de que la otra considera confidenciales las informaciones recibidas como consecuencia de su cooperación. Las reglas de confidencialidad del apartado 2 son aplicables a todo tipo de información recibida de acuerdo con el apartado 1, incluyendo tanto la información suministrada con ocasión de una solicitud como la transmitida en respuesta a una solicitud. *De ello se infiere, así pues, que las normas de confidencialidad abarcan y se aplican, por ejemplo, a la correspondencia entre autoridades competentes, incluida la carta de solicitud de información. Al mismo tiempo, se entiende que el Estado requerido puede divulgar un mínimo de información que figure en una carta de la autoridad competente (aunque no la carta propiamente dicha) necesario para permitir al Estado requerido obtener o suministrar la información solicitada al Estado requirente, sin frustrar por ello los esfuerzos del Estado requirente. No obstante, si con motivo de procedimientos judiciales, o demás procedimientos asimilables en virtud de la legislación interna del Estado requerido, resulta necesario revelar íntegramente el contenido de la carta propiamente dicha, la autoridad competente del Estado requerido podrá divulgar dicha carta, salvo que el Estado requirente especifique otra cosa.* El mantenimiento del secreto

en el Estado contratante al que se han comunicado las informaciones es un tema propio de la legislación interna. Por esta razón, el apartado 1 establece que la información suministrada conforme a las disposiciones del Convenio será mantenida en secreto en el Estado que la recibe, de la misma forma que la información obtenida conforme a la legislación interna de este Estado. Las sanciones aplicables en caso de violación del secreto en ese Estado serán las estipuladas por las normas administrativas y penales de dicho Estado. ***En las situaciones en que el Estado requerido determine que el Estado requirente incumple sus obligaciones en materia de confidencialidad de la información intercambiada en virtud del presente artículo, el Estado requerido podrá dejar de prestar su asistencia con arreglo a lo dispuesto en este artículo hasta recibir del Estado requirente garantía suficiente de que dará el debido cumplimiento a las referidas obligaciones. Si fuere necesario, las autoridades competentes podrán celebrar acuerdos o memorandos de entendimiento específicos relativos a la confidencialidad de la información intercambiada en virtud del presente artículo.***

12. ***Atendiendo a lo dispuesto en los párrafos 12.3 y 12.4,*** ~~Has~~ las informaciones obtenidas no pueden desvelarse más que a las personas y autoridades encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de la aplicación efectiva o la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de las resoluciones de los recursos referentes a tales impuestos o de la supervisión de las funciones anteriores. Esto significa también que la información puede desvelarse a las autoridades judiciales o administrativas encargadas de la decisión de si esa información debiera revelarse al contribuyente, su apoderado o los testigos. Ello significa que las informaciones pueden también trasladarse al contribuyente, a su representante o a los testigos. La información recibida por un Estado contratante no pueden utilizarla tales personas o autoridades más que a los efectos previstos en el apartado 2. Además, la información amparada por el apartado 1, ya sea específica de un contribuyente o no, no deberá desvelarse a personas o autoridades no mencionadas en el apartado 2, con independencia de la existencia de leyes que obliguen a la divulgación de información, como la legislación sobre el derecho a la información u otra legislación que permita un amplio acceso a los documentos públicos.

12.1 La información también puede ponerse a disposición de los órganos de control. Tales órganos de control incluyen a las autoridades que supervisan a la administración tributaria y al aparato encargado de exigir el cumplimiento de la Ley en tanto que partes integrantes de la Administración general del Gobierno de un Estado contratante. Los Estados miembros pueden, sin embargo, desviarse de este criterio en sus negociaciones bilaterales y acordar la no revelación de esa información a tales órganos de control.

12.2 La información recibida por un Estado contratante no puede desvelarse a un tercer país, salvo que exista una disposición expresa en el convenio bilateral entre los Estados contratantes que así lo autorice.

12.3 Análogamente, si la información resulta ser valiosa para el Estado receptor para otros fines distintos a los contemplados en el párrafo 12, ese Estado no está autorizado a utilizar la información para esos fines, sino que deberá recurrir a los medios específicamente diseñados para esos fines (p.ej. en caso de delito de naturaleza no fiscal, a un convenio relativo a la asistencia judicial). *La información intercambiada con fines tributarios puede resultar de interés para el Estado receptor para otros fines aparte de aquellos mencionados en la primera y segunda frases del apartado 2 del artículo 26. La última frase del apartado 2 de dicho artículo permite a los Estados contratantes compartir la información recibida con fines tributarios, a condición de que se cumplan dos condiciones: primera, deberá poder utilizarse la información para otros fines con arreglo a las legislaciones de ambos Estados y, segunda, la autoridad competente del Estado emisor deberá autorizar tal uso.* Sin embargo, los Estados contratantes pueden desear *Dicha frase permite* compartir la información tributaria en manos de la administración tributaria *del Estado receptor* con otros organismos encargados de hacer cumplir la ley u otras autoridades judiciales *de dicho Estado* en ciertos asuntos de alta prioridad (por ejemplo, la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción o la financiación de actividades terroristas). *Cuando el Estado receptor desee utilizar la información para otros fines (es decir, para fines extrafiscales), éste deberá especificar al Estado emisor ese otro fin para el que desea utilizar la información y confirmar que su legislación interna permite la utilización de la información para dichos fines. Si el Estado emisor está en condiciones de hacerlo, habida cuenta de los acuerdos internacionales u otros instrumentos suscritos mutuamente por los Estados contratantes relativos a la asistencia mutua entre otros organismos encargados de hacer cumplir la ley y autoridades judiciales, cabe esperar, por lo general, que la autoridad competente del Estado emisor autorice ese uso para otros fines si la información puede utilizarse para fines análogos en su territorio. Los organismos encargados de hacer cumplir la ley y las autoridades judiciales que reciban la información a tenor de la última frase del apartado 2 deberán tratarla como confidencial conforme a los principios enunciados en dicho apartado. Los Estados contratantes que deseen ampliar los fines de uso lícito de la información intercambiada de conformidad con este artículo podrán hacerlo así añadiendo el inciso siguiente al final del apartado 2:*

«No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante puede ser usada para otros fines cuando esa información pueda ser usada para otros fines de conformidad con las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que la suministra autorice dicho uso».

12.4 *Se admite la posibilidad de que los Estados contratantes deseen alcanzar el objetivo principal implícito en la segunda frase del apartado 2 por otros medios, pudiendo sustituir a tal fin la última frase del apartado 2 por el texto siguiente:*

«La autoridad competente del Estado contratante receptor de la información podrá igualmente, en virtud de las disposiciones del presente artículo y con el consentimiento por escrito del Estado contratante emisor de la información, poner a disposición esa información para otros usos y fines autorizados y contemplados por las disposiciones de un Convenio de asistencia judicial mutua en vigor suscrito por ambos Estados contratantes, que permita el intercambio de información tributaria».

13. Como se ha expuesto en el párrafo 12, las informaciones obtenidas pueden comunicarse a las personas y autoridades mencionadas y, sobre la base del **tercer** inciso final del apartado 2 del artículo, pueden darse a conocer en las audiencias judiciales públicas o en las resoluciones en que aparezca el nombre del contribuyente. Cuando las informaciones se utilizan en el curso de las audiencias judiciales públicas o en las resoluciones judiciales, que se hacen públicas de esta forma, es evidente que a partir de este momento tales informaciones pueden desgajarse de los sumarios o expedientes judiciales para servir a fines distintos e incluso, eventualmente, como elementos de prueba. No obstante, esto no implica que las personas y autoridades comprendidas en el apartado 2 estén autorizadas a suministrar, previa petición, otra información adicional que hayan recibido. Si uno o ambos de los Estados contratantes se oponen a que la información se haga pública por vía judicial, o que tales datos, cuando se hayan hecho públicos, sean utilizados para otros fines por no permitirlo el procedimiento normal seguido por su legislación interna, deberán indicarlo expresamente en su convenio.

Apartado 3

14. Este apartado contiene ciertas limitaciones a la regla básica en favor del Estado requerido. En primer término, el apartado precisa que un Estado contratante, cuando comunique informaciones al otro Estado contratante, no estará obligado a sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación y práctica administrativa. Sin embargo, las disposiciones internas referentes al deber de secreto fiscal no deberían interpretarse como obstáculo al intercambio de información previsto en el artículo. Las autoridades del Estado que solicita la información, como se ha dicho, deben considerar confidenciales los datos recibidos en virtud del presente artículo.

14.1 La legislación de ciertos países contempla procedimientos de notificación a las personas que hayan suministrado la información y/o al contribuyente que esté siendo objeto de una investigación con carácter previo a la transmisión de la información. Tales procedimientos de notificación pueden constituir un aspecto importante de los derechos garantizados por la legislación interna. Pueden ayudar a evitar errores (por ejemplo, en caso de identidad errónea) y a facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados colaborar voluntariamente con la administración tributaria del Estado requirente). Ahora bien, los procedimientos de notificación no deberán aplicarse de tal forma que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la efectúa. Dicho de otro modo, no deberán impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberán admitir excepciones a las notificaciones previas, concretamente en los casos en que la solicitud de información reviste un carácter muy urgente o cuando la notificación pueda mermar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el Estado requirente. Un Estado contratante que, de acuerdo con su legislación interna, deba notificar a la persona que haya suministrado la información o al contribuyente al que se refiera el intercambio de información, deberá informar a su socio convencional por escrito de esta condición y de cuáles son las consecuencias por lo que respecta a sus obligaciones en materia de asistencia mutua. Esta información deberá ofrecerse al otro Estado contratante con motivo de la firma de un convenio y en lo sucesivo, cada vez que las normas aplicables sean objeto de modificación.

15. Asimismo, el Estado requerido no tiene por qué adoptar medidas administrativas no autorizadas por la legislación o práctica del Estado solicitante ni está obligado a comunicar informaciones que no puedan obtenerse de acuerdo con la legislación o en el marco de la práctica administrativa normal de este último Estado. De ello se deduce que un Estado contratante no podrá prevalerse del sistema de información del otro Estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio. Así, un Estado podrá negarse a suministrar información bien cuando el Estado solicitante tenga prohibido legalmente obtener o suministrar esa información, o bien cuando la práctica administrativa del Estado que efectúa la solicitud (por ejemplo, la imposibilidad de dedicar suficientes recursos administrativos) se traduzcan en una falta de reciprocidad. No obstante, es preciso reconocer que la aplicación demasiado rigurosa del principio de reciprocidad puede comprometer el intercambio de información y, por tanto, la reciprocidad debe interpretarse de modo amplio y pragmático. Estados distintos tendrán necesariamente mecanismos diversos para obtener información. Las variantes en las prácticas y los procedimientos no deberán ser una razón para denegar una solicitud, salvo cuando el efecto de esas variantes sea el de limitar de manera significativa la capacidad general del Estado solicitante para obtener y suministrar la

información en el supuesto de recibir una solicitud legítima del Estado requerido. ***Conviene señalar que si un Estado contratante aplica, a tenor del apartado 5, medidas no previstas normalmente en su legislación nacional o práctica interna, como son el acceso a y el intercambio de información bancaria, ese Estado estará igualmente legitimado para solicitar información análoga al otro Estado contratante, lo que se adecuaría plenamente al principio de reciprocidad mencionado en las letras a) y b) del apartado 3.***

15.1 No es posible aplicar el principio de reciprocidad cuando el régimen jurídico o la práctica administrativa de uno solo de los países determine un procedimiento específico. Por ejemplo, un país al que se requiera el suministro de información no puede señalar la ausencia de un sistema generador de doctrina en el país que solicita la información y denegar el suministro de información sobre una consulta, acuerdo o similar que haya evacuado, argumentando la ausencia de reciprocidad. Naturalmente, cuando la información solicitada no pueda obtenerse de acuerdo con la legislación o en el marco de la práctica administrativa normal del Estado requirente, el Estado requerido podrá negarse a suministrar la información objeto de la solicitud.

15.2 La mayoría de países reconoce que, de acuerdo con su legislación interna, puede no obtener información de una persona en la medida en que ésta pueda hacer valer el derecho a no autoinculparse. Por lo tanto, un Estado requerido puede denegar el suministro de información si las normas sobre autoinculpación del Estado solicitante le hubieran impedido obtener dicha información en circunstancias similares. Ahora bien, en la práctica, el derecho a no autoinculparse debería tener muy poca o ninguna aplicación respecto de la mayoría de solicitudes de información. El derecho a no autoinculparse es personal no pudiendo ser invocado por una persona que no corra el riesgo de incriminación. La inmensa mayoría de solicitudes de información tiene por objeto obtener información de terceros tales como bancos, intermediarios o contrapartes contractuales, y no de la persona física que está siendo investigada. Por otra parte, el derecho a no autoinculparse no es, por lo general, predicable de personas distintas de las personas físicas.

16. Se considerarán accesibles dentro del marco de la práctica administrativa normal las informaciones de que dispongan las autoridades tributarias o las que puedan conseguirse por aplicación del procedimiento normal de exacción del impuesto. Dicha práctica puede incluir investigaciones especiales o un examen pormenorizado de la contabilidad del contribuyente o de terceras personas cuando las autoridades tributarias hubieran procedido a tales investigaciones o a un examen similar para sus propios fines. ***Naturalmente, el párrafo da por sentado que las autoridades tributarias ostentan la potestad y recursos necesarios para facilitar un intercambio efectivo de información. Supongamos, por ejemplo, que un Estado contratante solicita información relacionada con una investigación sobre***

los asuntos fiscales de un determinado contribuyente y especifica en la solicitud que la información puede hallarse en poder de uno de los proveedores de servicios identificados en la solicitud y ubicados en el otro Estado contratante. En este caso, cabría esperar que el Estado requerido esté en condiciones de obtener y facilitar esa información en la medida en que se halle, efectivamente, en manos de uno de los proveedores de servicios identificados en la solicitud. En respuesta a una solicitud, el Estado requerido deberá guiarse por el objetivo primordial del artículo 26, esto es, el de permitir el intercambio de información «en la medida más amplia posible», pudiendo tener en cuenta la importancia que reviste la información solicitada para el Estado requirente frente a la carga administrativa que ha de soportar el Estado requerido.

16.1 Las letras a) y b) del apartado 3 no permiten al Estado requerido denegar una solicitud en los casos en que resulten aplicables los apartados 4 o 5. Por su parte, el apartado 5 se aplicará, por ejemplo, en situaciones en las que la incapacidad del Estado requerido para obtener la información estuviera motivada específicamente por la convicción de que la información solicitada se encontraba en poder de un banco o de otra institución financiera. Así, la aplicación del apartado 5 abarca situaciones en las que la potestad que ostentan las autoridades tributarias para obtener información en poder de bancos o de otras instituciones financieras están supeditadas a exigencias distintas de aquellas generalmente aplicables en lo concerniente a la información que poseen personas distintas de los bancos o de otras instituciones financieras. Este caso puede darse, por ejemplo, cuando las autoridades tributarias pueden ejercer únicamente sus poderes y competencias para obtener información que obre en poder de bancos y otras instituciones financieras en los casos en que dispongan de información concreta sobre el contribuyente que esté siendo objeto de una inspección o investigación. Del mismo modo, puede darse este caso cuando, por ejemplo, el ejercicio de tales poderes o competencias para la obtención de información en poder de bancos u otras instituciones financieras exige un grado de probabilidad más elevado de que la información solicitada se encuentra en manos de la persona que se cree que efectivamente la tiene en comparación con el grado de probabilidad exigido para recurrir a los poderes de obtención de información que se cree obra en poder de personas distintas a los bancos u otras instituciones financieras.

17. En los casos comprendidos en los párrafos anteriores, el Estado requerido es libre de rehusar el suministro de la información. Sin embargo, si proporciona los datos solicitados, se mantiene en el marco del acuerdo sobre intercambio de información previsto por el Convenio; en tal caso no podrá hacerse valer que este Estado ha violado la obligación de secreto.

18. Si la estructura de los sistemas de información de los dos Estados contratantes es muy diferente, las condiciones fijadas en las letras a) y b) del apartado 3 darán lugar a que los Estados contratantes se suministren entre ellos muy escasa información y, posiblemente, ninguna. En tal caso, los Estados contratantes pueden estimar apropiado ampliar el ámbito de aplicación del intercambio de información.

18.1 Salvo que los Estados contratantes acuerden otra cosa, se presumirá que la información solicitada puede obtenerse por el Estado solicitante en una situación similar, siempre que ese Estado no haya indicado lo contrario.

19. Además de las limitaciones mencionadas anteriormente, la letra c) del apartado 3 contiene una reserva referente a la revelación de determinadas informaciones que tienen carácter confidencial. Conviene, no obstante, no dar un sentido demasiado amplio al concepto de secreto que es objeto del susodicho apartado. Antes de invocar tal disposición, un Estado contratante deberá ponderar si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación. Por lo demás, es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal cláusula determinaría en muchos casos la ineficacia del intercambio de información previsto en el Convenio. Las observaciones hechas en el párrafo 17 anterior son igualmente válidas en este caso. El Estado requerido dispone de una cierta discrecionalidad para rehusar, en su papel de protector de los intereses del contribuyente, las informaciones solicitadas, aunque si las proporciona deliberadamente, el contribuyente no puede invocar una infracción de las normas que regulan el secreto.

19.1 En sus deliberaciones acerca de la aplicación del deber de confidencialidad, el Estado contratante deberá tener en cuenta también los preceptos del apartado 2 del artículo 26 sobre la confidencialidad. La normativa y la práctica interna del Estado solicitante, unida a las obligaciones impuestas por el apartado 2 del artículo 26, pueden garantizar que la información no sea utilizada para fines no autorizados como los que las reglas del secreto comercial u otras tratan de proteger. Por tanto, un Estado contratante podrá decidir suministrar la información cuando entienda que no hay base suficiente para presumir que un contribuyente involucrado puede sufrir consecuencias adversas, incompatibles con el intercambio de información.

19.2 En la mayoría de los intercambios de información no surgirá ninguna cuestión con implicaciones de secreto comercial, profesional o de otra índole. Se debe entender que el secreto comercial o profesional debe involucrar hechos y circunstancias de una importancia económica considerable y que podrían ser explotados de forma práctica y cuyo uso no autorizado podría conllevar un serio perjuicio (por ejemplo, podría traer consigo graves perjuicios financieros). No podrá considerarse que la exacción, la liquidación o la recaudación de impuestos, como tales, traerán como resultado un perjuicio grave. La información financiera, incluida la contabilidad y los registros,

no constituyen un secreto comercial, profesional o de otra índole por su naturaleza, si bien, en ciertos casos tasados, la divulgación de información financiera sí podrá revelar un secreto comercial, empresarial o de otra índole. Por ejemplo, la solicitud de información acerca de ciertos datos de compras podría conllevar semejante problema si el hecho de desvelar esta información supusiera revelar la fórmula exclusiva para la manufactura de un producto. La protección de este tipo de información podría también extenderse a la información en poder de terceros. Por ejemplo, un banco podría estar en posesión de un elemento patentable que guarda por seguridad, o bien un proceso o una fórmula comercial secretos descritos en una solicitud de préstamo o en un contrato podrían hallarse en poder de un banco. En tales circunstancias, los detalles concernientes al secreto comercial, profesional o de otra índole deberán extraerse de los documentos, debiendo intercambiarse en consecuencia la información financiera restante.

19.3 Un Estado requerido puede negarse a desvelar información relativa a las comunicaciones confidenciales entre abogados, procuradores u otros representantes legales autorizados para el ejercicio de tales funciones y sus clientes, en la medida en que estas comunicaciones estén protegidas de toda divulgación en virtud de su legislación interna. No obstante, el rango de protección concedido a estas comunicaciones confidenciales debiera definirse de forma estricta. Esta protección no puede alcanzar a documentos o registros entregados a un abogado, procurador u otro representante legal autorizado en un intento de proteger esos documentos o registros de una divulgación legalmente exigida. Asimismo, la información acerca de la identidad de una persona, como pueden ser el administrador o beneficiario final de una sociedad, no se protege por lo general en cuanto «comunicación confidencial». Si bien el alcance de la protección concedida a las comunicaciones confidenciales puede diferir entre Estados, no deberá ser excesivamente amplio hasta el punto de obstaculizar un intercambio efectivo de información. Las comunicaciones entre abogados, procuradores u otros representantes legales autorizados y sus clientes tan sólo serán confidenciales en la medida en que tales representantes actúen en su condición de abogados, de procuradores o de otros representantes legales autorizados para el ejercicio de tales funciones y no en otra condición, como puede ser la de accionistas nominales, agentes fiduciarios, fideicomitentes, administradores de una sociedad o como apoderados para representar a una sociedad en sus intereses y actividades comerciales. La cuestión de si una determinada información queda protegida en cuanto comunicación confidencial entre un abogado, procurador u otro representante legal autorizado y su cliente deberá enjuiciarse exclusivamente con arreglo a la normativa vigente en el Estado contratante en que surja. Por tanto, no existe la pretensión de que los tribunales del Estado requerido se pronuncien sobre las reclamaciones o alegaciones basadas en las leyes del Estado requirente.

19.4 Los Estados contratantes que deseen hacer referencia expresa a la protección acordada a las comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado, procurador u otro representante legal autorizado, podrán hacerlo añadiendo el siguiente precepto al final del apartado 3:

«d) para obtener o suministrar información que desvelaría comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, un procurador u otro representante legal autorizado, siempre que tales comunicaciones se efectúen:

- (i) Con el propósito de solicitar o prestar asesoramiento jurídico, o
- (ii) con el propósito de ser utilizadas en procesos legales en curso o previstos».

19.5 El apartado 3 también incluye una limitación en lo concerniente a los intereses vitales del Estado. Con este fin, se establece que los Estados contratantes no están obligados a suministrar información cuya revelación fuera contraria al orden público (*ordre public*). Ahora bien, esta limitación sólo sería pertinente en casos extremos. Por ejemplo, un caso de este tipo podría darse si una investigación tributaria en el Estado solicitante tuviera motivaciones de persecución política, racial o religiosa. La limitación podría invocarse también cuando la información constituyera un secreto de Estado como en el caso, por ejemplo, de información sensible en poder de los servicios secretos, cuya revelación sería contraria a los intereses vitales del Estado requerido. Así las cosas, raramente surgen problemas de orden público (*ordre public*) en el contexto del intercambio de información entre socios convencionales.

Apartado 4

19.6 El apartado 4 se añadió en 2005 para tratar expresamente la obligación de intercambiar información en aquellas situaciones en que la información requerida no se necesita por el Estado requerido para fines fiscales nacionales. Antes de la introducción del apartado 4, esta obligación no estaba expresamente consagrada en el artículo, si bien se evidenciaba claramente en las prácticas de los Estados miembros que reflejaban el uso de los poderes especiales de investigación y comprobación disponibles según su legislación interna para la exacción de sus propios impuestos, incluso si los Estados no necesitaban esta información para este fin. Este principio también está establecido en el informe titulado *Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios*⁶¹.

61. OCDE, París, 2000 (véase el párrafo 21 b)).

19.7 Según el apartado 4, los Estados contratantes deben utilizar las medidas para recabar información de que dispongan, aunque las empleen solamente para suministrar información al otro Estado contratante *y con independencia de si la información puede o no recabarse en todos los casos o utilizarse para la aplicación de la legislación fiscal del Estado contratante requerido. Así, por ejemplo, ninguna restricción que afecte a la capacidad de un Estado contratante requerido para obtener información de una determinada persona para los fines previstos en su propia legislación fiscal en el momento en que se efectúa la solicitud (por ejemplo, debido a la expiración del plazo de prescripción previsto por la legislación interna del Estado requerido, o por la previa finalización de una auditoría) deberá limitar su capacidad de utilizar los poderes o competencias ostentados para obtener la información objeto del intercambio.* La expresión «medidas para recabar información» designa toda norma o procedimiento administrativo o jurisdiccional que permiten a un Estado contratante obtener y suministrar la información solicitada. *El apartado 4 no obliga al Estado contratante requerido a facilitar información en aquellos casos en que dicho Estado haya intentado obtener la información solicitada y descubra, sin embargo, que la información ha dejado de existir o ya no se encuentra disponible una vez expirado el plazo de conservación de documentos previsto por su normativa interna. No obstante, si la información solicitada se encuentra aún disponible aun habiendo expirado el referido plazo de conservación de documentos, el Estado requerido no puede rehusar intercambiar la información disponible o existente. Los Estados contratantes deberán asegurarse de que se conserven los registros contables fidedignos durante cinco años o más.*

19.8 La segunda frase del apartado 4 deja claro que la obligación del apartado 4 está sujeta a las limitaciones del apartado 3, pero también establece que esas limitaciones no pueden interpretarse para servir de base a una denegación de suministrar información en caso de que las leyes o la práctica de un Estado incluyan el requisito del interés fiscal nacional. Así pues, si bien un Estado requerido no puede invocar el apartado 3 y argumentar que, de acuerdo con sus leyes o su práctica interna, sólo suministra información en la que tenga un interés para sus propios fines fiscales, podría, por ejemplo, rehusar transmitir la información en tanto que el suministro de esa información supusiera revelar un secreto comercial.

19.9 Para muchos países, la combinación del párrafo 4 y de su legislación interna constituye una base suficiente para hacer uso de las medidas para recabar información de que disponga a fin de obtener la información solicitada, incluso a falta de un interés tributario nacional en la información. Por contra, otros Estados quizá prefieran aclarar expresamente en el convenio que los Estados contratantes deben asegurarse de que sus autoridades

competentes tengan la potestad necesaria para hacerlo. Los Estados que deseen aclarar este punto pueden sustituir el apartado 4 por el siguiente texto:

«4. Con el fin de efectuar el intercambio de información según lo dispuesto en el apartado 1, cada Estado contratante deberá tomar las medidas necesarias, incluyendo las legislativas, normativas o reglamentarias, para garantizar que su autoridad competente tenga la potestad suficiente de acuerdo con su legislación interna para obtener la información objeto de intercambio, independientemente de si ese Estado contratante pudiera necesitar o no esa información para sus propios fines fiscales».

Apartado 5

19.10 El apartado 1 impone a los Estados contratantes la obligación explícita de intercambiar todo tipo de informaciones. La finalidad del apartado 5 es impedir que las limitaciones del apartado 3 se utilicen de modo que impidan el intercambio de la información en poder de bancos, otras instituciones financieras, mandatarios, agentes fiduciarios e intermediarios, así como la información sobre derechos de titularidad y/o participaciones de una persona. Aunque el apartado 5, que fue añadido en 2005, representa una modificación en la estructura del artículo 26, no debe interpretarse como si significase que la versión anterior del artículo 26 no permitía el intercambio de este tipo de información. De hecho, la inmensa mayoría de los países miembros de la OCDE ya intercambiaban esa información en aplicación de la versión anterior del artículo 26, viniendo a reflejar simplemente la adición del apartado 5 la práctica habitual.

19.11 El apartado 5 establece que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información a un socio convencional por el mero hecho de que esa información esté en posesión de un banco u otra institución financiera. Así pues, el apartado 5 deroga el apartado 3 en la medida en que, en otro caso, este apartado permitiría a un Estado contratante requerido rehusar el suministro de información por motivos relacionados con el secreto bancario. La introducción de este apartado en el artículo 26 refleja la tendencia internacional en este ámbito, como se evidencia en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria⁶², y según se describe en el informe titulado *Mejora del acceso a la información bancaria con fines tributarios*⁶³. De conformidad con dicho informe, el acceso a la información en poder de los bancos u otras instituciones financieras puede ser directo o indirecto, a través de un procedimiento judicial o administrativo. El

62. Disponible en la página www.oecd.org/taxation.

63. OCDE, París, 2000.

procedimiento de acceso indirecto no debe ser tan lento y oneroso como para acabar siendo un impedimento al acceso a la información bancaria.

19.12 El apartado 5 establece también que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información sólo porque esa información esté en posesión de personas que actúen en calidad de representantes o agentes fiduciarios. Por ejemplo, si en virtud de la legislación de un Estado contratante toda información en poder de un agente fiduciario se considera sujeta al «secreto profesional» por el mero hecho de estar en poder del agente fiduciario, ese Estado no podrá acogerse a dicha norma para justificar su negativa a suministrar información al otro Estado contratante. Se considerará, con carácter general, que una persona actúa en calidad de «agente fiduciario» cuando dicha persona efectúe transacciones o gestione fondos o bienes no en su propio nombre o en su propio beneficio, sino en beneficio de otra persona con la que el agente fiduciario mantiene una relación que implica y precisa, de una parte, confianza y responsabilidad y, de otra, buena fe dada su condición. La expresión «en calidad de representantes o agentes fiduciarios» tiene un amplio alcance e incluye todas las formas de prestación de servicios de representación a empresas (agentes de constitución de empresas, sociedades fiduciarias, agentes habilitados o colegiados y abogados, entre otros).

19.13 Finalmente, el apartado 5 señala que un Estado contratante no podrá denegar el suministro de información por el solo hecho de estar relacionado con los derechos de titularidad y/o participación de una persona, incluidas sociedades de capital y sociedades personalistas, fundaciones o estructuras organizativas similares. Las solicitudes de información no pueden denegarse por el mero hecho de que facilitar la información relativa a los derechos de titularidad y/o participación de una persona se considere por la legislación interna o la práctica administrativa nacional como divulgar un secreto comercial o de otra índole.

19.14 El apartado 5 no impide a un Estado contratante invocar el apartado 3 para negarse a suministrar información en poder de un banco, una institución financiera, una persona que actúe en calidad de representante o agente fiduciario o cualquier información relativa a los derechos de titularidad y/o participación de una persona. No obstante, dicha decisión debe estar motivada por razones distintas a la condición de banco, institución financiera, agente fiduciario, intermediario o mandatario de la persona, o al hecho de que la información se refiera a los derechos de titularidad y/o participación de una persona. Por ejemplo, un representante legal que actúe en nombre de su cliente puede hacerlo en calidad de agente, aunque por lo que respecta a toda información amparada en la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados, procuradores, u otros representantes legales autorizados y sus clientes, el apartado 3 del artículo 26 sigue ofreciendo un posible motivo para rehusar el suministro de información.

19.15 Los ejemplos siguientes ilustran la aplicación del apartado 5:

- a. La sociedad X es titular de la mayoría del capital de una filial, la sociedad Y, habiéndose constituido ambas sociedades conforme a la legislación del Estado A. El Estado B lleva a cabo una inspección tributaria de las actividades desarrolladas por la sociedad Y en el Estado B. En el curso de esa inspección, surge el interrogante acerca de quién ostenta la participación directa e indirecta en la sociedad Y, por lo que el Estado B solicita información al Estado A sobre la cadena de propiedad de la sociedad Y. En su respuesta, el Estado A deberá suministrar al Estado B información relativa a la titularidad tanto de la sociedad X como de la sociedad Y.
- a. Una persona física sujeta a gravamen en el Estado A posee una cuenta corriente en el banco B, situado en el Estado B. El Estado A comprueba la declaración del impuesto sobre la renta de esa persona física y remite al Estado B una solicitud de información sobre todas las cuentas y activos bancarios en poder del banco B para determinar si existían depósitos constituidos por rentas obtenidas y no sometidas a gravamen. El Estado B deberá suministrar la información bancaria solicitada al Estado A.

Observaciones a los Comentarios

20. [Suprimido]

21. En relación con el párrafo 15.1, *Grecia* desea puntualizar que, de acuerdo con el artículo 28 la Constitución griega, los convenios fiscales internacionales se aplican sobre la base de la reciprocidad.

Articulación de un intercambio efectivo de información: principios de disponibilidad y veracidad de los datos

Informe del Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad (GMEC)

A. Introducción

1. El intercambio de información con fines tributarios es efectivo cuando existe información fidedigna y previsiblemente relevante a los efectos de las obligaciones fiscales de una jurisdicción requirente disponible, o que puede llegar a estar disponible, de la manera oportuna en los plazos establecidos, y cuando se dispone de mecanismos jurídicos que hacen posible la obtención y el intercambio de información, lo que supone a su vez la existencia de normas claras en lo concerniente a la conservación de registros contables y el acceso a los mismos.

2. Existen diversas formas de garantizar la disponibilidad de registros contables y el acceso a los mismos. El presente documento se centra en la cuestión de garantizar tanto el acceso a información fidedigna y previsiblemente relevante como su disponibilidad.

3. El documento que nos ocupa ha sido elaborado conjuntamente por países miembros y no miembros de la OCDE⁶⁴ (en adelante, los «socios participantes») gracias a su cooperación en el seno del Grupo Mixto Especial sobre Contabilidad del Foro Global (en lo sucesivo, el «GMEC»), entre cuyos participantes se encontraban representantes de Alemania, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Baréin, Belice, Bermudas,

64. En este documento, toda referencia a los «países» designa por igual los «territorios» y las «jurisdicciones».

Canadá, España, Estados Unidos, Francia, Gibraltar, Granada, Guernesey, Irlanda, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Vírgenes Británicas, Italia, Japón, Jersey, Malta, Mauricio, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Reino Unido, República Eslovaca, Samoa, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles y Suecia.

4. Los delegados de los socios participantes han elaborado este documento siendo conscientes de tener puntos en común y de perseguir el mismo objetivo consistente en impulsar un sistema financiero mundial transparente y bien regulado sobre la base de normas comunes, que apela a la participación de todos aquellos países que se presentan a sí mismos como jurisdicciones responsables en una economía mundial.

5. Este documento se apoya en la idea de que las normas y estándares implementados por todos los socios participantes deben garantizar un intercambio efectivo de información, a cuyo fin los mecanismos de intercambio deben ser sencillos, fiables y equitativos.

6. Por otra parte, ninguna norma o estándar debe dar origen a o traducirse en una ventaja competitiva para un determinado tipo de entidad o estructura frente a otra. En consecuencia, las disposiciones mencionadas en el presente documento resultan aplicables a todas las entidades e instrumentos jurídicos pertinentes para este proceso, designando toda referencia en este trabajo a la expresión «entidades e instrumentos jurídicos pertinentes» las i) sociedades de capital, fundaciones, «Anstalt» o fondos fiduciarios y estructuras similares; ii) sociedades personalistas⁶⁵ u otro tipo de asociaciones; iii) fideicomisos⁶⁶ o estructuras análogas; iv) fondos o planes de inversión colectiva⁶⁷, y v) toda persona que actúe en calidad de agente fiduciario y posea activos (por ejemplo, un albacea o ejecutor testamentario).

