



**INSTITUTO**

**ST 23**

## **Separata Temática N° 23**

**INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE  
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

*Por*

*Autor: Juan Carlos Sansinena*

**Año 2011**

**Buenos Aires, Argentina**

# Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros  
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

## Presidente del Instituto AFIP

Ricardo Echegaray

## Director Ejecutivo

Mario J. Bibiloni

## Consejo Editorial

Jorge Sereno

Pablo Paturlane

Flavio Riverti

Marcela Velasco Leiva

## Tabla de Contenidos

<b>INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS .....</b>	<b>5</b>
A      INTRODUCCION .....	5
B      NIVEL DE AUTONOMIA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA	6
<i>B.1. Antecedentes.....</i>	<i>6</i>
<i>B.2. La autarquía presupuestaria y financiera.....</i>	<i>7</i>
<i>B.3. La estabilidad del Administrator Federal y el Plan de         Gestión. ....</i>	<i>7</i>
C      PERFIL DEL PAIS CON RESPECTO AL INTERCAMBIO DE INFORMACION .....	7
<i>C.1. Autoridad Competente .....</i>	<i>7</i>
<i>C.2. Marco regulatorio. Gestión y tramitación interna.....</i>	<i>9</i>
<i>C.2.1. Intercambio de información específico o a pedido.....</i>	<i>10</i>
<i>C.2.2. Intercambio de información espontáneo.....</i>	<i>12</i>
<i>C.3. Confidencialidad.....</i>	<i>15</i>
<i>C.3.1. Normativa Impositiva .....</i>	<i>17</i>
<i>C.3.2. Normativa Impuesto sobre el Comercio Exterior.....</i>	<i>22</i>
<i>C.3.3. Normativa Mercosur .....</i>	<i>23</i>
<i>C.4. Términos para liquidación administrativa .....</i>	<i>23</i>
<i>C.5. Plazo para conservación de la información         administrative .....</i>	<i>23</i>

Hipólito Yrigoyen 370,  
(CP1086), Capital Federal,  
República Argentina. // Publicación  
de la AFIP, confeccionada por el  
Instituto AFIP. // Corresponde  
exclusivamente a los autores la  
responsabilidad por los conceptos  
expuestos en los artículos firmados,  
de lo cual debe inferirse que la  
AFIP puede compartir las opiniones  
vertidas o no. // Se autoriza la  
reproducción de los textos incluidos  
en la revista, con la necesaria  
mención de la fuente.

Instituto AFIP

Bernardo de Irigoyen 474  
(CP1072), Ciudad Autónoma de  
Buenos Aires.

Correo electrónico:  
[instituto@afip.gov.ar](mailto:instituto@afip.gov.ar)

Página web:  
<http://www.afip.gov.ar/institut>

[o](#)

C.6.	Notificación.....	24
C.7.	Certificación de residencia fiscal.....	24
C.8.	Facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria .....	25
C.9.	Ámbito probatorio.....	27
D	MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION.....	30
D.1.	Intercambio de información a solicitud.....	30
D.2.	Intercambio automático de información.....	36
D.3.	Intercambio espontáneo de información .....	38
D.4.	Intercambio de información para actividades específicas.....	41
D.5.	Fiscalizaciones simultáneas y funcionarios en el exterior.....	43
E	INSTRUMENTOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION .....	45
E.1.	Introducción .....	45
E.2.	Principales instrumentos de intercambio de información suscriptos por la República Argentina.....	48
F.	REFLEXIONES FINALES.....	51

Autor:

**Juan Carlos Sansinena**

*Contador Público, Universidad Nacional de Mar del Plata, Docente universitario en “Posgrado Especialización en Tributación” - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de Mar del Plata; “Posgrado de Especialización en Derecho Tributario” - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales - Universidad Nacional del Litoral;*

*Se desempeñó como: Jefe de División Selección y Control - Dirección Regional Mar del Plata; Jefe de Agencia Quilmes - Dirección Regional La Plata; Jefe de División Revisión y Recursos y como reemplazante del Director Regional.*

*Cuenta con títulos de posgrado otorgados por la Universidad Nacional de La Matanza en: “Especialización en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria y Previsional” ; Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España( IEF), “Seminario de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia”; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) “Curso Especializado en Administración Tributaria” y del Instituto de Estudios de las Finanzas Publicas Argentinas (IEFPA) y United Nations Institute for Training and Research (UNITAR) “ Fundamentos para la prevención del delito de lavado de activos”.*

*Asimismo ejerce la docencia dictando seminarios, cursos y conferencias en universidades, consejos profesionales, organismos del Estado, etc.*

*Realizó publicaciones doctrinarias en la Revista de Derecho Fiscal y en la Revista de Derecho Público así como pueden encontrarse trabajos publicados en el sitio web de la A.F.I.P de su autoría.*

[jsansinena@afip.gob.ar](mailto:jsansinena@afip.gob.ar)

# INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

## A INTRODUCCION

---

El proceso de globalización económica ha construido un nuevo escenario mundial caracterizado por una constante movilidad de capitales y mano de obra calificada, generalización de las inversiones, actividades transnacionales y la difusión de la tecnología y la información, afectando las estructuras económicas, políticas y sociales.

En este contexto, la reformulación del modelo económico mundial se ha transformado en una variable explícita de las políticas económicas de los Estados por las tensiones que la globalización ejerce sobre sus bases imponibles deslocalizables, minorizando sus potestades tributarias locales.

Cuestiones específicas tales como precios de transferencia, subcapitalización, paraísos fiscales, comercio electrónico, generan un deterioro de las bases imponibles locales, requiriendo de informaciones confiables y oportunas que activen los sistemas de control interno y coadyuven al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Al efecto, puede observarse un cambio de actitud de los países en materia de cooperación fiscal internacional, específicamente en relación a la relevancia y funcionalidad del intercambio de información como mecanismo preventivo del fraude y la evasión fiscal internacional, tutelando la intangibilidad de la base imponible mundial, erosionada por la competencia fiscal perjudicial.

En tal sentido, el intercambio de información como herramienta fundamental en el marco de la cooperación internacional facilita las acciones de recaudación y fiscalización de las Administraciones Fiscales y se ha constituido en una garantía añadida de protección a la inalterabilidad de los sistemas tributarios locales, proyectando un marco de transparencia fiscal a partir del consenso de medidas bilaterales o multilaterales estructuradas a través de "Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional", "Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua" y "Acuerdos Específicos de Intercambio de Informaciones Tributarias", intergubernamentales o

interinstitucionales, orientando adicionalmente el respaldo jurídico probatorio de sus legislaciones internas.

En dicho contexto se entiende la necesidad de efectuar un análisis de los precitados instrumentos, precisando su marco regulatorio dentro del sistema tributario nacional, la normativa interna de gestión y diligenciamiento, y las características, alcance e identificación de los mecanismos seleccionados para el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias en base a los modelos adoptados para su implementación.

## **B NIVEL DE AUTONOMIA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

---

### **B.1. Antecedentes**

La AFIP fue constituida a partir de la fusión, dispuesta por el Decreto N° 1156/96, de la Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva, asumiendo las competencias, facultades, derechos y obligaciones de las entidades antecesoras.

Por su parte el Decreto N° 618/97, constituye una compilación de textos legales preexistentes referidos a competencias, facultades, derechos y obligaciones del organismo encargado de la administración impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social y un ordenamiento de las disposiciones legales referidas a cuestiones de su organización y funcionamiento.

Asimismo, la precitada norma reglamentaria ubica al organismo fiscal dentro de la órbita del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, asignándole autarquía administrativa, en referencia a su organización y funcionamiento, bajo la superintendencia general y control de legalidad de la unidad ministerial.

Por último cabe mencionar que, mediante Decretos N° 507/93 y N° 217/03, se procede a incorporar al ámbito de facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos aquellas vinculadas a la aplicación, percepción y fiscalización de los recursos de la Seguridad Social.

## **B.2. La autarquía presupuestaria y financiera.**

Mediante el Decreto N° 1399/2001 se le otorga a nuestra Administración Tributaria autarquía presupuestaria y financiera, a partir de la asignación de recursos específicos previstos en la norma, y amplias facultades para designar y redistribuir los fondos que le correspondan a proyectos, programas, tareas, y actividades, así como para determinar la planta de personal, su distribución y la asignación de dotaciones a las distintas unidades del organismo, efectuando las inversiones que resulten necesarias para la mejor consecución de sus objetivos.

En tal sentido la autarquía financiera ha propiciado un marco presupuestario más flexible propiciando la asignación de los recursos con menor grado de burocratización y mayor margen de maniobra en los procedimientos, evidenciando una disminución de los costes de administración.

## **B.3. La estabilidad del Administrador Federal y el Plan de Gestión.**

Otro aspecto relevante implementado por la precitada norma - artículos 5º, 7º y 9º del Decreto N° 1399/2001 - se encuentra referido a la estabilidad del Administrador Federal, quién permanece en su cargo por el término de 4 años a contar de su designación, en la medida del cumplimiento sustancial de objetivos resultantes del Plan de Gestión, elaborado por la Jefatura de Gabinete de Ministros cuyo marco de acción lo constituye un "Plan Estratégico" en el que se establecen los mandatos institucionales, objetivos y estrategias, habiéndose instruido a través de la Disposición N° 42/09 (AFIP) el procedimiento de planificación institucional.

