

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

Conferencia Técnica

**“ASPECTOS CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL
DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”**

Tema 2.3

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Secretaría Ejecutiva - CIAT

**Lisboa, Portugal
29 septiembre al 2 de octubre de 2003**

Caso práctico:

Tema 2.3 EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Claudino Pita

Director de Planificación Estratégica y Estudios
Secretaría Ejecutiva - CIAT

SUMARIO: Resumen. Introducción.- A. Los Acuerdos Internacionales sobre Intercambio de Informaciones Tributarias.- 1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información.- a. El Tratamiento Modelo de la OCDE.- b. El Modelo de la ONU.- c. El Modelo del Pacto Andino.- B. Análisis de las Cláusulas sobre Intercambio de Información en los Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por Países Miembros del CIAT, de América Latina y el Caribe.- 1. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1963.- 2. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1977.- 3. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE actual.- C. Tratados Específicos de Intercambio de Información.- D. Los Trabajos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, en Materia de Intercambio de Información.- E. Principales Características del Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT.- 1. Objeto y finalidad del intercambio.- 2. Ámbito de aplicación.- 3. Modalidades de intercambio previstas.- 4. Las fiscalizaciones simultáneas.- 5. Fiscalizaciones en el extranjero.- Conclusiones.- Anexo I – Alcances de las Cláusulas de Intercambio de Información en los Distintos Modelos.- Anexo II - Cláusulas sobre intercambio de información.

RESUMEN

La naturaleza y amplitud del intercambio internacional de información, depende de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aun, tratados de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 tienen convenios para evitar la doble tributación con cláusulas de intercambio de información, existiendo 137 convenios vigentes, tres de ellos multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan de América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Por su parte, los países europeos miembros del CIAT, Canadá y Estados Unidos, cuentan con una amplia red de tratados para evitar la doble tributación.

Siendo que en el contexto actual, la disposición de informaciones provenientes de fiscos extranjeros, resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias, las limitaciones existentes para la aplicación de las cláusulas de intercambio de información en la gran mayoría de los tratados para evitar la doble tributación, indican la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

Los objetivos de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos.

Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes.

El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.

La gran mayoría de países desarrollados que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación, han concluido adicionalmente otros acuerdos que tratan específicamente del intercambio de información.

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones.

En el marco del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar un Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, el que fue concluido y aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para

el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

INTRODUCCION

El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, cada vez de mayor importancia, para el desarrollo eficaz de las funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por la administración tributaria y, consecuentemente, para asegurar una aplicación equitativa de los tributos en un escenario internacional como el actual caracterizado por una amplia globalización.

Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Temas como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, sub-capitalización, comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes en las administraciones tributarias de todo el mundo y, sin una asistencia mutua entre esas administraciones que les brinde la posibilidad de contar con informaciones del exterior confiables y oportunas, su cometido de control se torna una tarea de muy difícil concreción.

El intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional; apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países. Esta forma de procesarse el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer, adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones. En razón de tales circunstancias, hoy en día es pacíficamente reconocida la necesidad de celebrar acuerdos internacionales sobre esta materia, que posibiliten a los Estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles internamente.

Este trabajo está orientado, especialmente, al análisis del intercambio de información establecido en convenios celebrados por y de las acciones en curso para el fortalecimiento de ese intercambio.

Con aquella finalidad, se analizará el tratamiento del intercambio de información en los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación; las cláusulas sobre esa materia contenidas en los acuerdos de doble tributación vigentes de los que hacen parte países miembros de América Latina y el Caribe¹ del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT; las razones que aconsejarían la conclusión de convenios específicos de intercambio de información tributaria y los convenios de este último tipo en que participan los aludidos países miembros del CIAT y, finalmente, los trabajos e iniciativas que se vienen desarrollando en este campo en el ámbito del CIAT.

¹ Antillas Holandesas; Argentina; Aruba; Barbados; Bermuda; Bolivia; Brasil; Chile; Colombia; Costa Rica; Cuba; Ecuador; El Salvador; Guatemala; Haití; Honduras; Jamaica; México; Nicaragua; Uruguay; Panamá; Paraguay; Perú; República Dominicana; Surinam; Trinidad y Tobago y Venezuela.

A. LOS ACUERDOS INTERNACIONALES SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Si la información necesaria para efectuar un control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias es insuficiente en el propio país de la administración tributaria, ésta puede solicitar datos de varias formas a la administración tributaria de otro país. Estas formas de asistencia a través del intercambio internacional de información, dependen de la naturaleza y amplitud de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aun, tratados bilaterales o multilaterales de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información

La forma más difundida en el pasado de convenir el intercambio de informaciones, era a través de cláusulas incorporadas en los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional.

Desde muy temprano, los convenios y los modelos de convenio sobre esta materia incorporaron cláusulas específicas referentes al intercambio de información², inicialmente, con el fin exclusivo de servir a la aplicación del propio convenio y, progresivamente, ampliando esa finalidad para contemplar también el combate a la evasión tributaria.

a. El Tratado Modelo de la OCDE

Los tratados bilaterales o multilaterales para evitar la doble tributación internacional, amplios, generalmente son concluidos con base en el Tratado Modelo de la OCDE.

Desde la primera versión de ese Tratado Modelo, que data de 1963, se incluye una cláusula estándar sobre el intercambio de informaciones tributarias en su artículo 26. Este artículo, como también el propio Modelo, ha sufrido sucesivas modificaciones que fueron ampliando el ámbito y objeto del intercambio de informaciones.

En su versión actual, el artículo 26 del Modelo de la OCDE expresa:

"1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas relativas a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en tanto que la imposición de que se trate no sea contraria a este Convenio. El intercambio de

² Ver cuadro anexo "Alcances de las cláusulas de intercambio de información en los distintos modelos".

información no está restringido por el Artículo 1 y 2. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado y será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) concernientes con la liquidación o recaudación de, el control y ejecución del cumplimiento o procesamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a los impuestos referidos en la primera oración. Estas personas o autoridades usarán la información sólo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.

2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

Es importante destacar, que del análisis del artículo 26 del Modelo de la OCDE, transcrito, y de los respectivos Comentarios, surge que la aplicación de una cláusula de esta índole representa una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información que se les pueden presentar a los países contratantes, entre otra razones, por ciertas limitaciones que se contemplan en aquel artículo.

Recién a partir de las modificaciones introducidas en el año 2000, las consultas formuladas pueden relacionarse a otros impuestos no comprendidos en los convenios (que tratan sobre el impuesto a la renta y, a veces, al patrimonio). Por ello en la gran mayoría de los convenios vigentes, que fueron celebrados antes de ese año, no contemplan cualquier compromiso de dar información atinente a otros impuestos.