B. Principios de disponibilidad y veracidad de los datos

I. Conservación de registros contables *fidedignos*

7. Existe la obligación de conservar registros contables *fidedignos* concernientes a todas las entidades e instrumentos jurídicos pertinentes. Para poder ser calificados de *fidedignos*, los registros contables deben:

65. El Apéndice incluye una nota explicativa sobre las sociedades personalistas (*partnerships*).

66. El Apéndice incluye una nota explicativa sobre los fideicomisos (*trusts*).

67. La expresión «fondos o planes de inversión colectiva» designa todo vehículo de inversión colectiva, con independencia de su forma jurídica. Véase el artículo 4, apartado 1, letra h) del *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria*.

- a. Exponer correctamente todas las transacciones de la entidad o del instrumento jurídico pertinente;
 - b. permitir determinar en todo momento la situación financiera de la entidad o del instrumento jurídico pertinente de que se trate con una certeza razonable, y
 - c. facilitar la elaboración de los estados financieros⁶⁸ (exista o no la obligación de elaborarlos).
8. Para poder ser calificados de *fidedignos*, los registros contables deben incluir documentación subyacente como facturas o contratos, entre otros, y detallar:
- a. Todas las sumas de dinero recibidas y desembolsadas, así como el concepto de tales ingresos o desembolsos;
 - b. todas las operaciones de venta y adquisición, así como las demás transacciones, y
 - c. los activos y pasivos imputables a la entidad o instrumento jurídico pertinentes de que se trate.
9. El alcance y extensión de los registros contables dependerán de la complejidad y del volumen de la actividad de la entidad o instrumento jurídico pertinentes, aunque deberán ser suficientes, en todos los casos, para elaborar los estados financieros⁶⁹.
10. En el caso de una sociedad de capital, compete al país o territorio de constitución obligar a la sociedad a conservar registros contables fidedignos, lo que implica que el país o el territorio en cuestión deben ostentar la potestad

-
68. A los efectos del presente documento, se entiende por «estados financieros»:
- Un documento que describa los activos y pasivos de una entidad o instrumento jurídico pertinentes en un momento dado;
 - uno o varios documentos que expongan los importes percibidos, los pagos y demás transacciones efectuadas por una entidad o instrumento jurídico pertinentes, o
 - las notas anexas que pueden resultar necesarias para permitir una comprensión razonable de los documentos antes mencionados.
69. En muchos casos, las entidades e instrumentos jurídicos pertinentes elaboran estados financieros, pudiendo convertirse éstos, en situaciones más complejas, en un instrumento importante para explicar las transacciones de la entidad o del instrumento jurídico pertinente. De existir estados financieros disponibles y ser solicitados por otro país, deberán ponerse a disposición de las autoridades competentes del país requirente en un plazo razonable. Véase igualmente el apartado IV más adelante.

o los poderes necesarios para instar a la sociedad de que se trate que presente sus registros contables. Sin perjuicio de la responsabilidad del país o territorio de constitución de una sociedad para obtener los registros contables, un socio requirente puede, por ejemplo, dirigir igualmente una solicitud al país o territorio en que se encuentre ubicada la sede de dirección efectiva o sede de gestión. En el supuesto de recibir tal solicitud, el país en que se encuentre ubicada la sede de dirección efectiva o sede de gestión deberá responder directamente al país requirente.

11. En el caso de una fundación, «Anstalt» o fondos fiduciarios y estructuras similares, compete al país en virtud de cuya legislación se haya constituido dicha entidad obligarla a conservar registros contables. Sin perjuicio de la responsabilidad del país o territorio de constitución, un socio requirente puede, por ejemplo, dirigir igualmente una solicitud al país o territorio en que se encuentre ubicada la sede de dirección efectiva o sede de gestión.

12. En el caso de fideicomisos y sociedades personalistas, el acto de constitución del fideicomiso, los estatutos de la sociedad personalista o la legislación en vigor por la que se rigen este tipo de entidades deben prever la obligación de conservar registros contables, al tiempo que los países deben ostentar los poderes o tener la potestad que les permita obtener dicha información. No obstante, en ciertas jurisdicciones puede no regir la obligación de conservar registros o no aplicarse a determinados tipos de fideicomisos, tales como los fideicomisos implícitos o constructivos (*implied and constructive trusts*), no utilizados para actividades comerciales. Los principios enunciados en este apartado resultan igualmente aplicables a herencias y otras situaciones en las que las personas poseen activos en calidad de agentes fiduciarios.

13. Los principios aplicables a los fondos o planes de inversión colectiva obedecen generalmente a su forma jurídica. Así, por ejemplo, las normas aplicables a las sociedades de capital se aplican a todos los fondos o planes de inversión colectiva que se constituyen y explotan bajo la forma jurídica de sociedad de capital. Asimismo, dado que los fondos de inversión colectiva suelen estar regulados, la jurisdicción responsable de su regulación exigirá normalmente la conservación de registros contables.

II. Período de conservación de registros requerido

14. Los registros contables han de conservarse durante un período mínimo que debe ser igual al período establecido a este respecto por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). Actualmente, se contempla un período de cinco años, que representa el período mínimo exigible, aunque, naturalmente, son igualmente aceptables y también pueden establecerse períodos más largos.

III. Garantía de conservación de registros contables fidedignos

15. Los distintos países deben tener implantados un sistema o una estructura que garanticen la conservación de registros contables de conformidad con las normas establecidas en los tres primeros párrafos del apartado B.I (*Conservación de registros contables fidedignos*) precedente. Este objetivo puede lograrse de diversas formas. Los países deben plantearse qué sistema es el más eficaz y apropiado en función de sus circunstancias específicas, de ahí que los apartados siguientes presenten algunos ejemplos de posibles enfoques sin pretender ser exhaustivos. Corresponde a cada país decidir la estructura del sistema que desee implantar. Asimismo, conviene señalar que algunos de los sistemas descritos a continuación pueden no ser suficientes por sí mismos, pudiendo ser necesario combinarlos con otros modelos para alcanzar el objetivo prefijado.

16. *Legislación vigente (incluida aquella por la que se rigen las sociedades de capital, las sociedades personalistas y los fideicomisos) y el Derecho mercantil*: La legislación vigente puede contemplar, por ejemplo, la obligación de conservar registros contables fidedignos e imponer sanciones efectivas en caso de incumplimiento de dicha obligación. Las sanciones pueden adoptar la forma de multas o sanciones pecuniarias impuestas tanto a la entidad o instrumento jurídico pertinentes como a las personas responsables de su gestión (administradores, agentes fiduciarios o socios, entre otros) e incluir, si procede, la cancelación del asiento en el Registro Mercantil o similar de la entidad afectada.

17. La legislación vigente puede, asimismo, contemplar la obligación de elaborar estados financieros y exigir que una persona, como pueden ser el gerente o administrador de la sociedad, acredite que los estados financieros presentan una imagen fiel y exhaustiva de las actividades de la entidad o del instrumento jurídico pertinentes. Por otra parte, también puede exigir que los estados financieros se sometan a una auditoría contable y, adicionalmente, que sean entregados a la autoridad gubernamental competente o que se presente una declaración manifestando que se conservan registros contables completos y veraces que podrán ser inspeccionados, cuando así se solicite. La transmisión o presentación de información incorrecta podrá acarrear multas significativas o sanciones de otra índole. Estos mecanismos contribuyen implícita o explícitamente a garantizar la existencia de registros contables fidedignos, al tiempo que mejoran la integridad y credibilidad de la información.

18. *Reglamento financiero, normas de prevención del blanqueo de capitales y demás disposiciones conexas*: El reglamento financiero puede imponer la obligación de conservar registros contables fidedignos sobre todas las entidades reguladas, pudiendo acarrear el incumplimiento de dicha obligación multas significativas en forma de sanciones pecuniarias y la posible

retirada de la autorización concedida para desarrollar la actividad financiera en cuestión. Por otra parte, las normas de prevención del blanqueo de capitales imponen habitualmente a todas las personas sujetas a dicha legislación o normas de desarrollo pertinentes la obligación de conservar registros de las transacciones y operaciones efectuadas, pudiendo acarrear la infracción o el incumplimiento de tales obligaciones un amplio abanico de sanciones, incluso de carácter penal.

19. La obligación de conservar registros contables fidedignos puede derivarse, asimismo, de las normas aplicables a los proveedores de servicios a empresas y fideicomisos. Así, por ejemplo, un proveedor de servicios a empresas y fideicomisos que actúe en calidad de agente fiduciario, de administrador o de gerente de una empresa puede estar sujeto a la obligación de llevar una contabilidad adecuada y ordenada de todas las operaciones efectuadas por el fideicomiso o la empresa de que se trate. La existencia de un proceso de control destinado a verificar la integridad y competencia de las personas que deseen prestar sus servicios a una empresa o fideicomiso, unida a una supervisión permanente y adecuada de sus actividades, a la imposición de elevadas sanciones pecuniarias en caso de violación de las normas y a la posibilidad de retirada de la licencia pueden representar diversas medidas eficaces encaminadas a garantizar la conservación de registros contables fidedignos.

20. *Normativa tributaria:* La normativa tributaria impondrá normalmente a los contribuyentes la obligación de conservar registros contables fidedignos, contemplando toda una serie de sanciones en los casos de incumplimiento de la referida obligación (como pueden ser el pago de intereses, la aplicación de sanciones pecuniarias, determinación de la base imponible por estimación o posibles sanciones penales, entre otras).

21. *Mecanismos voluntarios:* En ciertos casos, la conservación de registros contables fidedignos se ve favorecida por los intereses respectivos de las partes implicadas. Por ejemplo, en el ámbito de los fondos de inversión colectiva, las diversas realidades comerciales pueden llegar a impedir, en la práctica, que un fondo atraiga, capte y/o fidelice a los inversores y su capital de no existir sistema alguno en vigor que garantice la conservación de registros contables fidedignos.

IV. Acceso a los registros contables

22. Cuando una tercera parte solicite los registros contables, éstos deberán ponerse a disposición de las autoridades competentes del país requerido en un plazo razonable. Más concretamente, las autoridades competentes del país requerido deberán ostentar los poderes y facultades necesarios para obtener los registros contables de cualquier persona en su jurisdicción que posea,

controle o tenga la posibilidad de obtener la información en objeto. Esto significa, asimismo, que el país requerido deberá haber adoptado disposiciones de ejecución y de sanción adecuadas en caso de incumplimiento de la referida obligación (por ejemplo, sanciones aplicables a cualquier persona que, tras haber recibido una notificación, rehúse suministrar datos, destruya documentos en su poder o se deshaga de ellos). La especificidad de tales disposiciones se verá a menudo influenciada por el método elegido para asegurarse de la conservación de registros contables fidedignos⁷⁰.

23. Esta obligación no lleva necesariamente aparejada la de conservar los registros contables en la jurisdicción de que se trate. Sin embargo, en caso de estar permitido conservar los registros contables en otra jurisdicción, los países interesados deberán haber implantado un sistema que permita a sus autoridades acceder a dichos registros oportunamente.

Apéndice al Informe final del GMEC

Nota explicativa sobre los fideicomisos (*trusts*)

1. Encontramos definiciones del concepto de «fideicomiso» en las normas de Derecho interno sobre *fideicomisos* promulgadas por aquellas jurisdicciones cuyas legislaciones reconocen tales instrumentos. Como alternativa, podemos remitirnos a la definición de «fideicomiso» prevista por el *Convenio de La Haya sobre la ley aplicable al trust y a su reconocimiento*.

2. La definición siguiente, incorporada en la *Ley sobre fideicomisos* promulgada en 1989 por el territorio de Guernesey, que refleja, a su vez, la definición presente en la *Ley sobre fideicomisos* promulgada en 1984 por el territorio de Jersey, es un ejemplo de definición que encontramos en este tipo de legislación:

«Se habla de *fideicomiso* cuando una persona (el «agente fiduciario») ostenta o recae en ella, o bien se considera que ostenta o que recae en ella el poder de gestionar los bienes que no forman parte, o han dejado de formar parte de su patrimonio:

- a. en beneficio de otra persona (el «beneficiario»), se hayan o no verificado aún su identidad o existencia, o
- b. para cualquier otro fin que no sólo beneficie al agente fiduciario».

70. Los principios expuestos en este apartado han de aplicarse, asimismo, a la aptitud de los países para obtener los estados financieros, siempre que éstos existan.

El *Convenio de La Haya sobre la ley aplicable al trust y a su reconocimiento* (1985) define en su artículo 2 el *fideicomiso* como sigue:

3. «A los efectos del presente Convenio, el término «*trust*» se refiere a las relaciones jurídicas creadas [...] por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un *trustee* en interés de un beneficiario o con un fin determinado».
4. Ya figure en el Derecho fiduciario nacional o en el Convenio de La Haya, la definición de «fideicomiso» abarca generalmente múltiples tipos de fideicomisos.
5. Es importante recordar que un fideicomiso no tiene personalidad jurídica, sino que se trata de una relación jurídica entre personas, es decir, el constituyente o *fideicomitente*, el *agente fiduciario* y el *beneficiario*.

Fideicomisos formales (*Express trust*)

6. Los *fideicomisos expresos* son fideicomisos creados voluntaria e intencionalmente, ya sea de manera verbal o por escrito:
 - *Inter vivos* por el constituyente que ejecuta un acto o instrumento constitutivo celebrado entre el constituyente y los agentes fiduciarios, en virtud del que el constituyente transfiere los bienes a los agentes fiduciarios encargados de gestionarlos y/o administrarlos con arreglo a los términos y condiciones establecidos en dicho acto o instrumento;
 - *inter vivos* por el constituyente que transfiere bienes y activos a los agentes fiduciarios y por los agentes fiduciarios que efectúan una declaración de constitución de fideicomiso (de la que el constituyente no es parte) en virtud de la que se comprometen a gestionar y/o administrar dichos bienes con arreglo a los términos y condiciones establecidos en dicho instrumento, o
 - *mortis causa* al surtir efectos el testamento del testador, mediante el que se ordena a los albaceas o ejecutores testamentarios que transfieran todo o parte del patrimonio del testador a los agentes fiduciarios (que pueden ser los ejecutores testamentarios) para gestionarlo y/o administrarlo conforme a sus últimas voluntades.
7. Existen diversos tipos de *fideicomisos expresos*, pudiendo un fideicomiso reunir elementos de los tipos de fideicomisos siguientes:

(a) Fideicomiso desnudo/simple (bare/simple trust)

Un fideicomiso desnudo es un tipo de fideicomiso que confiere a cada beneficiario un derecho inmediato y absoluto tanto sobre el capital como sobre los rendimientos.

(b) Fideicomiso discrecional (discretionary trust)

Se refiere a un tipo de fideicomiso en el que los intereses de los beneficiarios no son fijos, sino que dependen del ejercicio, por el agente fiduciario, de ciertos poderes discrecionales en su favor. Como tal, representa la forma de fideicomiso más flexible que existe.

(c) Usufructo de propiedad fiduciaria (interest in possession trust)

En este tipo de fideicomiso, un beneficiario concreto (el «usufructuario») tiene derecho a percibir todas las rentas y frutos derivados del fondo que constituye el fideicomiso mientras viva. Por lo general, el agente fiduciario tendrá igualmente la facultad de atribuir el capital al usufructuario. A menudo, el fideicomiso prevé un usufructo sucesivo en favor de un determinado individuo y de su cónyuge. Al fallecer el usufructuario, el saldo activo del fondo fiduciario suele gestionarse y/o administrarse en el marco de fideicomisos discrecionales en favor de los demás beneficiarios.

(d) Fideicomiso fijo (fixed trust)

Se trata de un tipo de fideicomiso en que los intereses de cada beneficiario han sido fijados. Los agentes fiduciarios se encargarán de gestionar y/o administrar los bienes y activos que forman parte del fondo, aunque los intereses de los beneficiarios se establecen en y mediante el acto de constitución del fideicomiso. Un ejemplo clásico de este tipo de fideicomiso es aquel consistente en abonar las rentas a la mujer del constituyente y en atribuir el capital a los hijos al fallecer aquélla.

(e) Fideicomiso de acumulación de capital (accumulation and maintenance trust)

Este tipo de fideicomiso se crea generalmente en beneficio de los hijos o nietos del constituyente, confiriéndose a los agentes fiduciarios el poder o la facultad de abonar rentas a cada beneficiario mientras sean menores de edad para contribuir al desarrollo o educación de los beneficiarios e incrementar el capital no utilizado. Una vez alcanzada una cierta edad, cada beneficiario tendrá derecho a un determinado porcentaje del fondo fiduciario.

(f) Fideicomiso protector (protective trust)

Se trata de un fideicomiso que prevé que los derechos de un beneficiario pueden minorarse o extinguirse, por ejemplo, en caso de producirse determinados acontecimientos (un ejemplo clásico es aquel en que el beneficiario intenta enajenar o disponer de su participación en el capital o en los ingresos).

(g) Fideicomiso de accionariado de los empleados (employee share/options trusts)

Es un tipo de fideicomiso creado por ciertas instituciones en favor y beneficio de sus empleados.

(h) Fideicomiso de fondos de pensión (pension fund trusts)

Es un tipo de fideicomiso creado para proporcionar pensiones a los empleados y a las personas a su cargo.

(i) Fideicomiso caritativo (o «Fundación benéfica») (charitable trust)

Se refiere a un tipo de fideicomiso creado únicamente con fines benéficos. Este tipo de fideicomisos requieren la designación de un administrador.

(j) Fideicomiso finalista (purpose trust)

Se trata de un tipo de fideicomiso creado para uno o varios fines específicos en los que no existen beneficiarios designados o verificables y que cuentan, generalmente, con un administrador encargado de aplicar y hacer cumplir los fines previstos en el acto de constitución del fideicomiso.

(k) Fideicomiso comercial (commercial trust)

He aquí los casos más frecuentes y sus principales aplicaciones:

- Fondo común (o «fondo de inversión»);
- escrituras fiduciarias relativas a la emisión de obligaciones para los titulares de bonos;
- fondos de titulización para la reconstrucción de balances;
- cuentas fiduciarias para abogados y otros prestadores de servicios profesionales, independientes de los propios activos de los prestatarios, o
- fondos de garantía, a la espera de la finalización de los trabajos contratados.

Fideicomisos implícitos (o «tácitos») (*Implied Trusts*)

8. Un fideicomiso puede derivarse también de una declaración oral o de un comportamiento, pudiendo considerarse, a juicio de un tribunal, que se ha creado en determinadas circunstancias. Por su propia naturaleza, estos fideicomisos escapan a toda obligación formal. Por lo general, la existencia de estos fideicomisos se reconoce únicamente como resultado de una acción legal.

Fideicomisos resultantes (o «presuntivos») (*Resulting Trusts*)

9. Tanto los fideicomisos expresos como los implícitos precisan de la intención inicial de crearlos. Nos hallamos ante un fideicomiso resultante (o «presuntivo») cuando, pese a la falta de intención, se transfiere el título jurídico de propiedad de una persona a otra. A modo de ejemplo, si X transfiere 100 libras esterlinas a Y al mismo tiempo que ejecuta las disposiciones de un fideicomiso expreso por un importe de 80 libras esterlinas, sólo el saldo de 20 libras se asimila a un fideicomiso resultante que deberá transferirse nuevamente a X. En esta situación, ante la falta de intención, el beneficiario final sigue siendo el transmitente.

Fideicomisos constructivos (*Constructive Trusts*)

10. Los fideicomisos constructivos son aquellos que nacen en circunstancias en las que sería inadmisibles o injusto que una persona que detente un bien lo conserve enteramente para su propio uso y en su propio beneficio. Un fideicomiso constructivo puede surgir en diversas circunstancias, abarcando un amplio espectro de actividades. Así, por ejemplo, el dinero procedente de una actividad delictiva puede rastrearse hasta la cuenta corriente bancaria del receptor o destinatario. El banco, alertado de la procedencia ilícita de los fondos, los retendrá en calidad de agente fiduciario por cuenta de aquellos a quienes pertenecen realmente.

11. Los fideicomisos pueden clasificarse también atendiendo al motivo de su creación, entre los que se encuentran:

- Los fideicomisos privados (*private trusts*), creados en beneficio de particulares o de agrupaciones de particulares;
- los fideicomisos públicos (*public trusts*), creados en beneficio del público en general o de una parte del público (tal es el caso de un fideicomiso caritativo, creado para reducir la pobreza, favorecer la educación o promover una religión), y
- los fideicomisos finalistas (*purpose trusts*) (véase más arriba).

12. Esta descripción sucinta y limitada de los tipos de fideicomiso es una clara muestra de que el concepto abarca una gran variedad de situaciones. En todos los casos, el elemento común a los fideicomisos radica en la transmisión de la propiedad jurídica y de los poderes de gestión de los bienes del constituyente (o fideicomitente) al agente fiduciario.

Nota explicativa sobre las sociedades personalistas (*partnerships*)

La figura de las sociedades personalistas se contempla en la legislación de numerosas jurisdicciones. Si bien la definición de «sociedad personalista» varía de una jurisdicción a otra, en todos los casos comparten la característica de que una sociedad personalista es una asociación de dos o más personas que deciden agruparse de común acuerdo para perseguir conjuntamente un objetivo común.

En numerosas jurisdicciones que se rigen por el Derecho anglosajón o *Common Law*, un elemento esencial de la sociedad personalista radica en que el «objetivo común» debe consistir en llevar a cabo una actividad comercial con fines lucrativos. De hecho, el artículo 1 de la Ley británica de Sociedades Personalistas (*UK Partnership Act*) de 1890 define a la sociedad personalista como «la relación que subsiste entre personas que desarrollan una actividad en común con un fin lucrativo». Encontramos definiciones idénticas en la legislación australiana, bermudeña, canadiense, irlandesa y en la de muchas otras jurisdicciones que se inspiran en los principios jurídicos del Reino Unido. En términos muy parecidos, la Ley estadounidense de Sociedades Personalistas (*U.S. Uniform Partnership Act*)⁷¹ define a la sociedad personalista como «una asociación de dos o más individuos asociados para desarrollar una actividad como copropietarios con un fin lucrativo».

En muchos países que se rigen por un sistema de Derecho civil, tales como Alemania o España, las sociedades personalistas pueden constituirse para perseguir un objetivo común, ya tenga o no carácter comercial, no siendo requisito previo el fin lucrativo.

La legislación de numerosas jurisdicciones distinguen las sociedades colectivas (*general partnerships*) de las sociedades sin personalidad jurídica o de hecho de responsabilidad limitada (*limited partnership*). Las

71. Apartado 1 del artículo 6 de la Ley estadounidense de Sociedades Personalistas (*Uniform Partnership Act*); apartado 4 del artículo 101 de la Ley estadounidense de Sociedades Personalistas revisada (*Revised Uniform Partnership Act*).

características más relevantes de una sociedad colectiva residen en que todos sus socios responden ilimitadamente de las obligaciones financieras de la sociedad y están legitimados para participar en su gestión. Por el contrario, en una sociedad sin personalidad jurídica o de hecho de responsabilidad limitada, los socios comanditarios no responden ilimitadamente de las obligaciones financieras de la sociedad y tampoco están legitimados para gestionar sus asuntos y actividades. La responsabilidad de los comanditarios frente a las obligaciones de la sociedad sin personalidad jurídica o de hecho de responsabilidad limitada se limita al importe del capital aportado tal y como establecen los estatutos de la sociedad y las disposiciones de la legislación aplicable. Por otra parte, las sociedad sin personalidad jurídica o de hecho de responsabilidad limitada deben contar con al menos un comanditario con responsabilidad ilimitada.

Encontramos otros tipos de sociedades personalistas en la legislación de numerosas jurisdicciones como, por ejemplo, las sociedades de responsabilidad limitada. Una sociedad de responsabilidad limitada es un híbrido entre la sociedad colectiva y la sociedad sin personalidad jurídica o de hecho de responsabilidad limitada que, por lo general, permite la participación de todos los socios en su gestión, aunque limita la responsabilidad de éstos frente a las obligaciones financieras de la sociedad. Como tal, la *sociedad de responsabilidad limitada* es responsable de todas sus deudas y obligaciones, si bien su responsabilidad se limita a sus propios fondos. Los socios están exentos de toda responsabilidad, a excepción de las que se deriven de sus propios actos.

Parte III

Recomendaciones y Guía sobre Transparencia y Beneficiario final del GAFI

Los documentos del GAFI indicados a continuación se enumeran en el Anexo 1 de las *Disposiciones 2016* en cuanto se consideran relevantes para el trabajo del Foro Global:

- Recomendación 10 sobre *Diligencia debida con respecto al cliente (DDC)* y la Nota Interpretativa conexas, concretamente por lo que respecta al método de identificación del *beneficiario final* de una persona o instrumento jurídicos descrito en el párrafo 5, letra b), incisos i) e ii) de dicha Nota Interpretativa, tal y como figura en las *Recomendaciones del GAFI* (publicadas inicialmente en febrero de 2012 y actualizadas, posteriormente, en octubre de 2015);
- Recomendación 24 sobre *Transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas* y la Nota Interpretativa conexas, tal y como figura en las *Recomendaciones del GAFI*;
- Recomendación 25 sobre *Transparencia y beneficiarios finales de los instrumentos jurídicos* y la Nota Interpretativa conexas, tal y como figura en las *Recomendaciones del GAFI*;
- Resultado Inmediato 5 (RI.5) sobre *Uso indebido de personas e instrumentos jurídicos* y criterios de evaluación del cumplimiento técnico de las Recomendaciones 10, 24 y 25, tal y como figuran en la *Metodología para evaluar el cumplimiento técnico de las Recomendaciones del GAFI y la eficacia de las medidas PBC/FT* (publicada inicialmente en febrero de 2013 y actualizada, posteriormente, en octubre de 2015), y
- *Guía sobre Transparencia y Beneficiario final* del GAFI, publicada en octubre de 2014.

Nota: Si bien el Foro Global se remite a las versiones de los documentos anteriores de las fechas mencionadas en la lista precedente, conviene recordar que el trabajo del GAFI permanece en constante evolución, por lo que pueden consultarse las versiones actualizadas de estos documentos en la página web del GAFI www.fatf-gafi.org/.

GAFI (2012): *Recomendaciones del GAFI – Normas internacionales de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva*, GAFI, París, actualizadas en octubre de 2015 y disponibles en la página www.fatf-gafi.org/recommendations.

DILIGENCIA DEBIDA CON RESPECTO AL CLIENTE Y CONSERVACIÓN DE DOCUMENTOS

RECOMENDACIÓN 10. DILIGENCIA DEBIDA CON RESPECTO AL CLIENTE (DDC)

Se prohibirá a las instituciones financieras mantener cuentas anónimas o cuentas a nombres claramente ficticios.

Las instituciones financieras deberán adoptar medidas de diligencia debida cuando:

- (i) Instauren relaciones de negocios;
- (ii) efectúen operaciones ocasionales que: i) rebasen el umbral establecido (por importe superior a 15 000 EUR/USD), o ii) adopten la forma de transferencias electrónicas en los casos previstos por la Nota Interpretativa a la Recomendación 16;
- (iii) existan sospechas de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, o
- (iv) tengan dudas sobre la veracidad o idoneidad de los datos de identificación del cliente obtenidos con anterioridad.

El principio en virtud del que las instituciones financieras deben aplicar procedimientos de diligencia debida ha de estar jurídicamente regulado, correspondiendo a cada país determinar la forma de introducir obligaciones específicas en materia de diligencia debida con respecto al cliente, ya sea por ley o adoptando medidas coercitivas.

Habrán de adoptarse las siguientes medidas de diligencia debida:

- (a) Identificación del cliente y comprobación de su identidad remitiéndose a documentos, datos e información de fuentes independientes y fidedignas;

- (b) identificación del beneficiario final y adopción, a fin de comprobar su identidad, de medidas razonables que garanticen a la institución financiera interesada el conocimiento del beneficiario final, incluida, en el caso de las personas e instrumentos jurídicos, la adopción de medidas que ayuden a la institución financiera interesada a examinar la estructura de propiedad o control del cliente;
- (c) conocimiento y, en su caso, obtención de información sobre el propósito e índole previstos de la relación de negocios, o
- (d) seguimiento continuo de la relación de negocios y escrutinio de las operaciones efectuadas en el transcurso de la misma para asegurarse de que sean compatibles y coincidan con la información de que dispone la institución financiera acerca del cliente, de su actividad profesional o empresarial y de su perfil de riesgo, incluido, en su caso, el origen de los fondos.

Las instituciones financieras deberán aplicar todas y cada una de las medidas de diligencia debida indicadas previamente en las letras a) a d), aunque podrán determinar el grado de aplicación de tales medidas en función del nivel de riesgo tal y como establecen las Notas interpretativas a la presente Recomendación y a la Recomendación 1.

Las instituciones financieras deberán comprobar la identidad del cliente y del beneficiario final antes o en el momento de entablar una relación de negocios o de efectuar operaciones en el caso de tratarse de un cliente ocasional. Los países pueden autorizar a las instituciones financieras a realizar la comprobación tan pronto como sea razonablemente posible desde que se instaure la relación, cuando se gestione eficazmente el riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo y cuando resulte necesario para no interrumpir el desarrollo normal de las actividades.

Se prohibirá a toda institución financiera que no pueda cumplir las obligaciones que figuran en las letras a) a d) anteriores (modificando pertinentemente el alcance de las medidas en función del nivel de riesgo) abrir una cuenta, entablar una relación de negocios o efectuar operaciones a través de una cuenta bancaria, o bien se le instará a poner fin a dicha relación de negocios y a comunicar toda operación sospechosa en relación con el cliente.

Dichas obligaciones deberán aplicarse a todos los nuevos clientes, aunque se exigirá a las instituciones financieras que apliquen también la presente Recomendación a los clientes existentes atendiendo a su importancia relativa y al riesgo que representen, debiendo aplicar medidas de diligencia debida a las relaciones ya existentes en el momento oportuno.

NOTA INTERPRETATIVA A LA RECOMENDACIÓN 10 (DILIGENCIA DEBIDA CON RESPECTO AL CLIENTE)

A. DILIGENCIA DEBIDA Y PROHIBICIÓN DE REVELACIÓN

1. Si, con motivo del comienzo de una relación de negocios con el cliente, en el transcurso de la misma o al realizar operaciones ocasionales, una institución financiera tuviera la sospecha de que esas operaciones guardan relación con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo, dicha institución deberá:
 - (a) Tratar, en principio, de identificar al cliente y al beneficiario final, ya sean permanentes u ocasionales, y comprobar sus respectivas identidades⁷² con independencia de toda exención o de la posible aplicación de un umbral establecido, y
 - (b) enviar una comunicación de operación sospechosa (COS) a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), de conformidad con la Recomendación 20.
2. La Recomendación 21 prohíbe a las instituciones financieras, a sus directores, funcionarios y empleados revelar o hacer pública la remisión a la UIF de una COS o información conexas. Existe el riesgo de que los clientes sean alertados involuntariamente al intentar la institución financiera dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de diligencia debida en estas circunstancias. El hecho de que el cliente tenga conocimiento de una eventual comunicación de operación sospechosa (COS) o de una posible investigación abierta puede llegar a poner en riesgo las futuras investigaciones sobre las operaciones sospechosas de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo.
3. En consecuencia, si las instituciones financieras tienen la sospecha de que las operaciones están relacionadas con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo, deberán tener en cuenta el riesgo de alertar al cliente al adoptar medidas de diligencia debida. Cuando la institución financiera tenga motivos para creer que la aplicación de las medidas de diligencia debida puede poner sobre aviso a los clientes existentes o potenciales, podrá optar por no articular dichas medidas y deberá efectuar una COS. Las instituciones financieras deberán asegurarse de que sus empleados tengan conocimiento de y presten una especial atención a estas cuestiones a la hora de dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de diligencia debida.

72. En adelante, se hace referencia a los documentos, datos o información de fuentes fidedignas e independientes mediante la expresión «datos de identificación».

B. MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA APLICABLES A PERSONAS QUE ACTÚEN EN NOMBRE Y/O POR CUENTA DE UN CLIENTE

4. A la hora de aplicar las medidas de diligencia debida mencionadas en las letras a) y b) contempladas por la Recomendación 10, las instituciones financieras tendrán igualmente la obligación de comprobar que toda persona que dice actuar en nombre y/o por cuenta del cliente esté debidamente autorizada, a cuyo fin deberán identificar a esa persona y comprobar su identidad.

C. MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA APLICABLES A PERSONAS E INSTRUMENTOS JURÍDICOS

5. A la hora de aplicar las medidas de diligencia debida relativas a clientes que sean personas o instrumentos jurídicos⁷³, las instituciones financieras estarán obligadas a identificar y comprobar la identidad de tales clientes, al tiempo que deberán tener conocimiento de la naturaleza de sus actividades y de la estructura de propiedad o control. Las obligaciones enunciadas en las letras a) y b) siguientes, concernientes a la identificación y comprobación de la identidad del cliente y del beneficiario final, tienen una doble finalidad: en primer lugar, impedir el uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos alcanzando un nivel de conocimiento suficiente del cliente que permita evaluar adecuadamente los riesgos potenciales de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a la relación de negocios y, en segundo lugar, adoptar las medidas oportunas para minimizar los riesgos. Es probable que dichas obligaciones, que constituyen dos aspectos de un mismo proceso, interactúen y se complementen mutuamente por naturaleza. En este contexto, las instituciones financieras estarán obligadas a:

73. En estas *Recomendaciones*, las referencias a instrumentos jurídicos tales como los *fideicomisos* (u otros instrumentos jurídicos análogos) que son clientes de una institución financiera, de una actividad o profesión no financiera designada (APNFD) o que realizan una operación, abarcan situaciones en las que el agente fiduciario, que puede ser una persona física o jurídica, establece una relación de negocios o efectúa una determinada operación en nombre de los beneficiarios o con arreglo a los términos y condiciones del fideicomiso. Seguirán aplicándose las obligaciones habituales en materia de diligencia debida a los clientes que sean personas físicas o jurídicas, incluidas aquellas a las que alude el párrafo 4 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10, a las que se sumarán también las obligaciones adicionales relativas al fideicomiso y a sus beneficiarios finales (tal como se definen).