De esta forma la autonomía reviste significado real, al desentenderse el organismo de cuestiones políticas y focalizar su acción en el cumplimiento de sus objetivos estratégicos, consolidando una actividad esencial del Estado al servicio de su pleno desarrollo social y económico.

## **C PERFIL DEL PAIS CON RESPECTO AL INTERCAMBIO DE INFORMACION**

---

### **C.1. Autoridad Competente**

Se considera autoridad competente al funcionario y Organismo que posee las atribuciones legales para acordar, aplicar e interpretar las normativas establecidas en

los acuerdos o demás instrumentos suscriptos con previsión de intercambio internacional de información.

Por medio de la Resolución N° 336/03 del Ministerio de Economía y Producción, se ha delegado en la AFIP el diligenciamiento del intercambio de información relativo a acciones de recaudación y fiscalización con otras Administraciones Fiscales, pertenecientes a países signatarios de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrados por la República Argentina y a acordar, complementariamente los aspectos procedimentales pertinentes.

También el Administrador Federal, en función de lo dispuesto en los incisos e) y f) del artículo 9° del Decreto N° 618/97, se encuentra autorizado para solicitar y prestar colaboración, en forma directa, a Administraciones Aduaneras y tributarias extranjeras y a Organismos Internacionales competentes en la materia, como asimismo, realizar en el extranjero investigaciones destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir, detectar, investigar o reprimir ilícitos tributarios, aduaneros y contrabando.

Asimismo puede suscribir Acuerdos Interinstitucionales de Intercambio Internacional de Información (All) y, en representación del Gobierno Nacional, Convenios / Acuerdos Intergubernamentales de Intercambio Internacional de Información (INTG) para combatir la evasión y/o elusión y garantizar una correcta determinación de los impuestos o derechos y/o cargas aduaneras.

Complementariamente el Administrador Federal se encuentra facultado para designar a un funcionario, servicio o dependencia de sus respectivas jurisdicciones como responsable encargado de entablar comunicaciones para el mejor diligenciamiento de los trámites conducentes al logro del objeto del acuerdo, competencia en operatividad a través de la Disposición N° 258/10 (AFIP) por la cual se autoriza al Subdirector General de la Subdirección General de Fiscalización, a la Jefatura de la Dirección de Fiscalidad Internacional, a la Jefatura del Departamento de Gestión de Información Internacional y a la Jefatura de la División Intercambio de Información Tributaria - Disposición N° 19/10 (AFIP) -, como responsables de:

- a. Suscribir la correspondencia en carácter de autoridad competente para la tramitación del intercambio internacional de información en materia tributaria, alcanzado por los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional vigentes o que se suscriban en el futuro y por los Acuerdos



Específicos de Intercambio de Información acordados y que pudieran acordarse en el futuro por la AFIP.

- b. Suscribir las solicitudes que se tramiten por ante el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.
- c. Entablar las comunicaciones directas con las Autoridades Competentes contratantes en los casos concretos en los que, estando en curso trámites de intercambio de información internacional, resultaran necesarias precisiones para favorecer su diligenciamiento.

Por su parte, mediante Disposición N° 259/10 (AFIP), se ha designado al Subdirector de la Subdirección General de Fiscalización, a la Jefatura de la Dirección de Fiscalidad Internacional, a la Jefatura del Departamento Gestión de Información Internacional y a la Jefatura de la División R.I.L.O. de la AFIP para que actúen como Oficial de Enlace en las comunicaciones que se generen conforme las disposiciones de los Acuerdos y Convenios Internacionales vigentes o que se suscriban en el futuro, a fin de coordinar todas las solicitudes de cooperación y asistencia que en materia aduanera se formulen y/o reciban de las Partes Contratantes.

## **C.2. Marco regulatorio. Gestión y tramitación interna.**

En relación al marco regulatorio para la tramitación y gestión interna del Intercambio Internacional de Información se ha dictado la Instrucción General N° 894/2010 (DI PYNF) con el objeto de precisar los alcances de la intervención de la Dirección de Fiscalidad Internacional en todas las solicitudes de información y reportes espontáneos relacionados con países y organismos del exterior, a fin de asegurar una correcta y oportuna aplicación de los instrumentos jurídicos internacionales, a partir de los cuales se realiza el intercambio de información.

Las pautas dictadas en el precitado instructivo están circunscriptas a las modalidades de intercambio de información que se encuentran en los instrumentos vigentes referidos a:

- Intercambio de información específico (a requerimiento) en los casos que la Administración Tributaria formula interrogantes específicos relacionados con un caso particular hacia otro país.

- Intercambio de información espontáneo referido a la provisión de información, que se considera de relevancia fiscal para la Administración Tributaria de otro país, sin que haya mediado un requerimiento previo.

### **C.2.1. Intercambio de información específico o a pedido**

#### ▪ Solicitudes de información al exterior

Los canales a través de los cuales se pueden realizar peticiones de información al exterior son:

- Países con los cuales la República Argentina ha celebrado Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional.
- Países con los cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos suscribió Acuerdos Específicos de Intercambio de Información Internacional, según lo establecido por Resolución N° 336/03 del Ministerio de Economía y Producción.
- Países con los cuales no se posee Instrumento alguno que regule el intercambio de información internacional.

Los datos que se pretendan obtener deben estar perfilados e incluidos en una hipótesis suficientemente probable y posible de interés fiscal vinculada con sujetos identificados respecto de los cuales se hayan agotado todas las instancias dentro del territorio nacional.

Las áreas solicitantes, que requieran un intercambio de información de la naturaleza indicada, deberán elevar, a través de la vía jerárquica correspondiente, el pedido pertinente por escrito, efectuado de manera clara, sencilla y concreta.

Las actuaciones contendrán los siguientes aspectos:

- 1) Datos identificatorios del o de los sujeto/s local/es:
  - Nombre y apellido, denominación o razón social.
  - Tipo y Número de identificación (CUIT/CUIL/CDI/DNI).
  - Domicilio fiscal.
- 2) Identificación de la actuación de investigación o fiscalización.

- Número de actuación u orden de intervención.
- Impuestos y período/s que se encuentran bajo verificación.
- Breve descripción de la situación analizada, con identificación precisa de los indicios de interés fiscal detectados, adjuntando documentación que pueda orientar específicamente la consulta.
- Datos de contacto del investigador / fiscalizador y supervisor

3) .País destinatario del intercambio de información, con indicación del Tratado Internacional que se invoca (Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y/o Acuerdo Específico de Intercambio de Información), con indicación de los artículos pertinentes, o de la vía sugerida.

4). Datos referenciales y descriptivos del sujeto del exterior por el que se consulta y su relación con los sujetos locales bajo fiscalización o investigación.

5). Especificación concreta, clara y precisa de los datos y/o documentos que se requieren y de sus requisitos formales especiales, con indicación del período de tiempo al que se refiere la información y/o documentación solicitada.

6) .Indicación del motivo que justifica la solicitud, con referencia concreta a la importancia que reviste contar con los datos y/o documentos solicitados al exterior.

7) .El grado de urgencia en recibir la respuesta. En su caso, mencionar las razones de la urgencia y, si es aplicable, indicar la fecha límite para la recepción de la información

▪ Solicitudes de información desde el exterior

La Administración Federal de Ingresos Públicos, recepcionará las solicitudes de intercambio de información internacional dirigidas a nuestro país que se originen en los Estados extranjeros.

Para su atención derivará las mismas a la Subdirección General de Fiscalización, que a través de la Dirección de Fiscalidad Internacional, dará atención a

las mismas procediendo esta última a su registración y análisis de contenido, a fin de determinar el trámite a acordar a la respectiva solicitud y, de resultar pertinente, remitir la actuación al área proveedora competente para su sustanciación.

La respectiva Dirección, a través de sus áreas de investigación, generará una actuación de investigación u orden de intervención preventiva, a efectos de recabar la información y/o documentación peticionada por el fisco extranjero.

Una vez que el área proveedora interviniente finalice las tareas de relevamiento llevadas a cabo, para la recolección de la información requerida por el fisco extranjero, a través de la vía jerárquica correspondiente, remitirá las actuaciones junto con el informe respectivo, al Departamento Gestión de Información Internacional para que se practiquen los correspondientes controles técnico y administrativos conforme al tipo de solicitud que se trate y elabore el pertinente proyecto de respuesta que será remitido, a través del canal autorizado.

### **C.2.2. Intercambio de información espontáneo**

#### ▪ Reportes espontáneos al exterior

Cuando las áreas proveedoras, en el transcurso de las tareas de control y/o verificación, detecten situaciones, hechos o documentación, que pudieran resultar relevantes para los Estados extranjeros, para el logro de los fines propios de sus respectivas Administraciones Fiscales, referidas a la aplicación, verificación y determinación de los tributos que recauden aquellas, los funcionarios intervinientes procederán a seleccionar los antecedentes respectivos y a elaborar un informe, elevando las actuaciones a través de la vía jerárquica correspondiente, a la Dirección de Fiscalidad Internacional. Esta dependencia procederá a evaluar la conveniencia de producir un intercambio de información espontáneo, poniendo en conocimiento de tales cuestiones al respectivo fisco extranjero.

El área proveedora en ocasión de proponer un reporte espontáneo hacia el exterior, deberá cumplir con los siguientes tópicos:

- País al cual se informará espontáneamente, con indicación del instrumento jurídico internacional que se invoca (Convenio para Evitar la Doble Imposición

Internacional y/o Acuerdo Específico de Intercambio de Información), con especificación del o los artículos pertinentes.

