



**UNIVERSIDAD DE CHILE**

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

**EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y SUS  
APLICACIONES AL DERECHO CHILENO**

Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y  
Sociales

**ELIO CASTRO LARENAS**

**Profesor Guía:** Dr. Cristián Andrés Gárate González LL.M

Santiago

2016

## ÍNDICE

1. CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	9
2. CAPÍTULO II: GENERALIDADES	12
2.1. Concepto del término “Intercambio de Información”	12
2.2. Objetivos del Intercambio de Información	13
2.3. Importancia en la Implementación del Intercambio de Información	16
2.4. Arquitectura Normativa	21
2.4.1. Regulación Internacional Modelo	22
2.4.2. Regulación Nacional de Tratados	24
3. CAPÍTULO III: REGULACIÓN INTERNACIONAL MODELO	26
3.1. Situación actual de la materia	26
3.2. Principales Fuentes Normativas	28
3.2.1. Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE	28
3.2.2. Artículo 26 del Modelo de Convenio de la ONU	41
3.2.3. Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información de la OCDE de abril de 2002	45
3.2.4. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materias Tributarias	48

3.2.5.	Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes _____	51
3.2.6.	Proyecto BEPS de la OCDE _____	52
4.	CAPÍTULO IV: REGULACIÓN NACIONAL DE TRATADOS _____	56
4.1.	Situación actual de la materia _____	56
4.2.	Principal Fuente Normativa: Convenios de Doble Imposición _____	56
4.3.	Conformidad de los CDI suscritos por Chile con el estándar OCDE _	58
4.3.1.	Convenio de Doble Imposición con Argentina _____	58
4.3.2.	Convenio de Doble Imposición con Australia _____	70
4.3.3.	Convenio de Doble Imposición con Austria _____	74
4.3.4.	Convenio de Doble Imposición con Bélgica _____	78
4.3.5.	Convenio de Doble Imposición con Brasil _____	84
4.3.6.	Convenio de Doble Imposición con Canadá _____	91
4.3.7.	Convenio de Doble Imposición con China _____	100
4.3.8.	Convenio de Doble Imposición con Colombia _____	104
4.3.9.	Convenio de Doble Imposición con Corea del Sur _____	109
4.3.10.	Convenio de Doble Imposición con Croacia _____	112
4.3.11.	Convenio de Doble Imposición con Dinamarca _____	115
4.3.12.	Convenio de Doble Imposición con Ecuador _____	120
4.3.13.	Convenio de Doble Imposición con España _____	124

4.3.14. Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos	129
4.3.15. Convenio de Doble Imposición con Francia	134
4.3.16. Convenio de Doble Imposición con Irlanda	138
4.3.17. Convenio de Doble Imposición con Italia	141
4.3.18. Convenio de Doble Imposición con Japón	145
4.3.19. Convenio de Doble Imposición con Malasia	150
4.3.20. Convenio de Doble Imposición con México	153
4.3.21. Convenio de Doble Imposición con Noruega	157
4.3.22. Convenio de Doble Imposición con Nueva Zelanda	161
4.3.23. Convenio de Doble Imposición con Paraguay	164
4.3.24. Convenio de Doble Imposición con Perú	168
4.3.25. Convenio de Doble Imposición con Polonia	171
4.3.26. Convenio de Doble Imposición con Portugal	175
4.3.27. Convenio de Doble Imposición con Reino Unido	179
4.3.28. Convenio de Doble Imposición con República Checa	182
4.3.29. Convenio de Doble Imposición con Rusia	186
4.3.30. Convenio de Doble Imposición con Sudáfrica	189
4.3.31. Convenio de Doble Imposición con Suecia	192
4.3.32. Convenio de Doble Imposición con Suiza	195