- (a) Identificar al cliente y comprobar su identidad. Para dar cumplimiento a la referida obligación, se necesitarán normalmente los siguientes datos:
 - (i) Nombre, forma jurídica y prueba de su existencia, pudiendo efectuarse la comprobación, por ejemplo, mediante una escritura de constitución, un certificado de conformidad, un acuerdo de asociación, un contrato fiduciario o cualquier otro documento procedente de una fuente independiente y fidedigna en los que figuren el nombre, la forma y prueben la existencia del cliente;
 - (ii) las normas por las que se rigen y atribuciones de una determinada persona o instrumento jurídicos (por ejemplo, la escritura de constitución y los estatutos de la sociedad), así como los nombres de las personas pertinentes que ocupen un puesto de responsabilidad o desempeñen un cargo directivo en la persona o instrumento jurídicos de que se trate (entre ellos, el de director gerente de una sociedad o el de administrador de un fideicomiso), y
 - (iii) la dirección de la sede social y, si difiere, el establecimiento o centro de actividad principal.
- (b) Identificar a los beneficiarios finales del cliente y adoptar medidas razonables⁷⁴ a fin de comprobar la identidad de esas personas, apoyándose en la información siguiente:
 - (i) En el caso de las personas jurídicas⁷⁵:
 - (i.i) La identidad de las personas físicas (en su caso, ya que las participaciones en el capital social pueden estar lo suficientemente diversificadas como para que no haya personas físicas (ya sea actuando de forma individual o conjunta) que ejerzan el control de la persona o instrumento jurídicos en cuestión con arreglo a la participación que posean o) que, en

74. Para determinar el carácter razonable de las medidas de comprobación de la identidad, conviene tener en cuenta los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo que representan tanto el cliente como la relación de negocios.

75. Las medidas a las que hacen referencia los incisos i.i) a i.iii) no son opciones alternativas, sino medidas graduales a las que cabe recurrir cuando, tras aplicar la medida precedente, no se haya podido identificar al beneficiario final.

última instancia, sean accionistas mayoritarios⁷⁶ en una persona jurídica;

(i.ii) en caso de duda tras haber realizado las comprobaciones a las que alude el inciso i.i) acerca de si la(s) persona(s) titular(es) de una participación mayoritaria es/son el/los beneficiario(s) efectivo(s) o de si alguna persona física ejerce el control con arreglo al porcentaje del capital que posea, la identidad de las personas físicas (en su caso) que ejerzan efectivamente el control de la persona o instrumento jurídicos de que se trate por otros medios, y

(i.iii) cuando no se identifique a ninguna persona física con arreglo a lo dispuesto en los incisos i.i) o i.ii) anteriores, las instituciones financieras deberán identificar y adoptar medidas razonables para comprobar la identidad de la persona física correspondiente que ocupe un puesto de responsabilidad o desempeñe un cargo directivo.

(ii) Por lo que respecta a los instrumentos jurídicos:

(ii.i) En relación con los *fideicomisos*, la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios⁷⁷ y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso (incluso a través de una cadena de control o propiedad).

(ii.ii) En el supuesto de instrumentos jurídicos análogos, la identidad de las personas que ocupen puestos equivalentes o similares a los indicados en el párrafo anterior.

76. Una participación mayoritaria depende de la estructura de propiedad de la sociedad y se establece a partir de un determinado umbral, pudiendo ostentarla, por ejemplo, toda persona que posea un determinado porcentaje del capital o de los derechos de voto (*p.ej.*: un porcentaje superior al 25%).

77. Cuando el/los beneficiario(s) de los fideicomisos hayan sido designados atendiendo a sus características o categoría, las instituciones financieras deberán obtener información suficiente sobre el beneficiario para tener la seguridad de poder determinar su identidad en el momento del pago o cuando el beneficiario pretenda ejercer los derechos conferidos.

Si el cliente o el accionista mayoritario son empresas cotizadas sujetas (ya sea en virtud de normas bursátiles, por ley u otros medios coercitivos) a obligaciones de información que aseguren un nivel suficiente de transparencia de los beneficiarios finales, o bien constituyen una filial participada mayoritariamente por dicha empresa, no será preceptiva la identificación y comprobación de la identidad de ningún accionista o beneficiario final de las referidas empresas.

Los datos de identificación pertinentes pueden obtenerse o proceder de un registro público, del cliente o de otras fuentes fidedignas.

D. MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA APLICABLES A LOS BENEFICIARIOS DE PÓLIZAS DE SEGURO DE VIDA

6. En el ámbito de los seguros de vida y otros seguros vinculados a fondos de inversión, aparte de las medidas de diligencia debida aplicables al cliente y al beneficiario final, las instituciones financieras deben adoptar las siguientes medidas de diligencia debida respecto del/de los beneficiario(s) de las pólizas de seguro de vida y de aquellas otras pólizas vinculadas a fondos de inversión tan pronto como se identifique/designe a su(s) beneficiario(s):
 - (a) Cuando el/los beneficiario(s) sea(n) identificado(s) como persona(s) física(s) o jurídica(s) o instrumentos jurídicos mencionados expresamente en la póliza, deberán dejar constancia del nombre de esa(s) persona(s) o instrumentos, y
 - (b) si el/los beneficiario(s) ha(n) sido designado(s) atendiendo a sus características o categoría (*p.ej.* cónyuge o hijos en el momento de producirse el evento asegurado) o por otros medios (*p.ej.* por testamento), deberán obtener información suficiente sobre dicho(s) beneficiario(s) para que la institución financiera interesada tenga la garantía de poder determinar la identidad del/de los mismo(s) en el momento de efectuar el pago correspondiente.

La información recabada en virtud de lo dispuesto en las letras a) y/o b) deberá quedar archivada y conservarse de conformidad con las disposiciones de la Recomendación 11.

7. En ambos casos a los que aluden los párrafos 6.a) y 6.b) anteriores, la comprobación de la identidad del/de los beneficiario(s) deberá tener lugar en el momento de efectuar el pago.
8. El beneficiario de una póliza de seguro de vida debe ser considerado por la institución financiera como un factor de riesgo relevante a la hora de determinar si resultan o no aplicables las medidas reforzadas

de diligencia debida. Si la institución financiera interesada determina que un beneficiario que sea una persona o instrumento jurídicos representa un riesgo más elevado, las medidas reforzadas de diligencia debida deberán incluir medidas razonables para identificar y comprobar la identidad del titular real del beneficiario en el momento del pago.

9. Cuando una institución financiera no pueda cumplir lo dispuesto en los párrafos 6 al 8 anteriores, ésta deberá considerar efectuar una comunicación de operación sospechosa.

E. REMISIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS DE IDENTIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN YA COMPLETADOS

10. Las medidas de diligencia debida previstas en la Recomendación 10 no implican que las instituciones financieras tengan que identificar repetidamente a cada cliente y comprobar su identidad toda vez que realice una operación. Toda institución financiera puede remitirse a los procedimientos de identificación y comprobación ya completados, a menos que existan dudas sobre la veracidad de la información obtenida. Nos encontramos ante situaciones en las que una institución puede llegar a albergar dudas de este tipo cuando, por ejemplo, existe una sospecha de blanqueo de capitales en relación con un determinado cliente o cuando se produce un cambio significativo en la operativa de la cuenta del cliente que no se corresponde con el perfil de actividad del mismo.

F. MOMENTO OPORTUNO PARA LA COMPROBACIÓN

11. Entre las circunstancias (aparte de las mencionadas más arriba por lo que respecta a los beneficiarios de pólizas de seguro de vida) en las que puede resultar admisible llevar a cabo las comprobaciones pertinentes una vez instaurada la relación de negocios, dada la importancia de no interrumpir el desarrollo normal de las actividades, se incluyen:
 - Operaciones no presenciales (que no implican la presencia física de las partes).
 - Operaciones con valores. En el sector de los títulos valores, empresas e intermediarios pueden verse obligados a efectuar operaciones con mucha rapidez, atendiendo a las condiciones del mercado en el momento en que el cliente los contacta, pudiendo incluso ser necesario realizar la operación antes de haber concluido la comprobación de la identidad.

12. Las instituciones financieras deberán, asimismo, adoptar procedimientos de gestión del riesgo en relación con las condiciones en las que un cliente puede beneficiarse de la relación de negocios antes de llevarse a cabo la comprobación. Dichos procedimientos deberán incluir una serie de medidas tales como la limitación del número, tipo y/o importe de las operaciones que pueden efectuarse y el seguimiento de operaciones cuantiosas o complejas que excedan de o no se ajusten a aquellas previstas para ese tipo de relación.

G. CLIENTES EXISTENTES

13. Las instituciones financieras estarán obligadas a aplicar medidas de diligencia debida tanto a los clientes existentes⁷⁸, atendiendo a su importancia relativa y al riesgo que representen, como a las relaciones ya existentes en el momento oportuno, teniendo en cuenta si se han adoptado medidas de diligencia debida con anterioridad y en qué momento, así como la relevancia e idoneidad de los datos obtenidos.

H. ENFOQUE ORIENTADO AL RIESGO⁷⁹

14. Los ejemplos siguientes no son elementos obligatorios de las normas del GAFI, por lo que se incluyen sólo a título indicativo. Dichos ejemplos no pretenden ser exhaustivos y, si bien pueden constituir indicadores útiles, puede que no sean relevantes en todos los casos.

Riesgo elevado

15. En los casos en que exista un riesgo elevado de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo deben adoptarse medidas reforzadas de diligencia debida. Al evaluar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a determinados tipos de clientes, países o áreas geográficas y productos, servicios, operaciones o canales de distribución concretos, podemos encontrarnos con los ejemplos de situaciones de riesgo potencialmente más elevado (aparte de los mencionados en las Recomendaciones 12 a 16) siguientes:
 - (a) Factores de riesgo asociados al cliente:
 - Relación de negocios desarrollada en circunstancias inusuales (*p.ej.* distancia geográfica significativa e inexplicable entre la institución financiera y el cliente).

78. Clientes existentes a la fecha de entrada en vigor de las disposiciones nacionales.

79. El enfoque orientado al riesgo no se aplica en los casos en que resulten necesarias las medidas de diligencia debida con respecto al cliente, aunque puede utilizarse para determinar el alcance de dichas medidas.

- Clientes no residentes.
 - Personas o instrumentos jurídicos que operen como estructuras de tenencia de activos personales.
 - Sociedades cuyo capital lo posean accionistas nominativos o esté representado por acciones al portador.
 - Actividades que precisen de mucho efectivo.
 - Estructura de propiedad de una determinada sociedad aparentemente inusual o excesivamente compleja habida cuenta de la naturaleza de su actividad.
- (b) Factores de riesgo asociados al país o área geográfica⁸⁰:
- Países que, atendiendo a fuentes verosímiles tales como los informes de evaluación mutua, informes detallados de evaluación o informes de seguimiento publicados, carezcan de sistemas PBC/FT adecuados.
 - Países sujetos a sanciones, embargos o medidas similares impuestas, por ejemplo, por las Naciones Unidas.
 - Países que, con arreglo a fuentes verosímiles, presenten un alto nivel de corrupción u otra actividad ilícita.
 - Países o áreas geográficas que, según fuentes verosímiles, financien o apoyen actividades terroristas o en cuyo territorio operen organizaciones terroristas reconocidas.
- (c) Factores de riesgo asociados a los productos, servicios, operaciones o canales de distribución:
- Servicios de banca privada.
 - Operaciones anónimas (incluidas, en su caso, las operaciones en efectivo).
 - Relaciones de negocios u operaciones no presenciales (que no impliquen la presencia física de las partes).
 - Pago recibido de terceros independientes o desconocidos.

80. Con arreglo a la Recomendación 19, los distintos países tienen la obligación de exigir a las instituciones financieras que apliquen medidas reforzadas de diligencia debida cuando el GAFI solicite la adopción de tales medidas.

Riesgo mínimo

16. En determinadas circunstancias, el riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo es mínimo. En tales circunstancias, y a condición de que el país o la institución financiera interesados hayan analizado adecuadamente el riesgo existente, puede estar justificado el que un país permita a sus instituciones financieras aplicar medidas simplificadas de diligencia debida.
17. Al evaluar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a determinados tipos de clientes, países o áreas geográficas y productos, servicios, operaciones o canales de distribución concretos, podemos encontrarnos con los ejemplos de situaciones de riesgo potencialmente más bajo siguientes:
 - (a) Factores de riesgo asociados al cliente:
 - Instituciones financieras y actividades y profesiones no financieras designadas (APNFD) que estén sujetas a la obligación de luchar contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo conforme a las Recomendaciones del GAFI, que hayan implementado efectivamente dicha obligación y sean objeto de control o supervisión en la práctica de conformidad con las Recomendaciones encaminadas a garantizar que cumplen sus respectivas obligaciones.
 - Empresas públicas cotizadas y sujetas (ya sea en virtud de normas bursátiles, por ley u otros medios coercitivos) a obligaciones de información que aseguren un nivel suficiente de transparencia de los beneficiarios finales.
 - Administraciones o empresas públicas.
 - (b) Factores de riesgo asociados a los productos, servicios, operaciones o canales de distribución:
 - Pólizas de seguro de vida con una prima reducida (*p.ej.* una prima anual que no exceda de 1 000 EUR/USD o una prima única inferior a 2 500 EUR/USD).
 - Pólizas de seguros para planes de pensiones, siempre y cuando no contengan cláusula de rescate anticipado y no puedan servir de garantía para un préstamo.
 - Planes de pensiones, jubilación o similares que contemplen el abono de prestaciones de jubilación a los empleados, siempre y cuando las cotizaciones se efectúen mediante

deducción del salario y las normas del plan no permitan a los beneficiarios ceder su participación.

- Productos o servicios financieros que ofrezcan servicios limitados y definidos adecuadamente con el fin de incrementar el acceso a ciertos tipos de clientes con fines de inclusión financiera.

(c) Factores de riesgo asociados al país:

- Países que, atendiendo a fuentes verosímiles tales como los informes de evaluación mutua o informes detallados de evaluación, dispongan de sistemas PBC/FT adecuados.
- Países que, con arreglo a fuentes verosímiles, presenten un bajo nivel de corrupción u otra actividad ilícita.

A la hora de evaluar el riesgo, los países o instituciones financieras podrán, en su caso, tener igualmente en cuenta las posibles variaciones en el riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo entre las diferentes regiones o zonas de un mismo país.

18. El que el riesgo de blanqueo de activos y de financiación del terrorismo a los efectos de identificación y comprobación sea escaso no necesariamente implica que el mismo cliente representa un riesgo menor respecto de los distintos tipos de medidas de diligencia debida, en particular respecto del seguimiento continuo de las operaciones.

Variables de riesgo

19. Al evaluar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a determinados tipos de clientes, países o áreas geográficas y productos, servicios, operaciones o canales de distribución concretos, toda institución financiera deberá tener en cuenta las variables de riesgo asociadas a tales categorías de riesgo. Dichas variables, ya se tengan en cuenta por separado o en conjunto, pueden aumentar o disminuir el riesgo potencial y, en consecuencia, incidir sobre el nivel apropiado de medidas de diligencia debida. Entre las variables que deben tenerse en cuenta, se encuentran:

- El propósito de la cuenta o relación de negocios.
- El nivel de activos depositados por el cliente o el volumen de las operaciones efectuadas.
- La regularidad o duración de la relación de negocios.

Medidas reforzadas de diligencia debida

20. Las instituciones financieras deberán analizar, dentro de los límites razonablemente posibles, los antecedentes y el propósito de todas las operaciones complejas por un importe inusualmente cuantioso y de todas las modalidades de operaciones poco frecuentes, que no tengan una finalidad económica o lícita aparente. Cuando los riesgos de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo sean elevados, será preceptivo que las instituciones financieras adopten medidas reforzadas de diligencia debida con respecto al cliente en consonancia con los riesgos detectados. En particular, deberán intensificar el grado y la naturaleza del seguimiento de la relación de negocios con el fin de determinar si esas operaciones o actividades parecen inusuales o sospechosas. Entre las medidas reforzadas de diligencia debida susceptibles de aplicarse a las relaciones de negocios de alto riesgo se incluyen:
- Obtener información adicional sobre el cliente (profesión, volumen de activos, información disponible en bases de datos públicas o internet, entre otras) y la actualización periódica de los datos de identificación del cliente y del beneficiario final.
 - Obtener información adicional sobre la naturaleza prevista de la relación de negocios.
 - Obtener información sobre el origen de los fondos o el origen del patrimonio del cliente.
 - Obtener información sobre el propósito de las operaciones previstas o efectuadas.
 - Obtener la autorización de la dirección para iniciar o continuar la relación de negocios.
 - Realizar un seguimiento reforzado de la relación de negocios incrementando el número y la frecuencia de los controles efectuados y seleccionando modalidades de operaciones que precisan de un análisis exhaustivo.
 - Obligar a realizar el primer pago a través de una cuenta abierta a nombre del cliente en un banco sujeto a normas similares de diligencia debida con respecto al cliente.

Medidas simplificadas de diligencia debida

21. Cuando los riesgos de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo sean mínimos, podrá autorizarse a las instituciones financieras a aplicar medidas simplificadas de diligencia debida con respecto al cliente habida cuenta de la naturaleza de tales riesgos. Las medidas simplificadas deberán ser proporcionales a los factores de riesgo mínimo (por ejemplo, podrían referirse únicamente a las medidas de aceptación del cliente o a diversos aspectos del seguimiento continuo). He aquí algunos ejemplos de medidas posibles:
- Comprobar la identidad del cliente y/o del beneficiario final con posterioridad al establecimiento de la relación de negocios (por ejemplo, cuando las operaciones de cuenta corriente superen el umbral cuantitativo establecido).
 - Reducir la periodicidad de las actualizaciones de los elementos de identificación del cliente.
 - Disminuir el grado de seguimiento continuo y del escrutinio de las operaciones sobre la base de un umbral cuantitativo razonable.
 - No recabar información específica o implementar medidas específicas para conocer el propósito y la naturaleza prevista de la relación de negocios, infiriendo el propósito y la naturaleza por el tipo de operaciones o relación de negocios establecida.

Las medidas simplificadas de diligencia debida no resultarán aplicables cuando haya indicios o exista la sospecha de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, o en supuestos específicos de alto riesgo.

Umbrales

22. El umbral fijado para operaciones ocasionales en virtud de la Recomendación 10 asciende a 15 000 EUR/USD. Las operaciones financieras que superen el referido umbral pueden llevarse a cabo mediante una única operación u operaciones múltiples que parecen estar relacionadas entre sí.

Diligencia debida permanente

23. Será preceptivo que las instituciones financieras se aseguren de que la información, los documentos o datos recabados en aplicación del procedimiento de diligencia debida se mantengan actualizados y sean relevantes, lo que implica examinar los datos de que se dispone, principalmente en lo concerniente a las categorías de clientes que presenten un alto riesgo.

RECOMENDACIÓN 24. TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIOS FINALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Los países interesados deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de las personas jurídicas para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Los países deben asegurarse de que las autoridades competentes puedan obtener o tengan acceso en el momento oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final y la estructura de control de las personas jurídicas. En particular, aquellos países en los que las personas jurídicas puedan emitir acciones al portador o certificados de acciones nominativos, deberán adoptar medidas eficaces para garantizar que no se utilizan indebidamente para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Asimismo, los países interesados deberán estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD que cumplan las obligaciones establecidas en las Recomendaciones 10 y 22 el acceso a la información sobre el beneficiario final y la estructura de control de las personas jurídicas de que se trate.

NOTA INTERPRETATIVA A LA RECOMENDACIÓN 24 (TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIOS FINALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS)

1. Las autoridades competentes deben poder obtener o acceder oportunamente a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final y la estructura de control de las empresas y demás personas jurídicas (información sobre los beneficiarios finales⁸¹) constituidas⁸² en el país. Los países interesados pueden elegir los mecanismos a los que recurrir para alcanzar este objetivo, aunque también deben cumplir las obligaciones básicas que se detallan a continuación. También es muy probable que los países deban articular diversos mecanismos simultáneamente para lograr dicho objetivo.

81. La información sobre los beneficiarios finales de las personas jurídicas es aquella descrita en el párrafo 5, letra b), inciso i) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10. El concepto de «accionistas mayoritarios» al que alude el párrafo 5, letra b), inciso i) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10 puede establecerse a partir de un determinado umbral, pudiendo ostentar dicha participación mayoritaria, por ejemplo, toda persona que posea un determinado porcentaje del capital o de los derechos de voto (*p.ej.*: un porcentaje superior al 25%).
82. Las referencias a la creación de una persona jurídica incluyen la constitución de empresas o cualquier otro mecanismo empleado.

2. Como parte del proceso que permite garantizar un nivel de transparencia adecuado en relación con las personas jurídicas, los países deben disponer de mecanismos que permitan:
 - (a) Identificar y describir los diferentes tipos, formas y características básicas de las personas jurídicas del país;
 - (b) identificar y describir los procesos de: i) constitución de esas personas jurídicas, así como de ii) obtención y archivo de información básica y atinente al beneficiario final;
 - (c) poner la información anterior a disposición del público, y
 - (d) evaluar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a los distintos tipos de personas jurídicas constituidas en el país.

A. INFORMACIÓN BÁSICA

3. A fin de determinar quiénes son los beneficiarios finales de una sociedad, las autoridades competentes necesitarán cierta información básica atinente, como mínimo, a la propiedad legal y estructura de control de la misma, incluida la información relativa al estatus jurídico y a las atribuciones de la sociedad, a sus socios accionistas y miembros del consejo de administración.
4. Todas las sociedades constituidas en un país deberán inscribirse en el Registro Mercantil⁸³ o registro de empresas correspondiente. Con independencia del conjunto de mecanismos articulado para obtener y dejar constancia de la información relativa al beneficiario final (véase el apartado B), es preceptivo que la sociedad⁸⁴ en cuestión recabe y registre con carácter previo una serie de datos básicos que le conciernen. La información básica mínima que ha de recabar y registrar la sociedad interesada consiste en:
 - (a) La denominación social, prueba de su constitución, forma y estatus jurídicos, dirección de la sede social, normas por las que se rige y atribuciones básicas (*p.ej.* escritura de constitución y

83. La expresión «Registro Mercantil» designa el registro de empresas constituidas o autorizadas a operar en el país correspondiente, estando normalmente gestionado por la autoridad registral competente o por otras autoridades legalmente habilitadas por cuenta de la primera. No se refiere a la información en poder de la propia empresa o en el de otras por cuenta de la primera.

84. Esta información la pueden registrar y/o archivar la propia sociedad interesada o un tercero bajo la responsabilidad de aquélla.

estatutos), relación de miembros del consejo de administración, y

- (b) un registro de sus accionistas o socios que refleje los nombres de éstos, el número de acciones en poder de cada accionista⁸⁵ y las categorías de acciones (incluida la naturaleza de los consiguientes derechos de voto).
5. El Registro Mercantil debe conservar toda la información básica descrita en el párrafo 4.a) anterior.
 6. Por su parte, la sociedad en cuestión deberá conservar la información básica a la que alude el párrafo 4.b) en el país, ya sea en su sede social o en otro lugar notificado al Registro Mercantil. No obstante, si la sociedad o el Registro Mercantil poseen información sobre el beneficiario final en el país, no será necesario que el registro de accionistas se encuentre en el país, siempre que la referida sociedad pueda facilitar esa información con carácter inmediato cuando se le solicite.

B. INFORMACIÓN RELATIVA AL BENEFICIARIO FINAL

7. Los países interesados deberán asegurarse de que: a) la sociedad de que se trate obtenga la información sobre su propio beneficiario final y de que dicha información se encuentre disponible y accesible en el lugar estipulado del país en que se encuentre ubicada, o bien de que b) existan mecanismos disponibles que permitan a la autoridad competente identificar de manera oportuna al beneficiario final de una determinada sociedad.
8. Para poder observar las obligaciones contempladas en el párrafo 7, los países deberán servirse de uno o varios de los mecanismos siguientes:
 - (a) Obligar a las sociedades o registros mercantiles a obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales de las distintas sociedades;
 - (b) obligar a las sociedades a adoptar medidas razonables⁸⁶ para obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales de las distintas sociedades, y

85. Esto se aplica al propietario legal de todas las acciones inscritas.

86. Las medidas adoptadas deberán ser proporcionales al nivel de riesgo o al grado de complejidad asociados a la estructura de propiedad de la sociedad en cuestión, o bien a la naturaleza de los accionistas mayoritarios.

- (c) utilizar la información existente, incluida: i) aquella obtenida por las instituciones financieras y/o APNFD, conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 10 y 22⁸⁷; ii) la que obre en poder de otras autoridades competentes sobre los beneficiarios finales y propietarios legales de las sociedades (por ejemplo, registros mercantiles, administraciones tributarias, organismos reguladores del sistema financiero o de otro tipo); iii) la que posea la sociedad, tal y como establece el apartado A anterior, y iv) toda información disponible sobre las empresas cotizadas sujetas (ya sea en virtud de normas bursátiles, por ley u otros medios coercitivos) a obligaciones de información encaminadas a garantizar un nivel suficiente de transparencia de los beneficiarios finales.
9. Independientemente de cuál de los mecanismos anteriores se articule, los países deberán asegurarse de que las sociedades cooperen en la mayor medida posible con las autoridades competentes para identificar al beneficiario final, a cuyo fin será necesario:
- (a) Exigir la autorización de una o varias personas físicas residentes en el país por parte de la sociedad⁸⁸, debiendo éstas rendir cuentas ante las autoridades competentes, para facilitar toda la información básica y sobre el beneficiario final disponible y prestar asistencia adicional a las autoridades, y/o
 - (b) exigir la autorización de una APNFD del país por parte de la sociedad, debiendo ésta rendir cuentas ante las autoridades competentes, para facilitar toda la información básica y sobre el beneficiario final disponible y prestar asistencia adicional a las autoridades, y/o
 - (c) adoptar otras medidas comparables, señaladas expresamente por el país, que puedan garantizar la cooperación en la práctica.
10. Todas las personas, autoridades y organismos mencionados más arriba, así como la sociedad propiamente dicha (o sus administradores, liquidadores u otras personas intervinientes en la disolución de la misma), deberán conservar la información y los referidos documentos durante al menos cinco años contados a partir de la fecha de disolución o extinción de la sociedad, o bien cinco años desde la fecha en que la sociedad cause baja como cliente del intermediario profesional o de la institución financiera.

87. Los países deberán ser capaces de establecer oportunamente si una determinada sociedad es titular de una cuenta en una institución financiera del país.

88. Puede que los miembros del consejo de administración o el personal directivo de la sociedad en cuestión no precisen de una autorización específica por parte de la sociedad.

C. ACCESO OPORTUNO A INFORMACIÓN FIDEDIGNA Y ACTUALIZADA

11. Por una parte, los países deberán disponer de mecanismos que garanticen que la información básica, incluida aquella facilitada al Registro Mercantil, sea fidedigna y se actualice oportunamente; por otra, deberán exigir que toda la información disponible a la que alude el párrafo 7 sea lo más fidedigna y esté lo más actualizada posible, debiendo llevarse a cabo dicha actualización en un plazo razonable tras producirse todo eventual cambio.
12. Las autoridades competentes y, en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo, deberán ostentar todos los poderes y competencias necesarios para poder acceder oportunamente a la información básica y la relativa al beneficiario final que obre en poder de las partes interesadas.
13. Los países interesados deberán instar a su Registro Mercantil a facilitar el acceso oportuno, por parte de las instituciones financieras, APNFD y demás autoridades competentes de otros países, a la información de dominio público que posean y, como mínimo, a la información mencionada en el párrafo 4.a) anterior. Asimismo, los países deberán estudiar la posibilidad de facilitar el acceso oportuno a la información apuntada más arriba en el párrafo 4.b) por parte de las instituciones financieras y APNFD.

D. OBSTÁCULOS A LA TRANSPARENCIA

14. Los países deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de las acciones al portador y los certificados de acciones al portador articulando, por ejemplo, uno o varios de los siguientes mecanismos: a) prohibirlas; b) convertirlas en acciones nominativas o certificados de suscripción de acciones (por ejemplo, por desmaterialización); c) inmovilizarlas exigiendo que permanezcan en manos de una institución financiera regulada o un intermediario profesional, o d) instar a los accionistas mayoritarios a ponerlo en conocimiento de la sociedad en cuestión e instar, a su vez, a dicha sociedad a registrar su identidad.
15. Los países deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de los accionistas y administradores nominativos articulando, por ejemplo, uno o varios de los siguientes mecanismos: a) instar a los accionistas y administradores nominativos a revelar la identidad de su proponente a la sociedad y a todo registro competente, así como a reflejar dicha información en el registro correspondiente, u b) obligar a los accionistas y administradores nominativos a conseguir la debida autorización, a consignar su condición de mandatarios en los

registros mercantiles correspondientes, a conservar la información que identifique a sus respectivos proponentes y a poner dicha información a disposición de las autoridades competentes que lo soliciten.

E. OTRAS PERSONAS JURÍDICAS

16. Por lo que respecta a las fundaciones, *Anstalten* y sociedades de responsabilidad limitada, los países deberán adoptar medidas similares e introducir obligaciones análogas a las previstas para las sociedades, teniendo en cuenta sus diferentes formas y estructuras.
17. En lo concerniente a otros tipos de personas jurídicas, los países deberán tomar en consideración sus diferentes formas y estructuras, así como los niveles de riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a cada tipo de persona jurídica, con el fin de alcanzar unos niveles adecuados de transparencia. Como mínimo, los países deberán asegurarse de que dichas personas jurídicas conservan tipos de datos similares a la información básica exactos y actualizados, y de que las autoridades competentes tengan un acceso oportuno a tales datos. Los países deberán analizar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a estas otras personas jurídicas y, en función del nivel de riesgo, determinar qué medidas deben adoptarse para garantizar un acceso oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre los beneficiarios finales de tales personas jurídicas por parte de las autoridades competentes.

F. RESPONSABILIDAD JURÍDICA Y SANCIONES APLICABLES

18. Debe establecerse claramente la responsabilidad jurídica ligada al incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente Nota Interpretativa, al tiempo que deben preverse las sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias aplicables, según corresponda, a toda persona física o jurídica que incumpla indebidamente las referidas obligaciones.

G. COOPERACIÓN INTERNACIONAL

19. Conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 37 y 40, los países deberán prestarse a cooperar a nivel internacional de manera continuada, constructiva y eficaz en lo concerniente al suministro de información básica y sobre el beneficiario final. A tal fin, será necesario: a) facilitar a las autoridades competentes extranjeras el acceso a la información

básica en poder de los registros mercantiles; b) intercambiar información sobre los accionistas, y c) hacer uso de sus facultades y atribuciones, con arreglo a sus respectivas legislaciones internas, para obtener información sobre los beneficiarios finales por cuenta de homólogos extranjeros. Los países deberán supervisar la calidad de la asistencia recibida de otros países en respuesta a las solicitudes de información básica y sobre los beneficiarios finales, o a solicitudes de asistencia para localizar a los beneficiarios finales residentes en el extranjero.

RECOMENDACIÓN 25. TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIOS FINALES DE LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS

Los países interesados deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de los instrumentos jurídicos para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Los países deben asegurarse de que las autoridades competentes puedan obtener o tengan acceso en el momento oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre los fideicomisos expresos, incluyendo datos sobre el fideicomitente, el agente fiduciario y los beneficiarios. Asimismo, los países interesados deberán estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD que cumplan las obligaciones establecidas en las Recomendaciones 10 y 22 el acceso a la información sobre el beneficiario final y la estructura de control de los instrumentos jurídicos de que se trate.

NOTA INTERPRETATIVA A LA RECOMENDACIÓN 25 (TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIOS FINALES DE LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS)

1. Los países deberán obligar a los agentes fiduciarios de todo fideicomiso expreso que se rija por sus normas de Derecho interno a obtener y conservar información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final de dicho fideicomiso, incluida toda información sobre la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso. Los países deberán, asimismo, obligar a los agentes fiduciarios de todo fideicomiso que se rija por sus normas de Derecho interno a conservar información básica sobre los restantes agentes acreditados de los fideicomisos y proveedores de servicios fiduciarios, incluidos los asesores o gestores de inversión, auditores y consultores fiscales.
2. Todos los países deberán adoptar medidas que garanticen que los agentes fiduciarios informan de su condición a las instituciones financieras y APNFD cuando, en calidad de agentes fiduciarios,

establezcan una relación de negocios o realicen una operación ocasional por importe superior al umbral establecido. No existirán leyes u otros medios coercitivos que impidan a los agentes fiduciarios suministrar a las autoridades competentes información relativa al fideicomiso⁸⁹ o facilitar a las instituciones financieras y APNFD, previa solicitud, información sobre el beneficiario final y los activos fiduciarios detentados o administrados atendiendo a las condiciones de la relación de negocios.

3. Se exhorta a los países a asegurarse de que las restantes autoridades, personas y organismos pertinentes conserven información sobre todos los fideicomisos a los que estén vinculados. He aquí las fuentes de información potenciales sobre los fideicomisos, agentes fiduciarios y patrimonio fiduciario:
 - (a) Registros (por ejemplo, un registro central de fideicomisos o activos fiduciarios) o registros catastrales, de la propiedad, de vehículos, de acciones o de otro tipo de bienes.
 - (b) Otras autoridades competentes que posean información sobre fideicomisos y agentes fiduciarios (tal es el caso de las administraciones tributarias, que recaban información sobre los activos e ingresos asociados a los fideicomisos).
 - (c) Otros agentes y proveedores de servicios a fideicomisos, incluidos los asesores o gestores de inversión, abogados o proveedores de servicios fiduciarios y societarios.
4. Las autoridades competentes y, en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo, deberán ostentar todos los poderes y competencias necesarios para poder acceder oportunamente a la información que obre en poder de los agentes fiduciarios y otras partes interesadas y, más concretamente, a la información en manos de instituciones financieras y APNFD sobre: a) el beneficiario final; b) la residencia del agente fiduciario, y c) todo activo detentado o administrado por la institución financiera o APNFD, en relación con todo agente fiduciario con el que exista una relación de negocios o por cuya cuenta realicen una operación ocasional.
5. Los administradores fiduciarios profesionales estarán sujetos a la obligación de conservar la información a la que se refiere el párrafo 1 durante al menos cinco años desde que se extinga el vínculo con el fideicomiso. Se insta a los países a obligar a los administradores

89. Las autoridades competentes nacionales o las autoridades homólogas correspondientes de otro país en virtud de una solicitud apropiada de cooperación internacional.

fiduciarios no profesionales y demás autoridades, personas y organismos a los que alude el párrafo 3 anterior a conservar la información durante un período de al menos cinco años.