- Identificación del o de los sujeto/s del exterior al o a los cuál/es se refiere la información, de ser posible: nombre y apellido, denominación o razón social, tipo y número de identificación, domicilio, fecha de nacimiento y estado civil, en caso de personas físicas, etc.
- Descripción de la información y/o documentación reunida y una explicación de los motivos porqué es considerada de interés para la otra autoridad competente.
- Respecto del o los sujeto/s local/es del o de los que se obtuvo la información y/o documentación:
  - Número de actuación o de la orden de intervención.
  - Impuestos y período/s bajo verificación.
  - Breve referencia de la situación analizada.
  - Datos de contacto del investigador o fiscalizador y supervisor.
  - Mencionar si existe alguna objeción de revelar todo o parte de la información provista.
  - Hacer mención si resulta necesario requerir retorno de información al país destinatario, precisar su alcance.

- Reportes espontáneos desde el exterior

En oportunidad de recepcionar la Administración Federal de Ingresos Públicos, un intercambio de información espontáneo, por parte de fiscos extranjeros, se procederá de acuerdo a lo estipulado precedentemente respecto del ingreso y tramitación de las solicitudes de información del exterior.

Una vez recibida por las áreas operativas que correspondan según la jurisdicción, éstas evaluarán la información y/o documentación reportada desde el exterior, y en caso de estimarlo conveniente y/u oportuno, generará una actuación de investigación u orden de intervención.

Finalizada dicha actuación u orden de intervención se procederá conforme lo indicado anteriormente ("Informe de evaluación del intercambio" en las solicitudes de

información al exterior ), respecto de la utilidad de la información recibida, indicando la utilización de la misma y los resultados obtenidos o los motivos por los cuales esa información no resultó útil o relevante.

Las áreas solicitantes, al momento de proponer un pedido de intercambio de información, conforme las normas contenidas en los instrumentos jurídicos internacionales vigentes, así como también por usos y prácticas reconocidas internacionalmente en la materia, deberán cumplir las siguientes condiciones previas:

Haber utilizado todos los medios al alcance en el territorio nacional para obtener la información, agotándose las posibilidades.

Conformidad de la solicitud efectuada, con las leyes y prácticas administrativas del país, en el sentido que esta Administración Federal podría obtener la información, si la misma estuviera disponible en el territorio nacional.

En caso de existir razones por las cuales resulte conveniente evitar la notificación al sujeto del exterior deberá dejarse constancia de ello, ante la posibilidad que el otro Estado contratante otorgue dicho derecho.

En cuanto a los plazos para ejecutar una solicitud de información y atento que, en virtud que los Acuerdos Específicos de Intercambio de Información Internacional estipulan términos para cumplimentar un requerimiento de información, se deberá tener en cuenta su aplicación por parte de las áreas ejecutoras de las tareas.

La autoridad competente de la parte requerida deberá actuar con la máxima diligencia no debiendo exceder para su respuesta el plazo de 3 meses cuando la información esté disponible internamente ó 6 meses cuando deban efectuarse diligencias para la obtención de la información requerida.

Para las solicitudes desde el exterior, la Dirección de Fiscalidad Internacional, atendiendo a las circunstancias del caso concreto y a fin de asegurar un cumplimiento oportuno, fijará un plazo máximo de tiempo para que, las áreas proveedoras cumplan con el envío de los respectivos datos y/o antecedentes solicitados, aún cuando la misma resulte parcial.

En materia de traducciones y respecto de las solicitudes recibidas del exterior en idioma extranjero podrá ser realizada con la colaboración de la Dirección de Asuntos Internacionales y de acuerdo a lo prescripto por el artículo 28 del Decreto N° 1759/71, y las solicitudes emanadas de esta Administración Federal deberán ser giradas en idioma castellano.

### **C.3. Confidencialidad**

Los instrumentos jurídicos regulatorios del intercambio de información contemplan una cláusula de confidencialidad a los efectos de garantizar una adecuada protección de la información que se recibe de otra Parte contratante.

En los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, tomando como parámetro el suscrito con el Reino de España - Ley N° 24.258 - la cláusula de confidencialidad se encuentra inserta en su artículo 26, bajo los siguientes términos:

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.
2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:
  - Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
  - 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; y
  - Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Por su parte, el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Capital - artículo 26 punto 2, versión 2008 -, profundiza sobre la precisión a acordar al término confidencial, incorporando que la información intercambiada será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida en virtud de la legislación interna.

En los Acuerdos sobre Intercambio de Información Tributaria, de acuerdo al modelo impulsado por la OCDE, tomando como base el suscrito con el Principado de Andorra el 13 de octubre de 2009, el punto 8 de su artículo 4° establece para la modalidad de Intercambio de Información a Solicitud, que:

- Toda información recibida por una Parte contratante se considerará secreta, de igual modo que la información obtenida en virtud de las leyes nacionales de su Estado, o conforme a las condiciones de confidencialidad aplicables en la jurisdicción del estado de la Parte que la suministra, si tales condiciones son más restrictivas y solamente se revelará a personas o autoridades del Estado de la Parte requirente, incluidos órganos judiciales y administrativos que participen en:
  - a) La determinación, liquidación y recaudación de los tributos objeto del presente Acuerdo.
  - b) El cobro de créditos fiscales derivados de tales tributos.
  - c) La aplicación de las leyes tributarias.
  - d) La persecución de delitos en materia tributaria.
  - e) La resolución de los recursos administrativos referentes a dichos tributos.
  - f) La supervisión de todo lo anterior.
- Dichas personas o autoridades deberán usar la información únicamente para propósitos tributarios y podrán revelarla en procesos judiciales públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales del Estado de la Parte requirente, en relación con esas materias.

Asimismo el artículo 8° del Acuerdo en cuestión prevé que toda información recibida por una Parte contratante se considerará secreta y sólo podrá revelarse a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) de la jurisdicción del Estado de la Parte contratante relacionadas con la valoración o



recaudación, la aplicación o enjuiciamiento o la determinación de recursos en relación con los tributos impuestos por el Estado de una Parte contratante. Tales personas o autoridades deberán utilizar dicha información únicamente para estos fines y podrán revelarla en procesos judiciales públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales. La información no podrá revelarse a ninguna persona, entidad, autoridad o jurisdicción sin el consentimiento expreso por escrito de la autoridad competente de la Parte requerida.

En cuanto al Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, tomando como base el suscrito con Chile - Acta Acuerdo N° 10/06 (AFIP) - su articulado especifica que toda información recibida por un Estado contratante se considerará secreta, de igual modo que la información obtenida en virtud de leyes nacionales de aquel Estado, o conforme a las condiciones de confidencialidad aplicables en la jurisdicción del Estado que la suministra, si tales condiciones son más restrictivas y solamente se revelará a personas o autoridades del Estado requirente, incluido órganos judiciales y administrativos que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los tributos objeto del Acuerdo, en el cobro de créditos fiscales derivados de tales tributos, en la aplicación de las leyes tributarias, en la persecución de delitos tributarios o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos tributos, así como la supervisión de todo lo anterior. Dichas personas o autoridades deberán usar la información únicamente para propósitos tributarios y podrán revelarla en procesos judiciales públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales del estado requirente, en relación con esas materias.

### **C.3.1. Normativa Impositiva**

La Ley de Procedimiento Tributario, en su artículo 101, establece el instituto del Secreto Fiscal, que constituye un principio rector del accionar de la Administración Tributaria a ser observado estrictamente, habida cuenta de su incidencia como factor coadyuvante del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o responsables

La precitada norma establece que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a esta Administración Federal, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos, quedando los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o

dependientes de aquélla, obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos

En materia de análisis, su inciso d) establece el levantamiento del secreto fiscal para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados entre la AFIP y otras Administraciones Tributarias, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna.
2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, de la resolución de los recursos con relación a los mismos.
3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

A su vez la Disposición N° 98/09 (AFIP) y la Instrucción General N° 8/2006 establecieron pautas de gestión para el suministro de información, especificando, como principio general, el amparo de aquella de contenido económico-patrimonial referida a contribuyentes o responsables obrantes en esta Administración Federal, con las siguientes excepciones:

- Los datos de tipo administrativo, a saber: apellido y nombres, denominación o razón social, Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), domicilio, código postal, tipo de actividad, impuestos en los cuales un contribuyente está inscripto, siempre que no comprenda información de contenido patrimonial de cualquier naturaleza del sujeto respectivo, ni habilite la posibilidad de acceso a esta última.
- Los datos globales o estadísticos.
- Falta de presentación de declaraciones juradas.

- Falta de pago de obligaciones exigibles.
  - Montos resultantes de determinaciones de oficio firmes y de ajustes conformados.
  - Sanciones firmes por infracciones formales o materiales.
  - Apellido y nombres, denominación o razón social del contribuyente o responsable y delito que se le impute, en las denuncias penales por violación de las Leyes N° 23.771 o N° 24.769 y sus modificaciones, o por delitos comunes vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias.
- ✓ **En orden al sujeto requirente:**

Podrá suministrarse información alcanzada por el secreto fiscal, cuando el requerimiento sea cursado por alguno de los entes o sujetos que se señalan a continuación:

- Los organismos recaudadores nacionales, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que en el pedido conste que la información se encuentra directamente vinculada con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes a su cargo. En estos casos, la entrega de la información podrá limitarse o restringirse con fundamento en razones de oportunidad, mérito o conveniencia, vinculadas a los objetivos estratégicos de la administración tributaria federal.
- La Defensoría del Pueblo de la Nación, en el marco de lo dispuesto por el Artículo 24 de la Ley N° 24.284 y su modificación.
- Las personas, empresas o entidades, a quienes esta Administración Federal les encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- Las Honorables Cámaras de Diputados y de Senadores de la Nación, en ejercicio de sus funciones investigativas, cuando la solicitud sea suscripta por la Presidencia de la respectiva Cámara, de acuerdo al criterio establecido por la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 3, del 7 de marzo de 1993. Cuando dichas facultades

fueren delegadas en una Comisión Investigadora, será suficiente que la solicitud sea suscripta por el presidente de la misma.