4.3.33. Convenio de Doble Imposición con Tailandia _____	208
4.4. Análisis global de los CDI suscritos por Chile _____	212
4.4.1. Extensión personal de las cláusulas _____	212
4.4.2. Extensión material de las cláusulas _____	214
4.4.3. Tratamiento del “interés doméstico” en las cláusulas _____	215
4.4.4. Tratamiento de la información bancaria en las cláusulas _____	217
4.5. Conformidad de la legislación chilena con estándar OCDE _____	219
4.5.1. Disponibilidad de la Información _____	221
4.5.2. Acceso a la Información _____	226
4.5.3. Mecanismos de Intercambio de Información _____	230
5. CAPÍTULO V: DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y LÍMITES AL USO E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN _____	232
5.1. Límites al intercambio de información _____	233
5.1.1. Imposibilidad para obtener la información _____	234
5.1.2. Reciprocidad _____	234
5.1.3. Limitación a revelar secretos comerciales, industriales y profesionales _____	235
5.1.4. Orden Público _____	236
5.2. Límites al uso de la información _____	237

5.3.	Derechos del Contribuyente en Chile	238
5.3.1.	Requerimiento de información bancaria	239
5.3.2.	Requerimiento de otra información	240
6.	CONCLUSIONES	243
7.	BIBLIOGRAFÍA	247

## ACRÓNIMOS Y ABREVIACIONES

<b>CDI</b>	<i>Convenio de Doble Imposición</i>
<b>SII</b>	<i>Servicio de Impuestos Internos</i>
<b>IRS</b>	<i>Internal Revenue Service<sup>1</sup></i>
<b>OCDE</b>	<i>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos</i>
<b>BEPS</b>	<i>Base Erosion and Profit Shifting<sup>2</sup></i>
<b>TIEA</b>	<i>Tax Information Exchange Agreements<sup>3</sup></i>
<b>FATCA</b>	<i>Foreign Account Tax Compliance Act<sup>4</sup></i>
<b>IGA</b>	<i>Intergovernmental Agreements<sup>5</sup></i>

---

<sup>1</sup> Servicio de Rentas Internas, autoridad administrativa de impuestos en Estados Unidos.

<sup>2</sup> Erosión de Base y Desvío de Ganancias.

<sup>3</sup> Convenios sobre Intercambio de Información Tributaria.

<sup>4</sup> Ley sobre Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras, de Estados Unidos.

<sup>5</sup> Acuerdos Intergubernamentales.

**CMAATM** *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*<sup>6</sup>

**MCAA** *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*

**MC OCDE** *Modelo de Convenio de la OCDE*

**MC ONU** *Modelo de Convenio de la ONU*

**MC EEUU** *Modelo de Convenio elaborado por el IRS de Estados Unidos*

---

<sup>6</sup> Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materias Tributarias.

## **1. CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN**

Con la modernización de la economía, cada vez es más usual que los contribuyentes obtengan rentas de manera globalizada. A su vez, la laxitud de las barreras fiscales y la movilización transfronteriza de capital dan lugar a variados escenarios de elusión, evasión y fraude fiscal mediante la utilización de mecanismos de planificación tributaria internacional.

Este escenario globalizado lleva necesariamente aparejado un replanteamiento de la posición estatal en el ejercicio de sus potestades tributarias. En efecto, las jurisdicciones nacionales ya no pueden pretender ejercer correctamente dichas potestades sin la adecuada interacción con otras jurisdicciones nacionales, por lo que los Estados necesitan reforzar sus mecanismos de asistencia administrativa disponibles.

En este contexto, se ha señalado que “el reforzamiento de la asistencia administrativa se observa como uno de los principales mecanismos que permiten asegurar, por una parte, la defensa de los intereses legítimos de los Estados en conseguir una contribución equitativa al sostenimiento de sus cargas públicas así como, por otra parte, permitir la correcta aplicación de los instrumentos internacionales – convenios de doble imposición y acuerdos multilaterales – a aquellos sujetos que obtienen rentas de carácter internacional,

respetando sus derechos y garantías frente a intromisiones de los Estados actuantes”<sup>7</sup>.