6. Los países deberán exigir, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1 anterior, que la información conservada sea lo más fidedigna y esté lo más actualizada posible, debiendo llevarse a cabo dicha actualización en un plazo razonable tras producirse todo eventual cambio.
7. Los países deberán estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD que dan cumplimiento a las obligaciones contempladas en las Recomendaciones 10 y 22 el acceso a la información sobre los fideicomisos que obren en poder de las demás autoridades, personas y organismos previstos en el párrafo 3.
8. En aplicación de la presente Recomendación, los países no están obligados a reconocer jurídicamente y/o dar cobertura legal a los fideicomisos. Por otra parte, no es necesario que los países contemplen las obligaciones previstas en los párrafos 1, 2 y 6 en sus respectivas legislaciones, siempre que los agentes fiduciarios estén sujetos a las obligaciones correspondientes a tal efecto (establecidas, por ejemplo, por el Derecho anglosajón –*Common Law*– o la jurisprudencia).

Otros instrumentos jurídicos

9. En lo referente a otros tipos de instrumentos jurídicos con una estructura o función semejantes, los países deberán adoptar medidas análogas a las necesarias en el caso de los fideicomisos con objeto de alcanzar niveles de transparencia similares. Como mínimo, los países deberán asegurarse del archivo y conservación de información fidedigna y actualizada, similar a la mencionada anteriormente en relación con los fideicomisos, y de que las autoridades competentes puedan acceder oportunamente a dicha información.

Cooperación internacional

10. Conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 37 y 40, los países deberán prestarse a cooperar a nivel internacional de manera continuada, constructiva y eficaz en lo concerniente al suministro de información sobre el beneficiario final, los fideicomisos y otros instrumentos jurídicos. A tal fin, será necesario: a) facilitar a las autoridades competentes extranjeras el acceso a la información en poder de registros u otros organismos internos; b) intercambiar información disponible a nivel nacional sobre los fideicomisos u otros instrumentos jurídicos, y c) hacer uso de sus facultades y

atribuciones, con arreglo a sus respectivas legislaciones internas, para obtener información sobre los beneficiarios finales por cuenta de homólogos extranjeros.

Responsabilidad jurídica y sanciones aplicables

11. Los países deberán establecer claramente la responsabilidad jurídica ligada al incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente Nota Interpretativa y que los agentes fiduciarios serán jurídicamente responsables de todo incumplimiento en el ejercicio de sus funciones en aplicación de lo dispuesto en los párrafos 1, 2, 6 y (en su caso) 5, al tiempo que deberán preverse las sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias aplicables, ya sean de carácter penal, civil o administrativo, en caso de incumplimiento⁹⁰ de las referidas obligaciones. Los países deberán garantizar, asimismo, la existencia de sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias de carácter penal, civil o administrativo aplicables en caso de no poner a disposición de las autoridades competentes, en el momento oportuno, la información sobre fideicomisos mencionada en los párrafos 1 y 5.

90. Sin perjuicio de la obligación de prever sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias en caso de incumplimiento de las restantes obligaciones previstas en las *Recomendaciones*.

GAFI (2013): *Metodología para evaluar el cumplimiento técnico de las Recomendaciones del GAFI y la eficacia de las medidas PBC/FT*, GAFI, París, actualizada en febrero de 2016 y disponible en la página web www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF%20Methodology%2022%20Feb%202013.pdf.

Resultado Inmediato 5

Se prohíbe el uso indebido de personas e instrumentos jurídicos con fines de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, debiendo estar la información sobre sus beneficiarios finales a disposición de las autoridades competentes sin impedimentos.

Características de un sistema eficaz

Se establecen medidas para:

- Impedir que las personas e instrumentos jurídicos se utilicen indebidamente con fines ilícitos;
- dotar a las personas e instrumentos jurídicos de un grado de transparencia suficiente, y
- garantizar que se disponga oportunamente de información básica y sobre el beneficiario final fidedigna y actualizada.

La información básica es de dominio público, mientras que la información sobre el beneficiario final está a disposición de las autoridades competentes. Las personas que infrinjan estas medidas estarán sujetas a sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias, dejando así de presentar interés el uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos para los delincuentes con fines de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

Este resultado está vinculado principalmente a las Recomendaciones 24 y 25, al tiempo que guarda relación con determinados aspectos de las Recomendaciones 1, 10, 37 y 40.

Nota para los evaluadores:

Los evaluadores, al valorar el presente Resultado Inmediato, deberán considerar también las conclusiones pertinentes en lo concerniente al nivel de cooperación internacional al que participan las autoridades competentes. Ello implica tener en cuenta hasta qué punto solicitan y están en condiciones las autoridades competentes de prestar la asistencia necesaria en materia de identificación e intercambio de información (incluida la relativa a los beneficiarios finales) atinente a personas e instrumentos jurídicos.

Cuestiones esenciales que han de tenerse en cuenta para determinar si se ha alcanzado el resultado

- 1.1. ¿En qué medida se garantiza el acceso público a la información relativa a la creación y tipos de personas e instrumentos jurídicos constituidos en el país?
- 1.2. ¿En qué medida consiguen las autoridades competentes correspondientes identificar, evaluar y comprender los riesgos y hasta qué punto las personas jurídicas constituidas en el país pueden utilizarse o se utilizan, en la práctica, indebidamente con fines de BC/FT?
- 1.3. ¿En qué medida ha implementado el país interesado medidas que impidan el uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos con fines de BC/FT?
- 1.4. ¿En qué medida pueden obtener las autoridades competentes correspondientes información básica y relativa a los beneficiarios finales pertinente, fidedigna, actualizada y oportuna sobre todos los tipos de personas jurídicas constituidas en el país?
- 1.5. ¿En qué medida pueden obtener las autoridades competentes correspondientes información pertinente, fidedigna, actualizada y oportuna sobre los beneficiarios finales de los instrumentos jurídicos?
- 1.6. ¿En qué medida se aplican sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias a las personas que incumplen las obligaciones existentes en materia de información?

(a) Ejemplos de tipos de información que pueden sustentar las conclusiones sobre las cuestiones esenciales

1. Información contextual sobre los tipos, formas y características básicas de las personas e instrumentos jurídicos de la jurisdicción.
2. Experiencias de los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes interesadas (p.ej.: *alcance de las sanciones impuestas en caso de incumplimiento de las obligaciones de información; dónde y cómo se obtienen la información básica y sobre los beneficiarios finales (incluida la relativa al fideicomitente, al/a los agente(s) fiduciario(s), al protector y a los beneficiarios); información complementaria utilizada en apoyo a una investigación*).
3. Tipologías y ejemplos de uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos (p.ej.: *frecuencia con la que las investigaciones penales detectan indicios del uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos del país con fines de BC/FT; personas jurídicas utilizadas*

indebidamente para desarrollar actividades ilegales desmanteladas o suspendidas).

4. Fuentes de información básica y sobre el beneficiario final (p.ej.: *tipos de información pública a la que tienen acceso las instituciones financieras y APNFD, o tipos de información en poder del Registro Mercantil o de la propia sociedad*).
5. Información sobre el papel desempeñado por los «guardianes de acceso» (p.ej.: *proveedores de servicios a empresas, auditores o profesionales del Derecho*) en la constitución y administración de las personas e instrumentos jurídicos.
6. Otra información (p.ej.: *información sobre la existencia de estructuras y/o instrumentos jurídicos; respuestas (positivas y negativas) a las solicitudes de información básica o sobre el beneficiario final recibidas de otros países; información relativa al seguimiento de la calidad de la asistencia*).

(b) Ejemplos de factores específicos que pueden sustentar las conclusiones sobre las cuestiones esenciales

1. ¿Cuáles son las medidas adoptadas para mejorar la transparencia de las personas jurídicas (también por lo que se refiere a las acciones al portador o certificados de acciones al portador, a los accionistas y administradores nominativos) y de los instrumentos jurídicos?
2. ¿Cómo se aseguran las autoridades competentes de que la información básica y sobre el beneficiario final de las personas jurídicas siga siendo fidedigna y estando actualizada? ¿Se supervisan, certifican, verifican o controlan la existencia y el grado de exactitud de la información?
3. ¿En qué medida permite garantizar el plazo que precisan las personas jurídicas para registrar los cambios inherentes a la información básica y sobre el beneficiario final que la información es fidedigna y está actualizada? En su caso, ¿en qué medida se registran oportunamente los cambios similares concernientes a los instrumentos jurídicos?
4. ¿En qué medida pueden las instituciones financieras y APNFD obtener información básica y sobre los beneficiarios finales de las personas e instrumentos jurídicos fidedigna y actualizada? ¿Qué alcance tiene la información que los agentes fiduciarios transmiten a las instituciones financieras y APNFD?
5. ¿Disponen las autoridades correspondientes de recursos suficientes para implementar debidamente las medidas pertinentes?

RECOMENDACIÓN 10 DILIGENCIA DEBIDA CON RESPECTO AL CLIENTE⁹¹ (DDC)

- 10.1 Se prohibirá a las instituciones financieras mantener cuentas anónimas o cuentas a nombres claramente ficticios.

OBLIGACIONES EN MATERIA DE DILIGENCIA DEBIDA

- 10.2 Las instituciones financieras deberán adoptar medidas de diligencia debida cuando:
- (a) Instauran relaciones de negocios;
 - (b) efectúen operaciones ocasionales que rebasen el umbral establecido (por importe superior a 15 000 EUR/USD), incluso en situaciones en las que la transacción se lleve a cabo en una sola operación o en varias operaciones entre las que parezca existir un nexo;
 - (c) efectúen operaciones ocasionales que adopten la forma de transferencias electrónicas en los casos previstos por la Nota Interpretativa a la Recomendación 16;
 - (d) existan sospechas de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, con independencia de las posibles exenciones o umbrales previstos en virtud de las Recomendaciones del GAFI, o
 - (e) tengan dudas sobre la veracidad o idoneidad de los datos de identificación del cliente obtenidos con anterioridad.

91. Principio según el que la obligación de las instituciones financieras de adoptar medidas de diligencia debida con respecto al cliente (DDC) debe establecerse por ley, si bien podrán establecerse obligaciones específicas por otros medios coercitivos o instrumentos de carácter ejecutivo.

MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA APLICABLES A TODOS LOS CLIENTES

- 10.3 Las instituciones financieras estarán obligadas a identificar a los clientes (ya sean permanentes u ocasionales, independientemente de que se trate de personas físicas o de personas o instrumentos jurídicos), al tiempo que deberán comprobar la identidad de tales clientes remitiéndose a documentos, datos o información de fuentes independientes y fidedignas («datos de identificación»).
- 10.4 Las instituciones financieras tendrán la obligación de comprobar que toda persona que dice actuar en nombre y/o por cuenta del cliente esté debidamente autorizada, a cuyo fin deberán identificar a esa persona y comprobar su identidad.
- 10.5 Las instituciones financieras deberán identificar al beneficiario final y adoptar medidas razonables a fin de comprobar su identidad sirviéndose de la información o datos pertinentes obtenidos de una fuente fidedigna, de tal forma que la institución financiera interesada tenga garantías de saber quién es el beneficiario final.
- 10.6 Las instituciones financieras tendrán la obligación de conocer y, en su caso, de obtener información sobre el propósito e índole previstos de la relación de negocios.
- 10.7 Las instituciones financieras estarán obligadas a aplicar medidas de diligencia debida permanentes a la relación de negocios, debiendo concretamente:
 - (a) Proceder al escrutinio de las operaciones efectuadas en el transcurso de dicha relación para asegurarse de que sean compatibles y coincidan con la información de que dispone la institución financiera acerca del cliente, de su actividad profesional o empresarial y de su perfil de riesgo, incluido, en su caso, el origen de los fondos, y
 - (b) asegurarse de que los documentos, la información o los datos recabados en aplicación del procedimiento de diligencia debida se mantengan actualizados y sean relevantes, lo que implica examinar los datos de que se dispone, principalmente en lo concerniente a las categorías de clientes que presenten un alto riesgo.

MEDIDAS ESPECÍFICAS DE DILIGENCIA DEBIDA APLICABLES A PERSONAS E INSTRUMENTOS JURÍDICOS

- 10.8 Las instituciones financieras deberán tener conocimiento de la naturaleza de las actividades y de la estructura de propiedad o control de aquellos clientes que sean personas o instrumentos jurídicos.
- 10.9 Las instituciones financieras estarán obligadas a identificar a los clientes que sean personas o instrumentos jurídicos y a comprobar su identidad apoyándose en la información siguiente:
 - (a) Nombre, forma jurídica y prueba de su existencia;
 - (b) las normas por las que se rige y atribuciones de la persona o instrumento jurídicos de que se trate, así como los nombres de las personas pertinentes que ocupen un puesto de responsabilidad o desempeñen un cargo directivo en la referida persona o instrumento jurídicos, y
 - (c) la dirección de la sede social y, si difiere, el establecimiento o centro de actividad principal.
- 10.10 En el caso de las personas jurídicas⁹², las instituciones financieras estarán obligadas a identificar a los beneficiarios finales y adoptar medidas razonables para comprobar su identidad sirviéndose de los siguientes datos:
 - (a) La identidad de la(s) persona(s) física(s) (en su caso⁹³) que, en última instancia, sea(n) accionista(s) mayoritario(s)⁹⁴ en una persona jurídica;

-
- 92. Si el cliente o el accionista mayoritario son empresas cotizadas sujetas (ya sea en virtud de normas bursátiles, por ley u otros medios coercitivos) a obligaciones de información que garanticen un nivel suficiente de transparencia de los beneficiarios finales, o bien constituyen una filial participada mayoritariamente por dicha empresa, no será preceptiva la identificación y comprobación de la identidad de ningún accionista o beneficiario final de las referidas empresas. Los datos de identificación pertinentes pueden obtenerse o proceder de un registro público, del cliente o de otras fuentes fidedignas.
 - 93. Las participaciones en el capital social pueden estar lo suficientemente diversificadas como para que no haya personas físicas (ya sea actuando de forma individual o conjunta) que ejerzan el control de la persona o instrumento jurídicos en cuestión con arreglo a la participación que posean.
 - 94. Una participación mayoritaria depende de la estructura de propiedad de la sociedad y se establece a partir de un determinado umbral, pudiendo ostentarla, por ejemplo, toda persona que posea un determinado porcentaje del capital o de los derechos de voto (*p.ej.*: un porcentaje superior al 25%).

- (b) en caso de duda tras haber realizado las comprobaciones a las que alude la letra a) acerca de si la(s) persona(s) titular(es) de una participación mayoritaria es/son el/los beneficiario(s) efectivo(s) o de si alguna persona física ejerce el control con arreglo al porcentaje del capital que posea, la identidad de las personas físicas (en su caso) que ejerzan el control de la persona o instrumento jurídicos de que se trate por otros medios, y
 - (c) cuando no se identifique a ninguna persona física con arreglo a lo dispuesto en las letras a) o b) anteriores, la identidad de la persona física correspondiente que ocupe un puesto de responsabilidad o desempeñe un cargo directivo.
- 10.11 Por lo que respecta a los instrumentos jurídicos, las instituciones financieras tendrán la obligación de identificar a los beneficiarios finales y adoptar medidas razonables para comprobar su identidad remitiéndose a los siguientes datos:
- (a) En relación con los *fideicomisos*, la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios⁹⁵ y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso (incluso a través de una cadena de control o propiedad), y
 - (b) en lo concerniente a otros tipos de instrumentos jurídicos, la identidad de las personas que ocupen puestos equivalentes o similares a los indicados en el párrafo anterior.

MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA APLICABLES A LOS BENEFICIARIOS DE PÓLIZAS DE SEGURO DE VIDA

- 10.12 Aparte de las medidas de diligencia debida aplicables al cliente y al beneficiario final, las instituciones financieras deberán adoptar las siguientes medidas de diligencia debida respecto del/de los beneficiario(s) de las pólizas de seguro de vida y de aquellas otras pólizas vinculadas a fondos de inversión tan pronto como se identifique/designe a su(s) beneficiario(s):

95. Cuando el/los beneficiario(s) de los fideicomisos hayan sido designados atendiendo a sus características o categoría, las instituciones financieras deberán obtener información suficiente sobre el beneficiario a fin de tener la seguridad de poder determinar su identidad en el momento del pago o cuando el beneficiario pretenda ejercer los derechos conferidos.

- (a) Cuando el/los beneficiario(s) sea(n) identificado(s) como persona(s) física(s) o jurídica(s) o instrumentos jurídicos mencionados expresamente en la póliza, deberán dejar constancia del nombre de esa(s) persona(s) o instrumentos;
 - (b) si el/los beneficiario(s) ha(n) sido designado(s) atendiendo a sus características o categoría o por otros medios, deberán obtener información suficiente sobre dicho(s) beneficiario(s) para que la institución financiera interesada tenga la garantía de poder determinar la identidad del/de los mismo(s) en el momento de efectuar el pago correspondiente, y
 - (c) en los dos casos anteriores, la comprobación de la identidad del/de los beneficiario(s) deberá tener lugar en el momento de efectuar el pago.
- 10.13 Las instituciones financieras deberán considerar al beneficiario de una póliza de seguro de vida como un factor de riesgo relevante a la hora de determinar si resultan o no aplicables las medidas reforzadas de diligencia debida. Si la institución financiera interesada determina que un beneficiario que sea una persona o instrumento jurídicos representa un riesgo más elevado, las medidas reforzadas de diligencia debida deberán incluir medidas razonables para identificar y comprobar la identidad del titular real del beneficiario en el momento del pago.

MOMENTO OPORTUNO PARA LA COMPROBACIÓN

- 10.14 Las instituciones financieras deberán comprobar la identidad del cliente y del beneficiario final antes o en el momento de entablar una relación de negocios o de efectuar operaciones en el caso de tratarse de clientes ocasionales, o (si tienen autorización) pueden realizar la comprobación una vez instaurada la relación de negocios, a condición de que:
- (a) Dicha comprobación tenga lugar tan pronto como sea razonablemente posible;
 - (b) resulte necesario para no interrumpir el desarrollo normal de las actividades, y
 - (c) los riesgos de BC/FT se gestionen eficazmente.
- 10.15 Las instituciones financieras deberán, asimismo, adoptar procedimientos de gestión del riesgo en relación con las condiciones en las que un cliente puede beneficiarse de la relación de negocios antes de llevarse a cabo la comprobación.

CLIENTES EXISTENTES

- 10.16 Las instituciones financieras estarán obligadas a aplicar medidas de diligencia debida tanto a los clientes existentes⁹⁶, atendiendo a su importancia relativa y al riesgo que representen, como a las relaciones ya existentes en el momento oportuno, teniendo en cuenta si se han adoptado medidas de diligencia debida con anterioridad y en qué momento, así como la relevancia e idoneidad de los datos obtenidos.

ENFOQUE ORIENTADO AL RIESGO

- 10.17 En los casos en que exista un riesgo elevado de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, las instituciones financieras deberán adoptar medidas reforzadas de diligencia debida.
- 10.18 Únicamente se autorizará a las instituciones financieras a aplicar medidas simplificadas de diligencia debida cuando, tras un análisis adecuado por parte del país o de la institución financiera interesada de los riesgos existentes, el nivel de riesgo detectado sea escaso. Las medidas simplificadas deberán ser proporcionales a los factores de riesgo mínimo, aunque no resultarán aplicables cuando haya indicios o exista la sospecha de BC/FT, o en supuestos específicos de alto riesgo.

IMPOSIBILIDAD DE DAR CUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE DILIGENCIA DEBIDA

- 10.19 Cuando una institución financiera no pueda cumplir las obligaciones pertinentes en materia de diligencia debida:
- (a) Se le prohibirá abrir una cuenta, entablar una relación de negocios o efectuar operaciones a través de una cuenta bancaria, o bien se le instará a poner fin a dicha relación de negocios, y
 - (b) se le obligará a comunicar toda operación sospechosa (COS) en relación con el cliente de que se trate.

DILIGENCIA DEBIDA Y PROHIBICIÓN DE REVELACIÓN

- 10.20 En aquellos casos en los que las instituciones financieras tengan la sospecha de que las operaciones efectuadas guardan relación con el blanqueo de capitales o con la financiación del terrorismo, y en el supuesto de que tengan motivos para creer que existe el riesgo de

96. Clientes existentes a la fecha de entrada en vigor de las disposiciones nacionales.

alertar a los clientes involuntariamente al intentar dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de diligencia debida, dichas instituciones deberán poder optar por no articular el procedimiento de diligencia debida y enviar, en su lugar, una comunicación de operación sospechosa (COS).

RECOMENDACIÓN 24 TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIOS FINALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS⁹⁷

- 24.1 Los países interesados deberán disponer de mecanismos que permitan identificar y describir: a) los distintos tipos, formas y características básicas de las personas jurídicas del país, y b) los procedimientos de constitución de dichas personas jurídicas, así como los métodos de obtención y archivo de la información básica que les concierna y aquella otra sobre los beneficiarios finales. Dicha información será de acceso público.
- 24.2 Los países interesados deberán evaluar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo (BC/FT) asociados a los distintos tipos de personas jurídicas constituidas en el país.

INFORMACIÓN BÁSICA

- 24.3 Los países interesados deberán exigir que todas las sociedades constituidas en un país se inscriban en el Registro Mercantil o registro de

97. Los evaluadores deberán considerar aplicar todos los criterios a todos los tipos de personas jurídicas pertinentes. La forma de abordar y/o enfocar las referidas obligaciones variará en función del tipo de persona jurídica de que se trate:

1. En relación con las sociedades, se establecen las medidas contempladas por la Recomendación 24 haciendo referencia específicamente a las sociedades.
2. Por lo que respecta a las fundaciones, Anstalten y sociedades de responsabilidad limitada, los países deberán adoptar medidas similares e introducir obligaciones análogas a las previstas para las sociedades, teniendo en cuenta sus diferentes formas y estructuras.
3. En lo concerniente a otros tipos de personas jurídicas, los países deberán tomar en consideración sus diferentes formas y estructuras, así como los niveles de riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo asociados a cada tipo de persona jurídica, con el fin de alcanzar unos niveles adecuados de transparencia. Como mínimo, todas las personas jurídicas deberán asegurarse de conservar tipos de datos similares a la información básica.

empresas correspondientes, que deberán recoger la denominación social, prueba de su constitución, forma y estatus jurídicos, dirección de la sede social, normas por las que se rige y/o atribuciones básicas y una relación de los miembros del consejo de administración. Dicha información será de acceso público.

- 24.4 Por su parte, las sociedades en cuestión deberán conservar la información a la que alude el punto 24.3, al tiempo que deberán llevar un registro de sus accionistas o socios⁹⁸ que refleje el número de acciones en poder de cada accionista y las categorías de acciones (incluida la naturaleza de los consiguientes derechos de voto). Esta información deberá conservarse en el país, en un lugar notificado al Registro Mercantil⁹⁹ correspondiente.
- 24.5 Los países deberán disponer de mecanismos que garanticen que la información a la que se refieren los puntos 24.3 y 24.4 es fidedigna y se actualiza oportunamente.

INFORMACIÓN RELATIVA AL BENEFICIARIO FINAL

- 24.6 Los países deberán servirse de uno o varios de los mecanismos siguientes a fin de asegurarse de que la sociedad interesada obtenga la información relativa al beneficiario final de la misma y de que dicha información se encuentre disponible en el lugar estipulado de su país, o bien de que la autoridad competente pueda identificar de manera oportuna a ese beneficiario final:
- (a) Obligando a las sociedades o registros mercantiles a obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales de las distintas sociedades;
 - (b) obligando a las sociedades a adoptar medidas razonables para obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales de las distintas sociedades, y
 - (c) utilizando la información existente, incluida: i) aquella obtenida por las instituciones financieras y/o APNFD, conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 10 y 22; ii) la que obre en poder de otras autoridades competentes sobre los beneficiarios

98. El registro de accionistas y socios puede conservarlo la propia sociedad interesada o un tercero bajo la responsabilidad de aquélla.

99. Si la sociedad o el Registro Mercantil correspondiente poseen información sobre el beneficiario final en el país, no será necesario que el registro de accionistas y socios se encuentre en el país, siempre que la referida sociedad pueda facilitar esa información con carácter inmediato cuando se le solicite.

finales y propietarios legales de las sociedades (por ejemplo, registros mercantiles, administraciones tributarias, organismos reguladores del sistema financiero o de otro tipo); iii) la que posea la sociedad, tal y como establece el punto 24.3 anterior, y iv) toda información disponible sobre las empresas cotizadas sujetas a obligaciones de información encaminadas a garantizar un nivel suficiente de transparencia de los beneficiarios finales.

- 24.7 Los países deberán exigir que la información relativa al/a los beneficiario(s) efectivo(s) sea lo más fidedigna y esté lo más actualizada posible.
- 24.8 Los países deberán asegurarse de que las sociedades cooperen en la mayor medida posible con las autoridades competentes para identificar al beneficiario final, a cuyo fin será necesario:
- (a) Exigir la autorización de una o varias personas físicas residentes en el país por parte de la sociedad¹⁰⁰, debiendo éstas rendir cuentas ante las autoridades competentes, para facilitar toda la información básica y disponible sobre el beneficiario final y prestar asistencia adicional a las autoridades, y/o
 - (b) exigir la autorización de una APNFD del país por parte de la sociedad, debiendo ésta rendir cuentas ante las autoridades competentes, para facilitar toda la información básica y disponible sobre el beneficiario final y prestar asistencia adicional a las autoridades, y/o
 - (c) adoptar otras medidas comparables, señaladas expresamente por el país.
- 24.9 Todas las personas, autoridades y organismos mencionados más arriba, así como la sociedad propiamente dicha (o sus administradores, liquidadores u otras personas intervinientes en la disolución de la misma), deberán conservar la información y los referidos documentos durante al menos cinco años contados a partir de la fecha de disolución o extinción de la sociedad, o bien cinco años desde la fecha en que la sociedad cause baja como cliente del intermediario profesional o de la institución financiera.

100. Puede que los miembros del consejo de administración o el personal directivo de la sociedad en cuestión no precisen de una autorización específica por parte de la sociedad.

OTROS REQUISITOS

- 24.10 Las autoridades competentes y, en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo, deberán ostentar todos los poderes y competencias necesarios para poder acceder oportunamente a la información básica y la relativa al beneficiario final que obre en poder de las partes interesadas.
- 24.11 Aquellos países en los que las personas jurídicas puedan emitir acciones al portador o certificados de acciones al portador deberán articular uno o varios de los mecanismos siguientes a fin de garantizar que no se utilizan indebidamente para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo:
- (a) Prohibir las acciones al portador y los certificados de acciones al portador, o
 - (b) convertirlas en acciones nominativas o derechos de suscripción de acciones (por ejemplo, por desmaterialización), o
 - (c) inmovilizarlas exigiendo que permanezcan en manos de una institución financiera regulada o un intermediario profesional, o
 - (d) instar a los accionistas mayoritarios a ponerlo en conocimiento de la sociedad en cuestión e instar a dicha sociedad a registrar su identidad, o
 - (e) utilizar otros mecanismos establecidos por el país.
- 24.12 Aquellos otros países en los que las personas jurídicas puedan emitir acciones nominativas y/o nombrar administradores nominativos deberán articular uno o varios de los siguientes mecanismos que impidan el uso indebido de los mismos, consistentes en:
- (a) Instar a los accionistas y administradores nominativos a revelar la identidad de su proponente a la sociedad y a todo registro competente, así como a reflejar dicha información en el registro correspondiente;
 - (b) obligar a los accionistas y administradores nominativos a conseguir la debida autorización, a consignar su condición de mandatarios en los registros mercantiles correspondientes, a conservar la información que identifique a sus respectivos proponentes y a poner dicha información a disposición de las autoridades competentes que lo soliciten, o
 - (c) utilizar otros mecanismos establecidos por el país.

- 24.13 Debe establecerse claramente la responsabilidad jurídica ligada al incumplimiento de las obligaciones, al tiempo que deben preverse las sanciones proporcionales y disuasorias aplicables, según corresponda, a toda persona física o jurídica que incumpla indebidamente las referidas obligaciones.
- 24.14 Conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 37 y 40, los países deberán prestarse a cooperar a nivel internacional en lo concerniente al suministro de información básica y sobre el beneficiario final. A tal fin, será necesario:
- (a) Facilitar a las autoridades competentes extranjeras el acceso a la información básica en poder de los registros mercantiles;
 - (b) intercambiar información sobre los accionistas, y
 - (c) hacer uso de las competencias de investigación de sus autoridades competentes, con arreglo a sus respectivas legislaciones internas, para obtener información sobre los beneficiarios finales por cuenta de homólogos extranjeros.
- 24.15 Los países deberán supervisar la calidad de la asistencia recibida de otros países en respuesta a las solicitudes de información básica y sobre los beneficiarios finales, o a solicitudes de asistencia para localizar a los beneficiarios finales residentes en el extranjero.

RECOMENDACIÓN 25 TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIOS FINALES DE LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS¹⁰¹

25.1 Los países deberán obligar:

- (a) A los agentes fiduciarios de todo fideicomiso expreso que se rija por sus normas de Derecho interno¹⁰² a obtener y conservar información pertinente, fidedigna y actualizada sobre la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso;
- (b) a los agentes fiduciarios de todo fideicomiso que se rija por sus normas de Derecho interno a conservar información básica sobre los restantes agentes acreditados de los fideicomisos y proveedores de servicios fiduciarios, incluidos los asesores o gestores de inversión, auditores y consultores fiscales, y

101. Las medidas contempladas por la Recomendación 25 se establecen haciendo referencia específicamente a los *fideicomisos*, debiendo interpretarse que se refieren a los fideicomisos expresos (tal como se definen en el Glosario de las *Recomendaciones del GAFI*). En lo referente a *otros tipos de instrumentos jurídicos* con una estructura o función semejantes, los países deberán adoptar medidas análogas a las necesarias en el caso de los fideicomisos con objeto de garantizar unos niveles de transparencia equiparables. Como mínimo, los países deberán asegurarse del registro y conservación de información fidedigna y actualizada, similar a la mencionada en relación con los fideicomisos, y de que las autoridades competentes puedan acceder oportunamente a dicha información.
102. Los países no están obligados a reconocer jurídicamente y/o dar cobertura legal a los fideicomisos. Por otra parte, no es necesario que los países contemplen las obligaciones previstas en los puntos 25.1, 25.2, 25.3 y 25.4 en sus respectivas legislaciones, siempre que los agentes fiduciarios estén sujetos a las obligaciones correspondientes a tal efecto (establecidas, por ejemplo, por el Derecho anglosajón –*Common Law*– o la jurisprudencia).

- (c) a los administradores fiduciarios profesionales a conservar dicha información durante al menos cinco años desde que se extinga el vínculo con el fideicomiso.
- 25.2 Los países deberán exigir que toda información conservada conforme a lo dispuesto en la presente Recomendación sea lo más fidedigna y esté lo más actualizada posible, debiendo llevarse a cabo dicha actualización en un plazo razonable.
- 25.3 Todos los países deberán adoptar medidas que garanticen que los agentes fiduciarios informan de su condición a las instituciones financieras y APNFD cuando, en calidad de agentes fiduciarios, establezcan una relación de negocios o realicen una operación ocasional por importe superior al umbral establecido.
- 25.4 No deberán existir leyes u otros medios coercitivos que impidan a los agentes fiduciarios suministrar a las autoridades competentes información relativa al fideicomiso¹⁰³ o facilitar a las instituciones financieras y APNFD, previa solicitud, información sobre el beneficiario final y los activos fiduciarios detentados o administrados atendiendo a las condiciones de la relación de negocios.
- 25.5 Las autoridades competentes y, en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo, deberán ostentar todos los poderes y competencias necesarios para poder acceder oportunamente a la información que obre en poder de los agentes fiduciarios y otras partes interesadas (más concretamente, a la información en manos de instituciones financieras y APNFD) sobre: a) el beneficiario final; b) la residencia del agente fiduciario, y c) todo activo detentado o administrado por la institución financiera o APNFD, en relación con todo agente fiduciario con el que exista una relación de negocios o por cuya cuenta realicen una operación ocasional.
- 25.6 Conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 37 y 40, los países deberán prestarse a cooperar a nivel internacional en lo concerniente al suministro de información sobre el beneficiario final, los fideicomisos y otros instrumentos jurídicos. A tal fin, será necesario:
 - (a) Facilitar a las autoridades competentes extranjeras el acceso a la información básica en poder de registros u otros organismos internos;
 - (b) intercambiar información disponible a nivel nacional sobre los fideicomisos u otros instrumentos jurídicos, y

103. Las autoridades competentes nacionales o las autoridades competentes pertinentes de otro país en virtud de una solicitud apropiada de cooperación internacional.

- (c) hacer uso de las competencias de investigación de sus autoridades competentes, con arreglo a sus respectivas legislaciones internas, para obtener información sobre los beneficiarios finales por cuenta de homólogos extranjeros.
- 25.7 Los países deberán asegurarse de que los agentes fiduciarios: a) sean jurídicamente responsables de todo incumplimiento en el ejercicio de sus funciones, o bien b) de que se les apliquen sanciones proporcionales y disuasorias, ya sean de carácter penal, civil o administrativo, en caso de incumplimiento¹⁰⁴ de las referidas obligaciones.
- 25.8 Los países deberán garantizar, asimismo, la existencia de sanciones proporcionales y disuasorias de carácter penal, civil o administrativo aplicables en caso de incumplimiento de la obligación de poner a disposición de las autoridades competentes, en el momento oportuno, la información relativa a los fideicomisos mencionada en el punto 25.1.

104. Sin perjuicio de la obligación de prever sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias en caso de incumplimiento de las restantes obligaciones previstas en las *Recomendaciones*.