- El Ministerio Público Fiscal y unidades específicas de investigación que lo integren, mediando orden de juez competente o requerimiento del propio fiscal interviniente. En el último caso, cuando:
  - o Tenga a su cargo la dirección de la investigación, conforme a lo previsto en los Artículos 180 segundo párrafo y 196 primer párrafo, del Código Procesal Penal de la Nación o se trata de denuncias formuladas por este organismo.

✓ **En orden al objeto o motivo del requerimiento**

• Convenios Internacionales

Queda exceptuada del secreto fiscal, la información remitida al exterior en cumplimiento de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, vigentes y ratificados por ley nacional, o en los Acuerdos de Cooperación Internacional que, habiendo sido firmados por esta Administración Federal, contemplen el intercambio de información. Ello, sin perjuicio de lo que en particular establezca cada uno de los Convenios o Acuerdos Internacionales.

• Causas judiciales

Corresponde suministrar la información únicamente cuando la misma sea requerida mediante un oficio judicial como prueba en los siguientes procesos:

- Cuestiones de familia.
- Procesos criminales por delitos comunes (cuando haya una directa relación con los hechos que se investiguen).
- Juicios en los que la solicitud sea efectuada por el interesado y sea parte contraria el Fisco Nacional, Provincial, Municipal o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que no se revelen datos de terceros.

Tratándose de procesos o supuestos distintos de los mencionados, la solicitud de información deberá ser rechazada dentro del quinto día hábil de recibido el oficio, de conformidad con lo estipulado por el segundo

párrafo del Artículo 397 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

- **Precios de transferencia**

Resulta exceptuada del secreto fiscal la información referida a terceros necesaria para la determinación de los precios de transferencia, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

A los fines previstos en el tercer párrafo del Artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se considerará que existe causa administrativa a partir de la notificación del acta de apertura de la fiscalización.

- ✓ **Situaciones especiales**

- **Unidad de Información Financiera**

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 14 punto 1. de la Ley N° 25.246, modificado por la Ley N° 26.087:

No rige el secreto fiscal respecto de la información brindada a dicha entidad, en los casos en que el reporte de los hechos o actividades sospechosas hubieren sido efectuados por este organismo y con relación a la/s persona/s física/s o jurídica/s involucradas directamente en la operación reportada.

En los restantes casos, la Unidad de Información Financiera deberá requerir el levantamiento del secreto fiscal al juez federal competente en materia penal del lugar donde deba ser suministrada la información o del domicilio de la referida unidad.

- **Oficina Anticorrupción**

No corresponde hacer lugar a requerimientos de información amparada por el secreto fiscal, formulados por la Oficina Anticorrupción (cfr. Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, del 2 de noviembre de 2000 -Dictámenes 235:316-).

- **Auditoría General y Sindicatura General de la Nación**

Cuando la Auditoría General de la Nación o la Sindicatura General de la Nación, requieran información alcanzada por el secreto fiscal, la misma deberá suministrarse testando todos aquellos datos que permitan identificar a los contribuyentes o responsables.

- Información financiera y bursátil

La información financiera y bursátil está amparada por el secreto previsto en el Artículo 39 de la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, y en los Artículos 8º, 46 y 48 de la Ley N° 17.811 y sus modificaciones, con los alcances dispuestos por el artículo 1º de la Ley N° 23.271

Este organismo recaudador está obligado a suministrar o requerir, si careciera de la misma, la información estrictamente financiera o bursátil que, en cumplimiento de sus funciones legales, les solicitaran:

- Banco Central de la República Argentina.
- Comisión Nacional de Valores.

### **C.3.2. Normativa Impuesto sobre el Comercio Exterior**

La Ley N° 23.311, que aprueba el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, firmado en Ginebra el 12 de abril y el 1º de noviembre de 1979, establece la confidencialidad de la información aduanera, salvo que sea necesaria revelarla en el contexto de un procedimiento judicial.

En tal sentido el precitado Acuerdo, en su artículo 10, establece que “toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración aduanera será considerada estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelaran sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial”.

### **C.3.3. Normativa Mercosur**

Mediante la RG AFIP N° 2389/2008 se incorpora al ordenamiento jurídico nacional la Decisión del Consejo del Mercado Común - MCC N° 26/06 -, relativa al “Convenio de Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre Administraciones Aduaneras del Mercosur” a efectos de contar con un marco legal actualizado que contemple el intercambio de información, tanto de oficio como a requerimiento, atento al notorio avance tecnológico en los sistemas informáticos de las Administraciones Aduaneras y la necesidad de unificar la normativa vigente sobre cooperación y asistencia mutua, consulta de datos e intercambio de información entre las Administraciones Aduaneras del Mercosur, contemplando el artículo 22 de la mencionado Resolución General la confidencialidad y protección de las informaciones.

### **C.4. Términos para liquidación administrativa**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 56 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:

- a) Por el transcurso de 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos, contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la AFIP o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.
- b) Por el transcurso de 10 años en el caso de contribuyentes no inscriptos.
- c) Por el transcurso de 5 años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos

### **C.5. Plazo para conservación de la información administrative**

De acuerdo a lo previsto en el tercer y el último párrafo del artículo 33 de la Ley N° 11.683, t.. en 1998 y sus modificaciones la AFIP podrá exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los

demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de 10 años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible, permaneciendo los libros y documentación en el domicilio fiscal.

Por su parte, de acuerdo a lo establecido en el artículo 36 del citado plexo legal los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad en su domicilio fiscal, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de 2 años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado.

#### **C.6. Notificación**

De las normas fiscales locales y de la redacción de los acuerdos administrativos con que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos no surge la obligación de llevar a cabo medidas tendientes a participar al contribuyente acerca de la utilización de su información.

En particular la Constitución de la Nación Argentina, en su artículo 43, establece que toda persona podrá interponer acción expedita y rápida de amparo para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos.

Al efecto se dictó la Ley de Habeas Data - Nº 25.236 - con el objeto de protección integral de los datos personales asentados en archivos, registros, banco de datos u otros medios técnicos de tratamiento de datos, cuyo tratamiento requiere el consentimiento libre, expreso e informado con excepción de que los mismos se recaben en el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal.

#### **C.7. Certificación de residencia fiscal.**

La certificados de residencia fiscal o de tributación que soliciten los responsables en virtud de convenios celebrados por la República Argentina para evitar la doble imposición internacional, por instrucción del Ministerio de Economía -



Resolución N° 37/07- serán tramitados, confeccionados y otorgados por las dependencias de la Dirección Regional o Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP, según el domicilio fiscal en que se halle inscripto el solicitante - Disposición N° 345/07 (AFIP) y sus modificatorias-

Por su parte, mediante Resolución General N° 3014 (AFIP) se ha establecido el procedimiento para la solicitud y otorgamiento del mencionado certificado a las personas físicas, jurídicas y/o sucesiones indivisas que revistieran o hubieran revestido la condición de residentes en el país.

### **C.8. Facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria**

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley de Procedimiento Tributario - Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones - la AFIP tendrá amplios poderes para verificar el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas.

En el desempeño de esa función podrá:

- Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la AFIP tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas.
- Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado.
- Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a

que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización.

- Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a), o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la AFIP, sean o no firmadas por el interesado, servirán de prueba en los juicios respectivos.
- Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la AFIP, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal.
- Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la AFIP, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.
- Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la AFIP constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

- Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos.

### **C.9.    Ámbito probatorio**

Un aspecto a considerar en el marco procedimental del Intercambio de Información entre Administraciones Tributaria se encuentra referido a la entidad probatoria de la prueba documental colectada en las jurisdicciones fiscales de los Estados intervinientes.

En principio cabe mencionar que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 del Decreto N° 1759/72, los documentos que se acompañen a los escritos y aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba podrán presentarse en su original, en testimonios expedidos por autoridad competente o en copia que certificara la autoridad administrativa previo cotejo con el original, el que se devolverá al interesado.

Asimismo, el artículo 28 del citado plexo legal establece que deberán presentarse debidamente legalizados si así lo exigiere la autoridad administrativa. Los redactados en idioma extranjero deberán acompañarse con su correspondiente traducción hecha por traductor matriculado.