Conforme se prevé en los Comentarios al art. 26, (párrafo 11), también puede verse perjudicado el intercambio en la medida que un Estado podría denegar la información solicitada, si no estuviese seguro de que la otra administración tratará esa información con la confidencialidad que exige su propia legislación.

En cuanto a la extensión de la información que podrá ser materia de intercambio, ella está restringida al mínimo de posibilidades normativas y materiales que presente cualquiera de los Estados Contratantes (reciprocidad "de jure" y de "facto"). Ninguno de los Estados está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, ni a ir más allá de lo que prescribe esa legislación o de lo que constituye esa práctica administrativa normalmente. Al mismo tiempo, se determina que constituyen parámetros para establecer la extensión de las obligaciones del Estado consultado no solamente sus propias limitaciones normativas y materiales, lo que parece lógico, sino también las limitaciones de idéntica índole correspondientes al Estado consultante.

La consagración de esta forma de reciprocidad, determina que la información que por aplicación del artículo 26 del Modelo de la OCDE los Estados están obligados a

brindar, tendrá una amplitud coincidente con las menores posibilidades, del punto de vista normativo y material, que corresponda a cualquiera de los Estados involucrados en el intercambio de información. Esta última circunstancia es reconocida en el párrafo 18 del comentario de aquel artículo, en el que se expresa que si la estructura de los medios de información de los dos Estados contratantes son muy diferentes, las disposiciones de los apartados a) y b) del segundo párrafo del artículo 26 del Modelo, sólo permitirán un intercambio de información muy limitado y tal vez nulo.

Por último, se excluye la obligatoriedad de prestar informaciones que revelen secretos comerciales, empresariales, industriales, mercantiles, profesionales o procedimientos comerciales, o informaciones contrarias al orden público, lo que supone hacer prevalecer normas internas especiales, sin que se considere la posibilidad de que se puedan incorporar disposiciones en los Convenios que restrinjan el alcance de esas normas internas.

b. El Modelo de la ONU

El intercambio de información también fue materia de estudio del Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, establecido de conformidad con la resolución 1273 (XLIII) del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas, ONU. En las "Directrices" publicadas por ese Grupo en el año 1975 se recomendó la ampliación del alcance de la disposición sobre intercambio de información del Modelo de la OCDE de 1963, a fin de propender no sólo a evitar el fraude y la evasión fiscal, sino también para facilitar la realización de consultas entre las autoridades competentes que desarrollen condiciones, métodos y técnicas apropiadas referentes a los temas sobre los que cabe realizar el intercambio de información.

En ese sentido, Stanley Surrey, quién participó de los trabajos desarrollados en el ámbito de la ONU y de la OCDE, señala en su trabajo "El Grupo de Expertos de las Naciones Unidas y las Directrices relativas a Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo", presentado en la XIX Conferencia Técnica del CIAT, realizada en el año 1977 en Curaçao, que el artículo de las Directrices de las Naciones Unidas relativo al intercambio de información, es diferente a la enmienda introducida por la OCDE al artículo 26 de su Modelo en dos aspectos:

- El artículo de las Directrices de las Naciones Unidas establece expresamente que el intercambio de información se llevará a cabo "en particular para la prevención del fraude y la evasión" de los impuestos cubiertos por el tratado. Afirmo Surrey que se agregó este concepto para subrayar el énfasis asignado a ese tipo de prevención.
- Se adicionó la siguiente frase: "Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive,

cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos."

Esta frase adicional, concluye Surrey, es la clave del enfoque del Grupo de las Naciones Unidas, cuyos miembros desearon establecer una obligación afirmativa a fin de que las autoridades competentes den plena implementación al artículo sobre intercambio de información. Fueron de la opinión de que los beneficios para las administraciones tributarias solamente podrían ser obtenidos si las autoridades competentes contasen con una delegación de plena autoridad para llevar a cabo los objetivos del artículo 26.

Recogiendo la recomendación emergente de las "Directrices" formuladas por el Grupo de Expertos, el Modelo de la ONU de 1979 incorporó al artículo correspondiente del Modelo de la OCDE una referencia explícita a la finalidad del intercambio de informaciones, en el sentido de que ésta sería prevenir el fraude y la evasión de impuestos, destacando también la importancia de la participación de las autoridades tributarias con tal finalidad, concediéndoles facultades de consulta.

El artículo 26 del Modelo de la ONU, que reproduce básicamente el de la OCDE expresa (los disposiciones incorporadas al Modelo OCDE se consignan en negrita):

*"1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio, en tanto que la imposición de que se trata no sea contraria al Convenio, **en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos.** El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado. **En todo caso, si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente,** ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales. **Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.***

2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

Sin perjuicio de las alteraciones que ya fueron comentadas, el artículo 26 del Modelo de la ONU mantiene integralmente las limitaciones apuntadas al tratar del Modelo de la

OCDE, por lo cual le resultan aplicables idénticas observaciones a las formuladas para este último Modelo.

En realidad, el Modelo de la ONU no introdujo ninguna diferencia significativa o de fondo, a la forma en que se encontraba regulado el intercambio de información en el Modelo de la OCDE.

Tanto la mención en el primer párrafo de la finalidad de "...en particular para la prevención del fraude o evasión...", como la frase final de ese mismo párrafo sobre consultas entre las autoridades competentes, incorporadas por el Grupo de Expertos de Naciones Unidas al artículo 26, podrían entenderse innecesarias.

- La finalidad del intercambio de información de prevenir el fraude o la evasión, puede considerarse contemplada en la previsión de ese intercambio para la "aplicación de las leyes internas".
- Las consultas entre las autoridades competentes con ciertas finalidades inherentes al intercambio de información, pueden entenderse implícitas en las disposiciones sobre procedimiento de acuerdo mutuo.

c. El Modelo del Pacto Andino

En cuanto a las disposiciones sobre intercambio de información del Convenio Multilateral del Pacto Andino y del Modelo de Convenio con terceros países, aprobados por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena en el año 1971, ellas están contenidas en los artículos 20 y 19, respectivamente, ambos con igual texto y que establecen:

"Las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí".

Como se desprende del texto transcrito, en él se realizó una escueta síntesis de lo que en los Modelos de OCDE y ONU, comentados anteriormente, se distingue como procedimiento de acuerdo mutuo e intercambio de información.

Por las disposiciones de los artículos sobre intercambio de información del Convenio Multilateral y del Convenio tipo, aprobados por la Decisión 40, cabe interpretar que en cierto sentido se ha ido más allá de las previsiones de los Modelos de OCDE. y de ONU en esta materia y, contrariamente, en otros aspectos se restringe su alcance.

- Serían más amplias las disposiciones del Pacto Andino, en la medida que se eliminan una serie de limitaciones expresas contenidas en las normas de los Modelos de OCDE. y ONU.
- Son más estrechas en cuanto a la confidencialidad otorgada a la información recibida en lo referente a las personas a quienes puede transmitirse esa información, que no podrán ser otras más que las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia del Convenio.