Guía sobre Transparencia y Beneficiario final del GAFI (octubre de 2014)

ÍNDICE

Siglas y abreviaturas	259
I. INTRODUCCIÓN	261
II. USO INDEBIDO DE PERSONAS E INSTRUMENTOS JURÍDICOS	266
III. DEFINICIÓN DE «BENEFICIARIO FINAL»	269
Personas jurídicas.	269
Instrumentos jurídicos	270
IV. MECANISMOS EFICACES DE LUCHA CONTRA EL USO INDEBIDO DE PERSONAS E INSTRUMENTOS JURÍDICOS	272
V. MEJORA DE LA TRANSPARENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS (RECOMENDACIÓN 24).	275
Definición de «personas jurídicas»	275
Ámbito de aplicación de la Recomendación 24	275
Conocimiento de los riesgos asociados a las personas jurídicas	276
Información relativa al beneficiario final	278
Otras medidas de mejora de la transparencia	281
Fuentes y mecanismos de obtención de información sobre los beneficiarios finales de personas jurídicas	284
Otras medidas de mejora de la transparencia de las sociedades de capital	299
VI. MEJORA DE LA TRANSPARENCIA DE LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS (RECOMENDACIÓN 25).	301
Ámbito de aplicación de la Recomendación 25	301
Conocimiento de los riesgos asociados a los instrumentos jurídicos	302
Obligaciones de los países con normas de Derecho fiduciario	303
Obligaciones comunes a todos los países.	304
Otras posibles medidas.	305
Otras obligaciones y enfoque mixto.	308

VII. NEXO ENTRE OBLIGACIONES SOBRE LOS BENEFICIARIOS FINALES DE LAS PERSONAS Y LAS RESTANTES RECOMENDACIONES (SOBRE MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA Y SOBRE TRANSFERENCIAS ELECTRÓNICAS).....	311
Transferencias electrónicas e información sobre el beneficiario final como parte de las medidas de diligencia debida con respecto al cliente (DDC).....	314
Proveedores de servicios fiduciarios y societarios (PSFS)	314
Problemas concernientes a los profesionales del Derecho.....	315
VIII. ACCESO A LA INFORMACIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES	317
IX. COOPERACIÓN INTERNACIONAL	319
X. CONCLUSIÓN	321
Bibliografía	322
ANEXO 1.....	323
Tabla 1. Recomendación 24 – Diagrama de obligaciones básicas	323
Tabla 2. Recomendación 25 – Diagrama de obligaciones básicas y otras medidas	326

SIGLAS Y ABREVIATURAS

aPNFD	Actividades y profesiones no financieras designadas
BC	Blanqueo de capitales
BF	Beneficiario final
CEO	Director Ejecutivo
CFO	Director Financiero
CFT	Lucha contra la financiación del terrorismo
DDC	Diligencia debida con respecto al cliente (o también <i>procedimientos de diligencia debida para la identificación y conocimiento de los clientes</i>)
FT	Financiación del terrorismo
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
GAFIC	Grupo de Acción Financiera del Caribe
GDP	Grupo de Desarrollo de Políticas
GTAC	Grupo de Trabajo Anticorrupción
IF	Institución financiera
NIR.	Nota Interpretativa a la Recomendación
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONUDD	Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito
OSAL	Organización sin ánimo de lucro
PBC/FT	Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (o también <i>lucha contra la financiación del terrorismo</i>)
PSFS	Proveedores de servicios fiduciarios y societarios

R.	Recomendación/Recomendaciones
RI.	Resultado Inmediato
StAR	Iniciativa del Banco Mundial y de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) para la recuperación de activos robados (<i>Iniciativa StAR</i>)
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera

GUÍA SOBRE TRANSPARENCIA Y BENEFICIARIO FINAL (RECOMENDACIONES 24 Y 25)

I. INTRODUCCIÓN

1. Los *instrumentos corporativos*¹⁰⁵ (*p.ej.* sociedades de capital, fideicomisos, fundaciones, sociedades personalistas y otros tipos de personas e instrumentos jurídicos) llevan a cabo un amplio abanico de actividades comerciales y empresariales. Sin embargo, más allá de la función esencial y legítima que desempeñan los instrumentos corporativos en el ámbito de la economía mundial, en determinadas condiciones, se han utilizado de forma indebida con fines ilícitos, entre ellos el blanqueo de capitales (BC), cohecho y corrupción, tráfico de información privilegiada, evasión fiscal, financiación del terrorismo (FT) y otras actividades ilícitas. Esto se debe a que, para los delincuentes que tratan de sustraerse a las medidas de prevención del blanqueo de capitales (PBC) y de lucha contra la financiación del terrorismo (CFT), los instrumentos corporativos representan una forma atractiva de ocultar y/o transformar las ganancias ilícitas antes de introducirlas en el sistema financiero.

2. El uso indebido de instrumentos corporativos se reduciría considerablemente si las autoridades competentes¹⁰⁶ tuvieran fácil acceso a la información relativa tanto al propietario legal como al beneficiario final, al origen de los bienes o activos del instrumento corporativo en cuestión y a sus actividades. La información atinente al propietario legal y beneficiario final puede ayudar a los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes mediante la identificación de aquellas personas físicas que podrían ser responsables de la actividad de interés

105. El presente documento de trabajo utiliza la expresión «instrumentos corporativos» para referirse a las *personas e instrumentos jurídicos*, según se definen en el Glosario de las *Recomendaciones del GAFI*.

106. GAFI (2006); GAFI y GAFIC (2010).

subyacente, o que quizás dispongan de información relevante en apoyo a una investigación. Ello permite a las autoridades competentes «rastrear el dinero» en investigaciones financieras inherentes a las cuentas/activos sospechosos a nombre/en poder de los instrumentos corporativos. Más concretamente, la información sobre el beneficiario final¹⁰⁷ puede ayudar, asimismo, a localizar los activos de una determinada persona en una jurisdicción específica. No obstante, los países se enfrentan a importantes desafíos en la implementación de medidas que garanticen la disponibilidad de información fidedigna sobre el beneficiario final en el momento oportuno, lo que se revela particularmente difícil cuando se trata de personas e instrumentos jurídicos presentes en múltiples jurisdicciones.

3. El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) ha establecido una serie de normas en materia de transparencia con el fin de desincentivar e impedir el uso indebido de instrumentos corporativos. Las *Recomendaciones del GAFI* exhortan a los distintos países¹⁰⁸ a asegurarse, por una parte, de la existencia y disponibilidad de información veraz, fidedigna y pertinente sobre los beneficiarios finales de los instrumentos corporativos y, por otra, de que las autoridades competentes puedan acceder oportunamente a la misma. El hecho de que dicha información se encuentre disponible¹⁰⁹ puede contribuir a ayudar a las instituciones financieras (IF) y a las actividades y profesiones no financieras designadas (APNFD) a aplicar los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente (DDC) a los instrumentos corporativos, así como también a identificar al beneficiario final, detectar y gestionar los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo (BC/FT) y a realizar controles PBC/FT en función de los riesgos (extensivos a las obligaciones en materia de comunicación de operaciones sospechosas y de aplicación de sanciones). No obstante, el que la información se encuentre disponible no exime, sin embargo, a las IF y APNFD del cumplimiento de sus obligaciones conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 10 y 22, no debiendo basarse exclusivamente, en ningún caso, en dicha información. La preocupación por el uso indebido de instrumentos corporativos llevó

-
107. El concepto de «beneficiario final» se define en el Capítulo IV, mientras que la expresión «información sobre el beneficiario final» por lo que respecta a personas e instrumentos jurídicos se define en los Capítulos V y VI, respectivamente.
108. Los términos «país» o «países» que figuran en la presente guía designan igualmente y se aplican indistintamente a los *territorios y/o jurisdicciones*.
109. El párrafo 13 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24 insta a los países a considerar la posibilidad de facilitar el acceso oportuno, por parte de las IF y APNFD, al registro de los accionistas o socios de una determinada sociedad que refleje los nombres de éstos, el número de acciones en poder de cada accionista y las categorías de acciones (incluida la naturaleza de los consiguientes derechos de voto).

al GAFI a reforzar y aclarar las normas de transparencia¹¹⁰. Si bien los objetivos políticos a gran escala permanecen inalterados, se ha profundizado ulteriormente en las normas a fin de garantizar que los mecanismos de implementación resultan comprensibles. La revisión de las normas se acometió con el objeto de ofrecer directrices claras a los países acerca de cómo conseguir aplicarlas efectivamente en la práctica.

4. Otros organismos internacionales están adoptando también medidas concretas para propiciar la transparencia de los instrumentos corporativos. En 2013, por ejemplo, los países del G8 avalaron y se adhirieron a los principios fundamentales sobre el concepto de *beneficiario final*, de acuerdo con las normas del GAFI, e hicieron públicos diversos planes de acción que establecían una serie de medidas encaminadas a mejorar la transparencia¹¹¹. Asimismo, los Líderes del G20 alentaron públicamente a todos los países a enfrentarse a los riesgos planteados por la opacidad de los instrumentos corporativos, al tiempo que se comprometieron a predicar con el ejemplo en la aplicación de las normas del GAFI relativas a la cláusula del beneficiario final, igualmente pertinentes a efectos fiscales¹¹². Adicionalmente, el Grupo de Trabajo sobre Cohecho (GTC) de la OCDE aborda en sus informes de seguimiento si el hecho de no tener acceso a la información sobre los beneficiarios finales de personas jurídicas representa un impedimento a la efectiva aplicación de condena por el delito de cohecho de funcionarios públicos extranjeros¹¹³.

5. Las normas del GAFI sobre transparencia y beneficiario final tienen por objeto impedir el uso indebido de instrumentos corporativos para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Ha de reconocerse que estas normas del GAFI apoyan los esfuerzos encaminados a impedir y detectar otras categorías tipificadas de delitos, como son los delitos fiscales y la corrupción. A este respecto, las medidas que los países adopten para

110. Las normas del GAFI comprenden las *Recomendaciones del GAFI* y sus *Notas Interpretativas*, que fueron objeto de revisión en febrero de 2012 y que han sido refrendadas por más de 190 países de todo el mundo.
111. Comunicado de los Líderes del G8 con motivo de la cumbre de Lough Erne, celebrada en 2013.
112. Declaración de los Líderes del G20 (con motivo de la cumbre de San Petersburgo, celebrada el 6 de septiembre de 2013), y comunicado del G20 tras la reunión de los Ministros de Finanzas y de los Gobernadores de los Bancos Centrales de los países del G20 (celebrada en Moscú, los días 19 y 20 de julio de 2013).
113. Pueden consultarse los informes de seguimiento sobre la aplicación del *Convenio OCDE de lucha contra la corrupción y el cohecho de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales* por sus signatarios en la página www.oecd.org/daf/anti-bribery/countryreportsontheimplementationoftheoecdanti-briberyconvention.htm.

mejorar la transparencia con arreglo a las Recomendaciones del GAFI pueden servir de base para abordar con una mayor eficacia la importante preocupación existente ante la corrupción, al tiempo que pueden contribuir a dar cumplimiento a otras normas internacionales aplicables¹¹⁴.

6. La implementación de las *Recomendaciones del GAFI* sobre transparencia y beneficiario final se ha revelado un auténtico desafío¹¹⁵. En consecuencia, el GAFI ha elaborado la presente guía para ayudar a los países en la aplicación de las Recomendaciones 24 y 25, así como la Recomendación 1 en lo referente al conocimiento de los riesgos de BC/FT asociados a personas e instrumentos jurídicos. La presente guía, dirigida principalmente a responsables políticos y profesionales de organismos y autoridades de carácter nacional, pretende, por una parte, ayudar a sus destinatarios a concebir, diseñar y adoptar las medidas apropiadas para impedir el uso indebido de instrumentos corporativos en consonancia con las normas del GAFI y, por otra, explica el nexo existente entre las medidas de diligencia debida y las medidas específicas en materia de transparencia, de ahí su posible utilidad para las instituciones financieras y APNFD en su aplicación de medidas PBC/FT. El documento de trabajo que nos ocupa incluye:

- a) Un resumen de los posibles usos indebidos de los instrumentos corporativos y de los desafíos a los que se enfrentan los distintos países a la hora de aplicar medidas que impidan tales usos indebidos (apartado II);
- b) la definición del concepto de «beneficiario final» (apartado III);
- c) directrices para que los países establezcan mecanismos eficaces de lucha contra el uso indebido de personas e instrumentos jurídicos (apartado IV);
- d) directrices para que los países adopten medidas de mejora de la transparencia de las personas jurídicas (apartado V);
- e) directrices para que los países adopten medidas de mejora de la transparencia de los instrumentos jurídicos (apartado VI);
- f) un análisis del nexo existente entre las Recomendaciones 24 y 25 (obligaciones en materia de *transparencia* e información sobre los *beneficiarios finales de las personas e instrumentos*

114. Como, por ejemplo, la *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC)*, el *Convenio penal sobre la corrupción del Consejo de Europa* y el *Convenio OCDE de lucha contra la corrupción y el cohecho de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales*.

115. Véanse los resultados de los informes de evaluación mutua del GAFI y demás organismos regionales semejantes y/o comparables al GAFI.

jurídicos, respectivamente) y las restantes Recomendaciones (Recomendaciones 10 y 22 sobre *medidas de diligencia debida con respecto al cliente (DDC)* y Recomendación 16 sobre *transferencias electrónicas*) (apartado VII);

- g) una visión general del acceso a la información por parte de las autoridades competentes (apartado VIII), y
- h) directrices sobre cooperación internacional en materia de intercambio de información sobre el beneficiario final (apartado IX).

7. Esta guía no tiene carácter vinculante y tampoco prevalece sobre las competencias de las autoridades y demás instancias nacionales. Su objetivo no es otro que venir a complementar las directrices del GAFI existentes y otros trabajos actualmente en curso¹¹⁶ partiendo de los estudios e investigaciones disponibles, entre ellos los informes de tipologías del GAFI correspondientes y sobre las experiencias de los países, y teniendo en cuenta, asimismo, los trabajos desarrollados y las líneas de actuación de otras organizaciones internacionales que se están centrando en garantizar la transparencia de los instrumentos corporativos.

116. Más concretamente, el GAFI se encuentra elaborando directrices y desarrollando una serie de pautas sobre la aplicación de un enfoque orientado al riesgo dirigidas a las instituciones financieras y APNFD, incluidos los proveedores de servicios fiduciarios y societarios (PSFS), directrices y pautas éstas que, una vez concluidas, vendrán a complementar el trabajo que nos ocupa.

II. USO INDEBIDO DE PERSONAS E INSTRUMENTOS JURÍDICOS

8. El GAFI¹¹⁷ ha llevado a cabo una serie de importantes estudios que, junto con la Iniciativa del Banco Mundial y de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) para la recuperación de activos robados (*Iniciativa StAR*)¹¹⁸, han analizado el uso indebido de los instrumentos corporativos con fines ilícitos, entre ellos el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (BC/FT). En líneas generales, la falta o no disponibilidad de información adecuada, fidedigna y oportuna sobre los beneficiarios finales facilita las actividades de BC/FT al producirse la ocultación de:

- La **identidad** de delincuentes conocidos o sospechosos;
- el verdadero **propósito** de una cuenta o de los bienes en poder de un instrumento corporativo, y/o
- el **origen** o el **uso** de los fondos o bienes asociados a un instrumento corporativo.

9. A modo de ejemplo, la información sobre los beneficiarios finales puede ocultarse recurriendo a:

- a) **Sociedades «pantalla»**¹¹⁹ o *interpuestas* (que pueden constituirse con diversas formas de estructura de propiedad), especialmente en los casos en que existe un beneficiario extranjero en diferentes jurisdicciones;

117. GAFI (2006); GAFI y GAFIC (2010).

118. El informe titulado *The Puppet Masters: How the Corrupt Use of Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About it* [«Los maestros titiriteros: Cómo utilizan los corruptos las estructuras jurídicas para ocultar activos robados y qué hacer al respecto»], elaborado en el marco de la *Iniciativa StAR* del Banco Mundial y de la ONUDD, se publicó en 2011. Este exhaustivo informe examinó más de 150 tramas de corrupción a gran escala y constató que, en la mayoría de los casos, se recurría a uno o varios instrumentos corporativos para ocultar al beneficiario final. Dicho informe analiza el uso de instrumentos jurídicos para ocultar activos robados, describe pormenorizadamente los posibles usos de tales instrumentos para facilitar la corrupción, identifica importantes desafíos a los que se enfrentan los distintos países al intentar adoptar medidas que impidan el uso indebido de instrumentos corporativos en tramas de corrupción y lanza recomendaciones a los países sobre la forma de abordar los referidos desafíos.

119. A los efectos del presente documento, se entiende que son sociedades «pantalla» o *interpuestas* aquellas que se constituyen y no desarrollan una actividad significativa o no poseen activos conexos a dicha actividad.

- b) **estructuras de propiedad y control complejas** en las que concurren múltiples niveles de acciones nominativas, inscritas a nombre de otras personas jurídicas;
- c) **acciones al portador y certificados de acciones al portador**;
- d) **uso ilimitado de personas jurídicas en calidad de administradores**;
- e) **accionistas y administradores nominativos formales**, de cuyo proponente se oculta la identidad;
- f) **accionistas y administradores nominativos informales**, tales como colaboradores cercanos y familiares;
- g) **fideicomisos y otros instrumentos jurídicos** que permiten efectuar una distinción entre activos del propietario legal y del beneficiario final, y
- h) **uso de intermediarios en la constitución de personas jurídicas**, como son los intermediarios profesionales.

10. Estos problemas se ven agravados en gran medida cuando los distintos aspectos de un instrumento corporativo afectan a diversos países. Los delincuentes suelen constituir, administrar, controlar, poseer y realizar operaciones económicas a través de instrumentos corporativos en distintos países, lo que impide a las autoridades competentes de cualquier jurisdicción obtener toda la información relevante acerca de un instrumento corporativo que sea objeto de una investigación sobre blanqueo de capitales/financiación del terrorismo (BC/FT) o delitos graves conexos tales como la corrupción o delitos fiscales. En líneas generales, existen diversos países en los que es fácil constituir instrumentos corporativos con un acceso inmediato al sistema financiero internacional y cuyos beneficiarios finales y proveedores de servicios fiduciarios y societarios (PSFS), u otros intermediarios y profesionales especializados, residen fuera de la jurisdicción en la que se constituye el instrumento corporativo en cuestión. Las estructuras multijurisdiccionales (esto es, aquellas que se componen de una serie de entidades corporativas y fideicomisos constituidos en distintos países) pueden ser especialmente difíciles de rastrear cuando se realizan operaciones aparentemente legítimas entre entidades vinculadas para blanquear el dinero procedente de actividades delictivas. En tales casos, toda demora a la hora de articular la cooperación internacional necesaria para *rastrear* el origen del dinero obstaculiza y entorpece, en última instancia, el desarrollo de la investigación.

11. Las sociedades con ciertas características pueden presentar mayores riesgos de BC/FT, entre las que se incluyen estructuras societarias que fomentan la complejidad y aumentan la dificultad que tienen las autoridades competentes para obtener información fidedigna sobre el beneficiario final (tal es el caso de las sociedades *pantalla* y de las acciones al portador) a la

hora de acometer investigaciones concernientes a instrumentos corporativos de los que se sospecha se está haciendo un uso indebido.

12. Los fideicomisos pueden utilizarse también para ocultar la estructura de control de los activos, incluido el dinero procedente de actividades delictivas. A modo de ejemplo, un fideicomiso puede constituirse en una jurisdicción y utilizarse en otra para la tenencia de activos en distintas jurisdicciones a fin de ocultar el origen de las ganancias ilícitas, o bien utilizarse para garantizar el anonimato desvinculando completamente al beneficiario final de los nombres de terceros, entre ellos el agente fiduciario, el fideicomitente, el protector o el beneficiario del fideicomiso.

13. El hecho de que las autoridades competentes y demás órganos responsables del cumplimiento normativo no tengan acceso a la información sobre los beneficiarios finales de instrumentos corporativos representa un gran inconveniente, por ejemplo, cuando ninguna de las partes posee tal información. La disponibilidad de información sobre el beneficiario final sirve de ayuda a las autoridades competentes al identificar a toda persona física posiblemente responsable de la actividad subyacente de interés o que posee información útil para el desarrollo de la investigación, circunstancia ésta que desincentiva el uso de instrumentos corporativos por parte de los delincuentes. Por su parte, las instituciones financieras y APNFD también desempeñan un importante papel desde el punto de vista de la obtención de información sobre el beneficiario final que contribuye a impedir el uso indebido de instrumentos corporativos en el sistema financiero. No obstante, los países se enfrentan a importantes desafíos en la aplicación de medidas que garanticen la disponibilidad de información fidedigna sobre el beneficiario final. En muchos países, no se dispone de información sobre los beneficiarios finales (y tampoco sobre los propietarios legales) de instrumentos corporativos bien porque no se recaba o bien porque no se contrasta oportunamente en el momento de constitución del instrumento corporativo de que se trate ni en ningún otro momento mientras éste exista o permanezca vigente. Este hecho frustra todos los esfuerzos de las autoridades competentes y demás órganos responsables del cumplimiento normativo por «rastrear el dinero» en las investigaciones financieras que afectan a instrumentos corporativos.

14. En la práctica, existen sofisticadas estructuras que suelen recurrir a toda una serie de instrumentos corporativos distintos en lugar de servirse de un solo instrumento para blanquear el dinero procedente de actividades delictivas. Asimismo, si bien se aplican los mismos principios fundamentales de transparencia tanto a personas como a instrumentos jurídicos, pueden existir diferencias en la forma de aplicar las medidas pertinentes dadas las particularidades de los distintos instrumentos corporativos, por lo que el presente trabajo establecerá una distinción entre las directrices sobre la transparencia de las personas jurídicas y la relativa a los instrumentos jurídicos.

III. DEFINICIÓN DE «BENEFICIARIO FINAL»

Cuadro 1. Definición de «beneficiario final» extraída del Glosario incluido en las *Recomendaciones del GAFI*

La expresión «beneficiario final» designa la(s) persona(s) física(s) que en último término⁵⁰ posee(n) o controla(n) a un cliente⁵¹ y/o la persona física en cuyo nombre se realiza una transacción. Dicho concepto incluye también a las personas que ejercen el control efectivo de una persona o instrumento jurídicos.

⁵⁰ Las expresiones «en último término posee(n) o controla(n)» y «ejercen el control efectivo» designan aquellas situaciones en las que la titularidad y/o el control se ejercen por medio de una cadena de propiedad o a través de una forma de control que no sea el control directo.

⁵¹ Esta definición debe aplicarse también al beneficiario final o al beneficiario de una póliza de seguro de vida o de otras pólizas vinculadas a fondos de inversión.

Nota: La numeración de las notas a pie de página coincide con la del Glosario incluido en las *Recomendaciones del GAFI*.

PERSONAS JURÍDICAS

15. Cabe distinguir la definición del GAFI al concepto de «beneficiario final» de las personas jurídicas del concepto de «estructura de propiedad y control»¹²⁰. Mientras que la expresión «estructura de propiedad» designa, por un lado, las personas físicas o jurídicas que, con arreglo a las respectivas disposiciones legales de la jurisdicción en cuestión, poseen o son titulares de la persona jurídica, por otro, el término «control» se refiere a la capacidad de adoptar las decisiones pertinentes en el seno de la persona jurídica de que se trate y de imponerlas que puede adquirirse de diversas formas (por ejemplo, por la titularidad de un paquete de acciones o participaciones mayoritarias). No obstante, uno de los elementos esenciales de la definición que da el GAFI al concepto de «beneficiario final» reside en que va más allá de la *estructura de propiedad y control* para incorporar la noción de *control y titularidad efectivos (de facto)*. En otras palabras, la definición del GAFI se centra en las personas físicas (y no jurídicas) que poseen efectivamente y obtienen beneficio del capital o patrimonio de la persona jurídica, así como también en aquellas otras que ejercen el control efectivo de dicha persona jurídica (con

120. Párrafo 3 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

independencia de que ocupen o no cargos formales en dicha persona jurídica) en lugar de simplemente las personas (físicas o jurídicas) jurídicamente (y oficialmente) facultadas para ello. Por ejemplo, si una sociedad es legalmente propiedad de una segunda sociedad (conforme a la información que figure en el Registro Mercantil correspondiente), los beneficiarios finales serán *de facto* las personas físicas responsables de esa segunda sociedad o la sociedad matriz última en la cadena de propiedad y que ejercen el control. Del mismo modo, las personas citadas en la información del registro mercantil que ocupen un puesto de responsabilidad o desempeñen un cargo directivo en la sociedad de que se trate y que, en realidad, actúen en nombre y/o por cuenta de otra persona, no pueden considerarse los beneficiarios finales en cuanto, en última instancia, están siendo utilizadas por otra persona para ejercer el control efectivo de dicha sociedad.

16. Otro de los elementos esenciales de la definición que da el GAFI al concepto de «beneficiario final» radica en que incluye a las personas físicas en cuyo nombre se realiza una operación, aun cuando esa persona no sea el propietario legal, titular real o no ejerza el control efectivo del cliente. Esto pone de manifiesto la distinción establecida en la Recomendación 10 entre diligencia debida con respecto al cliente (DDC), que se centra en la relación con el cliente, y el cliente ocasional. Este elemento de la definición del GAFI al concepto de «beneficiario final» presta especial atención a las personas que resultan imprescindibles para realizar una operación, incluso cuando la operación se haya estructurado deliberadamente no ya para sustraerse al control o evitar la titularidad del cliente, sino para quedarse con el beneficio obtenido de la operación.

17. La información sobre los beneficiarios finales que ha de recabarse y conservarse en el caso de las personas jurídicas se describe más adelante, en el apartado V.

INSTRUMENTOS JURÍDICOS

18. La definición del GAFI al concepto de «beneficiario final» hace igualmente referencia y se aplica a los instrumentos jurídicos designando, en este caso, la(s) persona(s) física(s), al final de la cadena, que poseen en última instancia o ejercen el control efectivo del instrumento jurídico en cuestión, incluidas las personas que ejercen el control efectivo final de dicho instrumento, y/o la(s) persona(s) física(s) en cuyo nombre se realiza la operación en cuestión. No obstante, en este contexto, las características específicas de los instrumentos jurídicos dificultan ulteriormente la identificación del/de los beneficiario(s) efectivo(s) en la práctica. Así, por ejemplo, en un fideicomiso se separan la titularidad jurídica y el control patrimoniales de los intereses equitativos patrimoniales, lo que significa que esas distintas personas pueden poseer, beneficiarse de y controlar el fideicomiso en función de las normas

de Derecho fiduciario aplicables y de las disposiciones del documento constitutivo del fideicomiso (como, por ejemplo, la escritura fiduciaria). En algunos países, el Derecho fiduciario permite que el fideicomitente y el beneficiario (en ocasiones, incluso, el agente fiduciario) sean la misma persona. Las escrituras de constitución de los fideicomisos difieren asimismo, pudiendo recoger disposiciones que incidan en el control final de los bienes y demás activos del fideicomiso, incluidas cláusulas en virtud de las que el fideicomitente goza de ciertas atribuciones (como la de revocar el fideicomiso y la de devolver los bienes que integran el fideicomiso). Esto puede ayudar a identificar al beneficiario final de un fideicomiso y sus partes vinculadas. El apartado VI brinda directrices adicionales y explica cómo abordar esta cuestión en la práctica.

19. La información sobre los beneficiarios finales que ha de recabarse y conservarse en el caso de los instrumentos jurídicos se describe más adelante, en el apartado VI.

IV. MECANISMOS EFICACES DE LUCHA CONTRA EL USO INDEBIDO DE PERSONAS E INSTRUMENTOS JURÍDICOS

20. El propósito de esta guía no es otro que ayudar a los distintos países a implementar las Recomendaciones 24 y 25.

Cuadro 2. Recomendación 24 sobre *Transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas*

Los países interesados deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de las personas jurídicas para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Los países deben asegurarse de que las autoridades competentes puedan obtener o tengan acceso en el momento oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final y la estructura de control de las personas jurídicas. En particular, aquellos países en los que las personas jurídicas puedan emitir acciones al portador o certificados de acciones al portador, o que permitan la existencia de accionistas o administradores nominativos, deberán adoptar medidas eficaces para garantizar que no se utilizan indebidamente para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Asimismo, los países interesados deberán estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD que cumplan las obligaciones establecidas en las Recomendaciones 10 y 22 el acceso a la información sobre el beneficiario final y la estructura de control de las personas jurídicas de que se trate.

Cuadro 3. Recomendación 25 sobre *Transparencia y beneficiarios finales de los instrumentos jurídicos*

Los países interesados deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de los instrumentos jurídicos para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Los países deben asegurarse de que las autoridades competentes puedan obtener o tengan acceso en el momento oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre los fideicomisos expresos, incluyendo datos sobre el fideicomitente, el agente fiduciario y los beneficiarios. Asimismo, los países interesados deberán estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD que cumplan las obligaciones establecidas en las Recomendaciones 10 y 22 el acceso a la información sobre el beneficiario final y la estructura de control de los instrumentos jurídicos de que se trate.

21. En febrero de 2013, el GAFI aprobó una metodología para evaluar el cumplimiento técnico de las *Recomendaciones del GAFI* y el grado de eficacia del sistema PBC/FT de un determinado país¹²¹. A los efectos de la evaluación, la eficacia responde a y se mide por el grado en que los sistemas financieros y las economías están protegidos de las amenazas de blanqueo de capitales, de financiación del terrorismo y de proliferación de armas de destrucción masiva. El GAFI evalúa la eficacia de tales medidas y sistemas atendiendo fundamentalmente a once (11) Resultados Inmediatos, incluido el criterio de evaluación plasmado en el Resultado Inmediato 5 (RI.5) sobre *Uso indebido de personas e instrumentos jurídicos*. A continuación se describen el RI.5 y las características de un sistema eficaz:

Cuadro 4. Resultado Inmediato 5

Se prohíbe el uso indebido de personas e instrumentos jurídicos con fines de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, debiendo estar la información sobre sus beneficiarios finales a disposición de las autoridades competentes sin impedimentos.

Características de un sistema eficaz

Se establecen medidas para:

- Impedir que las personas e instrumentos jurídicos se utilicen indebidamente con fines ilícitos;
- dotar a las personas e instrumentos jurídicos de un grado de transparencia suficiente, y
- garantizar que se disponga oportunamente de información básica y sobre el beneficiario final fidedigna y actualizada.

La información básica es de dominio público, mientras que la información sobre el beneficiario final está a disposición de las autoridades competentes. Las personas que infrinjan estas medidas estarán sujetas a sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias, dejando así de presentar interés el uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos para los delincuentes con fines de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

22. El cumplimiento de las Recomendaciones 24 y 25 está intrínsecamente vinculado a la eficacia de las medidas y/o mecanismos evaluados en

121. GAFI (2013a).

el Resultado Inmediato 5 (RI.5) para impedir el uso indebido de las personas e instrumentos jurídicos con fines de BC/FT. Las Recomendaciones 24 y 25 obligan a los países a asegurarse de que las autoridades competentes tengan un acceso oportuno a información relevante, fidedigna y actualizada sobre los beneficiarios finales de personas e instrumentos jurídicos. Como resultado, en aplicación de las Recomendaciones 24 y 25, es fundamental adoptar medidas que permitan implantar un sistema eficaz. Habida cuenta del nexo existente entre las Recomendaciones y la eficacia de las medidas y/o sistemas, se ha concebido la presente guía para ayudar a los distintos países a implementar las Recomendaciones 24 y 25 de tal forma que se alcance el grado de eficacia oportuno.

V. MEJORA DE LA TRANSPARENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS (RECOMENDACIÓN 24)

23. Con arreglo a lo dispuesto en la Recomendación 24 y en la Nota Interpretativa conexas, los países interesados deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de las personas jurídicas para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (BC/FT) y garanticen que las personas jurídicas son lo suficientemente transparentes. El principio fundamental subyace implícitamente a la necesidad de que los países se aseguren de que las autoridades competentes puedan obtener o tengan acceso en el momento oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final y la estructura de control de las personas jurídicas. El apartado que nos ocupa señala las cuestiones clave que han de tenerse en cuenta a la hora de implementar la Recomendación 24 y ofrece una serie de indicaciones a las que han de remitirse los países a este respecto.

DEFINICIÓN DE «PERSONAS JURÍDICAS»

24. La Recomendación 24 se aplica, de forma más general, a las «personas jurídicas», esto es, a toda entidad distinta de las personas físicas que pueda establecer una relación permanente en calidad de cliente con una institución financiera o bien que posea bienes, lo que puede hacerse extensivo a sociedades de capital, corporaciones, fundaciones, *Anstalten*, sociedades personalistas, asociaciones y otras entidades realmente parecidas con personalidad jurídica¹²², entre las que pueden incluirse organizaciones sin ánimo de lucro (OSAL) que pueden adoptar formas distintas y variadas de una jurisdicción a otra, como es el caso de las fundaciones, asociaciones o sociedades cooperativas.

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RECOMENDACIÓN 24

25. La Recomendación 24 versa, en su mayor parte, sobre la forma de aplicar a las sociedades medidas PBC/FT integrales, lo que no significa, sin embargo, que no se aborden o incluyan otros tipos de personas jurídicas. La Recomendación 24 obliga expresamente a los países a aplicar a las fundaciones, *Anstalten* y sociedades de responsabilidad limitada medidas similares a las necesarias en el caso de las sociedades de capital, teniendo en consideración las especificidades propias de sus diferentes formas y estructuras¹²³.

122. Glosario incluido en las *Recomendaciones del GAFI*.

123. Párrafo 16 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

26. En lo concerniente a otros tipos de personas jurídicas que puedan existir en un determinado país, habrá que establecer las medidas específicas que deban adoptarse en función del nivel de riesgo. Más concretamente, los países afectados deberán analizar los riesgos BC/FT asociados a estos otros tipos de personas jurídicas, tomar en consideración sus diferentes formas y estructuras y, en función del nivel de riesgo, establecer medidas encaminadas a alcanzar unos niveles adecuados de transparencia. Como mínimo, estos otros tipos de personas jurídicas deberán conservar y mantener exactos y actualizados otra tipología de información básica similar a la exigida en el caso de las sociedades, al tiempo que las autoridades competentes deberán poder acceder oportunamente a dicha información. Asimismo, las autoridades competentes deberán tener acceso oportuno a información pertinente, fidedigna y actualizada concerniente a los beneficiarios finales de estos otros tipos de personas jurídicas¹²⁴.

CONOCIMIENTO DE LOS RIESGOS ASOCIADOS A LAS PERSONAS JURÍDICAS

27. Apriorísticamente hablando, los países deben tener conocimiento de las personas jurídicas existentes en sus respectivos territorios y de los riesgos que representan, debiendo disponer concretamente de mecanismos que permitan:

- a) Identificar y describir los diferentes tipos, formas y características básicas de las personas jurídicas del país en cuestión;
- b) identificar y describir los procesos de: i) constitución de esas personas jurídicas, así como de ii) obtención y archivo de información básica y atinente al beneficiario final;
- c) poner la información anterior a disposición del público, y
- d) evaluar los riesgos de BC/FT asociados a los distintos tipos de personas jurídicas¹²⁵.