Al respecto organismo fiscal, a través de sus áreas legales, se ha expedido en relación a la información recolectada a través de los mecanismos insertos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, interpretando, a través del Dictamen N° 16/94 y N° 46/97 de la Dirección de Asesoría Legal, sobre la necesidad de cumplir con determinadas previsiones legales en relación con los recaudos para la validez de la información en la determinación fiscal en el orden interno, indicando la necesidad que:

1. La misma sea solicitada por y a la autoridad competente, que es la la autoridad de aplicación de los Convenios.
2. La misma sea solicitada por y a la autoridad competente, que es la autoridad de aplicación de los respectivos Convenios.
3. La Información solicitada sea relativa a los tributos objeto del Convenio.
4. El Estado Contratante que reciba la información, debe resguardar el secreto fiscal en igual forma en que lo haría en relación con las informaciones obtenidas sobre la base de su derecho interno y utilizarla únicamente para los fines que fue solicitada

En relación a la fuerza probatoria de la información requerida:

1. La regla internacional es la de mantener el respeto tanto por el derecho local de cada Estado, así como también por las reglas y pautas administrativas y de práctica en cada caso... de no procederse en todo momento y oportunidad del modo prescripto, los elementos probatorios obtenidos por otros medios y procedimientos, ya sea contrarios, o no del todo conforme a los preceptos legales locales del país de que se tratare, carecería de valor probatorio, a los efectos de ser utilizados en procedimientos administrativos y/o judiciales en otro Estado, siendo de este modo fácilmente atacables, y por lo tanto no podría basarse en ellos proceso alguno".

Asimismo, respecto de las condiciones que debe reunir la documentación extranjera para adquirir validez probatoria en el ámbito administrativo y jurisdiccional de la República Argentina se ha expedido el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto - Expte N° 6198/2007- sobre la base de las siguientes consideraciones:

- I. La Convención de La Haya - aprobada por Ley N° 23.458 - tiene por fin eximir, a los países signatarios de la misma, de la exigencia de legalización consular en los documentos públicos extranjeros. Para su validez en el exterior, los documentos tan sólo deberán llevar una apostilla, que consiste en un sellado único hecho por autoridad competente del Estado en el cual se originó el documento.

- II. La finalidad de la apostilla es dar fe de la autenticidad de la firma, del carácter con que el signatario haya actuado y, de corresponder, de la identidad del sello o el timbre que lleva el documento.

De acuerdo a la Convención, son considerados documentos públicos:

- I. Los documentos emitidos por una autoridad o un funcionario perteneciente a un tribunal del estado, inclusive los extendidos por un fiscal de justicia, un secretario o un oficial de justicia.
- II. Los documentos administrativos
- III. Las actas notariales
- IV. Las certificaciones oficiales en documentos firmados por personas privadas, tal como la certificación del registro de un documento o de una fecha determinada y la autenticación de firmas en documentos de carácter privado.

La Convención también señala las excepciones, indicando que no se aplicará:

- 1) A los documentos extendidos por funcionarios diplomáticos o consulares.
- 2) A los documentos administrativos relacionados directamente con una operación comercial o aduanera.

El artículo 3° de la Convención señala que la apostilla no podrá ser exigida cuando la legalización, los reglamentos o las costumbres vigentes en el Estado, en el que se presente el documento, o un acuerdo entre dos o más Estados contratantes que rechace, simplifique o exima al documento del requisito de la legalización.

Esta circunstancia, llevada a cabo en el marco de un Convenio Bilateral, resulta suficiente para tener por válida la información así obtenida, sin que resulte necesario exigir la colocación de la apostilla o alguna otra legalización consular.

Por su parte, según los Acuerdos Específicos sobre Intercambio de Información Tributaria - modelo OCDE y CIAT - la información obtenida constituirá evidencia legal cuando esta haya sido emitida por la autoridad competente del Estado de la Parte requerida, salvo prueba en contrario.

## D MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

---

El marco de referencia adoptado por nuestro país para establecer los mecanismos de información encuentra su basamento en pautas establecidas en el Manual para la Implantación y Práctica del Intercambio de Información para Fines Tributarios del CIAT y los Manuales Generales y Específicos sobre Intercambio de Información de la OCDE.

En términos generales, los Manuales habilitan las siguientes modalidades de intercambio de información, identificando sus contenidos temáticos y operativos.

### D.1. Intercambio de información a solicitud.

El intercambio de información previa petición describe una situación en la que una autoridad competente solicita una determinada información a otra autoridad competente.

La información solicitada se refiere a una fiscalización, consulta o investigación de las obligaciones tributarias de un contribuyente durante unos determinados períodos tributarios.

#### ▪ Preparación y envío de una petición

- ✓ Antes de enviar una petición, la parte contratante que vaya a realizarla debe usar todos los medios disponibles en su territorio para obtener la información, incluyendo intentos por obtener la información en la otra parte contratante mediante, por ejemplo, el uso de Internet, y cuando resulte práctico, mediante bases de datos comerciales o mediante el personal diplomático ubicado en ese país a fin de obtener información públicamente disponible.
- ✓ La petición de la autoridad competente debe ser efectuada por escrito.

No obstante, en casos urgentes y cuando esté permitido por la ley y los procedimientos aplicables, una petición verbal puede ser aceptada para iniciar un requerimiento, a condición de que ésta vaya acompañada por una confirmación por escrito.

▪ **Contenido de la petición**

La petición debe ser tan detallada como sea posible y contener todos los hechos pertinentes, de manera que la autoridad competente que reciba el requerimiento sea consciente de las necesidades de la parte contratante solicitante.

En particular debería contener:

- La referencia a la base jurídica sobre la que se basa la petición.
- Una declaración confirmando que su administración tributaria ha hecho uso de todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información.
- Una declaración en la que conste que la petición es acorde con las leyes y prácticas administrativas de su país, que su administración tributaria podría obtener la información si ésta se encontrase en su propio país y que la petición es acorde con el instrumento legal en el que se fundamenta.
- La identidad de la/s persona/s sujeta/s a comprobación o investigación: nombre, fecha de nacimiento (para personas físicas), estado civil (en caso de que sea pertinente), Número de Identificación Fiscal y dirección (incluyendo las de correo electrónico o la de Internet)
- La identidad de cualquier entidad/es o contribuyente/s extranjero/s que sea/n pertinente/s para a comprobación o investigación y su relación con la/s persona/s sometida/s a comprobación o investigación: nombre, estado civil, Número de Identificación Fiscal, direcciones (incluyendo las de correo electrónico o Internet), número de registro en el caso de personas jurídicas, cuadros, diagramas u otros documentos ilustrativos de las relaciones entre las involucradas.
- Si la información solicitada implica un pago o una transacción a través de un intermediario, mencionar el nombre, direcciones y Número de Identificación Fiscal del intermediario, incluyendo, el nombre y la dirección de la sucursal bancaria así como el número de la cuenta bancaria cuando la información bancaria sea requerida.

- Los antecedentes pertinentes, incluyendo la finalidad a efectos fiscales por la que se intenta encontrar la información, el origen de la consulta, las razones por las que se considera que la información solicitada se encuentra en el territorio de la parte requerida o está en posesión o control de una persona dentro de la jurisdicción de la parte requerida.
- La fase en que se encuentra el procedimiento de la parte requirente, las cuestiones identificadas y si la investigación es solamente de naturaleza civil o administrativa o si pueden también haber consecuencias penales.
- La información solicitada y la razón por la que es necesaria.
- En el marco de un convenio tributario sobre doble imposición, si la petición hace referencia a la aplicación del mismo, o a la administración o aplicación de la legislación nacional.
- Los impuestos afectados, los períodos tributarios objeto de comprobación y los períodos tributarios respecto de los que se solicita información.
- La moneda utilizada, en el caso de que se mencionen cifras.
- La urgencia de la respuesta, las razones de la urgencia y la fecha después de la cual la información ya no sería útil.
- Si se debe proporcionar una traducción.
- Si se solicitan copias de documentos o información bancaria, mencionar qué tipo de autenticación es necesaria.
- Si es probable que la información sea usada en un proceso judicial, y las normas aplicables sobre la prueba requieren que la información revista una determinada forma, dicha forma debe ser indicada.
- Si hay razones para evitar la notificación al contribuyente sujeto a comprobación o investigación.
- El nombre, el teléfono, el número de fax y la dirección de correo electrónico del funcionario tributario que puede ser contactado en caso necesario, cuando éste actúe por delegación de la autoridad competente.



▪ **Formulación**

- La petición de la autoridad competente debe ser redactada de forma sencilla y clara.
- Debe ser preparada en el idioma nativo de la parte requirente e ir acompañada, si es posible, de una traducción al idioma de la parte requerida o a un tercer idioma común.
- Cuando se responde a una petición de información, pueden surgir problemas especiales con la traducción de documentos adjuntos tales como acuerdos, correspondencia comercial, facturas, etc.

Si no se proporciona la traducción por la parte requirente y en el caso que sea posible, los elementos relevantes de los documentos adjuntos deben ser identificados por la parte requirente, de manera que la parte requerida no emplee un tiempo innecesario en la traducción de información que puede ser irrelevante a efectos de la petición.

- La petición debe ser enviada por el funcionario que realiza la comprobación tributaria a su autoridad competente a través de los canales oficiales normales.

▪ **Recepción y verificación de una petición**

La autoridad competente debe acusar recibo de la petición a la mayor brevedad posible y verificará la validez de la petición.

- En el proceso de revisión de la validez y compleción de una petición, la autoridad competente examinará si existen fundamentos para rechazar la solicitud.
- Si la autoridad competente concluye que la petición no es válida o es incompleta, deberá notificar a la parte requirente.
- Si la solicitud es válida y completa, la autoridad competente requerida procurará recopilar la información por sí misma o trasladará la petición a los funcionarios que tengan las facultades necesarias para la investigación y recopilación de la información.

- La autoridad competente puede invitar a un representante de su contraparte para que venga a clarificar la petición, o para que asista a la entrevista del contribuyente o, incluso, a que esté presente en la comprobación tributaria.