Sin embargo, cabe concluir, que el texto de los artículos 19 y 20 transcriptos, al igual que las demás disposiciones que integran tanto el Modelo como el Convenio Multilateral, carecen del necesario desarrollo, lo que hace que sean de difícil aplicación por el grado de generalidad de las normas en ellos contenidas. Posiblemente, esta es la razón que determinara la poca utilización de ese Modelo, aún por los países partícipes en el Pacto Andino, en más de treinta años transcurridos desde su publicación.

B. ANÁLISIS DE LAS CLÁUSULAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADOS POR PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Conforme a la información contenida en la Base de Datos sobre Informaciones Tributarias Básicas, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, estaban vigentes al 31 de diciembre de 2002 y con participación de países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 137 convenios amplios para evitar la doble tributación internacional.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 son signatarios de ese tipo de convenios.

De los 137 convenios vigentes, tres de ellos son multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda. Son países miembros del CIAT que participan en el Convenio Multilateral del Pacto Andino: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela; en el del CARICOM: Barbados, Jamaica y Trinidad y Tobago, y en el del Reino de Holanda: Antillas Holandesas y Aruba.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan de América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Los restantes 9 convenios bilaterales vigentes, han sido celebrados entre países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe: Argentina-Bolivia, Argentina-

Brasil, Argentina-Chile, Barbados-Cuba, Barbados-Venezuela, Brasil-Ecuador, Chile-México, Ecuador México y Trinidad y Tobago-Venezuela.

En cuanto al intercambio de información en aquellos 134 convenios bilaterales, 5 no contienen ninguna cláusula al respecto: Argentina-Suiza, Ecuador-Suiza, Jamaica-Suiza, Trinidad y Tobago-Suiza y Venezuela-Suiza, los demás se basaron en diferentes versiones de la cláusula del Modelo de la OCDE, excepto 2 de ellos que adoptan el Modelo del Pacto Andino: Argentina-Bolivia y Argentina-Chile.

Al final de este trabajo, se adjunta un cuadro³ que contiene los convenios sobre doble tributación vigentes celebrados por cada uno de los países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, indicando la fecha de entrada en vigor, el número de artículo a que corresponde la respectiva cláusula sobre intercambio de información, y el Modelo a que correspondería el texto de esa cláusula, así como la indicación de la adecuación en cuanto a la redacción o alcances, para más o para menos, del Modelo adoptado.

Entre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en aquellos convenios, existe una amplia gama de soluciones en cuanto a la extensión otorgada al intercambio en ellas pactado.

Los dos convenios bilaterales celebrados siguiendo el Modelo de la Decisión 40 (Argentina-Bolivia y Argentina-Chile), recogen textualmente la cláusula tal como esta redactada en ese Modelo.

Con relación a los convenios celebrados siguiendo el Modelo de la OCDE en sus distintas versiones, es en ellos donde se verifica la mayor variedad de soluciones. Examinando cada una de las cláusulas adoptadas por los convenios que se encuadran en aquel Modelo y en un orden de menor a mayor con relación a los alcances del intercambio en ellas acordado, considerando también la versión del Modelo de la OCDE que habrían seguido, se verifican las siguientes situaciones.

1. Cláusulas basadas en el Modelo de OCDE de 1963

Limitan los alcances del intercambio de información

- Se restringe el intercambio de información exclusivamente para la aplicación de determinados artículos del convenio:

México-Suiza

- Se suprime la mención del intercambio de información para aplicación de la ley interna (cláusula de intercambio limitada), en los siguientes convenios:

³ ANEXO II - Cláusulas sobre intercambio de información

Argentina-Alemania	Brasil-Japón
Barbados-Suiza	Brasil-Korea
Brasil-Alemania	Brasil-Noruega
Brasil-Filipinas	Brasil-República Checa
Brasil-Holanda	Brasil-República Eslovaca
Brasil-Hungría	Jamaica-Alemania
Brasil-Italia	Trinidad y Tobago-Alemania

Mantienen los alcances del intercambio de información

Argentina-Brasil	Brasil-España
Brasil-Austria	Brasil-Francia
Brasil-Bélgica	Brasil-Luxemburgo
Brasil-Canadá	Brasil-Suecia
Brasil-Dinamarca	República Dominicana-Canadá
Brasil-Ecuador	Trinidad y Tobago-Italia

Amplían los alcances del intercambio de información

- Se menciona expresamente la finalidad de prevenir la evasión y/o el fraude y/o la elusión tributarios, en los siguientes convenios:

Barbados-Reino Unido	Perú-Suecia
Brasil-Japón	Trinidad y Tobago-Dinamarca
Jamaica-Canadá	Trinidad y Tobago-Estados Unidos
Jamaica-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Noruega

- No se exige la reciprocidad de "facto" ni de "jure", en los siguientes convenios:

Barbados-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Dinamarca
Jamaica-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Estados Unidos
Perú-Suecia	

2. Cláusulas basadas en el del Modelo de la OCDE de1977:

Limitan los alcances del intercambio de información

- Se suprime la mención del intercambio de información para la aplicación de la ley interna (cláusula de intercambio limitada), en los siguientes convenios:

Argentina-Austria	México-Alemania
Bolivia-Alemania	Uruguay-Alemania
Bolivia-Francia	Venezuela-Alemania
Ecuador-Alemania	

- Se suprime la mención de la irrelevancia del lugar de residencia de las personas a las que se refiere la información, en los siguientes convenios:

Argentina-Reino Unido	Brasil-India
Barbados-Canadá	Convenio Multilateral Reino de Holanda
Barbados-Cuba	Convenio Multilateral del CARICOM
Barbados-Finlandia	Ecuador-Alemania
Barbados-Suecia	México-Singapur
Bolivia-Alemania	Trinidad y Tobago-Reino Unido
Bolivia-Francia	Uruguay Alemania
Bolivia-Reino Unido	Venezuela-Alemania

Mantienen los alcances del intercambio de información

Antillas Holandesas-Noruega	México-Bélgica
Argentina-Australia	México-España
Argentina-Bélgica	México-Finlandia
Argentina-Dinamarca	México-Francia
Argentina-España	México-Holanda
Argentina-Finlandia	México-Irlanda
Argentina-Francia	México-Israel
Argentina-Holanda	México-Italia
Bolivia-España	México-Korea
Bolivia-Suecia	México-Noruega
Brasil-Finlandia	México-Polonia
Cuba-España	México-Portugal
Ecuador-España	México-Rumania
Ecuador-Francia	México-Suecia
Ecuador-Italia	Surinam-Holanda
Ecuador-México	Trinidad y Tobago-Canadá
Ecuador-Rumania	Uruguay-Hungría
Jamaica-China	Venezuela-Francia
Jamaica-Dinamarca	Venezuela-Holanda
Jamaica-Noruega	