28. Los países interesados deberán efectuar una evaluación exhaustiva de los riesgos asociados a las personas jurídicas como parte de una evaluación más amplia de los riesgos de BC/FT existentes en el país de que se trate¹²⁶. Dicha evaluación deberá tomar en consideración igualmente otros aspectos

124. Párrafo 17 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

125. Párrafo 2 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

126. En virtud de la Recomendación 1, los países deben detectar, evaluar y tener conocimiento de los riesgos de BC/FT. Véase GAFI (2012): *Directrices sobre la evaluación interna de los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo*, GAFI, París.

contextuales pertinentes de orden jurídico y normativo propios del país en cuestión. Como parte de la evaluación de riesgos, se recomienda a los países examinar los casos en que se hace un uso indebido de los instrumentos corporativos con fines delictivos a los efectos de la identificación de tipologías que representan un riesgo elevado. La evaluación de riesgos no sólo debe examinar las amenazas y vulnerabilidades que presentan a nivel nacional las personas jurídicas constituidas en virtud de las normas de Derecho interno de la jurisdicción en cuestión, sino también aquellas otras de carácter internacional que presentan las personas jurídicas constituidas en otra jurisdicción, aunque administradas en la jurisdicción de origen, y con cuentas bancarias en la jurisdicción de residencia, especialmente tratándose de jurisdicciones con débiles controles internos PBC/FT. A la hora de evaluar los riesgos asociados a los distintos tipos de personas jurídicas, los países afectados deben plantearse evaluar igualmente los riesgos presentes en determinadas jurisdicciones y los asociados a tipos concretos de proveedores de servicios¹²⁷.

INFORMACIÓN BÁSICA

Registros mercantiles

29. La Nota Interpretativa a la Recomendación 24 contempla la obligación de los países de asegurarse, como condición previa necesaria, de que el Registro Mercantil correspondiente recabe y registre una serie de datos básicos sobre toda sociedad, entre los que se incluyen¹²⁸:

- La denominación social de la sociedad en cuestión, prueba de su constitución, forma y estatus jurídicos, dirección de la sede social, normas por las que se rige y atribuciones básicas (*p.ej.* escritura de constitución y estatutos) y una relación de miembros del consejo de administración.

30. Esta información en poder del Registro Mercantil deberá ser públicamente accesible¹²⁹.

Sociedades de capital

31. Las sociedades de capital estarán obligadas a recabar y registrar toda una serie de datos básicos, entre los que se incluyen¹³⁰:

127. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), pág. 66.

128. Párrafo 5 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

129. Párrafo 13 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

130. Párrafo 4 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

- a) La denominación social, prueba de su constitución, forma y estatus jurídicos, dirección de la sede social, normas por las que se rige y atribuciones básicas (*p.ej.* escritura de constitución y estatutos), una relación de miembros del consejo de administración, y
- b) un registro de sus accionistas o socios que refleje el número de acciones en poder de cada accionista y las categorías de acciones (incluida la naturaleza de los consiguientes derechos de voto). Dicha información la pueden registrar y/o archivar la propia sociedad interesada o un tercero bajo la responsabilidad de aquélla, debiendo conservarse en el país, en un lugar notificado al Registro Mercantil correspondiente. No obstante, si la sociedad o el Registro Mercantil poseen información sobre el beneficiario final en el país, no será necesario que el registro de accionistas se encuentre en el país, siempre que la referida sociedad pueda facilitar esa información con carácter inmediato cuando se le solicite.

INFORMACIÓN RELATIVA AL BENEFICIARIO FINAL

32. La Recomendación 24 contempla el requisito imprescindible de que los países se aseguren no sólo de que se encuentre disponible información pertinente, fidedigna y actualizada sobre los beneficiarios finales de todas las personas jurídicas, sino también de que sus respectivas autoridades puedan acceder a esa información oportunamente¹³¹. En el caso de las personas jurídicas, la identificación de los beneficiarios finales tendrá lugar apoyándose en la siguiente información:

1. **Paso 1** (a) La identidad de las personas físicas (en su caso, ya que las participaciones en el capital social pueden estar lo suficientemente diversificadas como para que no haya personas físicas, ya sea actuando de forma individual o conjunta, que ejerzan el control de la persona jurídica en cuestión con arreglo a la participación que posean) que, en última instancia, sean accionistas mayoritarios en una persona jurídica, y
2. (b) en caso de duda acerca de si las personas titulares de una participación mayoritaria son los beneficiarios finales, o de si alguna persona física ejerce el control con arreglo al porcentaje del capital que ostente, la identidad de las personas físicas (en su caso) que ejerzan el control de la persona jurídica de que se trate por otros medios.

131. Párrafo 1 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

3. **Paso 2** Cuando no se identifique a ninguna persona física con arreglo a lo dispuesto en las letras a) o b) anteriores, las instituciones financieras deberán identificar y adoptar medidas razonables para comprobar la identidad de la persona física pertinente que ocupe un puesto de responsabilidad o desempeñen un cargo directivo en la persona jurídica en cuestión¹³².

33. A continuación se incluyen algunos ejemplos de personas físicas que pueden considerarse beneficiarios finales atendiendo a su condición de titulares reales/personas que ejercen el control efectivo de la persona jurídica en cuestión, ya sea atendiendo al porcentaje del capital social que ostenten, en virtud del puesto o cargo desempeñados en el seno de la persona jurídica o por otros medios:

Personas físicas que pueden ejercer el control de la persona jurídica atendiendo a su participación en el capital social

- a) **Persona(s) física(s) que posea(n) directa o indirectamente un porcentaje mínimo de participación en el capital social de la persona jurídica de que se trate (criterio del umbral).** A modo de ejemplo, la Recomendación 24 permite identificar a los accionistas mayoritarios de una sociedad partiendo de un determinado umbral (por ejemplo, toda persona que posea un determinado porcentaje del capital o de los derechos de voto, como puede ser el 25%)¹³³. Las *Recomendaciones del GAFI* no especifican cuál es el umbral aplicable. A la hora de establecer el umbral mínimo aplicable, los países deben tener en cuenta el nivel de riesgo de BC/FT asociado a los distintos tipos de personas jurídicas o los porcentajes mínimos de participación establecidos para determinadas personas jurídicas con arreglo al Derecho Mercantil o Derecho Administrativo. El criterio de la participación en el capital social apunta a la posibilidad de que exista más de un beneficiario final (por ejemplo, con un porcentaje superior al 25%, podría haber un máximo de tres beneficiarios finales). En cualquier caso, entre los diversos factores que han de tenerse en cuenta, el porcentaje de acciones o participaciones ostentado debe considerarse como un factor probatorio clave. Es, asimismo, importante hacer hincapié en el hecho de que este criterio entraña la noción de *control indirecto*, que puede ir más allá de la *titularidad formal* o bien puede ejercerse a través de

132. Párrafo 5, letra b), inciso i) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10.

133. Párrafo 1 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

una cadena de instrumentos corporativos. En último término, los países deben implantar un concepto de *participación* que resulte lo suficientemente claro, práctico, viable y aplicable para la amplia gama de personas jurídicas administradas en un país.

- b) **Accionistas que ejercen el control de forma individual o junto a otros accionistas, incluso mediante un contrato, un memorando de entendimiento, una relación jurídica, un intermediario o una entidad jerarquizada (*criterio de la participación mayoritaria*).** Cabe destacar igualmente que este criterio encierra la idea de *control indirecto*, que puede ir más allá de la *propiedad legal* (directa) o bien puede ejercerse a través de una cadena de instrumentos corporativos o por mediación de representantes designados. Existen diversos factores que permiten detectar la existencia de un control indirecto, entre ellos un acuerdo de accionistas, el ejercicio de una influencia dominante o la facultad de designación del personal directivo, de tal forma que los accionistas pueden contribuir así a incrementar el nivel de control ejercido por una persona bien a través de acuerdos formales o informales, o bien mediante el uso de accionistas nominativos. Los países tendrán que analizar los distintos tipos de participaciones y las posibilidades existentes en sus respectivos territorios, incluidos los derechos económicos o de voto. Asimismo, conviene considerar otras cuestiones tales como, por ejemplo, si la sociedad ha emitido acciones convertibles o si tiene alguna deuda pendiente convertible en derechos de voto.

Personas físicas que pueden ejercer el control de la persona jurídica por otros medios

- c) **Persona(s) física(s) que ejerce(n) el control de una persona jurídica por otros medios**, como pueden ser los vínculos personales con personas que ocupen los puestos o desempeñen los cargos descritos anteriormente, o que posean un porcentaje del capital social.
- d) **Persona(s) física(s) que ejerce(n) el control sin ostentar porcentaje alguno de titularidad** por tener participación en la financiación de la empresa, estrechas relaciones familiares e íntimas, por existir una relación contractual o asociación histórica o ante la falta de pago de una sociedad. Por otra parte, cabe suponer la existencia de un control implícito aun cuando éste no se haya ejercido efectivamente en ningún momento, como en el caso del uso, disfrute o aprovechamiento de los activos de titularidad de la persona jurídica.

Personas físicas que pueden ejercer el control atendiendo a los cargos ocupados en la persona jurídica de que se trate

- e) **Persona(s) física(s) responsable(s) de decisiones estratégicas relacionadas fundamentalmente con las prácticas o administración empresariales de la persona jurídica en cuestión.** En función del tipo de persona jurídica y de la normativa vigente en el país de que se trate, los administradores pueden o no tomar parte activa en el ejercicio de control de las actividades de la entidad, si bien es cierto que puede obtenerse información de gran utilidad mediante la identificación de los administradores. No obstante, dicha información tendrá un valor limitado siempre que un país permita a los administradores nominativos actuar en nombre de y/o defender unos intereses indeterminados.
- f) **Persona(s) física(s) que ejerce(n) el control ejecutivo de los asuntos cotidianos o puntuales de la persona jurídica en cuestión al ocupar un cargo de gestión o directivo** como, por ejemplo, el de director general (CEO), director financiero (CFO), gerente o administrador ejecutivo o presidente. La(s) persona(s) física(s) que esté(n) debidamente legitimada(s) para administrar y supervisar las relaciones financieras de la persona jurídica en cuestión (incluidas aquellas con instituciones financieras en las que existan cuentas abiertas a nombre de dicha persona jurídica) y los asuntos económicos en curso de la misma.

OTRAS MEDIDAS DE MEJORA DE LA TRANSPARENCIA

34. La Recomendación 24 exhorta, asimismo, a los distintos países a dar cumplimiento a las obligaciones fundamentales siguientes para mejorar el nivel de transparencia en relación con las personas jurídicas:

- a) *Conservar información fidedigna y actualizada:* Tanto la información básica como la relativa al beneficiario final de todas las personas jurídicas (incluida la información facilitada al Registro Mercantil correspondiente) debe ser fidedigna y actualizarse oportunamente¹³⁴. Dicha obligación comprende dos requisitos: en primer lugar, esta información debe ser fidedigna y estar actualizada en el momento de constitución de la persona jurídica; en segundo lugar, ha de ser fidedigna y estar lo más actualizada posible a lo largo del tiempo, lo que implica actualizar tempestivamente dicha información siempre que se produzcan eventuales cambios.

134. Párrafo 11 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

- b) *Prever las sanciones aplicables por incumplimiento:* Los países deben asegurarse de que se apliquen sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias, según corresponda¹³⁵, a toda persona física o jurídica que incumpla las obligaciones previstas en la Recomendación 24. La aplicación de sanciones se describe más adelante bajo el apartado dedicado a los mecanismos de obtención de información sobre el beneficiario final.
- c) *Adoptar medidas para superar obstáculos específicos a la transparencia de las sociedades:* Los países deben adoptar igualmente medidas específicas que impidan el uso indebido de otros mecanismos que suelen articularse para ocultar la titularidad de las sociedades, incluidas las acciones al portador¹³⁶, los certificados de acciones al portador y los accionistas y administradores nominativos¹³⁷. La Recomendación 24 otorga cierta flexibilidad a los países para elegir qué medidas aplicar, atendiendo a sus circunstancias particulares¹³⁸.

35. Por su parte, la Nota Interpretativa a la Recomendación 24 insta a los países a adoptar medidas que impidan el uso indebido de las acciones al portador y los certificados de acciones al portador articulando, por ejemplo, uno o varios de los mecanismos siguientes¹³⁹:

- a) **Prohibirlas;**
- b) **convertirlas en acciones nominativas o derechos de suscripción de acciones** (por ejemplo, por desmaterialización);
- c) **inmovilizarlas** exigiendo que permanezcan en manos de una institución financiera regulada o un intermediario profesional, y/o
- d) instar a los accionistas mayoritarios a **ponerlo en conocimiento de la sociedad** en cuestión e instar, a su vez, a dicha sociedad a **registrar su identidad**.

135. Párrafo 18 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

136. El Glosario de las *Recomendaciones del GAFI* entiende por «acciones al portador» los títulos negociables que otorgan la condición de titular en una persona jurídica a quien posea el certificado de acciones al portador.

137. Las estructuras interpuestas, cuyos componentes desempeñan un puesto directivo u ostentan una participación en nombre de un mandante anónimo, suelen estar involucradas en las tramas de corrupción a gran escala y obstaculizan en gran medida la utilidad de los registros mercantiles: Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), págs. 51 y 72.

138. Párrafos 14 y 15 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

139. Párrafo 14 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

36. La Nota Interpretativa a la Recomendación 24 exige, asimismo, a los países adoptar medidas que impidan el uso indebido de los accionistas y administradores nominativos articulando, por ejemplo, uno o varios de los siguientes mecanismos:

- a) Instar a los accionistas y administradores nominativos a revelar la identidad de su proponente a la sociedad y a todo registro competente, así como a reflejar dicha información en el registro correspondiente, y/u
- b) obligar a los accionistas y administradores nominativos a conseguir la debida autorización, a consignar su condición de mandatarios en los registros mercantiles correspondientes, a conservar la información que identifique a sus respectivos proponentes y a poner dicha información a disposición de las autoridades competentes que lo soliciten¹⁴⁰.

37. Con el fin de impedir el uso indebido de accionistas y administradores nominativos, resultará igualmente útil introducir otro tipo de obligaciones de información tales como, por ejemplo:

- a) Cuando el proponente sea una persona jurídica, los países deben estudiar la posibilidad de exigir que se revele la identidad de toda persona física que posea o controle al proponente.
- b) Si el administrador es una persona jurídica, los países deben estudiar la posibilidad de exigir que al menos un administrador sea una persona física, o que se facilite toda la información relativa a cualquier persona física que controle al administrador.
- c) Los PSFS actúan a menudo como accionistas y administradores nominativos con el fin de asegurarse de que no se consignen los nombres de los beneficiarios finales de la entidad¹⁴¹. Los PSFS no sólo estarán sujetos a las obligaciones en materia de PBC/FT y serán objeto de supervisión (Recomendaciones 22 y 28), sino que también deberán respetar las medidas de diligencia debida con respecto al cliente (DDC), entre ellas la que se refiere a la información sobre el beneficiario final. Cuando se recurra frecuentemente a servicios de representación y/o titularidad interpuesta, todo país afectado deberá plantearse establecer un sistema de concesión de licencias para accionistas y administradores nominativos, en base al que el/los miembro(s) nominativo(s) con licencia estará(n) obligado(s) a conservar la información sobre la persona en cuyo nombre actúe(n).

140. Párrafo 15 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

141. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), pág. 60.

- d) Los delincuentes suelen recurrir a estructuras interpuestas por medio de las que amigos, familiares o socios aparentan ser los beneficiarios finales de instrumentos corporativos, lo que resulta particularmente problemático dado el carácter informal y privado de tales estructuras. Dicho problema puede abordarse sometiendo al/a los miembro(s) nominativo(s) de que se trate a la obligación de revelar y comunicar al Registro Mercantil correspondiente la identidad de la persona en cuyo nombre actúa(n) y aplicando sanciones por falsa declaración.
- e) Medidas complementarias a las obligaciones de información, como pueden ser una gestión más responsable o una mayor toma de conciencia de la obligación de rendir cuentas, para desincentivar e impedir el uso indebido de tales estructuras.

FUENTES Y MECANISMOS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE LOS BENEFICIARIOS FINALES DE PERSONAS JURÍDICAS

38. La información referente a los beneficiarios finales de instrumentos corporativos puede tener variadas procedencias y hallarse en distintas manos, incluidos registros mercantiles, instituciones financieras, APNFD, la propia persona jurídica interesada y otros organismos a nivel nacional, como son las administraciones tributarias o las comisiones de valores. Las *Recomendaciones del GAFI* señalan las distintas fuentes y la necesidad de otorgar cierta flexibilidad a los países para cumplir las obligaciones a las que están sujetos respetando su marco jurídico y normativo y atendiendo a su contexto económico y cultural. Un sistema eficaz es aquel que impide el uso indebido de personas jurídicas con fines delictivos. La Nota Interpretativa a la Recomendación 24 apunta a la alta probabilidad de que los países deban articular diversos mecanismos simultáneamente para lograr este objetivo, permaneciendo inalterada la obligación fundamental concerniente a la información sobre el beneficiario final con independencia del conjunto de mecanismos articulado. Por su parte, los países interesados deben asegurarse de que:

1. La sociedad de que se trate obtenga la información sobre su propio beneficiario final y de que dicha información se encuentre disponible y accesible en el lugar estipulado del país en que se encuentre ubicada, o
2. de que existan mecanismos disponibles que permitan a la autoridad competente identificar de manera oportuna al beneficiario final de una determinada sociedad¹⁴².

142. Párrafo 7 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24 y Resultado Inmediato 5 de la *Metodología del GAFI*, GAFI (2013a).

39. Deberán aplicarse sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias a toda persona que incumpla estas medidas. Un sistema eficaz puede incluir varios de los mecanismos descritos a continuación, garantizando así que las autoridades competentes tengan acceso oportuno a la información en poder de diversas partes que recaban y conservan información sobre el beneficiario final, entre las que se encuentran instituciones financieras, APNFD, registros mercantiles y/o las propias sociedades implicadas. Los países deben tener presentes estas características propias de un sistema eficaz a la hora de diseñar e implementar mecanismos en consonancia con las presentes directrices relativas a la aplicación de la Recomendación 24.

40. Por lo que respecta a las sociedades, la Recomendación 24 presenta tres posibles opciones para la adopción de medidas concretas que pueden adoptar los países para garantizar la obtención y disponibilidad de la información sobre el beneficiario final. Los países pueden optar por articular los mecanismos con los que cuentan a fin de garantizar la disponibilidad de información sobre los beneficiarios finales de distintas sociedades, debiendo articular, más concretamente, uno o varios de los mecanismos siguientes:

- a) Obligar a las sociedades o registros mercantiles a obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales de las distintas sociedades;
- b) obligar a las sociedades a adoptar medidas razonables¹⁴³ para obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales de las distintas sociedades, y/o
- c) utilizar la información existente, incluida: i) aquella obtenida por las instituciones financieras y/o APNFD, conforme a lo dispuesto en las Recomendaciones 10 y 22; ii) la que obre en poder de otras autoridades competentes sobre los beneficiarios finales y propietarios legales de las sociedades; iii) la información básica que posea la sociedad, y iv) toda información disponible sobre las empresas cotizadas sujetas a obligaciones de información encaminadas a garantizar un nivel suficiente de transparencia de los beneficiarios finales.

41. Si bien la articulación de cualquiera de estos mecanismos puede bastar para cumplir con las normas establecidas, en la práctica, al no excluirse entre sí, los países afectados pueden simultanear diversos de los referidos mecanismos para alcanzar los objetivos que persigue la Recomendación 24¹⁴⁴.

143. Las medidas adoptadas deberán ser proporcionales al nivel de riesgo o al grado de complejidad asociados a la estructura de propiedad de la sociedad en cuestión, o bien a la naturaleza de los accionistas mayoritarios.

144. Párrafo 8 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

A este punto, los países deberán examinar la viabilidad de los posibles mecanismos atendiendo a sus circunstancias particulares y a la evaluación de riesgos. Para determinar qué mecanismo es el apropiado, los países deben tratar de lograr un equilibrio adecuado entre el hecho de permitir el legítimo funcionamiento de los instrumentos corporativos y la necesidad de luchar contra el BC/FT. La finalidad del presente documento de trabajo no reside en manifestar una preferencia por cualquiera de los mecanismos indicados, sino más bien la de proporcionar una serie de directrices sobre la adopción y aplicación de medidas.

Mecanismo 1 – Registros mercantiles

42. Los países pueden implementar la Recomendación 24 al obligar a los registros mercantiles a obtener y conservar información actualizada sobre el beneficiario final¹⁴⁵.

43. Los registros mercantiles¹⁴⁶ constituyen una valiosa fuente de información sobre los beneficiarios finales de personas jurídicas. Conforme a la Recomendación 24, todas las sociedades constituidas en un país o registro de empresas correspondiente que debe, a su vez, recabar y registrar (como mínimo) una serie de datos básicos de la sociedad en cuestión, entre ellos la denominación social, prueba de su constitución, forma y estatus jurídicos, dirección de la sede social, normas por las que se rige y atribuciones básicas y una relación de miembros del consejo de administración¹⁴⁷. La información básica en poder de los registros debe estar públicamente disponible para facilitar el acceso oportuno a la misma por parte de las instituciones financieras, APNFD y demás autoridades competentes¹⁴⁸. Un registro mercantil dotado de recursos suficientes y proactivo que posea información sobre el beneficiario final puede ser un mecanismo eficaz, ya que permite a los órganos

145. Párrafo 8, letra a) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24. Mientras que según el párrafo 8.a) están obligadas a obtener y conservar información sobre el beneficiario final tanto las sociedades interesadas como los registros mercantiles, las cuestiones inherentes a las sociedades en cuyo poder obra dicha información se analizan más adelante en el apartado dedicado al Mecanismo 2.

146. Con arreglo a la Nota Interpretativa a la Recomendación 24 (nota al pie 12), la expresión «Registro Mercantil» designa el registro de empresas constituidas o autorizadas a operar en el país correspondiente, estando normalmente gestionado por la autoridad registral competente o por otras autoridades legalmente habilitadas por cuenta de la primera. No se refiere a la información en poder de la propia empresa o en el de otras por cuenta de la primera.

147. Párrafos 4.a) y 5 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

148. Párrafo 13 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

responsables del cumplimiento normativo acceder a dicha información procedente de una sola fuente.

44. La función de los registros mercantiles difiere enormemente de un país a otro, al igual que el volumen y la calidad de la información obtenida en relación con las sociedades. Los países deben estar familiarizados con los problemas que podrían incidir negativamente en la fiabilidad de la información que figura en el registro mercantil correspondiente. Por ejemplo, muchos registros mercantiles desempeñan un papel pasivo al actuar como meros depositarios de información o documentos, en lugar de efectuar los controles o adoptar las medidas pertinentes para asegurarse de que la información que reciben es fidedigna. Por otra parte, en muchos países, la información en poder de registros mercantiles no siempre es fidedigna ni se mantiene actualizada. Ante este tipo de problemas, los países deberán plantearse la adopción de medidas que mejoren la fiabilidad de la información en poder de sus respectivos registros mercantiles.

45. Sin duda alguna, un registro mercantil dotado de suficientes recursos y proactivo en cuyo poder obre información sobre el beneficiario final puede ser un mecanismo eficaz, ya que permite a los órganos responsables del cumplimiento normativo acceder a dicha información procedente de una sola fuente. No suele ser habitual que los registros mercantiles recaben información sobre el beneficiario final; de hecho, en líneas generales, los registros se crearon para coadyuvar la constitución de sociedades y el acceso a información relacionada a efectos comerciales. En consecuencia, es probable que la mayoría de los países que tratan de cumplir las obligaciones de información sobre el beneficiario final mediante un registro mercantil ya existente deban reconfigurar en gran medida su papel, funciones y recursos. He aquí algunos de los aspectos que han de tener en cuenta los países que pretenden crear un registro de beneficiarios finales:

- a) ¿Son los objetivos estatutarios del registro lo bastante amplios para abarcar todos los aspectos relacionados con la recopilación, comprobación y archivo de información sobre el beneficiario final? ¿Resulta conveniente obligar al registro a comprobar la información sobre el beneficiario final y a adoptar medidas PBC/FT?
- b) ¿Cuenta la autoridad del Registro Mercantil correspondiente con personal y fondos suficientes que le permitan acometer las labores adicionales de recopilación, comprobación y archivo de información sobre el beneficiario final? Es necesario poseer un buen entendimiento y mayor conocimiento del Derecho Mercantil para identificar al beneficiario final de una estructura jurídica compleja.

- c) ¿Existen mecanismos para asegurarse de que la información sobre el beneficiario final facilitada al registro es fidedigna y está actualizada? ¿Están obligados los solicitantes individuales que forman las distintas personas jurídicas a presentar información fidedigna sobre el beneficiario final ante el registro al constituirse la persona jurídica de que se trate? ¿Comprueba el registro el carácter fidedigno de la información que recibe remitiéndose a documentos, datos e información de fuentes independientes y fidedignas? Por ejemplo, ¿puede contemplarse la obligación de suministrar información sobre el beneficiario final al Registro Mercantil correspondiente como requisito para la constitución de la persona jurídica en cuestión?
- d) ¿Cómo se supervisan y registran los cambios que se producen con el paso del tiempo en la información sobre el beneficiario final? ¿Están las personas jurídicas y/o los beneficiarios finales obligados a aportar información al registro en un plazo temporal definido desde que se producen los cambios?
- e) ¿Existe una autoridad competente responsable del cumplimiento de estas obligaciones? ¿Se contempla la aplicación de sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias en caso de incumplimiento de las obligaciones previstas? ¿Deben considerarse responsables las personas jurídicas y/o los beneficiarios finales que incumplan las obligaciones de información y actualización (por ejemplo, en caso de no hacer pública o no facilitar el acceso a la información pertinente, o de presentar información inexacta o incompleta) y ser objeto de sanciones¹⁴⁹?
- f) ¿Se encuentra la información en poder del registro a disposición de las autoridades competentes en el momento oportuno? ¿Permite el sistema efectuar búsquedas en el registro que abarquen múltiples campos? ¿Proporciona el registro a las autoridades competentes un acceso directo a través de una conexión remota o mecanismos similares, o bien dichas autoridades deben solicitar la información al registro?
- g) ¿Está restringido el acceso a la información que obra en poder del registro o se trata de información públicamente accesible¹⁵⁰? De acuerdo con las normas del GAFI, puede que las únicas entidades con acceso a la información sobre el beneficiario final sean determinados órganos competentes (entre los que

149. Véanse el párrafo 75 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24 y el Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011).

150. Véase el párrafo 13 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

se incluyen los responsables del cumplimiento normativo) y, probablemente, también las instituciones financieras y APNFD. Debe tenerse igualmente en cuenta en qué medida pueden los avances tecnológicos permitir a los registros facilitar el acceso al público (aunque ello puede plantear determinados problemas de protección de datos que deben compatibilizarse necesariamente con la confidencialidad de la información). Por ejemplo, si bien es cierto que las Recomendaciones del GAFI no lo contemplan, es posible que en algunos países exista una base de datos en línea a disposición del público para acceder a la información, lo que redundaría en una mayor transparencia al permitir, por ejemplo, un control más férreo de la información por parte de la sociedad civil y un acceso oportuno a la información por parte de instituciones financieras, APNFD y autoridades extranjeras.

- h) ¿Existen obstáculos jurisdiccionales o constitucionales a la creación de un registro eficaz de beneficiarios finales? Por ejemplo, en algunos países, las responsables de la constitución y regulación de las personas jurídicas son las autoridades estatales y provinciales, existiendo impedimentos constitucionales que limitan la competencia de las autoridades nacionales para imponer obligaciones en el ámbito de la información sobre los beneficiarios finales a dichas autoridades. Aun cuando no exista impedimento constitucional alguno, es una tarea difícil garantizar la aplicación consecuente de las obligaciones atinentes a la información sobre el beneficiario final a todos los registros integrantes del sistema estatal y/o provincial. Los países que se enfrentan a estas dificultades deben asegurarse, no obstante, de que sus registros mercantiles posean información básica, si bien pueden tener que adoptar simultáneamente otras medidas que garanticen el acceso oportuno a información fidedigna y pertinente sobre el beneficiario final. Otro impedimento legal para algunas jurisdicciones radica en determinar si las leyes de protección de datos entran en conflicto con y/o contravienen el intercambio de información sobre el beneficiario final, como se describe en el apartado g).

Cuadro 5. Características modelo – Registros Mercantiles que conservan información sobre el beneficiario final

Un mecanismo en virtud del que todo Registro Mercantil debe conservar información sobre el beneficiario final (BF) puede presentar todas o algunas de las características siguientes:

- Las sociedades deberán aportar información básica y sobre el BF al Registro Mercantil en el momento de su inscripción.
- Las sociedades deberán facilitar información básica y sobre el BF y proceder a actualizarla con carácter anual y cada vez que se produzcan cambios.
- Las sociedades deberán efectuar una declaración relacionada con el beneficiario final y la estructura de propiedad, pudiendo aportarse copias de los documentos necesarios para la comprobación de la identidad.
- La autoridad del Registro Mercantil deberá comprobar la identidad de los beneficiarios finales.
- Las sociedades que no faciliten información sobre el BF serán objeto de las sanciones administrativas disuasorias, tales como restricciones a la constitución, que les resulten aplicables.
- La aportación de información falsa conllevará la aplicación de sanciones proporcionales y disuasorias de carácter administrativo y penal a la sociedad responsable, pudiendo considerarse personalmente responsable al representante de dicha sociedad.
- La autoridad del Registro Mercantil aplicará automáticamente tales sanciones cuando se incumplan las obligaciones previstas.
- La autoridad del Registro Mercantil asumirá una función proactiva, extensiva a la labor de comprobación de la información que posean con aquella procedente de otras fuentes (tales como registros de accionistas, censos de población o registros nacionales de identidad), en la identificación de irregularidades e incoherencias.
- La información en poder del Registro Mercantil se registrará digitalmente y admitirá búsquedas que podrán efectuarse abarcando múltiples campos.
- Las autoridades competentes tendrán acceso en línea al Registro Mercantil, pudiendo efectuar búsquedas en todo el registro.

- La autoridad del Registro Mercantil tendrá la capacidad de detectar indicadores de uso anormal o actividad inusual («señales de alerta») en la base de datos.
- La información básica de la sociedad será de acceso público, del mismo modo que podrá serlo la información sobre el BF o bien ponerse a disposición de instituciones financieras y APNFD.
- Aparte de la información sobre los beneficiarios finales, la autoridad del Registro Mercantil también podrá obtener y conservar información sobre los accionistas de sociedades de capital.
- La autoridad del Registro Mercantil recabará información sobre el consejo de administración, el personal directivo y/o la(s) persona(s) física(s) con poderes de representación de la sociedad. Por otra parte, se exige que los miembros del consejo de administración sean personas físicas.
- Las medidas enmarcadas en el presente mecanismo se combinarán con aspectos atinentes al Mecanismo 2 (que se describe más abajo), habida cuenta de que la sociedad de capital en cuestión va a facilitar información al registro.

Mecanismo 2.a) – Obligar a las sociedades a conservar información sobre los beneficiarios finales

46. Los países pueden poner en práctica el tenor literal de la Recomendación 24 instando a que sean las propias sociedades las que obtengan y conserven información actualizada sobre los beneficiarios finales¹⁵¹. Como punto de partida, los países deberán obligar a las sociedades a elaborar y conservar una lista de sus accionistas o miembros¹⁵². A continuación, se exponen algunas consideraciones que los países que adopten este enfoque deberán tener en cuenta:

- a) Las sociedades conservarán registros, como pueden ser las listas de accionistas, que se encontrarán a disposición de las autoridades competentes¹⁵³. No obstante, si bien los registros de accionistas contienen información sobre la propiedad legal, no necesariamente lo harán sobre el beneficiario final.
- b) ¿Existen mecanismos en vigor que garanticen que la información sobre el beneficiario final recabada por las sociedades es fidedigna y está actualizada? ¿Están facultadas las sociedades para exigir información actualizada a sus accionistas (también para solicitar información sobre los beneficiarios finales en todo momento)? En caso afirmativo, ¿se prevé la aplicación de sanciones a la persona jurídica en cuestión y a sus representantes ante la falta de respuesta o por facilitar información falsa (por ejemplo, la sociedad afectada podría solicitar al tribunal competente el sometimiento de las acciones a determinadas restricciones, tales como la suspensión del pago de dividendos)?
- c) ¿Están obligados los accionistas a revelar el/los nombre(s) de la(s) persona(s) en cuyo nombre detentan las acciones? Cuando se produce algún cambio en la estructura de propiedad o control, ¿están obligados los accionistas a ponerlo en conocimiento de la sociedad en un plazo determinado?
- d) En el caso eventual de que los países opten por articular este mecanismo, ¿cómo tendrán conocimiento las sociedades interesadas de sus obligaciones? ¿Han asesorado las autoridades competentes a las sociedades o accionistas afectados explicándoles sus obligaciones y, en su caso, estarán dichas directrices generales públicamente disponibles?

151. Párrafo 8, letra a) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

152. Párrafo 6 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

153. GAFI (2006), pág. 13.

- e) ¿Tienen las autoridades competentes un acceso oportuno a esta información? ¿Cómo pueden obtener las autoridades competentes información sobre el beneficiario final sin que la sociedad afectada sea alertada de la existencia de una posible investigación abierta? ¿Es preceptivo que la información sobre el beneficiario final se encuentre accesible en el país de constitución? ¿Cómo debe tratarse a las sociedades que no tienen presencia física alguna en el país de constitución?
- f) ¿Están obligadas las personas jurídicas a mantener actualizada la lista de sus representantes, incluyendo sus responsabilidades, funciones y atribuciones?

Mecanismo 2.b) – Obligar a las sociedades a adoptar medidas razonables

47. Del mismo modo, los países pueden poner en práctica el tenor literal de la Recomendación 24 instando a las sociedades a adoptar las medidas razonables que resulten necesarias para obtener y conservar información actualizada sobre sus beneficiarios finales¹⁵⁴. A tal fin, los países deberán establecer un marco claro y práctico para determinar qué debe entenderse por *medidas razonables* en este caso. Las sociedades deberán adoptar medidas para obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales que resulten proporcionales al nivel de riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo (BC/FT) o al grado de complejidad asociados a la estructura de propiedad de la sociedad en cuestión, o bien a la naturaleza de los accionistas mayoritarios. Además de las consideraciones señaladas anteriormente en relación con el Mecanismo 2, a continuación se exponen otras consideraciones que deberán tener en cuenta los países que adopten este enfoque:

- a) ¿Ha detectado y evaluado el país afectado los riesgos de BC/FT asociados a las personas jurídicas con el fin de poder adoptar un enfoque en función del riesgo, tal y como establecen las Recomendaciones 1 y 24?
- b) ¿Ha instaurado el país afectado un marco jurídico vinculante que establezca, a su vez, un mecanismo regulador de la forma en que las sociedades deben adoptar «medidas razonables» para obtener y conservar información actualizada sobre los beneficiarios finales? ¿Se basa éste en el conocimiento que tenga dicho país de los riesgos de BC/FT mediante una evaluación completa de los riesgos? ¿Existen distintas obligaciones y requisitos para los diferentes tipos de sociedades?