- **Petición recibida directamente de un funcionario tributario local extranjero**

Los funcionarios tributarios locales no tienen derecho a intercambiar información directamente con sus homólogos extranjeros, a menos que su autoridad competente les haya delegado los poderes y hayan recibido una autorización de la autoridad competente extranjera.

- En tal caso, el funcionario tributario debe trasladarla, de forma inmediata, a su autoridad competente y la respuesta debe ser tramitada a través de las adecuadas autoridades competentes.

- **Recopilación de la información**

Se debe dar elevada prioridad a la recopilación de información para otro país, ya que el intercambio de información es obligatorio.

- Si la información no está disponible, la otra parte contratante debe informar a la mayor brevedad posible por medio de la autoridad competente.

- **Respuesta a la petición**

En base a la información que ha sido recopilada, las autoridades competentes prepararán la respuesta a la petición información.

- A continuación, si así lo dispone la legislación nacional y siempre que no haya excepciones aplicables, la autoridad competente notificará al contribuyente.
- Si la información afecta a secretos comerciales o empresariales, la autoridad competente podría querer ponerse en contacto con la otra autoridad competente a fin de establecer de qué modo se va a utilizar

la información y qué medidas de protección tiene ese país para proteger dichos secretos, de acuerdo con sus disposiciones internas.

▪ **Listado para la verificación de qué se debe incluir en la respuesta**

La referencia a la base legal conforme a la cual se proporciona la información.

- Referencia a la petición en respuesta a la cual se proporciona la información.
- La información solicitada, incluyendo copias de documentos y cualquier información que no requerida expresamente, pero que es probable que sea útil en base a la información facilitada en relación con la petición.
- En relación a los importes monetarios, conviene indicar la divisa y si se ha retenido un impuesto y de ser así, el tipo impositivo y el importe del impuesto.
- El tipo de acción adoptada para recopilar la información.
- Los periodos tributarios sobre los que se proporciona la información.
- Mencionar si el contribuyente o una tercera persona ha sido notificado acerca del intercambio.
- Mencionar si hay cualquier objeción para notificar al contribuyente acerca de la recepción de la información.
- Mencionar si hay cualquier objeción a la divulgación de toda o parte de la información proporcionada
- Un recordatorio en relación a la sujeción a las reglas de confidencialidad en cuanto al uso de la información.
- El nombre, teléfono, número de fax y dirección de correo electrónico del funcionario tributario con quien ponerse en contacto si resultase necesario.
- 

**Objetivos de plazos estándar**

- Las autoridades competentes procurarán proporcionar la información solicitada dentro de los 90 días siguientes a la recepción de la petición.

Se deberá informar a la otra autoridad competente y explicar las razones por las que no se proporcionó la información dentro precitado plazo.

- **Información de retorno.**

- La información de retorno de carácter regular, oportuna y concreta entre autoridades competentes es importante en la medida que ésta posibilita mejorar la calidad de futuros intercambios de información, mejora la motivación de los funcionarios a proporcionar información y puede ser útil a las autoridades competentes para obtener los recursos que necesitan, ya que les servirán de indicador de la utilidad del intercambio de información.
- Las autoridades competentes requirentes deben considerar, en los casos oportunos, la posibilidad de facilitar información de retorno a las autoridades competentes requeridas sobre la utilidad de la información suministrada.

## **D.2. Intercambio automático de información**

El intercambio automático de implica la transmisión "en masa" de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de renta, sin que haya sido solicitada previamente.

- **Las ventajas del intercambio automático.**

- La información de fuente extranjera recibida en soporte magnético o de forma digital puede ser introducida en la base de datos fiscal del receptor y ser automáticamente puesta en relación con la renta declarada por el contribuyente.

- La información de fuente extranjera recibida en soporte magnético o de forma digital puede ser igualmente comparada de forma manual, como procedimiento general o cuando no sea posible su cruce de forma automática.
- El intercambio automático de información en medios magnéticos permite también, si es preciso, formas más eficaces y eficientes para la distribución de la información intercambiada a las oficinas tributarias locales y también, por ejemplo, para alimentar bases de datos con la finalidad de llevar a cabo análisis de riesgos

- **Base jurídica**

- El intercambio automático puede estar basado en el artículo sobre intercambio de información del convenio tributario sobre la renta y el patrimonio entre los países o el artículo 4, párrafo 3 del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información del CIAT.

- **Acuerdos o Protocolos de Acuerdo sobre intercambio automático.**

- El artículo sobre intercambio de información de un convenio tributario de doble imposición o el artículo sobre intercambio de información de un instrumento de asistencia mutua constituyen la base legal para el intercambio automático de información.
- Los países pueden convenir celebrar un acuerdo para casos especiales o un protocolo de acuerdo, estableciendo los términos y condiciones del intercambio automático que se proponen realizar.
- Estos acuerdos o memoranda pueden ser oficialmente publicados, pudiendo tener un efecto disuasorio sobre eventuales defraudadores fiscales y son, generalmente, revisados de forma periódica.

### ▪ **Implantación**

- Estandarización de los formatos de transmisión y el uso de nuevos soportes.
- El intercambio automático de información requiere la estandarización de los formatos a fin de ser eficiente.
- Seguridad: codificación y métodos alternativos.

Es deseable que la información contenida en un medio magnético y objeto del intercambio automático, sea transmitida de manera segura y codificada siempre que sea factible.

- Importancia del retorno por parte del país que recibe la información

La información de retorno al país que envía la información es esencial para mejorar la eficiencia del intercambio automático de información.

La información de retorno del país receptor sobre la información intercambiada automáticamente es importante para un mejor uso de los datos intercambiados: teniendo conocimiento de cuál es la fuente de los datos intercambiados, etc.

La información de retorno también puede ser útil para las administraciones tributarias a fin de justificar los recursos utilizados en el intercambio de información.

### **D.3. Intercambio espontáneo de información**

El intercambio espontáneo de información consiste en facilitar información que sea previsiblemente relevante para otra parte contratante, y que no haya sido previamente solicitada.

La eficacia y eficiencia del intercambio espontáneo de información depende en gran medida de la motivación e iniciativa de los funcionarios en el país que la suministra.

Pueden surgir diversas circunstancias que insten al intercambio espontáneo de información:

- Cuando haya razones para sospechar que puede haber una pérdida significativa de impuestos en otro país.
  - Cuando existan pagos efectuados a residentes de otro país y haya la sospecha de que no han sido declarados.
  - Cuando una persona sujeta a tributación obtiene una reducción o una exención de impuestos en un país que pudiera dar origen a un incremento en las cargas fiscales a ser gravadas en otro país.
  - Cuando los acuerdos comerciales entre una persona sujeta a tributación en un país y otra persona sujeta a tributación en otro país se realicen a través de uno o más países de tal manera que pueda resultar un ahorro fiscal en uno de estos países o en ambos.
  - Cuando un país tenga motivos para sospechar que de las transferencias artificiales de beneficios dentro de los grupos empresariales puede resultar un ahorro fiscal.
  - Cuando exista la probabilidad de que otros contribuyentes estén sirviéndose de un esquema particular de elusión o evasión tributaria.
- **Listado que se debe incluir al proporcionar información de forma espontánea**
- La identidad de la/s persona/s a las que la información está referida: nombre, fecha de nacimiento (para personas naturales), estado civil, Número de Identificación Fiscal (NIF) y dirección (incluyendo direcciones electrónicas o de Internet)
  - La identidad de la persona de la que se obtuvo la información y, si es pertinente, su relación con la/s persona/s a las que se refiere la información: nombre, estado civil, Número de Identificación Fiscal (NIF) y dirección (incluyendo direcciones electrónicas o de Internet), número de registro en caso de que se trate de una persona jurídica, cuadros,

diagramas, u otros documentos que ilustre en las relaciones entre las personas involucradas.

- Si la información concierne a un pago o transacción a través de un intermediario, mencione el nombre, direcciones del intermediario, incluyendo, en los casos en que exista información bancaria, el nombre y la dirección de la sucursal bancaria así como el número de cuenta bancaria.
  - La información recopilada, explicando el motivo por el cual se considera que es de interés para la otra autoridad competente (en el caso de cantidades de dinero, indique la moneda, si se ha retenido un impuesto y en caso afirmativo, el tipo impositivo y el importe del mismo.
  - Indicar los medios por los que la información ha sido obtenida e identificar la fuente de la información facilitada, por ejemplo: declaración tributaria, información procedente de terceras partes, etc.
  - Indicar si el contribuyente o una tercera persona ha sido notificada acerca del intercambio.
  - Mencionar si hay cualquier objeción para notificar al contribuyente el intercambio de información.
  - Mencionar si hay cualquier objeción a la divulgación de toda o parte de la información proporcionada.
  - Indicar si se solicita tener conocimiento de la utilidad de la información.
  - Un recordatorio en relación a la sujeción a las reglas de confidencialidad en cuanto al uso de la información proporcionada.
  - El nombre, teléfono, número de fax y la dirección de correo electrónico del funcionario tributario que puede ser contactado en caso necesario.
- **Recepción de la información suministrada espontáneamente**
- Cuando se recibe información de manera espontánea, la autoridad competente del país receptor debe evaluarla y, si está justificado,



remitirla a las autoridades encargadas de la investigación para que éstas actúen.