Amplían los alcances del intercambio de información

- Se extiende el alcance en cuanto a los impuestos comprendidos, en los siguientes convenios:

Barbados-Suecia	México-Dinamarca (Imp. al Consumo)
Barbados-Estados Unidos (sólo EU)	México-Estados Unidos (imp. federales)
Chile-México (utilización en el IVA)	México-Japón

- Se menciona la finalidad de prevenir la evasión y/o el fraude y/o la elusión tributarios, en los siguientes convenios:

Argentina-Italia	Trinidad y Tobago-India
Argentina-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Venezuela
Barbados-China	Venezuela-Bélgica
Barbados-Venezuela	Venezuela-Dinamarca
Bolivia-Reino Unido	Venezuela-Indonesia
Brasil-China	Venezuela-Italia
Brasil-Portugal	Venezuela- Noruega
Brasil-India	Venezuela-Reino Unido
Jamaica-Estados Unidos	Venezuela-Rep. Checa
México-Japón	Venezuela-Suecia
México-Reino Unido	

- Se menciona la posibilidad de que las autoridades competentes se consulten sobre materias referentes al intercambio de información, inclusive, respecto a la elusión tributaria, en los siguientes convenios:

Barbados-Estados Unidos	Jamaica-Suecia
Barbados-Finlandia	Trinidad y Tobago-Francia
Barbados-Noruega	Trinidad y Tobago-Suecia
Barbados-Suecia	Trinidad y Tobago-Venezuela
Barbados-Venezuela	Venezuela-Dinamarca
Brasil-Portugal	Venezuela-Indonesia
Brasil-India	Venezuela-Noruega
Jamaica-Francia	Venezuela-Portugal
Jamaica-Israel	Venezuela-Rep. Checa

- No se exige la reciprocidad de "facto" ni de "jure", en los siguientes convenios:

México-Estados Unidos (Se remite al acuerdo sobre intercambio de información)

- Se agrega un párrafo con la mención de que el Estado requerido deberá esforzarse para obtener la información aun cuando no la necesite para sus propios fines y que deberá prestarla en la forma solicitada y con la misma extensión en que pueda obtenerla conforme a sus normas y prácticas administrativas, en los siguientes convenios:

Argentina-Canadá	Ecuador-Canadá
Argentina-Noruega	Jamaica-Estados Unidos
Argentina-Suecia	México-Canadá
Barbados-Estados Unidos	México-Luxemburgo
Chile-Canadá	Venezuela-Estados Unidos
Chile-México	

- Se prevén expresamente otras formas de asistencia administrativa mutua:

Brasil-Portugal (La cláusula sobre intercambio de información se transforma en el nuevo convenio Brasil-Portugal en un amplio compromiso de asistencia administrativa mutua, que tal vez hubiese sido correcto que dada la variedad de elementos que allí se contemplan, se hubiesen establecido mediante la celebración de un acuerdo específico sobre esa materia)

3. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE actual

México-República Checa (En relación a la norma del Modelo se restringen los alcances en cuanto sólo para el Caso de la República Checa se abarcan los impuestos de diferentes niveles de gobierno y, al mismo tiempo se extienden en cuanto se prevé expresamente que el Estado requerido deberá esforzarse para obtener la información aun cuando no la necesite para sus propios fines y que deberá prestarla en la forma solicitada y con la misma extensión en que pueda obtenerla conforme a sus normas y prácticas administrativas).

C. LOS TRATADOS ESPECIFICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

En el análisis realizado en el apartado anterior sobre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en los convenios sobre doble tributación, se verifica que, en general, se mantienen o se agravan las limitaciones más importantes apuntadas al tratar de los Modelos de Convenio, en particular, del Modelo de la OCDE.

Con relación a tales limitaciones en las cláusulas examinadas cabe destacar que:

- en la casi totalidad se establece que el intercambio de información y la utilización de las informaciones intercambiadas, solamente alcanza a los impuestos cubiertos por el Convenio;
- en numerosos casos se restringe el objetivo del intercambio al necesario para la aplicación de las disposiciones del Convenio;
- en la gran mayoría se mantiene la exigencia de reciprocidad, tanto de hecho como legal.

Las limitaciones señaladas podrían indicar la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información tributaria. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio que el mero intercambio de información, estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

El intercambio pactado a través de una cláusula de los convenios sobre doble tributación, cuando el objetivo consiste en combatir la evasión y la elusión tributarias, no parece ser el medio más adecuado para satisfacer las necesidades de información de la administraciones tributarias, en especial, si se toma en cuenta el incremento de la magnitud y complejidad de las relaciones económicas internacionales consecuente de la globalización. La necesidad de disponer de informaciones provenientes de fiscos extranjeros, resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias.

Obviamente, lo expuesto en el párrafo anterior, no significa que en los convenios sobre doble tributación no deban incorporarse cláusulas de intercambio de información. Ellas siempre serán necesarias para asegurar la correcta aplicación de esos convenios y, en la ausencia de una mejor solución como sería la celebración de un convenio específico de asistencia administrativa internacional, aquellas cláusulas podrán propiciar algún grado de intercambio de información.

Sin embargo debe tomarse en cuenta que los convenios para evitar la doble tributación corresponden a un objetivo principal e inmediato: evitar la doble tributación, constituyendo el intercambio de información un objetivo accesorio orientado, en gran parte de los convenios vigentes, exclusivamente a la aplicación de las disposiciones de esos convenios y, cuando se hace alusión a la finalidad de que ese intercambio también propicie el combate a la evasión y elusión tributarias, se lo condiciona con una serie de limitaciones que le quitan gran parte de su efectividad para este último fin. Por ello, y dada su importancia en nuestros días, el objetivo del combate a la evasión y elusión tributarias debería instrumentarse por medio de convenios que tomen este propósito como objetivo principal.

En resumen, se considera recomendable la celebración de convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de desarrollar instrumentos para combatir la evasión y elusión tributarias, como una forma más eficaz y operativa que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación, por las siguientes razones:

- El **proceso de globalización** determina que, cada vez en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Los **impuestos cubiertos** por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquellos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional. Luego, salvo escasas excepciones que se podrán ver ampliadas a partir de la nueva redacción que se diera al artículo 26 del Modelo a partir del año 2000, el intercambio de información en aquellos convenios se restringe a estos impuestos, no obstante verificarse la comisión de grandes fraudes tributarios en el campo de la tributación indirecta, particularmente en el impuesto al valor agregado y en otros impuestos indirectos sometidos a "ajustes fiscales en frontera", mediante operaciones de exportación y/o créditos falsos que resultan en reintegros indebidos de supuestos saldos a favor de exportadores.
- Los **objetivos** de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos. Así por ejemplo, en el caso de Alemania, que es el país de la OCDE que posee el mayor número de convenios con países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, podría interpretarse que solamente le interesa evitar la doble tributación, pues en todos esos convenios la cláusula de intercambio de información incorporada es la denominada "cláusula de intercambio limitada", es decir, exclusivamente para la aplicación de las disposiciones del convenio. En cambio, en el caso de los Estados Unidos, parecería que la prioridad se otorga a la celebración de convenios para el intercambio de información, al menos en relación a los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, ya que cuenta con nueve convenios sobre esta materia con esos países y tan sólo con cinco de doble tributación.