154. Párrafo 8, letra b) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

- c) ¿Se les otorga cierta flexibilidad a las sociedades para determinar qué medidas son razonables? En caso afirmativo, ¿se establece un nivel mínimo de acción que debe emprender la sociedad en cuestión? ¿Han ofrecido las autoridades competentes directrices claras a las sociedades afectadas explicándoles qué medidas esperan que adopten en determinadas circunstancias? En el supuesto de que una determinada sociedad adopte medidas en función de su nivel de riesgo de BC/FT, ¿son igualmente conscientes las restantes sociedades de los riesgos de BC/FT a los que se enfrentan?

Cuadro 6. Características modelo – Sociedades que conservan información sobre los beneficiarios finales

Un mecanismo en virtud del que las sociedades deben conservar o adoptar medidas razonables para conservar información sobre los beneficiarios finales (BF) puede presentar todas o algunas de las características siguientes:

- Las sociedades deberán conservar información sobre los BF y estarán facultadas para solicitar información a los accionistas sobre los beneficiarios finales de las acciones.
- Las sociedades podrán actuar contra los accionistas aplicando restricciones cuando éstos no faciliten información sobre los BF iniciando las acciones oportunas ante los tribunales o recurriendo a las autoridades competentes por lo que respecta, por ejemplo, a los derechos de voto de los accionistas o a la venta de acciones.
- La aportación de información falsa por los accionistas conllevará la aplicación de sanciones disuasorias de carácter administrativo o penal.
- Los accionistas deberán facilitar información sobre los posibles cambios que se produzcan en los beneficiarios finales tempestivamente.
- Las sociedades deberán facilitar las listas de sus respectivos accionistas y beneficiarios finales a las autoridades competentes de manera oportuna cuando estas últimas así lo soliciten.
- La falta de aportación de información por parte de las sociedades a las autoridades competentes será objeto de sanciones, pudiendo tratarse de sanciones administrativas o de restricciones a la constitución.
- Es preceptivo conservar listas de accionistas y beneficiarios finales y, siempre que sea posible, en formato electrónico.

- Aun cuando sea un proveedor externo el encargado de conservar las listas de accionistas y beneficiarios finales en nombre y por cuenta de la sociedad de que se trate, no se eximirá a esta última del cumplimiento de sus obligaciones.
- Las sociedades deberán tener conocimiento de y conservar información sobre su estructura de propiedad, incluida toda cadena de propiedad.
- Cuando la información sobre los BF no sea identificable, las sociedades afectadas deberán hacer pública esta circunstancia en sus páginas web.
- Toda sociedad exenta de la obligación de conservar información sobre el BF será igualmente eximida por el país en cuestión siempre que exista un riesgo escaso de BC/FT.
- La información sobre el BF deberá conservarse en el país de constitución de la sociedad a la que se refiera.
- Sociedades y accionistas tendrán conocimiento de sus obligaciones gracias a diversas actividades de asesoramiento y concienciación como las que tienen lugar, por ejemplo, mediante el suministro de información a las sociedades interesadas en el momento de su inscripción.

Mecanismo 3 – Remisión a la información existente

48. Otra forma que tienen los países de poner en práctica el tenor literal de la Recomendación 24 consiste en servirse de la información existente recabada de personas jurídicas para poder identificar a sus beneficiarios finales¹⁵⁵. Entre las posibles fuentes de información se incluyen: registros mercantiles y otros tipos de registros (como registros de la propiedad, de vehículos y de bienes muebles); instituciones financieras y APNFD; otras autoridades competentes (como pueden ser los órganos de supervisión o las administraciones tributarias); información en poder de bolsas de valores y bases de datos comerciales¹⁵⁶. La detección por otras autoridades (administraciones tributarias u órganos de control financiero, por ejemplo) de información que puede ser útil a efectos de la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (PBC/FT) puede contribuir a reforzar la cooperación empresarial y a perfeccionar los mecanismos de

155. Párrafo 8, letra c) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

156. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), págs. 51 y 77.

identificación del beneficiario final. A continuación, se exponen algunas consideraciones que los países que adopten este enfoque deberán tener en cuenta:

- a) ¿Saben las autoridades competentes (en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo) dónde se conserva la información sobre el beneficiario final? De ser necesario, ¿tienen un acceso oportuno a dicha información? ¿Gozan los órganos responsables del cumplimiento normativo de poderes y competencias suficientes? ¿Existen mecanismos en vigor que faciliten el acceso, por parte de las autoridades competentes, a la información en poder de otros organismos (administraciones tributarias, órganos de supervisión o registros de la propiedad, entre otros) con el objeto de poder utilizarla efectivamente en investigaciones abiertas? ¿Existen mecanismos suficientes para el intercambio de información entre autoridades competentes?
- b) Por lo que respecta a la información tributaria, ¿tienen conocimiento las demás autoridades competentes (en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo) de la información recabada y conservada por las administraciones tributarias? Los procedimientos que articulan las administraciones tributarias para recabar información sobre los beneficiarios finales y estructuras de control de las personas jurídicas difieren enormemente de un país a otro, en función del régimen fiscal existente¹⁵⁷.
- c) ¿Existen bases de datos comerciales disponibles que puedan recoger información sobre los beneficiarios finales? Muchos de los servicios de gestión de riesgos ofertados recopilan datos sobre personas jurídicas y se utilizan, principalmente, por el sector privado en cumplimiento de las obligaciones de diligencia debida con respecto al cliente (DDC).

49. Existen otras tantas consideraciones específicas que deben tenerse en cuenta al utilizar información sobre las medidas de diligencia debida obtenida y conservada por instituciones financieras y APNFD, como se indica a continuación:

- a) ¿Cumplen adecuadamente las instituciones financieras y APNFD las obligaciones existentes en materia de diligencia debida, ente las que se incluyen las medidas de identificación y comprobación de la identidad del beneficiario final, como contemplan las Recomendaciones 10 y 22? ¿Están debidamente

157. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), pág. 82.

supervisadas las instituciones financieras y APNFD con arreglo a lo dispuesto en las Recomendaciones 26 y 28?

- b) ¿Han recibido una orientación y directrices suficientes las instituciones financieras y APNFD acerca de cómo aplicar correctamente las medidas de diligencia debida (Recomendación 34)? Dichas directrices coadyuvarán el cumplimiento de las obligaciones en materia de diligencia debida, mejorando así la calidad y suficiencia de la información sobre el beneficiario final recabada por estas entidades. A modo de ejemplo, dichas directrices pueden ayudar a identificar la tipología de documentos o fuentes que pueden utilizarse para comprobar el estatus jurídico y la estructura de propiedad y control, tanto directa como indirecta, de las personas jurídicas constituidas en el país de que se trate¹⁵⁸.
- c) ¿Pueden acceder oportunamente las autoridades competentes a la información sobre las medidas de diligencia debida en poder de instituciones financieras y APNFD (Recomendación 30)? ¿Cuentan las autoridades competentes con procedimientos y relaciones instauradas en vigor suficientes para evitar retrasos injustificados en la recepción de información procedente de instituciones financieras y APNFD, así como para asegurarse de que se puede acceder a la información en el momento oportuno? ¿Poseen las instituciones financieras y APNFD un conocimiento y comprensión adecuados del Derecho Societario a efectos de determinar quién es el beneficiario final de una estructura jurídica compleja?
- d) ¿Cómo tienen conocimiento las autoridades competentes de la existencia de cuentas abiertas a nombre de determinadas personas jurídicas en una institución financiera concreta (Recomendación 31)? Por ejemplo, ¿cuenta la jurisdicción con un mecanismo de identificación de los titulares de cuentas bancarias o un procedimiento análogo que pueda ayudar a las autoridades competentes, provistas de las facultades necesarias, a identificar las instituciones financieras pertinentes a las que dirigirse en el momento oportuno?

158. Véase el apartado VII del presente documento, que recoge un análisis exhaustivo de las obligaciones de diligencia debida con respecto al cliente (DDC) aplicables a instituciones financieras y APNFD y analiza hasta qué punto puede la implementación efectiva de tales obligaciones de diligencia debida ayudar a los países a dar cumplimiento a las obligaciones que contemplan las Recomendaciones 24 y 25.

- e) ¿Cómo tienen conocimiento las autoridades competentes de las APNFD, incluidos los PSFS, de los que es cliente la persona jurídica en cuestión? ¿Están sujetos los PSFS a obligaciones en materia de registro o de obtención de licencias, de tal forma que se les pueda identificar y localizar fácilmente?

Cuadro 7. Características modelo – Otras fuentes y enfoque mixto

Un mecanismo en virtud del que se establece un enfoque mixto acerca del beneficiario final puede presentar todas o algunas de las características siguientes:

- Las instituciones financieras adoptarán medidas de diligencia debida con respecto al cliente (DDC) y tendrán conocimiento de sus obligaciones a tal efecto por lo que respecta al beneficiario final, al tiempo que estarán sujetas a un procedimiento de supervisión en materia de PBC/FT, de conformidad con la Recomendación 10.
- Aun cuando el Registro Mercantil no obtenga y conserve información sobre el beneficiario final, podrá recoger información relevante sobre el beneficiario final, incluyendo a los miembros del consejo de administración, personal directivo y al representante de dicha sociedad.
- Las autoridades competentes tendrán acceso oportuno a la información sobre el BF en poder de la administración tributaria correspondiente, mientras que los órganos responsables del cumplimiento normativo tendrán conocimiento de la información disponible y dispondrán de mecanismos para el acceso oportuno a la misma.
- Las autoridades competentes estarán en condiciones de identificar aquellas instituciones financieras que podrían poseer información sobre el BF en tiempo y forma, por ejemplo, gracias a un registro nacional de cuentas bancarias.
- Las autoridades competentes estarán en condiciones de identificar a los PSFS que probablemente dispongan de información sobre el BF en tiempo y forma, por ejemplo, gracias a un registro central de operaciones con acciones, a través de un registro de PSFS o bien mediante cualquier otro mecanismo que el supervisor utilice para la identificación de los PSFS.
- Se tendrá acceso igualmente a información fidedigna y actualizada sobre el BF procedente de registros de bienes tales como los registros catastrales, de la propiedad, de vehículos, de acciones o de otro tipo de bienes.

OTRAS MEDIDAS DE MEJORA DE LA TRANSPARENCIA DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

50. Con independencia de cuál de los mecanismos anteriores se articule, la Recomendación 24 establece específicamente que los países deberán asegurarse de que las sociedades cooperen en la mayor medida posible con las autoridades competentes para identificar al beneficiario final. Para coadyuvar dicha cooperación, existen tres opciones que pueden articularse de forma individual o conjunta¹⁵⁹:

- a) Exigir la autorización de una o varias personas físicas residentes en el país de constitución¹⁶⁰ por parte de la sociedad, debiendo éstas rendir cuentas ante las autoridades competentes, para facilitar toda la información básica y sobre el beneficiario final disponible y prestar asistencia adicional a las autoridades si fuere necesario;
- b) exigir la autorización de un proveedor de servicios societarios del país por parte de la sociedad de que se trate (por ejemplo, un abogado, auditor u otro PSFS), debiendo éste rendir cuentas ante las autoridades competentes, para facilitar toda la información y asistencia necesarias a las autoridades, y
- c) adoptar otras medidas comparables capaces de garantizar en la práctica la cooperación por parte de la sociedad en cuestión.

51. Adicionalmente, las personas, autoridades y organismos mencionados más arriba, así como la sociedad propiamente dicha (o sus administradores, liquidadores u otras personas intervinientes en la disolución de la misma), deberán conservar la información y los referidos documentos durante al menos cinco años contados a partir de la fecha de disolución o extinción de la sociedad, o bien cinco años desde la fecha en que la sociedad cause baja como cliente del intermediario profesional o de la institución financiera¹⁶¹.

52. A continuación, se exponen algunas consideraciones que deberán tener en cuenta los países que contemplen tales obligaciones:

- a) ¿Tienen conocimiento las sociedades de su obligación de prestar asistencia a las autoridades competentes? ¿Han asesorado las autoridades competentes a las sociedades o accionistas afectados explicándoles sus obligaciones y, en su caso, estarán dichas directrices generales públicamente disponibles?

159. Párrafo 9 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

160. Puede que los miembros del consejo de administración o el personal directivo de la sociedad en cuestión no precisen de una autorización específica por parte de la sociedad.

161. Párrafo 10 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

- b) En el supuesto de que los países hayan articulado un mecanismo que permite a las sociedades cooperar con la autoridades competentes por mediación de un tercero en el país, ¿es ese tercero fácilmente identificable por las autoridades competentes? ¿Está obligado ese tercero a responder oportunamente a las solicitudes de información sobre el beneficiario final autorizadas y efectuadas por autoridades competentes? ¿Tiene conocimiento ese tercero de sus obligaciones de conservar y facilitar a las autoridades competentes información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final?
- c) ¿Existe una autoridad competente responsable del cumplimiento de las referidas obligaciones? ¿Se contempla la aplicación de sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias en caso de incumplimiento de las obligaciones previstas? ¿Deben considerarse responsables los terceros encargados de cooperar con las autoridades competentes y, en consecuencia, ser objeto de sanciones ante el incumplimiento de las referidas obligaciones?

VI. MEJORA DE LA TRANSPARENCIA DE LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS (RECOMENDACIÓN 25)

53. Los países interesados deberán adoptar medidas que impidan el uso indebido de los instrumentos jurídicos para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (BC/FT) y garanticen que dichos instrumentos son lo bastante transparentes, de conformidad con la Recomendación 25 y la Nota Interpretativa conexas. En particular, los países deben asegurarse de que las autoridades competentes puedan obtener o tengan acceso en el momento oportuno a información pertinente, exacta y actualizada sobre los fideicomisos expresos (incluida la relativa al fideicomitente, al agente fiduciario y a los beneficiarios). Este apartado hace hincapié en aquellas cuestiones principales que cabe tener en cuenta y brinda directrices a los distintos países para el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Recomendación 25 a fin de mejorar la transparencia de los instrumentos jurídicos.

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RECOMENDACIÓN 25

54. La Recomendación 25 se aplica, en general, a los «instrumentos jurídicos» que hacen referencia a los fideicomisos expresos¹⁶² u otros instrumentos análogos, entre los que se incluyen las figuras del *fiducie* (francés), *treuhand* (alemán) y fideicomiso¹⁶³.

55. La Recomendación 25 se centra, en su mayor parte, en la forma de aplicar medidas PBC/FT integrales a los fideicomisos, que permiten, a su vez, que una persona administre los bienes en nombre y/o por cuenta de otra persona, y representan una figura clásica del Derecho anglosajón o *Common Law*. Los fideicomisos existen también en algunos países que se rigen por un sistema de Derecho civil o están administrados por entidades de estos países, teniendo múltiples usos legítimos (como, por ejemplo, la protección de los beneficiarios, la constitución de planes de pensión y fondos de inversión y la administración de daciones, legados o donaciones benéficas). Debido a la facilidad con la que pueden constituirse algunos tipos de fideicomiso, no siempre es necesaria la intervención de un profesional externo, como un notario o un PSFS. En lo concerniente a los fideicomisos,

162. Con arreglo al Glosario de las *Recomendaciones del GAFI*, el concepto «fideicomiso expreso» designa un fideicomiso creado claramente por el fideicomitente, generalmente en forma de documento (como puede ser una escritura fiduciaria), en contraposición a los fideicomisos constituidos en aplicación de las disposiciones legales vigentes y no como resultado de la clara voluntad o intención de un fideicomitente de constituir un fideicomiso o un instrumento jurídico análogo (tal es el caso del *fideicomiso constructivo* o «formal»).

163. Glosario de las *Recomendaciones del GAFI*.

los requisitos específicos de registro son poco comunes, si bien puede solicitarse información en las declaraciones de impuestos en el supuesto de que la administración del fideicomiso genere ingresos. Por otra parte, los fideicomisos generalmente no tienen personalidad jurídica propia y, por lo tanto, no pueden realizar operaciones o detentar activos por derecho propio, sino tan sólo por medio de sus agentes fiduciarios.

56. Algunos países han adoptado medidas que pueden mejorar la transparencia de los fideicomisos, entre las que se incluyen: la creación de un registro o instauración de otros regímenes reguladores de los *fideicomisos caritativos*; la determinación de las responsabilidades imputables a las APNFD pertinentes, incluidos abogados o PSFS; la introducción de requisitos y la obligación de involucrar a tipos específicos de entidades reguladas en la constitución de fideicomisos; la recopilación de información por parte de las administraciones tributarias o demás autoridades competentes, y la creación de registros de agentes fiduciarios profesionales y registros de fideicomisos.

57. En lo referente a otros tipos de instrumentos jurídicos con una estructura o función semejantes, la Recomendación 25 insta específicamente a los países a adoptar medidas análogas a las necesarias en el caso de los fideicomisos con objeto de alcanzar niveles de transparencia similares. Como mínimo, los países deberán asegurarse del archivo y conservación de información fidedigna y actualizada, similar a la mencionada anteriormente en relación con los fideicomisos, y de que las autoridades competentes puedan acceder oportunamente a dicha información¹⁶⁴.

CONOCIMIENTO DE LOS RIESGOS ASOCIADOS A LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS

58. Como punto de partida, los países deben tener conocimiento de los instrumentos jurídicos existentes en su territorio y de los riesgos de BC/FT asociados. Los países interesados deberán efectuar una evaluación exhaustiva de los riesgos asociados a los instrumentos jurídicos como parte de una evaluación más amplia de los riesgos de BC/FT existentes en el país de que se trate¹⁶⁵. Dicha evaluación deberá tomar en consideración igualmente otros aspectos contextuales pertinentes de orden jurídico y normativo propios del país en cuestión. Como parte de la evaluación de riesgos, se recomienda a los países identificar la tipología de instrumentos jurídicos que entrañan un riesgo elevado mediante el análisis de casos en los que los fideicomisos

164. Párrafo 9 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

165. En virtud de la Recomendación 1, los países deben detectar, evaluar y tener conocimiento de los riesgos de BC/FT existentes. Véase GAFI (2012): *Directrices sobre la evaluación interna de los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo*, GAFI, París.

y otros instrumentos jurídicos se utilizan de forma indebida con fines delictivos. A la hora de evaluar los riesgos asociados a los distintos tipos de instrumentos jurídicos, los países deben plantearse evaluar los riesgos presentes en determinadas jurisdicciones y los asociados a tipos concretos de proveedores de servicios¹⁶⁶. La evaluación de riesgos no sólo debe examinar las amenazas y vulnerabilidades que presentan los instrumentos jurídicos que pueden crearse en la jurisdicción en cuestión, sino también aquellas otras asociadas a los instrumentos jurídicos constituidos con arreglo a la normativa de otra jurisdicción y que operan en la jurisdicción que lleva a cabo la evaluación de riesgos.

OBLIGACIONES DE LOS PAÍSES CON NORMAS DE DERECHO FIDUCIARIO

59. Los países con normas de Derecho fiduciario¹⁶⁷ deberán obligar a los agentes fiduciarios de todo fideicomiso expreso que se rija por sus normas de Derecho interno a obtener y conservar información pertinente, fidedigna y actualizada sobre el beneficiario final de dicho fideicomiso. Dicha información deberá ser lo más fidedigna y estar lo más actualizada posible, debiendo llevarse a cabo dicha actualización en un plazo razonable tras producirse todo eventual cambio. En este contexto, la información sobre el beneficiario final abarca:

- a) Toda información sobre la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso, e
- b) información básica sobre los restantes agentes acreditados de los fideicomisos y proveedores de servicios fiduciarios, incluidos los asesores o gestores de inversión, auditores y consultores fiscales¹⁶⁸.

60. La finalidad de las referidas obligaciones reside en asegurarse de que los agentes fiduciarios sean siempre los responsables de conservar dicha información (independientemente del país en el que se encuentre el agente fiduciario y sin tener en cuenta dónde se halla ubicado el fideicomiso). En la mayoría de los casos, se trata de información que el agente fiduciario tendría

166. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), pág. 66.

167. A los efectos del presente documento de trabajo, un *país con normas de Derecho fiduciario* es un país cuya legislación permite la constitución y el reconocimiento jurídico de fideicomisos.

168. Párrafo 1 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

normalmente, ya sea porque conservarla representa un requisito legal o una necesidad material en cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades en cuanto agente fiduciario. Es importante asegurarse de que el agente fiduciario identifique a toda persona que posea o controle el fideicomiso, con independencia del título o condición en la que actúe. Como se ha señalado antes, la información sobre los beneficiarios finales de instrumentos jurídicos abarca toda información sobre la identidad del fideicomitente, del/ de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso. Las partes específicas intervinientes pueden variar en función de la naturaleza del fideicomiso, debiendo los países articular mecanismos basados en la naturaleza de los fideicomisos expresos constituidos con arreglo a sus normas de Derecho interno.

61. No es necesario que los países contemplen las referidas obligaciones en sus respectivas legislaciones, siempre que los agentes fiduciarios estén sujetos a las obligaciones correspondientes a tal efecto (establecidas, por ejemplo, por el Derecho anglosajón –*Common Law*– o la jurisprudencia)¹⁶⁹. No se prevé la obligación de que un país con normas de Derecho fiduciario aplique tales requisitos de forma generalizada a todo fideicomiso que se rija por sus normas de Derecho interno. Se trata únicamente de una obligación del agente fiduciario que cualquier autoridad con competencia en materia de fideicomisos puede hacer cumplir (so pena de sanción).

OBLIGACIONES COMUNES A TODOS LOS PAÍSES

62. La Recomendación 25 contempla una serie de obligaciones a las que están sujetos todos los países, cuenten o no con normas de Derecho fiduciario. Las *Recomendaciones del GAFI* parten de la base de que son muchos los países que no cuentan con normas de Derecho fiduciario y que no pueden dar cobertura legal a los fideicomisos, no existiendo obligación alguna en tal sentido. No obstante, a pesar de la afirmación anterior, los individuos de esos países constituyen frecuentemente fideicomisos –sujetos a la legislación de otros países– como forma de administrar sus activos, lo que significa que, de haberse constituido un fideicomiso con arreglo a la legislación de un determinado país y de ser administrado (y de hallarse ubicados el agente y los activos fiduciarios) en otro distinto, es probable que este último tenga una relación más estrecha no sólo con el fideicomiso y sus activos, sino también con las personas o entidades participantes en el fideicomiso. En consecuencia, ese país deberá ser el responsable del fideicomiso y aplicar las sanciones correspondientes en caso necesario.

169. Párrafo 8 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

63. Por esta razón, la Recomendación 25 introduce obligaciones específicas para todos los países, con independencia de si un determinado país cuenta o no con normas de Derecho fiduciario. En concreto, todos los países indistintamente deberán adoptar las siguientes medidas:

- a) Obligar a los agentes fiduciarios a informar de su condición a las instituciones financieras y APNFD cuando, actuando como tales, establezcan una relación de negocios o realicen una operación ocasional que exceda del umbral establecido¹⁷⁰. Todo agente fiduciario deberá hacer pública esa información por iniciativa propia (y no sólo previa solicitud por parte de una autoridad competente). No debe impedirse a los agentes fiduciarios que faciliten dicha información aun cuando, por ejemplo, las condiciones y cláusulas incorporadas en la escritura fiduciaria les obliguen a ocultar su estatus. La única fuente de información sobre el agente fiduciario que suele estar disponible se deriva de la relación de negocios existente entre una institución financiera/ APNFD y dicho agente fiduciario.
- b) Obligar a los agentes fiduciarios profesionales a conservar la información en su poder durante al menos cinco años desde que se extinga su vínculo con el fideicomiso. Se insta, asimismo, a los países a hacer extensiva dicha obligación a los agentes fiduciarios no profesionales y demás autoridades, personas y organismos pertinentes¹⁷¹.

OTRAS POSIBLES MEDIDAS

64. Se exhorta a los países a asegurarse de que las restantes autoridades, personas y organismos pertinentes conserven información sobre todos los fideicomisos a los que estén vinculados. He aquí las fuentes de información potenciales sobre los fideicomisos, agentes fiduciarios y patrimonio fiduciario:

- a) Registros (por ejemplo, un registro central de fideicomisos o activos fiduciarios) o registros catastrales, de la propiedad, de vehículos, de acciones o de otro tipo de bienes;

170. Véase la Recomendación 10 para mayor información sobre los umbrales establecidos para operaciones ocasionales.

171. Párrafo 5 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25 (la expresión «demás autoridades, personas y organismos» que podrían conservar información útil sobre fideicomisos abarca los registros de fideicomisos, administraciones tributarias, agentes y proveedores de servicios a fideicomisos, incluidos los asesores o gestores de inversión, abogados o PSFS).

- b) otras autoridades competentes que posean información sobre fideicomisos y agentes fiduciarios (tal es el caso de las administraciones tributarias, que recaban información sobre los activos e ingresos asociados a los fideicomisos), y
- c) otros agentes y proveedores de servicios a fideicomisos, incluidos los asesores o gestores de inversión, abogados o proveedores de servicios fiduciarios y societarios¹⁷².

65. Asimismo, los países interesados deberán estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD el acceso a la información en poder de estas otras autoridades, personas y organismos.

66. Aunque las medidas anteriores no son obligatorias, los países podrán plantearse adoptarlas (ya sea de forma individual o conjunta) en aras del cumplimiento de las normas plasmadas en la Recomendación 25, pudiendo asegurarse así los países de que las autoridades competentes puedan acceder oportunamente a la información sobre los beneficiarios finales de los fideicomisos. He aquí algunas consideraciones que deberán tener en cuenta los países que se decanten por este enfoque:

- a) **Registros:** Aunque las *Recomendaciones del GAFI* no exigen un registro central de fideicomisos al que comunicar o transmitir la información relativa a todos los fideicomisos (incluida la relativa al fideicomitente y al beneficiario), podría ser un mecanismo eficaz en cuanto aportaría información oportuna sobre el fideicomiso y (de ser fidedigna) facilitaría a las autoridades competentes el acceso a la información necesaria en pro de la transparencia y la cooperación internacional. Los registros centrales de fideicomisos garantizarían, asimismo, que las autoridades competentes de distintas jurisdicciones pueden acceder oportunamente, de forma gratuita, a la información sobre el beneficiario final, sin tener que revelar la existencia de una investigación abierta sobre el fideicomiso al que se refiere la información. Por ejemplo, la creación de un registro central de fideicomisos puede ser una solución eficaz cuando existe un número limitado de fideicomisos en un determinado país. No obstante, para algunos países, la introducción de la obligación de registro de los fideicomisos llevará aparejada la necesidad de modificar el fundamento jurídico de los fideicomisos. En los países que se rigen por el Derecho anglosajón o *Common Law*, por ejemplo, los fideicomisos, a diferencia de las sociedades, representan acuerdos privados que no se constituyen ni necesitan tener el reconocimiento jurídico del país o territorio

172. Párrafo 3 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

en cuestión para poder existir. Si bien es cierto que la mayoría de los países no exige el registro de los fideicomisos, sí que pueden exigir que se registre la información relativa a los fideicomisos (incluso la concerniente al fideicomitente y al/a los beneficiario(s)), al menos en algunos casos concretos. A modo de ejemplo, algunos países exigen que los fideicomisos con fines benéficos (*fideicomisos caritativos*) se registren como entidades o fundaciones benéficas, ya sea ante un organismo regulador de fundaciones benéficas o ante las administraciones tributarias responsables de gestionar las exenciones fiscales de las que se benefician las fundaciones benéficas. Estas condiciones suelen aplicarse tanto a los *fideicomisos caritativos* como a las personas jurídicas con fines benéficos.

- b) **Otras autoridades competentes:** En muchos países, las administraciones tributarias representan la fuente de información más amplia y detallada sobre la estructura de propiedad y control de los fideicomisos, si bien cabe destacar que tan sólo dispondrán de información en el supuesto de que el fideicomiso genere obligaciones impositivas en la jurisdicción correspondiente. Por lo general, si un fideicomiso recibe ingresos que excedan de un umbral determinado, el agente fiduciario deberá presentar una declaración de impuestos ante la administración tributaria correspondiente en nombre del fideicomiso, pudiendo incluir dicha declaración información relativa al agente fiduciario, al fideicomitente y a todos y cada uno de los beneficiarios del fideicomiso con rentas derivadas del fideicomiso sujetas a gravamen en ese ejercicio fiscal, aunque no todos los países contemplan la obligación de incluir información sobre los beneficiarios. Los países deberán examinar la información recabada por otros órganos competentes y estudiar la adopción de medidas y criterios que garanticen el acceso oportuno por parte de las autoridades competentes a la información sobre fideicomisos que ya se está recabando para otros fines. Algunos países han suscrito acuerdos para el intercambio automático de información tributaria que pueden permitir un mayor intercambio de información sobre fideicomisos entre diferentes jurisdicciones. Concretamente, gracias a este sistema, los bancos transmitirán cada año cierta información sobre el beneficiario final a efectos fiscales a la administración tributaria nacional correspondiente sobre todo fideicomiso que tenga una cuenta abierta en dicha entidad bancaria y cuyo beneficiario resida en una jurisdicción extranjera. Será la propia administración tributaria la encargada de remitir automáticamente esa información al organismo

homólogo en la jurisdicción extranjera, debiendo determinarse si la administración tributaria de la jurisdicción extranjera está autorizada a remitir esa información a otras autoridades competentes a la luz de las garantías legales establecidas en el instrumento jurídico por el que se rige y articula el intercambio automático de información tributaria encaminadas a preservar la confidencialidad y seguridad de los datos.

- c) **Otros agentes y proveedores de servicios fiduciarios:** La Recomendación 22 establece la obligación aplicable a todos los abogados, notarios, auditores y demás profesionales independientes del Derecho de conservación de registros relativos a la constitución, funcionamiento o administración de todo instrumento jurídico. Adicionalmente, la Recomendación 22 obliga también a los PSFS a conservar registros relativos a su actuación (ya sea en primera persona o cuando sea un tercero quien actúe) en calidad de administrador fiduciario de un fideicomiso expreso o cuando ejerzan funciones análogas en una entidad jurídica similar. Los países podrán optar, asimismo, por implantar un registro central de administradores fiduciarios profesionales (o cualquier otro mecanismo equivalente) para asegurarse de que el organismo regulador identifique a todos los administradores fiduciarios establecidos en una determinada jurisdicción, lo que podría facilitar el acceso oportuno por parte de las autoridades competentes a la información sobre el beneficiario final en poder del administrador fiduciario en el país de que se trate.

OTRAS OBLIGACIONES Y ENFOQUE MIXTO

67. En muchos países, puede que el enfoque mixto, que se sirve de varias de las fuentes de información citadas, sea el más eficaz para asegurarse de que las autoridades competentes puedan acceder oportunamente a la información. Un enfoque *eficaz* es aquel que impide el uso indebido de instrumentos jurídicos con fines delictivos y que comprende medidas encaminadas a dotar a dichos instrumentos de un nivel de transparencia adecuado, garantizando al mismo tiempo que las autoridades competentes tengan acceso oportuno a información básica y relativa al beneficiario final fidedigna y actualizada¹⁷³. Las personas que incumplan sus obligaciones de conformidad con las *Recomendaciones del GAFI* deberán ser objeto de sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias. Este sistema garantiza el acceso oportuno por parte de las autoridades competentes a la información que obra en poder de terceros

173. Véase lo dispuesto en el Resultado Inmediato 5 de la *Metodología del GAFI*, GAFI (2013a).

y/u otros agentes encargados de recabar y conservar información tanto básica como relativa al beneficiario final. Con independencia del enfoque por el que se decanten, los países deberán asegurarse de establecer claramente las responsabilidades derivadas de todo incumplimiento, al tiempo que deberán plasmar las características que presenta un sistema eficaz en el desarrollo e implementación de mecanismos acordes con las presentes directrices de cara a la aplicación de cuanto dispuesto en la Recomendación 25.

68. Como se señalaba anteriormente, los países afectados deberán considerar responsables a los administradores fiduciarios de incumplir sus obligaciones o aplicarles las sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias que corresponda (ya sean de carácter penal, civil o administrativo) en caso de incumplimiento de las referidas obligaciones. Los países deberán garantizar, asimismo, la existencia de sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias de carácter penal, civil o administrativo aplicables en caso de no poner a disposición de las autoridades competentes, en el momento oportuno, la información relativa al fideicomiso de que se trate¹⁷⁴.

Cuadro 8. Características modelo – Fideicomisos y otros instrumentos jurídicos

Un mecanismo que garantice la disponibilidad de información sobre los beneficiarios finales de fideicomisos y demás instrumentos jurídicos puede presentar todas o algunas de las características siguientes:

- Los administradores fiduciarios deberán obtener y conservar información sobre la identidad del/de los agente(s) fiduciario(s), del fideicomitente, del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona que ejerza el control efectivo del fideicomiso.
- Los administradores fiduciarios deberán conservar la información en formato electrónico y estarán obligados a facilitársela a las autoridades competentes cuando éstas así lo soliciten en el plazo establecido.
- Las autoridades competentes supervisarán y exigirán el cumplimiento de las obligaciones aplicables a los administradores fiduciarios profesionales, quienes serán objeto de las sanciones disuasorias y proporcionales que corresponda en caso de no conservar la información requerida, o en el supuesto de no garantizar a las autoridades competentes el acceso oportuno a la información relativa al fideicomiso en cuestión.

174. Párrafo 11 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

- Los administradores de los fideicomisos expresos deberán informar de su condición a las instituciones financieras. La aportación de información falsa conllevará la aplicación de sanciones de carácter administrativo.
- Los PSFS, abogados y auditores deberán respetar las medidas de diligencia debida con respecto al cliente (DDC) y tener conocimiento de sus obligaciones a este respecto, entre ellas la que se refiere a la obligación de información sobre el beneficiario final, al tiempo que serán objeto de supervisión en materia de PBC/FT conforme a lo dispuesto en la Recomendación 10.
- Todo registro central de fideicomisos que establezca cualquier país deberá incluir información sobre la identidad del/de los agente(s) fiduciario(s), del fideicomitente, del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona que ejerza el control efectivo del fideicomiso, siendo relevantes las características modelo apuntadas más arriba en relación con un Registro Mercantil o registro de empresas correspondiente.