- La autoridad competente que reciba información espontánea debe requerir siempre información de retorno de las autoridades investigadoras acerca de la utilidad de la información y enviar dicha información a la autoridad competente que de forma espontánea facilitó la información.
- La información de retorno para la autoridad competente que de forma espontánea facilitó la información puede incluir detalles como, por ejemplo, los ingresos tributarios adicionales obtenidos, los esquemas de evasión fiscal identificados y una valoración global del grado de utilidad de la información para la administración tributaria. La información de retorno de carácter regular, oportuna y concreta entre autoridades competentes es importante ya que posibilita mejorar la calidad de futuros intercambios espontáneos de información.

#### **D.4. Intercambio de información para actividades específicas.**

El intercambio de información sectorial consiste en el intercambio de información que afecta de manera global y específica a un sector económico, y no a contribuyentes en particular.

- El propósito de tal intercambio es asegurar unos datos exhaustivos y seguros de las prácticas industriales mundiales y de las pautas de comportamiento, posibilitando a los inspectores fiscales efectuar con más conocimiento y de una forma más eficaz las inspecciones de los contribuyentes del sector.
- La autoridad competente para acometer el intercambio de información sectorial se deduce de los convenios tributarios basados en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, o en otros instrumentos aplicables para el intercambio de información.

#### **Estableciendo un intercambio sectorial**

- Un intercambio de información sectorial se inicia mediante el intercambio de cartas oficiales entre las autoridades competentes de países contratantes del tratado.
  - Dichos intercambios pueden ser bilaterales o multilaterales, siempre que los países involucrados dispongan de los mecanismos adecuados para el intercambio de información entre ellos.
  - El intercambio formal inicial de cartas entre las autoridades competentes debe:
    - o Detallar la materia del intercambio.
    - o Establecer los parámetros del intercambio.
    - o Designar el personal de las respectivas administraciones tributarias que esté autorizado para efectuar el intercambio de información.
    - o Confirmar que la documentación será intercambiada bajo la forma de cartas enviadas por las autoridades competentes, y también, que serán franqueadas para su uso y difusión restringido.
    - o Acordar los lugares y las fechas de reunión.
- **Materia objeto de intercambio.**
- Los intercambios de información sectoriales son especialmente adecuados en aquellos sectores para los cuales se ha creado algún grupo de especialistas dentro de las administraciones fiscales.
  - El concepto de intercambio de información sectorial puede comprender los más importantes aspectos estratégicos, tales como:
    - o Estructuras de capital;
    - o Acuerdos financieros ( transacciones financieras estructuradas)
    - o Propiedad intelectual.
    - o Fusiones y absorciones.

- Privatizaciones.
- Valoración y depreciación/amortización de activos.

#### **D.5. Fiscalizaciones simultáneas y funcionarios en el exterior**

En el marco de los convenios y acuerdos, los países pueden optar por llevar adelante fiscalizaciones simultáneas y presencia de funcionarios en el exterior.

##### **▪ Fiscalizaciones simultáneas**

Cuando dos países se ponen de acuerdo en fiscalizar simultánea e independientemente, cada uno en su territorio, a un contribuyente respecto del que ambas Administraciones tienen el interés común de intercambiar información.

Estas fiscalizaciones son útiles en materia de precios de transferencias y en la identificación de operaciones con jurisdicciones de baja tributación. Una consideración práctica importante en estas fiscalizaciones es tener en cuenta la existencia de diferentes alcances de las normas que regulan la prescripción del cobro y determinación de los impuestos entre los países intervinientes.

##### **1. Características**

- Cada Administración Tributaria fiscaliza en su propio territorio la situación tributaria de los sujetos en los cuales exista un interés en común o conexo.
- Las Administraciones podrán consultarse a los fines de seleccionar los casos y establecer procedimientos de fiscalización.
- No existe obligación de cooperar con todas las fiscalizaciones propuestas.
- Las autoridades competentes deberán designar representantes para dirigir la fiscalización.
- Si una de las Administraciones estima inconducente la fiscalización podrá retirarse con notificación previa.

La Fiscalización Simultánea está sólo contemplada en pocos acuerdos, todos ellos interinstitucionales impositivos (con las Administraciones Tributarias de Brasil, Chile, España y Perú)

○ **Fiscalizaciones de funcionarios en el exterior**

Las fiscalizaciones en el extranjero o auditorías fiscales conjuntas implican la presencia de funcionarios tributarios de un Estado en tareas de fiscalización o inspección que realizan las autoridades tributarias del otro Estado.

Características

- Las Administraciones deberán fijar previamente las condiciones y procedimientos a seguir.
- Se deberá probar la condición de los funcionarios de la Administración Tributaria.
- Se deberá respetar el principio de reciprocidad .
- En el curso de estos intercambios, los funcionarios y los inspectores fiscales de las partes contratantes del tratado se reúnen periódicamente para:
  - Discutir los desarrollos industriales actuales de interés mutuo, así como temas nuevos y emergentes.
  - Explorar conjuntamente los temas recurrentes que sean de mutua preocupación.
  - Reunir los recursos a emplear en estudios de sectores específicos.
  - Discutir las metodologías comparativas para establecer el precio y los márgenes de libre concurrencia en las industrias.
- Realizar seminarios en los temas internacionales más importantes.

La experiencia ha demostrado que estas reuniones han sido más productivas cuando el material esencial ha sido intercambiado entre las autoridades competentes con la bastante anterioridad, permitiendo a los funcionarios y a los inspectores fiscales familiarizarse con la materia antes del primer encuentro.

Los Acuerdos sobre Intercambio de Información Tributaria , según el Modelo propuesto por la OCDE adopta la modalidad de solicitud específica o a petición y autoriza las inspecciones fiscales en el extranjero. (Ej. Acuerdo N° 28/09 con Principado de Mónaco del 13/10/2009).

En los Acuerdos Específicos sobre Intercambio de Información Tributaria, según el Modelo CIAT se contempla la aplicación de los mecanismos en todas sus modalidades, incluyendo informaciones generales sobre ramos de actividad económica, fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el extranjero (Ej. Acuerdo N° 2/05 (AFIP) con la Receita Federal del Brasil; Acuerdo N° 14/04 (AFIP) con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de Perú; Acuerdo N° 7/04 (AFIP) con la Agencia Estatal de Administración Tributaria del Reino de España (AEAT); Acuerdo N° 10/06 (AFIP) con el Servicio de Impuestos Internos de Chile)

## **E INSTRUMENTOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION**

---

### **E.1. Introducción**

En términos generales, podemos precisar que se encuentran habilitadas distintas alternativas instrumentales para que distintas Administraciones Tributarias puedan intercambiar información a los fines tributarios.

#### **I. Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI)**

Son acuerdos, celebrados por escrito, entre Estados u otros sujetos del Derecho Internacional, destinados a producir efectos jurídicos y regidos por las normas del Derecho Internacional.

Los CDI tienen como objetivos más importantes evitar la doble imposición internacional, prevenir el fraude y la evasión fiscal, evitar la discriminación, promover el intercambio de información y constituir un instrumento de armonización fiscal.

Las disposiciones contenidas en los CDI, una vez ratificados y publicados en el Boletín Oficial del Estado, forman parte del ordenamiento jurídico interno - Inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional - y como sus disposiciones sólo pueden ser

derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en dichos instrumentos, gozan de primacía sobre la Ley interna por su especialidad.

Los CDI, como normas de Derecho Internacional, deben ser interpretados de acuerdo con los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de Tratados, que establece los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y consideración del objeto y fin del Tratado.

El modelo de Convenio OCDE, generalmente entre sus artículos 26 a 29, establece expresamente una cláusula estándar sobre el intercambio de informaciones tributarias consignando::

- I. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones del presente Convenio, o en la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el convenio, en la medida en que la imposición exigida por ella no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base a la legislación interna de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.
- II. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:
  - a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa 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 de las del otro Estado Contratante; y

c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya publicación sea contraria al orden público.

III. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado Contratante tratará de obtenerla de la misma manera como si el impuesto del Estado mencionado en primer término fuera su propio impuesto, sin perjuicio de la circunstancia que, en ese momento, no necesitara dicha información.

Si la autoridad competente de un Estado Contratante lo solicitara expresamente, la misma autoridad del otro Estado Contratante tratará de brindar información bajo las condiciones de este artículo en forma de declaraciones de testigos y copias legalizadas de documentos originales inéditos (comprendidos libros, trabajos, estados, registros, cuentas o escritos) en la medida en que tales declaraciones y documentos, puedan obtenerse en virtud de las leyes y procedimientos administrativos del otro Estado con respecto a sus propios impuestos.”

## **2. Convenios / acuerdos intergubernamentales de intercambio internacional de información (INTG)**

Se trata de Convenios / Acuerdos entre gobiernos que pueden ser suscriptos por el Administrador Federal en representación del Gobierno Nacional y tienen el carácter de acuerdos intergubernamentales (Ej. Acuerdo con Principado de Mónaco N° 28/09 (AFIP) del 13/10/2009)

## **3. Acuerdos interinstitucionales de intercambio internacional de información (All)**

Constituyen Acuerdos Interinstitucionales o administrativos diseñados exclusivamente para intercambiar información con el fin de fortalecer la administración, verificación y cumplimiento de las obligaciones tributarias y/o combatir la evasión y/o elusión de los impuestos internos y/o aduaneros. (Ej. Acuerdo con Chile - Acta Acuerdo N° 10/06 (AFIP) del 24/10/2006)

La Administración Federal se encuentra facultada para suscribir tales acuerdos en virtud de lo establecido en el inciso e) del artículo 9° del Decreto N° 618/97 que habilita al Organismo a realizar tareas de cooperación recíproca, en el marco de sus funciones, con Organismos extranjeros.