Por otra parte, la utilización de un único instrumento al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios para evitar la doble tributación internacional, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.

- Las **diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información** entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión y elusión tributarias, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes. El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada y, por lo

tanto, no aconsejable para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo entre sí, que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.

- Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias del intercambio de información con otros países, son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios.

La negociación y formulación de convenios para evitar la doble tributación internacional, en muchos países está a cargo de funcionarios ajenos a la administración tributaria, y en otros la participación de los funcionarios de esa administración es apenas tangencial o de mera aplicación de esos convenios.

Tratándose del intercambio de información para combatir la evasión y elusión, resultaría pertinente una amplia **participación de los administradores tributarios**, para determinar los alcances de ese convenio, en particular, para identificar y proponer los mecanismos y formalidades que le otorguen eficacia operativa.

La hasta aquí comentada falta de aptitud de las cláusulas de intercambio de información, tipo artículo 26 del Modelo de la OCDE, para atender plenamente las crecientes necesidades de ese intercambio, parecería ser una preocupación compartida por gran parte de los países miembros de esa organización y por la propia OCDE. De otra forma, no se explicaría que esos países, que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación entre ellos, hayan concluido adicionalmente y ratificado otros acuerdos, también entre ellos o con la participación de algunos de ellos, que tratan específicamente del intercambio de información.

En aquel sentido, caben recordar:

- La Directiva de la CEE de 1977 que, luego de sucesivas ampliaciones, abarca el intercambio de información tanto sobre impuestos directos como indirectos y hace referencias específicas a cuestiones de ese intercambio, algunas de las cuales podrían entenderse implícitas en la redacción del artículo 26.
- El Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE), concluido en 1988 y ya vigente. Este Convenio que contiene 32 artículos, contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para la determinación y recaudación de impuestos, que van desde el intercambio de información hasta la ejecución de acciones de cobro del extranjero, específicamente con miras a combatir la evasión y la elusión tributarias.
- El Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios, derivado del Tratado firmado en 1972, en el cual se inspiró el Convenio Multilateral del

Consejo de Europa y la OCDE. La nueva versión de Convenio Nórdico, que acompaña los términos del citado Convenio Multilateral, se encuentra vigente desde 1991.

La experiencia de la gran mayoría de los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, no es muy amplia en materia de convenios específicos sobre intercambio de información.

Están vigentes apenas 10 convenios de aquel tipo, 9 celebrados con Estados Unidos y uno con Canadá.

Los convenios celebrados por aquellos países y la naturaleza de los impuestos cubiertos en ellos, son los siguientes:

PAIS	FECHA DE FIRMA	Impuestos cubiertos	
		DIRECTOS	INDIRECTOS
BARBADOS Estados Unidos	11/03/84	X	X(EU)
BERMUDA Estados Unidos	12/16/88	X	X
COSTA RICA Estados Unidos	03/15/89	X	X
HONDURAS Estados Unidos	09/27/90	X	X
JAMAICA Estados Unidos	12/18/86	X	X
MEXICO Canadá	03/16/90	X	
Estados Unidos	11/09/89	X	X
PERU Estados Unidos	02/15/90	X	X
REP. DOMINICANA Estados Unidos	08/07/89	X	X
TRINIDAD Y TOBAGO Estados Unidos	01/11/89	X	X(EU)

D. LOS TRABAJOS DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIA - CIAT, EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más

directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones, particularmente, para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo el CIAT una institución que tiene como finalidad primordial propiciar toda forma de cooperación internacional entre las administraciones tributarias, la promoción del intercambio de información es una de las iniciativas contempladas en sus Estatutos y Plan Estratégico.

Desde hace más de dos décadas, el tema del intercambio de información tributaria viene siendo abordado recurrentemente en las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT y con base principalmente en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos, a través de un Grupo de Trabajo reunido en Guatemala en febrero de 1990, se elaboró un primer Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información del CIAT, que pretendía ser un marco general de referencia para sus países miembros, al entrar en negociaciones para la celebración de convenios multilaterales o bilaterales sobre esa materia.

Posteriormente, en el marco del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar las siguientes actividades:

- Revisar el anterior Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT, a fin de aclarar, precisar y complementar sus disposiciones, labor que se concluyó dando lugar al actual Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.
- Elaborar las notas explicativas del Modelo revisado, que también fueron concluidas y aprobadas por la 35ª Asamblea General, celebrada en Chile en 2001.
- Establecer estrategias y manuales para su utilización.
- Determinar las necesidades organizacionales para la realización de actividades de intercambio de información.
- Identificar y programar mecanismos de asistencia técnica y capacitación que faciliten el desarrollo del intercambio de informaciones tributarias.

Actualmente, el Grupo de Trabajo está conformado por funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos, Italia, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de

utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

D. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL MODELO DE CONVENIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES DEL CIAT

El Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, fue concluido y aprobado por la 33^a Asamblea General, celebrada en El Salvador en ese año.

Este Modelo pretende servir de referencia a los países miembros del CIAT para negociar y celebrar acuerdos o convenios para el intercambio de información, sean estos bilaterales o multilaterales.

1. Objeto y finalidad del intercambio

La finalidad y objeto perseguidos por el Modelo se relaciona a los expresado en el preámbulo y en el artículo 1 del mismo, en el sentido de que el intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributarias y constituye un primer paso dentro de la asistencia mutua de las administraciones tributarias.

2. Ámbito de aplicación

En cuanto al ámbito subjetivo, el intercambio se aplica a informaciones referentes a cualquier individuo o empresa, independientemente de si ellos son o no residentes o nacionales de unos de los estados contratantes.

Con relación a los impuestos comprendidos, el ámbito objetivo del acuerdo se deja librado a lo que las parte decidan, pudiendo abarcar a la totalidad de los impuestos, a una determinada categoría de impuestos, o a un tipo de impuesto en particular. Lo recomendable sería otorgarle la mayor amplitud posible.

3. Modalidades de intercambio previstas

Se contempla la aplicación del intercambio de información en todas sus modalidades, incluyendo informaciones generales sobre ramos de actividad económica, fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el

extranjero. Como formas de intercambiar la información se contemplan expresamente las siguientes:

INFORMACION HABITUAL O AUTOMATICA, el intercambiar información automáticamente involucra el suministro periódico de información sobre, por ejemplo, categorías específicas de ingresos (intereses, royalties, etc.) obtenidas en un estado por personas residentes en el otro, y que fue acordado por los estados con antelación. La tendencia es que este tipo de intercambio se produzca cada vez en mayor medida digitalmente.