VII. NEXO ENTRE OBLIGACIONES SOBRE LOS BENEFICIARIOS FINALES DE LAS PERSONAS Y LAS RESTANTES RECOMENDACIONES (SOBRE MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA Y SOBRE TRANSFERENCIAS ELECTRÓNICAS)

69. Una forma de dar cumplimiento a las obligaciones previstas en las Recomendaciones 24 y 25 consiste en remitirse a la información sobre las medidas y obligaciones en materia de diligencia debida recabada y conservada por instituciones financieras y/o APNFD tal y como establecen las Recomendaciones 10 y 22, junto con la ostentación de los poderes y competencias necesarios por los órganos responsables del cumplimiento normativo para obtener acceso a dicha información¹⁷⁵. No obstante, el hecho de ostentar los poderes y competencias necesarios para obtener información sobre el beneficiario final no basta por sí solo para cumplir los criterios a los que aluden las Recomendaciones 24 y 25 si, para empezar, esa información ni tan siquiera se obtiene o conserva. En consecuencia, desde este punto de vista, la aplicación efectiva de las obligaciones de diligencia debida previstas en las Recomendaciones 10 y 22 en lo concerniente a los beneficiarios finales está directamente relacionada con las obligaciones que contemplan las Recomendaciones 24 y 5.

70. Con arreglo a las Recomendaciones 10 y 22, las instituciones financieras y APNFD están obligadas a adoptar medidas de diligencia debida¹⁷⁶, entre las que se incluyen la identificación y comprobación de la identidad de sus clientes, cuando:

- a) Instauran relaciones de negocios¹⁷⁷;
- b) efectúen operaciones ocasionales por importe superior a 15 000 EUR/USD o transferencias electrónicas en los casos previstos por la Nota Interpretativa a la Recomendación 16;
- c) existan sospechas de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, o
- d) tengan dudas sobre la veracidad o idoneidad de los datos de identificación del cliente obtenidos con anterioridad.

175. Para más información, véanse las directrices relativas a las Recomendaciones 24 y 25 que aparecen más adelante.

176. Para mayor orientación sobre la aplicación del enfoque orientado al riesgo en el ámbito de la diligencia debida con respecto al cliente (DDC), consúltase la *Guía para la aplicación del enfoque basado en el riesgo* del GAFI.

177. Las *Recomendaciones del GAFI* no definen este concepto. Compete a los países decidir si se instauran *relaciones de negocios*.

71. En virtud de las Recomendaciones 10 y 22, los países deberán obligar a las instituciones financieras y APNFD a identificar al beneficiario final y adoptar medidas razonables a fin de comprobar la identidad del referido beneficiario final, de tal forma que la institución financiera y/o APNFD en cuestión tengan la convicción de saber quién es el beneficiario final. En el caso de las personas jurídicas, deberá comprobarse la identidad de la(s) persona(s) física(s) (en su caso) que ostente(n) una participación mayoritaria o, en caso de duda acerca de si las personas titulares de una participación mayoritaria son los beneficiarios finales, deberá comprobarse la identidad de las personas físicas (en su caso) que ejerzan efectivamente el control de la persona jurídica de que se trate por otros medios. Cuando no se identifique a ninguna persona física, deberá comprobarse la identidad de la persona física correspondiente que ocupe un puesto de responsabilidad o desempeñe un cargo directivo¹⁷⁸. Por lo que respecta a los instrumentos jurídicos, deberá comprobarse la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona que ejerza el control efectivo del fideicomiso¹⁷⁹.

72. Adicionalmente, los países deberán obligar a las instituciones financieras y APNFD a tener conocimiento de la estructura de propiedad y control de sus clientes, a cuyo fin deberán aplicar medidas de diligencia debida permanentes a la relación de negocios y proceder al escrutinio de las operaciones efectuadas en el transcurso de la misma para asegurarse de que sean compatibles y coincidan con la información de que dispone la institución financiera acerca del cliente, de su actividad profesional o empresarial y de su perfil de riesgo, incluido, en su caso, el origen de los fondos del cliente¹⁸⁰. Para asegurarse de que las instituciones financieras y APNFD tienen constancia de los riesgos de BC/FT asociados a los instrumentos corporativos, los países afectados deberán adoptar medidas de identificación y evaluación de riesgos y poner dicha información a disposición de aquéllas¹⁸¹. Por su parte, las instituciones financieras y APNFD deberán registrar los procedimientos de diligencia debida articulados y conservar dichos registros durante al menos 5 años, como establece la Recomendación 11¹⁸². Al aceptar

178. Párrafo 5, letra b), inciso i) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10. Este proceso se ha descrito anteriormente y en mayor profundidad en los párrafos 5 y 10.10.c).

179. Párrafo 5, letra b), inciso ii) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10.

180. Las obligaciones en materia de diligencia debida se describen exhaustivamente en la Recomendación 10 y en la Nota Interpretativa conexas.

181. Párrafo 3 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 1.

182. Por ejemplo, en el contexto de la implementación del tenor literal del párrafo 5, letra b), inciso i) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10, habrán de documentarse aquellos casos que planteen dudas acerca de si las personas

entablar una relación de negocios con un tercero intermediario, la institución financiera o APNFD interesadas deberán asegurarse siempre de obtener de inmediato información sobre el beneficiario final de sus respectivos clientes. Conforme a lo dispuesto en la Recomendación 17, deberá facilitarse a la institución financiera o APNFD interesadas, al primer requerimiento, copia de los documentos acreditativos que confirmen la información relativa al cliente y al BF.

73. A la hora de aplicar las medidas de diligencia debida relativas a clientes que sean instrumentos jurídicos, toda institución financiera estará obligada a:

- a) Identificar y comprobar la identidad del cliente (como, por ejemplo, un fideicomiso), e
- b) identificar y comprobar la identidad de toda persona que actúe en nombre del cliente (como puede ser el administrador del fideicomiso), así como comprobar que toda persona que dice actuar en nombre y/o por cuenta del cliente esté debidamente autorizada¹⁸³.

74. Del mismo modo, los agentes fiduciarios estarán obligados a informar de su condición a la institución financiera interesada cuando, en calidad de agentes fiduciarios, establezcan una relación de negocios o realicen una operación ocasional por importe superior al umbral establecido¹⁸⁴. Por su parte, dicha institución financiera estará obligada a identificar a los beneficiarios finales del fideicomiso y adoptar medidas razonables para comprobar la identidad de esas personas. En relación con los *fideicomisos*, ello implica comprobar la identidad del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector (en su caso), de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona física que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso (incluso a través de una cadena de control o propiedad). Como se ha señalado anteriormente, las instituciones financieras deberán tener conocimiento de la estructura de propiedad y control del fideicomiso (que puede establecerse en la escritura fiduciaria)¹⁸⁵.

titulares de una participación mayoritaria son los beneficiarios efectivos o de si alguna persona física ejerce el control atendiendo al porcentaje de participación poseído.

183. Párrafos 1 y 4 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10.

184. Párrafo 2 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

185. Párrafo 5, letra b), inciso ii) de la Nota Interpretativa a la Recomendación 10.

75. Es, asimismo, indispensable realizar un seguimiento y control efectivos de instituciones financieras y APNFD¹⁸⁶ para asegurarse de que estén cumpliendo con sus obligaciones de diligencia debida, debiendo formar parte la aplicación de tales obligaciones de todo mecanismo integral diseñado para aumentar la transparencia de los instrumentos corporativos. Resulta particularmente importante hacer extensivas las referidas obligaciones a aquellas actividades y profesiones (abogados, notarios, auditores y PSFS, entre otros) que suelen estar involucradas en la constitución y administración de instrumentos corporativos.

TRANSFERENCIAS ELECTRÓNICAS E INFORMACIÓN SOBRE EL BENEFICIARIO FINAL COMO PARTE DE LAS MEDIDAS DE DILIGENCIA DEBIDA CON RESPECTO AL CLIENTE (DDC)

76. En lo concerniente a las transferencias electrónicas, entre los supuestos abordados por la Nota Interpretativa a la Recomendación 16 se incluyen las transferencias electrónicas por un importe superior a los 1 000 EUR/USD¹⁸⁷. En este caso, las instituciones financieras deberán aplicar medidas de diligencia debida al efectuar transferencias electrónicas transfronterizas que excedan de 1 000 EUR/USD, al tiempo que estarán obligadas a identificar y adoptar medidas razonables para comprobar la identidad del beneficiario final del ordenante o receptor, como se ha indicado anteriormente. Por otra parte, la Recomendación 16 obliga también a las instituciones financieras a adoptar medidas adicionales como, entre otras, recabar cierta información sobre el ordenante y asegurarse de que esa información se refleje en toda transferencia electrónica¹⁸⁸.

PROVEEDORES DE SERVICIOS FIDUCIARIOS Y SOCIETARIOS (PSFS)

77. En muchos países, existen diversos tipos de entidades, incluidos profesionales cualificados y acreditados como abogados y auditores, encargadas de prestar servicios fiduciarios y societarios (entre ellos, la constitución y administración de sociedades). Si bien los abogados y auditores suelen estar sometidos a las normas que rigen su profesión o actividad principales, no siempre están sujetos a obligaciones de diligencia debida y disposiciones relativas a la PBC/FT. Asimismo, en muchos otros países la prestación de servicios fiduciarios y societarios corre por cuenta de sociedades especializadas en este tipo de servicios que, sin embargo, puede que no estén reguladas en

186. Véase la definición de «actividades y profesiones no financieras designadas» (APNFD) recogida en el Glosario de las *Recomendaciones del GAFI*.

187. Párrafo 5 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 16.

188. Párrafos 11 a 18 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 16.

el ejercicio de dicha profesión o actividad. Al no existir una normativa específica en materia de PBC/FT y a falta de un supervisor designado, puede que dichos especialistas queden al margen de toda regulación. Los PSFS juegan un papel importante en la aplicación de medidas de diligencia debida a sus clientes, ya sea durante la fase de constitución de instrumentos corporativos o de la gestión cotidiana de sus actividades.

78. La ausencia de un compendio de normas de PBC/FT aplicable a los profesionales del Derecho y a los PSFS limita la capacidad de un país para garantizar la transparencia de los instrumentos corporativos con arreglo a las Recomendaciones 24 y 25. Otro desafío común radica en que, aun cuando los profesionales del Derecho y los PSFS sean objeto de obligaciones en materia de PBC/FT, suelen observarse irregularidades en la forma de dar cumplimiento a las obligaciones de diligencia debida con respecto al beneficiario final. La supervisión del cumplimiento de estas obligaciones es, en muchos casos, ineficaz, de ahí el que la información sobre el beneficiario final de los instrumentos jurídicos pueda no encontrarse disponible. Para abordar tales problemas, los países deberán asegurarse de que todos los profesionales del Derecho y PSFS estén obligados a adoptar medidas de diligencia debida de conformidad con la Recomendación 22¹⁸⁹.

PROBLEMAS CONCERNIENTES A LOS PROFESIONALES DEL DERECHO

79. Otro de los problemas (en cuanto los abogados suelen actuar en calidad de agentes fiduciarios y/o representantes) reside en que, al estar sujetos los abogados a obligaciones en materia de PBC/FT, es habitual que surjan problemas de orden práctico en lo concerniente al secreto profesional entre abogado y cliente. De hecho, el derecho de todo cliente a obtener representación letrada y asesoramiento jurídico, a ser sincero con su asesor jurídico y a no temer por la posterior divulgación de sus manifestaciones en perjuicio suyo es uno de los rasgos esenciales propios de la profesión de abogado¹⁹⁰. El alcance del referido privilegio de confidencialidad y/o secreto profesional entre abogado y cliente suele estar recogido en el Derecho Constitucional

189. A modo de ayuda a los países, el GAFI publicó la *Guía para la aplicación del enfoque basado en el riesgo para PSFS* (2009) y, en la actualidad, se encuentra actualizándola con arreglo a las *Recomendaciones del GAFI* revisadas.

190. Constituye un aspecto del derecho fundamental de acceso a la justicia previsto en la *Declaración Universal de Derechos Humanos*. Se trata de un derecho reconocido también por las *Recomendaciones del GAFI*, que excluyen toda información considerada confidencial y protegida por el secreto profesional entre abogado y cliente de la obligación de enviar una comunicación de operación sospechosa (COS) y establecen que compete a cada país determinar el alcance de dichas cláusulas.

o reconocido por el Derecho anglosajón –*Common Law*–, y se inscribe en el marco de los derechos fundamentales contemplados en los tratados y demás convenios internacionales¹⁹¹. Así pues, el alcance del privilegio de confidencialidad y/o secreto profesional entre abogado y cliente depende del marco constitucional y jurídico de cada país y, en algunos sistemas federales, de cada Estado o provincia del país. Asimismo, el alcance del privilegio de confidencialidad y/o secreto profesional entre abogado y cliente, así como las obligaciones conexas, pueden diferir según el tipo de profesionales del Derecho dentro de un país y la clase de servicios prestados por los primeros a la estructura o instrumento jurídicos de que se trate.

80. No obstante, los investigadores han descubierto que un obstáculo frecuente para acceder a la información sobre instrumentos corporativos radica en el derecho del cliente a no facilitar información relativa a la estructura de propiedad y control de un determinado instrumento corporativo¹⁹². Según el reciente estudio del GAFI titulado *Responsabilidades de los profesionales del Derecho en el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo*, el privilegio de confidencialidad y secreto profesional entre abogado y cliente también puede entorpecer o retrasar una posible investigación penal¹⁹³, opción conveniente siempre y cuando la pretensión se formule correctamente y conforme a Derecho. Sin embargo, algunos de los estudios de caso ponen de manifiesto que, en ocasiones, se formulan pretensiones que exceden de las medidas de protección generalmente aceptadas en el país correspondiente. Para ayudar a resolver estos problemas, las autoridades competentes y los colegios y asociaciones profesionales deberán esforzarse por sentar unas bases claras y comunes del ámbito de aplicación del privilegio de confidencialidad y secreto profesional entre abogado y cliente en sus respectivos países¹⁹⁴, mientras que los países deberán asegurarse de que exista un claro conocimiento del alcance de las referidas cláusulas con el fin de evitar que las investigaciones que afecten a instrumentos corporativos sospechosos puedan verse indebidamente entorpecidas¹⁹⁵.

191. GAFI (2013b).

192. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), pág. 94.

193. GAFI (2013b), pág. 31.

194. GAFI (2013b), pág. 85. A modo de ayuda a los países, el GAFI publicó la *Guía para la aplicación del enfoque basado en el riesgo para las profesiones del ámbito jurídico* (2008) y, en la actualidad, se encuentra actualizándola con arreglo a las *Recomendaciones del GAFI* revisadas.

195. Informe StAR del Banco Mundial/ONUDD (2011), pág. 106.

VIII. ACCESO A LA INFORMACIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES COMPETENTES

81. Las autoridades competentes y, en particular, los órganos responsables del cumplimiento normativo, deberán ostentar todas las competencias y contar con las herramientas y experiencia necesarias para acceder oportunamente a:

- a) La información básica y sobre los beneficiarios finales de personas jurídicas que obre en poder de las partes interesadas¹⁹⁶, y
- b) a la información en poder de agentes fiduciarios y otras partes interesadas y, más concretamente, a la información de la que dispongan instituciones financieras y APNFD sobre: a) el beneficiario final del fideicomiso; b) la residencia del agente fiduciario, y c) todo activo detentado o administrado por la institución financiera o APNFD, en relación con todo agente fiduciario con el que exista una relación de negocios o por cuya cuenta realicen una operación ocasional¹⁹⁷.

82. La cooperación entre las entidades gubernamentales que conservan este tipo de información es esencial, debiendo establecerse en la legislación o normativa correspondientes los mecanismos de comunicación pertinentes que garanticen que la información en poder de otros organismos públicos resulte fácil y oportunamente accesible. Para coadyuvar el cumplimiento de tales obligaciones, es conveniente que las autoridades competentes (especialmente, los órganos responsables del cumplimiento normativo):

Tengan conocimiento no sólo de qué información básica y relativa al beneficiario final se encuentra disponible a nivel nacional y de las partes interesadas en cuyo poder se encuentra dicha información, sino también de la normativa interna por la que se rigen los fideicomisos y demás instrumentos jurídicos.

83. Los resultados del proceso de evaluaciones mutuas del GAFI han puesto en relieve el hecho de que, en muchos países, los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes gozan de los poderes y competencias necesarios para obtener información. Sin embargo, dichos poderes no bastan por sí solos para dar cumplimiento a las obligaciones previstas en las Recomendaciones 24 y 25 sin antes comenzar por recabar y conservar la información pertinente sobre el beneficiario final. En consecuencia, es igualmente fundamental que los países interesados

196. Párrafo 12 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24.

197. Párrafo 4 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

adopten medidas que garanticen que se recaba y conserva información fidedigna sobre los beneficiarios finales de los instrumentos corporativos del país del que se trate (consúltense los ejemplos de este tipo de medidas que recogen los apartados IV, V y VI del presente documento).

IX. COOPERACIÓN INTERNACIONAL

84. Es posible que los beneficiarios finales de y PSFS a un instrumento corporativo específico cualquiera residan fuera de la jurisdicción en la que fuera constituido dicho instrumento corporativo. Una de las preocupaciones que comparten los órganos responsables del cumplimiento normativo radica en la dificultad de obtener información sobre los beneficiarios finales de sociedades y fideicomisos extranjeros, así como en la escasa (o incluso inexistente) cooperación en la identificación del beneficiario final en algunos países. Como resultado, los delincuentes optan por ocultar su identidad tras un entramado de sociedades constituidas en distintas jurisdicciones. Para erradicar este problema, los países en cuyo territorio se constituyen los instrumentos corporativos deberán ser capaces de obtener información básica y relativa a los beneficiarios finales (incluso sobre aquellos residentes en el extranjero), y conservar dicha información de forma que pueda utilizarse en investigaciones abiertas. Por su parte, los países en los que residan los beneficiarios finales y/o PSFS tendrán que atender las solicitudes de identificación de los beneficiarios finales tanto de personas como de instrumentos jurídicos, a cuyo fin será necesaria la plena cooperación de las autoridades competentes para localizar a los beneficiarios finales que sean objeto de una investigación internacional sobre blanqueo de capitales y/o financiación del terrorismo. El intercambio de información con una autoridad homóloga extranjera constituye un elemento crucial de las medidas de obtención de información sobre un instrumento corporativo. Asimismo, cabe señalar que la facultad de las autoridades competentes para acceder a la información relativa a los beneficiarios finales de personas e instrumentos jurídicos ubicados en jurisdicciones extranjeras representa un aspecto clave en la mejora de la transparencia a efectos fiscales.

85. La obligación general de cooperación internacional a la que aluden las *Recomendaciones del GAFI*¹⁹⁸ resulta igualmente aplicable en materia de información sobre el beneficiario final. No obstante, a fin de lograr mejorar la cooperación internacional desde el punto de vista práctico, las Recomendaciones 24 y 25 contemplan la obligación específica de prestarse a cooperar en la identificación de los beneficiarios finales de instrumentos corporativos, a cuyo fin será necesario:

- a) Facilitar a las autoridades competentes extranjeras el acceso a la información básica en poder de los registros mercantiles (por ejemplo, publicando y poniendo dicha información a disposición en línea o, en su defecto, articulando un mecanismo eficaz a través del que las autoridades extranjeras puedan solicitar información);

198. Según lo establecido en las Recomendaciones 37 a 40.

- b) facilitar a las autoridades competentes extranjeras el acceso a la información sobre instrumentos jurídicos en poder de registros u otros organismos internos;
- c) intercambiar información sobre los accionistas (aun cuando se halle en poder de la sociedad o bolsa de valores correspondientes) a fin de que las autoridades extranjeras puedan establecer rápidamente la cadena de propiedad existente, así como toda información disponible a nivel nacional sobre fideicomisos u otros instrumentos jurídicos, y
- d) hacer uso de las facultades y atribuciones de sus autoridades competentes para obtener información sobre los beneficiarios finales por cuenta de órganos homólogos extranjeros (por ejemplo, a petición de una autoridad extranjera, no sólo cuando realicen sus propias investigaciones).

86. Como punto de partida, las autoridades competentes pueden contemplar la posibilidad de facilitar a sus homólogos extranjeros información sobre la forma de acceder a la información que se encuentra públicamente disponible. A tal efecto, los países deben contar con mecanismos en vigor que permitan identificar y describir los diversos tipos, formas y características básicas de las personas e instrumentos jurídicos de la jurisdicción. Adicionalmente, la información básica y/o la relativa al beneficiario final en poder de varios registros o de las propias sociedades podrán estar públicamente disponibles y accesibles a través de Internet. Las autoridades competentes podrían facilitar, asimismo, una guía explicativa detallada sobre cómo acceder a dicha información, principalmente a aquellos países que formulan solicitudes recurrentes en este sentido, permitiendo así a los órganos responsables del cumplimiento normativo y a las demás autoridades competentes comprobar la información públicamente disponible como paso previo antes de cursar una solicitud formal de información mediante, por ejemplo, la asistencia jurídica mutua. Por otra parte, las autoridades competentes deberán plantearse introducir procedimientos que agilicen las solicitudes procedentes de sus homólogos extranjeros, entre ellos procedimientos que faciliten el acceso a la información en poder de otras autoridades y sociedades nacionales.

87. Con el fin de vigilar el cumplimiento de las referidas obligaciones aplicables a personas e instrumentos jurídicos, los países deberán supervisar la calidad de la asistencia recibida de otros países¹⁹⁹.

199. Párrafo 19 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 24 y párrafo 10 de la Nota Interpretativa a la Recomendación 25.

X. CONCLUSIÓN

88. En tanto las instituciones financieras y APNFD implementan medidas de PBC/FT, los instrumentos corporativos representan una forma cada vez más atractiva para los delincuentes de ocultar su verdadera identidad y de desvincularse de sus activos de origen ilícito. El aumento y mejora de la transparencia de los instrumentos corporativos son herramientas eficaces para impedir su uso indebido con fines delictivos, entre los que se incluyen el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, cohecho y corrupción, evasión fiscal, tráfico de información privilegiada y otros delitos relacionados con el crimen organizado. El GAFI ha reforzado el contenido y tenor literal de sus *Recomendaciones* para asegurarse de que los países adopten medidas encaminadas a mejorar la disponibilidad de información tanto básica como relativa a los beneficiarios finales de instrumentos corporativos, garantizándose así que las autoridades competentes obtengan la información necesaria para las investigaciones atinentes a instrumentos corporativos sospechosos.

89. El GAFI admite la existencia de importantes desafíos en la implementación de medidas que impidan el uso indebido de los instrumentos corporativos, de ahí que ofrezca la presente guía para ayudar a los países en sus esfuerzos. Si bien esta guía respalda la implementación de las *Recomendaciones* 24 y 25, son igualmente relevantes en este ámbito otras normas, como las que representan las obligaciones de diligencia debida, por lo que los países deberán adoptar un enfoque global para garantizar la transparencia de los instrumentos corporativos.

90. Los países siguen esforzándose por desarrollar mecanismos eficaces y buenas prácticas en aras de la transparencia, especialmente por lo que respecta a las normas sobre transparencia y beneficiario final recogidas en las *Recomendaciones del GAFI*, que fueran revisadas en 2012. El GAFI se mantiene fiel a su compromiso de trabajar para ayudar a los países en sus esfuerzos por implementar mecanismos eficaces que aumenten y mejoren la transparencia de los instrumentos corporativos. A este respecto, el GAFI seguirá de cerca los avances registrados en este ámbito y colaborará con la comunidad internacional para asegurarse de que los países puedan aprender los unos de los otros y beneficiarse mutuamente de la experiencia práctica de los demás.

BIBLIOGRAFÍA

- GAFI (2006): *El uso indebido de las estructuras corporativas, incluidos los proveedores de servicios fiduciarios y societarios*, GAFI, París, disponible en la siguiente página: www.fatf-gafi.org/documents/documents/themiseuseofcorporatevehiclesincludingtrustandcompanyserviceproviders.html [versión en inglés].
- GAFI y GAFIC (2010): *Blanqueo de capitales a través de proveedores de servicios fiduciarios y societarios*, GAFI, París, disponible en la siguiente página: www.fatf-gafi.org/documents/documents/moneylaunderingusing-trustandcompanyserviceproviders.html [versión en inglés].
- GAFI (2012): *Recomendaciones del GAFI*, GAFI, París, disponibles en la siguiente página: www.fatf-gafi.org/topics/fatfrecommendations/documents/fatf-recommendations.html [versión en inglés].
- GAFI (2012): *Directrices sobre la evaluación interna de los riesgos de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo*, GAFI, París, disponibles en la siguiente página: www.fatf-gafi.org/documents/documents/nationalmoneylaunderingandterroristfinancingriskassessment.html [versión en inglés].
- GAFI (2013a): *Metodología para evaluar el cumplimiento técnico de las Recomendaciones del GAFI y la eficacia de las medidas PBC/FT*, GAFI, París.
- GAFI (2013b): *Responsabilidades de los profesionales del Derecho en el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo*, GAFI, París, disponible en la siguiente página: www.fatf-gafi.org/documents/documents/mltf-vulnerabilities-legal-professionals.html [versión en inglés].
- Van der Does de Willebois, E., Halter, E. M., Harrison, R. A., Park, J. W. y Sharman, J. C. (2011): *The Puppet Masters: How the Corrupt Use of Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About it* [«Los maestros titiriteros: Cómo utilizan los corruptos las estructuras jurídicas para ocultar activos robados y qué hacer al respecto»], informe elaborado en el marco de la Iniciativa del Banco Mundial y de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) para la recuperación de activos robados (*Iniciativa StAR*).

ANEXO 1

TABLA 1. RECOMENDACIÓN 24 – DIAGRAMA DE OBLIGACIONES BÁSICAS²⁰⁰

Obligaciones iniciales (párrafo 2 de la NIR.24)		
<ul style="list-style-type: none"> • Tener conocimiento de los distintos tipos de personas jurídicas existentes en el país y describir los procedimientos de constitución y obtención de información básica y relativa a los beneficiarios finales, así como poner a disposición del público dicha información. • Conocer y evaluar los riesgos de BC/FT asociados a los distintos tipos de personas jurídicas. 		
Implementación de medidas de mejora de la transparencia de las sociedades (párrafos 3 a 10 y 13 a 15 de la NIR.24)		
Información básica de las sociedades		
<p>Los países deben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Crear un Registro Mercantil o registro de empresas correspondiente. 	<p>Las sociedades deben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registrar la información básica de la sociedad. • Conservar un registro de accionistas actualizado. 	<p>Los registros mercantiles deben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registrar la información básica de las sociedades.
Información sobre los beneficiarios finales de las sociedades		
Los países deben articular uno o varios de los mecanismos siguientes:		
<p>Mecanismo 1 – Registros Mercantiles</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtención y conservación de información actualizada sobre los beneficiarios finales de las sociedades. 	<p>Mecanismo 2a – Sociedades</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtención y conservación de información actualizada sobre sus beneficiarios finales, o <p>Mecanismo 2b – Sociedades</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adopción de medidas razonables para identificar a sus beneficiarios finales. 	<p>Mecanismo 3 – Remisión a la información existente en poder de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registros • IF y APNFD, incluida la información sobre las medidas de diligencia debida (R.10 y 22) • Sociedades • Otras autoridades competentes (p.ej. órganos de supervisión o administraciones tributarias) • Bolsas de valores

200. Esta tabla ofrece un breve resumen de las obligaciones previstas por la Recomendación 24 sin limitarlas ni alterarlas, en ningún caso.

Otras medidas de mejora de la transparencia de las sociedades (con independencia del mecanismo articulado)

- Obligar no sólo a las sociedades a **cooperar con las autoridades competentes**, sino también a toda persona física y/o APNFD del país debidamente autorizadas a cooperar con las autoridades competentes en nombre de la sociedad, y/u otras medidas comparables.
- Obligar a las sociedades y demás personas o instrumentos jurídicos a **conservar los registros durante al menos 5 años**.

Implementación de medidas para salvar los obstáculos específicos a la transparencia de las sociedades

Acciones al portador y certificados de acciones al portador:

- Prohibirlas;
- convertirlas en acciones nominativas o certificados de suscripción de acciones;
- inmovilizarlas, o
- instar a los accionistas mayoritarios a ponerlo en conocimiento de la sociedad en cuestión para que ésta pueda actualizar sus registros.

Accionistas y administradores nominativos:

- Obligarles a consignar su condición de mandatarios en los registros mercantiles correspondientes e instarles a revelar la identidad de sus proponentes, u
- obligarles a conseguir la debida autorización y a conservar registros de sus proponentes.

Implementación de medidas de mejora de la transparencia de las fundaciones, *Anstalten* y sociedades de responsabilidad limitada (párrafo 16 de la NIR.24)

Adopción de medidas similares a las previstas para las sociedades, teniendo en cuenta sus diferentes formas y estructuras.

Implementación de medidas de mejora de la transparencia de otros tipos de personas jurídicas (párrafo 17 de la NIR.24)

Implementación de determinadas medidas en función del nivel de riesgo, teniendo en consideración los riesgos de BC/FT asociados a otros tipos de personas jurídicas, sus diferentes formas y estructuras.

- Otros tipos de personas jurídicas deberán registrar y conservar información básica fidedigna y actualizada similar a la requerida para las sociedades (mínimo).
- Debe conservarse igualmente información pertinente, fidedigna y actualizada sobre los beneficiarios finales.
- El objetivo consiste en alcanzar niveles adecuados y suficientes de transparencia, teniendo en cuenta el nivel de riesgo existente.

Obligaciones fundamentales que han de cumplir todas las personas jurídicas (párrafos 11 y 18 de la NIR.24)

- Asegurarse de que tanto la información básica como la relativa a los beneficiarios finales **sea fidedigna y esté actualizada**.
- Contemplar **sanciones** eficaces, proporcionales y disuasorias en caso de incumplimiento.

Poderes y competencias de los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes (párrafo 12 de la NIR.24)

Asegurarse de que los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes ostenten ***todos los poderes y competencias necesarios*** para poder acceder oportunamente a la información básica y la relativa a los beneficiarios finales de personas jurídicas.

Cooperación internacional (párrafo 19 de la NIR.24)

Cooperar a nivel internacional en lo concerniente al suministro de información sobre el beneficiario final (R.37 a 40).

TABLA 2. RECOMENDACIÓN 25 – DIAGRAMA DE OBLIGACIONES BÁSICAS Y OTRAS MEDIDAS²⁰¹

Implementación de medidas de mejora de la transparencia de los fideicomisos (párrafos 1 a 3 y 5 de la NIR.25)
Países con normas de Derecho fiduciario <ul style="list-style-type: none"> • Obligar al/a los agente(s) fiduciario(s) a conservar información sobre los beneficiarios finales de las partes del fideicomiso (también del fideicomitente, del/de los agente(s) fiduciario(s), del protector, de los beneficiarios o categoría de beneficiarios y de cualquier otra persona que ejerza, en última instancia, el control efectivo del fideicomiso). • Obligar al/a los agente(s) fiduciario(s) a conservar información sobre los restantes agentes acreditados del fideicomiso y proveedores de servicios fiduciarios.
Todos los países <ul style="list-style-type: none"> • Obligar a los agentes fiduciarios a informar de su condición a las instituciones financieras y APNFD con las que mantengan una relación de negocios. • Obligar a los agentes fiduciarios profesionales a conservar la información sobre el fideicomiso durante al menos 5 años.
Otras posibles medidas <p>Se exhorta a los países a asegurarse de que las restantes autoridades, personas y organismos pertinentes conserven información sobre todos los fideicomisos a los que estén vinculados. Entre las fuentes de información se incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registros (por ejemplo, un registro de fideicomisos o activos fiduciarios) o registros catastrales, de la propiedad o de otro tipo de bienes. • Otras autoridades competentes (tal es el caso de las administraciones tributarias). • Otros agentes y proveedores de servicios a los fideicomisos (incluidos los asesores o gestores de inversión, abogados o PSFS). <p>Estudiar medidas que faciliten a las instituciones financieras y APNFD el acceso a la información en poder de estas otras autoridades, personas y organismos.</p>

201. Esta tabla ofrece un breve resumen de las obligaciones previstas por la Recomendación 25 sin limitarlas ni alterarlas, en ningún caso.

Implementación de medidas de mejora de la transparencia de instrumentos jurídicos análogos, entre los que se incluyen las figuras del *fiducie* (francés), *treuhand* (alemán) y fideicomiso (párrafo 9 de la NIR.25)

Adopción de medidas similares a las requeridas para los fideicomisos, con la finalidad de alcanzar niveles similares de transparencia.

- Como mínimo, asegurarse de que ***se registre una información análoga que sea fidedigna y se mantenga actualizada, a la que tengan acceso*** oportunamente las autoridades competentes.

Obligaciones fundamentales que han de cumplir todos los instrumentos jurídicos (párrafos 6 a 8 y 11 de la NIR.25)

- Asegurarse de que tanto la información básica como la relativa a los beneficiarios finales ***sea fidedigna y esté actualizada***.
- Contemplar ***sanciones*** eficaces, proporcionales y disuasorias en caso de incumplimiento.

Poderes y competencias de los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes (párrafo 4 de la NIR.25)

Asegurarse de que los órganos responsables del cumplimiento normativo y demás autoridades competentes ostenten ***todos los poderes y competencias necesarios*** para poder acceder oportunamente a la información básica y la relativa a los beneficiarios finales de instrumentos jurídicos, con independencia de la parte en cuyo poder se encuentre la información.

Cooperación internacional (párrafo 10 de la NIR.25)

Cooperar a nivel internacional en lo concerniente al suministro de información básica y sobre el beneficiario final (R.37 a 40).

Intercambio de información previa petición

MANUAL SOBRE REVISIONES INTERPARES 2016 – 2020

La finalidad del manual que nos ocupa es la de prestar apoyo tanto a los equipos evaluadores como a los países y territorios objeto de revisión que participan en las revisiones inter pares y revisiones a terceros países sobre la implementación de la norma IIPP que se efectuarán durante la segunda ronda de evaluaciones, entre 2016 y 2020, bajo los auspicios del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (en adelante, el «Foro Global»). Dicho manual proporciona información contextual y de fondo sobre el Foro Global y el referido proceso de revisión inter pares enmarcado en la segunda ronda de evaluaciones sobre la implementación de la norma IIPP, al tiempo que da cabida a los principales documentos y fuentes con fuerza vinculante que sientan las bases para el proceso de revisión inter pares del Foro Global. Por su parte, los evaluadores deberán estar familiarizados con la información y los documentos reportados en el presente manual en cuanto les resultarán de utilidad para poder efectuar evaluaciones imparciales y congruentes. De igual modo, el manual constituye una exclusiva e irremplazable fuente de información para los distintos gobiernos y administraciones, representantes del sector académico y otras partes interesadas por cuestiones como la transparencia y el intercambio de información a efectos fiscales.