Al respecto cabe mencionar que los Acuerdos Específicos de Información interinstitucionales (AI) suscriptos por la República Argentina están orientados básicamente en los lineamientos sentados en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información del CIAT, mientras que los intergubernamentales (INTG), suscriptos con los países de baja o nula tributación, consideran las pautas del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria propuesto por la OCDE.

## **E.2. Principales instrumentos de intercambio de información suscriptos por la República Argentina**

### ***E.2.1. Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional***

- Alemania - Ley N° 22.025 /Ley N° 25.332
- Australia - Ley N° 25.238
- Austria (Vigencia 17/01/1983 al 31/12/2008) - Ley N° 22.589 / Nota Externa N° 6/2008 AFIP
- Bélgica - Ley N° 24.850
- Bolivia - Ley N° 21.870
- Brasil - Ley N° 22.675
- Canadá - Ley N° 24.398
- Chile - Ley N° 23.228 y N° 26.232
- Dinamarca - Ley N° 24.838



- España - Ley N° 24.258
- Finlandia - Ley N° 24.654
- Francia - Ley N° 22.357 y N° 26.276
- Italia - Ley N° 22.747 y N° 25.396
- Países Bajos - Ley N° 24.933
- Noruega - Ley N° 25.461
- Reino Unido - Ley N° 24.727
- Rusia - Ley N° 26.185
- Suecia - Ley N° 24.795
- Suiza (Vigencia provisional) (Protocolo de enmienda y Protocolo Adicional) - 23/4/1997.

#### **E.2.2. Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua Impositivos**

- Acuerdo con Bermudas - 22/8/2011
- Acuerdo con Chile - Acta Acuerdo N° 10/06 (AFIP) - 24/10/2006
- Acuerdo con China - 13/12/2010
- Acuerdo con Ecuador - Acta Acuerdo N° 3/11 (AFIP) - 22/05/2011
- Acuerdo con España - Acta Acuerdo N° 7/04 (AFIP) - 30/04/2004
- Addenda al Acuerdo con España
- Acuerdo con Guardia di Finanza - Italia - Memo 4/10 - 15/10/2010
- Acuerdo con Principado de Mónaco - Acuerdo N° 28/09 - 13/10/2009
- Acuerdos con Andorra, Bahamas (3/12/09), Costa Rica (23/11/09), Guernesey, India, Islas Caiman, Jersey y San Marino (7/12/09) . En etapa de finalización de los procedimientos requeridos por la legislación respectiva.

### **E.2.3. Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua Aduaneros**

- COMALEP - Protocolo de Modificación del Convenio Multilateral - Leyes N° 22.663, N° 24.208 y N° 26.642
- Memorando de Entendimiento sobre Cooperación y Asistencia Mutua en Cuestiones Aduaneras con Corea - 26/11/10
- Azerbaiyán - 22/02/11
- España - Ley N° 22.057
- Addenda al Acuerdo con España - 7/12/1994
- Addenda con España - Intercambio de Información por Medios Informáticos. Acta Acuerdo N° 6/08 (AFIP) - 25/02/2008
- Estados Unidos - Ley N° 24.332
- Francia - Ley N° 26.311
- Hungría - Ley N° 25.075
- India - 26/04/2011
- Acuerdo con Italia (Argentina Ley N° 26.069; Italia pendiente de aprobación) - 21/03/2007
- Acuerdo Mercosur - RG N° 2389/08 (AFIP) Dec. CMC N° 26/06
- Libia - Acta Acuerdo N° 38/08 (AFIP) - 22/11/08
- Rusia - Ley N° 25.138
- Protocolo con Rusia de Intercambio de Información sobre Mercadería y Medios de Transporte - Protocolo 01/10 (AFIP) - 12/10/2010
- Acuerdo con la República de Bolivia sobre Controles Integrados de Frontera - Ley N° 25.253
- Tratado sobre Controles Integrados de Frontera con Chile - Ley N° 25.229
- 

### **E.2.4. Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua Mixtos**

- Acuerdo con Brasil - Acta Acuerdo N° 02/05 (AFIP) - 21/4/2005
- Acuerdo con Perú - Acta Acuerdo N° 14/04 (AFIP) - 7/10/2004

**E.2.5. Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua Seguridad Social**

- Acuerdo AFIP - OISS - Convenio N° 11/05 (AFIP) - 7/7/2005

**E.2.6. Actas Compromiso Impositivas**

- Rusia - Memorando de Entendimiento N° 2/10 (AFIP) - 11/10/10
- China - Convenio N° 11/06 (AFIP) - 20/10/2006
- España - Acta Acuerdo N° 2/ 2003 (AFIP) - 31/3/2003

**E.2.7. Actas Compromiso Aduaneras**

- Vietnam - Noviembre 2010 - Memorando de Entendimiento N° 05/10 (AFIP) - 18/11/2010
- Rusia - Memorando de Entendimiento N° 03/10 (AFIP) - 12/10/2010
- Estados Unidos - Acta Acuerdo N° 7/06 (AFIP) - 17/7/2006
- Estados Unidos - Acta Acuerdo s/n° - 17/11/2005
- Estados Unidos - Acta Acuerdo N° 3/05 (AFIP) - 9/5/2005

**F. REFLEXIONES FINALES**

---

El proceso de globalización económica, entendido como una creciente interdependencia transaccional entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes y servicios, de capitales y la rápida difusión de la tecnología e información, ha modificado los modelos de relaciones económicas internacionales y la problemática vinculada al mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales.

El rasgo principal del nuevo escenario, caracterizado por una alta movilidad y volatilidad sus factores económicos, habilita la deslocalización de bases imponibles entre distintas jurisdicciones, circunstancia que, asociada a la adopción generalizada del principio personalista de asignación impositiva, requiere la asistencia y cooperación mutua entre las distintas Administraciones Tributarias a través del

intercambio de información como resguardo de la función de control del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Al respecto, a través de distintos modelos desarrollados por organismos internacionales, se han definido mecanismos e instrumentos de intercambio de información orientados al control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributaria, y, subsidiariamente, al mantenimiento de la inalterabilidad de los sistemas tributarios internos y la intangibilidad de la base imponible mundial, erosionada por la competencia fiscal perjudicial.

En particular, los instrumentos específicos de intercambio se presentan como una alternativa válida para satisfacer las necesidades informativas de las Administraciones Tributarias que han adoptado el criterio de sujeción en base a la renta mundial, atento sus características de integralidad, flexibilidad, oportunidad y confiabilidad.

Nuestra Administración Tributaria, consciente de la problemática fiscal del nuevo modelo de operaciones transnacionales, ha implementado reformas en su estructura orgánica a efectos del diligenciamiento y gestión del intercambio de información en el marco de acuerdos o convenios internacionales.

Es por ello que, si bien el intercambio de información se encuentra en una etapa de incipiente desarrollo, en nuestra Administración Tributaria se visualiza un alto grado de avance en relación al tema de fiscalidad internacional y en particular respecto de la concientización estratégica de la necesidad cooperación y asistencia mutua con sustento en la integralidad, confiabilidad y oportunidad de la información obtenida bajo las modalidades previstas en los precitados instrumentos, cuya gestión se presenta imprescindible para el control de la evasión y elusión fiscal y de protección de los sistemas tributarios locales, bajo un marco referencial de respeto a las garantías constitucionales y al debido proceso adjetivo.

## BIBLIOGRAFIA Y MATERIAL DE APOYO

- Los Convenios para evitar la Doble imposición Internacional - Documento N° 6/02 - Instituto de Estudios Fiscales. Madrid - José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- Funciones y límites de las Administraciones Tributarias - Carlos María Folco - Asociación Argentina de Estudios Tributarios.
- Manual Procedimiento Tributario - Naturaleza y Estructura - Carlos María Folco. Editorial Rubinzal-Culzoni – 3ra. Edición Actualizada y Ampliada.
- Manual de Procedimiento Tributario - Carlos María Folco y Teresa Gómez . Editorial La Ley - 6ta. Edición Actualizada y Ampliada
- Tendencias actuales en materia de Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias - Documento N° 16/01 - Instituto de Estudios Fiscales. Madrid - José Manuel Calderón Carrero.
- Dictámenes N° 16/1994 y N° 46/1997 - Dirección de Asesoría Legal - AFIP.
- Disposición N° 98/09, N° 19/10, N° 258/10 y N° 259/10 (AFIP) .
- Instrucción General N° 894/2010 (DI PYNF)
- El Intercambio de Informaciones entre Administraciones Tributarias - Bruno Todini - Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- La Cooperación Internacional - El rol del CIAT - Claudino Pita - 34 Asamblea General del CIAT.
- Estudio comparativo de los Convenios suscriptos por España respecto del Modelo de la OCDE - Documento N° 1/04 – Instituto de Estudios Fiscales. Madrid - Tomás Sánchez Fernández.
- Las consecuencias fiscales de la globalización - Documento N° 8/07 - Instituto de Estudios Fiscales - Manuel Gutiérrez Lousa.
- Tendencias en materia de Intercambio de Tributaria - Carol Martinoli - Cuaderno N° 14 - Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social.

- Instrumentos de Asistencia Mutua en Materia de Intercambios de Información - Documento N°. 23/02 – Dolores Bustamante Esquivias - Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
  - Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al Intercambio de Información con fines tributarios - OCDE
  - Manual CIAT para la implementación y práctica del Intercambio de Información para fines tributarios.
-