Además, existen algunos tipos de actividades o transacciones que justifican la transmisión rutinaria de información, tales como apertura de sucursales o establecimientos de carácter permanente, de la constitución o liquidación de una empresa o de un trust o fideicomiso y de cierre o apertura de cuentas bancarias por parte de empresas.

Una de las ventajas más importantes de intercambiar información automáticamente, es que esta modalidad puede brindar información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos hasta ahora desconocidos sin ninguna solicitud especial.

INFORMACION ESPONTÁNEA, los estados contratantes se transmiten mutuamente informaciones de manera espontánea, siempre que en el curso de sus propias actividades lleguen a conocer información que pueda ser relevante para el otro estado. Por ejemplo, un funcionario en el curso de una fiscalización, puede encontrarse con datos que, en su opinión, pueden ser importantes indicios para la aplicación de impuestos en el otro país. Con base en esos datos, puede sospechar que en el otro país se están obteniendo ventajas impositivas improcedentes. En tales casos esta información debe ser enviada a ese otro país, sin necesidad de esperar a que se reciba una solicitud de parte del mismo.

La información puede consistir en detalles referidos a la situación particular de un residente o de operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro país, o de todo tipo de transacciones o actividades que, de manera directa o indirecta, se relacionen con personas o empresas residentes en el otro país.

Son las propias autoridades las que deben determinar si este tipo de intercambio debe responder o no a directrices convencionales que lo regulen o si, por el contrario, es el propio país transmisor el que define cuando y como transmitir la información por él obtenida.

INFORMACION ESPECÍFICA, un estado podrá efectuar una solicitud específica de información al otro estado que supone puede ser obtenida por las autoridades de ese otro estado. Sólo se deberá recurrir a otro estado cuando se han agotado los instrumentos propios para obtener la información, ya que esta modalidad de consulta se considera un recurso suplementario de los que dispone

internamente la administración tributaria, los que deberá agotar previamente. En todo caso, la solicitud debe dejar claro sobre quien se está solicitando la información, qué información está siendo solicitada, y para que tipo de propósitos.

A su vez, el estado requerido deberá, entre otros aspectos, proceder al examen de libros, documentación, registros y todo otro tipo de elemento que se consideren importantes para la investigación que se realiza y, si fuera necesario, interrogar a toda persona que tenga conocimiento de las cuestiones bajo investigación o que tenga en su poder elementos o información relevantes sobre ellas.

4. Las fiscalizaciones simultáneas

Una figura de extrema importancia para la asistencia mutua es la de las fiscalizaciones simultáneas, que el propio Modelo define como "...un arreglo entre dos o más Estados contratantes para fiscalizar simultáneamente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de una persona o personas en las cuales posean un interés común o conexo, a fin de intercambiar cualquier información relevante que obtengan de esa manera."

Esta figura tiene particular utilidad en el análisis de los precios de transferencia y en los casos en los que se haya detectado o exista la presunción de que se están llevando a cabo maniobras con países calificados como paraísos fiscales, toda vez que permite coordinar los esfuerzos de evaluación y control de ambas autoridades competentes. En sentido distinto a lo anterior, también puede resultar útil para la o las personas sujetas a fiscalización, en virtud de que este tipo de fiscalización evita o atenúa los costos administrativos o la duplicación de tareas que supone la atención, en momentos distintos, de cada una las autoridades competentes involucradas.

Al mismo tiempo, el modelo contempla algunas disposiciones relacionadas a aspectos operativos de las fiscalizaciones simultáneas como son la selección de casos y procedimientos de fiscalización, selección del sector y periodo a fiscalizar, la adhesión a la fiscalización y la interrupción de una fiscalización simultánea.

5. Fiscalizaciones en el extranjero

Las fiscalizaciones en el extranjero implican la presencia de funcionarios tributarios de un estado contratante en tareas de fiscalización o en partes de una inspección que realizan las autoridades tributarias del otro estado en su territorio.

Cabe considerar que esta figura puede ser muy útil y que implica la presencia de funcionarios del área tributaria de un país extranjero. La fiscalización en el extranjero puede obedecer a una invitación referida al análisis de los alcances de una solicitud de información o, también, para participar en una entrevista con un contribuyente local relacionado con la información requerida, en ese sentido, la

presencia del funcionario extranjero puede aportar una mayor precisión, conforme al interés del país solicitante, a la información a ser transmitida. También, la visita podría responder a los deseos del propio contribuyente en el caso de que prefiera que, los inspectores de otro país, consulten sus libros y registros en el lugar en que los mismos son llevados, en vez de tener que enviarlos al extranjero, lo que en ciertas circunstancias puede ser difícil de hacer.

CONCLUSIONES

Las conclusiones que cabría destacar atendiendo a las consideraciones anteriormente formuladas, y con especial referencia a la situación del intercambio de información en los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, y a las perspectivas de fortalecimiento de ese intercambio en sus administraciones tributarias, son las siguientes:

- El proceso de globalización determina que, cada vez y en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronterizas para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Las cláusulas del tipo del artículo 26 del Modelo de la OCDE, representan una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información, en razón de las diversas limitaciones que allí se establecen para que proceda ese intercambio.
- La utilización de un único instrumento o convenio al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios de doble tributación, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.
- Los convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de combatir la evasión y elusión tributarias, son una forma más eficaz y operativa para el logro de ese objetivo que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación.
- Debería otorgarse la mayor amplitud posible a los convenios sobre intercambio de información en términos de impuestos cubiertos.
- Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas, posibilidades materiales de intercambiar la información, y de necesidades formales para que la información recibida pueda ser útil (por ejemplo, que tenga validez probatoria), son difíciles de resolver a satisfacción de cada país contratante, por lo cual se requiere atender pormenorizadamente todos aquellos aspectos.

- La peculiaridad de los convenios de asistencia administrativa y, dentro de éstos, de los de intercambio de información, haría recomendable que se celebren de forma bilateral, de manera que se contemplen los intereses de ambas partes y, muy especialmente, se definan con precisión los compromisos asumidos.
- Cabría pensar en la celebración de convenios multilaterales, cuando se trate de grupos de países copartícipes en procesos de integración y que ya cuentan con importantes intereses comunes (considerable intercambio económico, por ejemplo).
- El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, resulta contrario al espíritu de solidaridad que debería primar en la asistencia administrativa. Es una solución inadecuada y que debería ser eliminada o, al menos, sumamente atenuada, muy especialmente cuando se trate de convenios entre países con notorias diferencias de desarrollo.
- Por último, siendo los convenios de intercambio de información un instrumento de combate a la evasión y elusión, resulta importante la participación de los administradores tributarios en su negociación, en particular, para que en ellos se consagren los mecanismos y formalidades que les otorguen eficacia operativa.
- Entre las acciones que el CIAT desarrolla para fortalecer a las administraciones tributarias de sus países miembros, las emprendidas en este campo van más allá de la elaboración de un Modelo de Convenio, buscando también identificar posibilidades y soluciones operativas para un efectivo intercambio de información.

Sr. Claudino Pita
Director de Planificación Estratégica y Estudios
Secretaría Ejecutiva - CIAT
Correo Electrónico: CPita@ciat.org

ANEXO I - ALCANCES DE LAS CLÁUSULAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS DISTINTOS MODELOS

ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40
FINALIDAD	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>para la aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas, <u>en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos</u></i>	<i>resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del Convenio y <u>establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión</u></i>
IMPUESTOS COMPRENDIDOS	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<u>impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales</u>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>
ÁMBITO PERSONAL DE LA INFORMACIÓN		<u>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</u>	<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	
TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA	<i>la información transmitida será tratada como secreta</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta <u>de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</u></i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será considerada secreta</i>
ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40

UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA	<i>no será revelada a ninguna persona o autoridad diferente de aquellas encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos que son materia del Convenio</i>	<u><i>será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos cubiertos por el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i></u>	<i>será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos aludidos para el intercambio de información en el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i>	<u><i>si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente, ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i></u>	<i>no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.</i>
LIMITACIONES (Eximentes de la obligación de informar)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	
ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40

COMUNICACIÓN ENTRE AUTORIDADES				<u>Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.</u>	<i>las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí</i>
---	--	--	--	--	--

ANEXO II - Cláusulas sobre intercambio de información

PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
ANTILLAS HOLANDEASAS (2):			
Reino de Holanda (Multilateral)	28 de octubre de 1964	37/8	OCDE 1977* (-)
Noruega	17 de diciembre de 1990	27	OCDE 1977
ARGENTINA (18):			
Alemania	27 de noviembre de 1979	26	OCDE 1963 (-)
Austria	17 de enero de 1982	26	OCDE 1977 (-)
Australia	31 de diciembre de 1999	26	OCDE 1977
Bélgica	22 de julio de 1999	26	OCDE 1977
<i>Bolivia</i>	<i>4 junio de 1979</i>	<i>20</i>	<i>PACTO ANDINO</i>
<i>Brasil</i>	<i>7 de diciembre de 1982</i>	<i>26</i>	<i>OCDE 1963</i>
Canadá	30 de diciembre de 1994	26	OCDE 1977 (+)
<i>Chile</i>	<i>19 de diciembre de 1985</i>	<i>22</i>	<i>PACTO ANDINO</i>
Dinamarca	4 de septiembre de 1997	27	OCDE 1977
España	28 de julio de 1994	26	OCDE 1977
Finlandia	5 de diciembre de 1996	26	OCDE 1977
Francia	1 de marzo de 1981	27	OCDE 1977
Holanda	11 de febrero de 1998	29	OCDE 1977
Italia	15 de diciembre de 1983	27	OCDE 1977 (+)
Noruega	30 de diciembre de 2001	27	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	1 de agosto de 1997	27	OCDE 1977 (-) (+)
Suecia	5 de junio de 1997	25	OCDE 1977 (+)
Suiza	23 de abril de 1997	NO SE PREVÉ	
ARUBA (1):			
Reino de Holanda (Multilateral)	28 de octubre de 1964	37/8	OCDE 1977* (-)
BARBADOS (11):			
<i>CARICOM</i>	<i>30 de noviembre de 1994</i>	<i>24</i>	<i>OCDE 1977 (-)</i>
Canadá	23 de diciembre de 1980	28	OCDE 1977 (-)
China	27 de octubre de 2000	26	OCDE 1977 (+)
<i>Cuba</i>	<i>18 de marzo de 2002</i>	<i>26</i>	<i>OCDE 1977 (-)</i>
Estados Unidos	28 de febrero de 1986	26	OCDE 1977 (+)
Finlandia	20 de agosto de 1992	29	OCDE 1977 (-) (+)
Noruega	30 de julio de 1991	28	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	26 de julio de 1970	24	OCDE 1963* (+)
Suecia	29 de diciembre de 1991	27	OCDE 1977 (-) (+)
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
Suiza	1 de enero de 1961	20	OCDE 1963* (-)
<i>Venezuela</i>	<i>17 de enero de 2001</i>	<i>25</i>	<i>OCDE 1977 (+)</i>

BOLIVIA (7):			
Alemania	12 de julio de 1995	26	OCDE 1977 (-)
<i>Argentina</i>	<i>4 de julio de 1979</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
España	25 de noviembre de 1998	27	OCDE 1977
Francia	1 de noviembre de 1996	26	OCDE 1977 (-)
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
Reino Unido	23 de octubre de 1995	26	OCDE 1977 (-) (+)
Suecia	4 de octubre de 1995	25	OCDE 1977
BRASIL (24):			
Alemania	30 de diciembre de 1975	27	OCDE 1963 (-)
<i>Argentina</i>	<i>7 de Diciembre de 1982</i>	26	<i>OCDE 1963</i>
Austria	1 de Julio de 1976	26	OCDE 1963
Bélgica	13 de julio de 1973	26	OCDE 1963
Canadá	23 de diciembre de 1985	25	OCDE 1963
China	5 de febrero de 1995	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	5 de diciembre de 1974	26	OCDE 1963
<i>Ecuador</i>	<i>30 de diciembre de 1987</i>	26	<i>OCDE 1963</i>
España	3 de diciembre de 1975	26	OCDE 1963
Finlandia	26 de diciembre de 1997	25	OCDE 1977
Filipinas	7 de octubre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Francia	12 de junio de 1972	26	OCDE 1963
Holanda	20 de noviembre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Hungría	13 de julio de 1990	26	OCDE 1963 (-)
India	11 de marzo de 1992	26	OCDE 1977 (+) (-)
Italia	24 de abril de 1981	26	OCDE 1963 (-)
Japón	31 de diciembre de 1967	24	OCDE 1963 (-) (+)
Korea	21 de noviembre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Luxemburgo	23 de julio de 1980	27	OCDE 1963
Noruega	26 de noviembre de 1981	27	OCDE 1963 (-)
Portugal	5 de octubre de 2001	26	OCDE 1977 (+)
República Checa	14 de noviembre de 1990	26	OCDE 1963 (-)
República Eslovaca	14 de noviembre de 1990	26	OCDE 1963 (-)
Suecia	29 de diciembre de 1975	26	OCDE 1963
CHILE (3):			
<i>Argentina</i>	<i>19 de diciembre de 1985</i>	22	<i>PACTO ANDINO</i>
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
Canadá	28 de octubre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
<i>México</i>	<i>15 de noviembre de 1999</i>	26	<i>OCDE 1977 (+)</i>
COLOMBIA (1):			
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
CUBA (2):			

España	31 de diciembre de 2000	27	OCDE 1977
<i>Barbados</i>	<i>18 de marzo de 2002</i>	26	OCDE 1977 (-)
ECUADOR (10):			
Alemania	25 de junio de 1986	26	OCDE 1977 (-)
<i>Brasil</i>	<i>30 de diciembre de 1987</i>	26	OCDE 1963
Canadá	20 de diciembre de 2001	25	OCDE 1977 (+)
España	19 de abril de 1993	27	OCDE 1977
Francia	25 de marzo de 1992	26	OCDE 1977
Italia	1 de febrero de 2002	27	OCDE 1977
<i>México</i>	<i>30 de Julio de 1992</i>	25	OCDE 1977
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	PACTO ANDINO
Rumania	22 de enero 1996	28	OCDE 1977
Suiza	22 de diciembre de 1995	NO SE PREVÉ	
JAMAICA (12):			
Alemania	15 de septiembre de 1976	26	OCDE 1963 (-)
Canadá	2 de abril de 1981	26	OCDE 1963 (+)
<i>Caricom</i>	<i>30 de noviembre de 1994</i>	24	OCDE 1977 (-)
China	16 de marzo de 1997	26	OCDE 1977
Dinamarca	10 de octubre de 1991	27	OCDE 1977
Estados Unidos	29 de diciembre de 1981	27	OCDE 1977* (+)
Francia	21 de mayo de 1998	25	OCDE 1977 (+)
Israel	3 de septiembre de 1985	27	OCDE 1977 (+)
Noruega	2 de noviembre de 1992	27	OCDE 1977
Reino Unido	31 de diciembre de 1973	25	OCDE 1963* (+)
Suecia	7 de abril de 1986	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	27 de diciembre de 1995	NO SE PREVÉ	
MÉXICO (26):			
Alemania	30 de diciembre de 1993	26	OCDE 1977 (-)
Bélgica	1 de febrero de 1997	25	OCDE 1977
Canadá	11 de mayo de 1992	25	OCDE 1977 (+)
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
<i>Chile</i>	<i>15 de noviembre de 1999</i>	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	22 de diciembre de 1997	27	OCDE 1977 (+)
<i>Ecuador</i>	<i>13 de diciembre de 2000</i>	25	OCDE 1977
España	6 de octubre de 1994	26	OCDE 1977
Estados Unidos	28 de diciembre de 1993	27	OCDE 1977* (+)
Finlandia	14 de julio de 1998	25	OCDE 1977
Francia	31 de diciembre de 1992	24	OCDE 1977
Holanda	13 de octubre de 1994	25	OCDE 1977
Irlanda	31 de diciembre de 1998	25	OCDE 1977
Israel	9 de mayo de 2000	27	OCDE 1977
Italia	12 de marzo de 1995	25	OCDE 1977

Japón	6 de noviembre de 1996	25	OCDE 1977 (+)
Korea	11 de febrero de 1995	26	OCDE 1977
Luxemburgo	27 de diciembre de 2001	26	OCDE 1977 (+)
Noruega	23 de enero de 1996	27	OCDE 1977
Polonia	28 de agosto de 2002	26	OCDE 1977
Portugal	9 de febrero de 2001	26	OCDE 1977
Reino Unido	15 de diciembre de 1994	27	OCDE 1977 (+)
República Checa	27 de diciembre de 2002	26	OCDE 2000 (+)
Rumania	15 de agosto de 2001	28	OCDE 1977
Singapur	14 de septiembre de 1995	26	OCDE 1977 (-)
Suecia	18 de diciembre de 1992	25	OCDE 1977
Suiza	8 de septiembre de 1994	24	OCDE 1963* (-)
PERÚ (2):			
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
Suecia	18 de junio de 1968	19	OCDE 1963* (+)
REPUBLICA DOMINICANA (1):			
Canadá	13 de abril de 1977	26	OCDE 1963
SURINAM (1):			
Holanda	25 de noviembre de 1975	27 Y 29	OCDE 1977*
TRINIDAD Y TOBAGO (13):			
Alemania	28 de enero de 1977	25	OCDE 1963 (-)
Canadá	28 de febrero de 1996	25	OCDE 1977
<i>Caricom</i>	<i>30 de noviembre de 1994</i>	24	<i>OCDE 1977 (-)</i>
Dinamarca	17 de mayo de 1971	23	OCDE 1963* (+)
Estados Unidos	30 de diciembre de 1970	24	OCDE 1963* (+)
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
Francia	1 de abril de 1989	27	OCDE 1977 (+)
India	13 de octubre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
Italia	19 de abril de 1974	25	OCDE 1963
Noruega	7 de agosto de 1970	23	OCDE 1963 (+)
Reino Unido	22 de diciembre de 1983	26	OCDE 1977 (-)
Suecia	12 de diciembre de 1984	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	20 de marzo de 1974	NO SE PREVÉ	
<i>Venezuela</i>	<i>31 de diciembre de 1997</i>	26	<i>OCDE 1977 (+)</i>
URUGUAY (2):			
Alemania	28 de junio de 1990	26	OCDE 1977 (-)
Hungría	13 de agosto de 1993	27	OCDE 1977
VENEZUELA (17):			
Alemania	19 de agosto de 1997	26	OCDE 1977 (-)

<i>Barbados</i>	<i>17 de enero de 2001</i>	25	OCDE 1977 (+)
Bélgica	13 de noviembre de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	21 de junio de 2001	27	OCDE 1977 (+)
Estados Unidos	30 de diciembre de 1999	27	OCDE 1977 (+)
Francia	15 de octubre de 1993	26	OCDE 1977
Holanda	11 de diciembre de 1997	27	OCDE 1977
Indonesia	18 de diciembre de 2000	26	OCDE 1977 (+)
Italia	14 de diciembre de 1993	26	OCDE 1977 (+)
Noruega	8 de octubre de 1998	27	OCDE 1977 (+)
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
Portugal	8 de enero de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	31 de diciembre de 1996	26	OCDE 1977 (+)
Rep. Checa	12 de noviembre de 1997	26	OCDE 1977 (+)
Suecia	3 de diciembre de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	23 de diciembre de 1997	NO SE PREVÉ	
<i>Trinidad y Tobago</i>	<i>31 de diciembre de 1997</i>	26	OCDE 1977 (+)

Referencias:

- (*) Cláusula con similares alcances pero con distinta estructura y/o redacción.
- (-) Limitación de los alcances de la cláusula modelo adoptada.
- (+) Extensión de los alcances de la cláusula modelo adoptada.