Es así como los convenios que promueven el intercambio de información entre jurisdicciones se convierten en herramientas ágiles y eficaces para llevar a cabo esta cooperación y asistencia administrativa tan necesaria, siempre y cuando exista voluntad real de los Estados en ponerla en práctica sin obstáculos ni dilaciones.

Es así como, en razón de la reciente filtración de documentos que revela el ocultamiento de activos mediante compañías *off shore*, denominada por los medios de comunicación como “*Panama Papers*”, el Secretario General de la OCDE ha acusado la constante falta de compromiso por parte de dicho país centroamericano en pos de la transparencia fiscal internacional, y ha recalcado una vez más el rol fundamental que cumple el intercambio de información para erradicar la evasión de impuestos<sup>8</sup>.

De este modo, este trabajo se centrará en el intercambio de información

---

<sup>7</sup> GARCÍA Prats, Francisco. *El Intercambio de Información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El Artículo 26*. Valencia, 30 de marzo de 1999. p. 3.

<sup>8</sup> Declaración del Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, sobre los Panama Papers. 4 de abril de 2016. En: <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/declaracion-del-sg-ocde-sobre-los-panama-papers.htm>

como medio idóneo para hacer frente a esta necesidad de cooperación internacional. Para esto, se buscará conceptualizar esta institución, extrayendo además sus elementos más importantes. Lo anterior, a la luz de la fuente más fértil en esta materia: los ingentes esfuerzos normativos y doctrinarios llevados a cabo por los organismos internacionales más trascendentes en el tema, la OCDE y la ONU.

Seguidamente, se analizará su implementación en Chile mediante los Convenios de Doble Imposición suscritos hasta el momento y su conformidad con el estándar internacional: el artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE. Asimismo, se analizará el estado de implementación de acuerdos multilaterales en materia de intercambio de información, todo en el marco del problema BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Finalmente, se efectuará una revisión del estado actual de la legislación chilena para ver si se conforma con los estándares básicos internacionales para llevar a cabo un adecuado intercambio de información con otras jurisdicciones, todo esto a la luz de los Términos de Referencia (*Terms of Reference*) adoptados por la OCDE.

## **2. CAPÍTULO II: GENERALIDADES**

### **2.1. Concepto del término “Intercambio de Información”**

En primer término, podemos señalar que la término “intercambio de información” en materia tributaria hace alusión a aquellas medidas de cooperación administrativa adoptadas entre dos o más jurisdicciones nacionales cuyo principal objetivo es el intercambio de información relevante para la administración, fiscalización y recaudación fiscal, así como para el correcto cumplimiento de convenios de doble imposición, acuerdos de asistencia administrativa, tanto bilaterales como multilaterales, y/o sus legislaciones tributarias internas.

Como es de esperarse, estas medidas de cooperación internacionales se llevan a cabo mediante convenios, tratados, acuerdos o mediante cualquier instrumento internacional vinculante, ya sean de carácter bilateral como multilateral. A su vez, las posteriores modificaciones que se efectúen a estos convenios se materializan mediante protocolos, que se entienden como parte integrante de dichos convenios.

Finalmente, en lo que al objeto de estos convenios se refiere, observamos que pueden aplicarse sobre todos los tributos contemplados en una legislación,

así como a los que expresamente se establezcan en un convenio. En la experiencia chilena, el impuesto más regulado en esta materia es el contenido en el Decreto Ley N° 824 que contiene la Ley de Impuesto a la Renta, salvo contadas excepciones en que algunos convenios de doble imposición contemplan una extensión al Impuesto al Valor Agregado.

Desde ya se hará notar que esto no está en concordancia con los estándares de transparencia fiscal esgrimidos en el seno de las principales organizaciones internacionales, léase la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) y la Organización de las Naciones Unidas (“ONU”), quienes abogan por un intercambio de información a su máxima extensión, incorporando todos los impuestos aplicados en las legislaciones nacionales.

## **2.2. Objetivos del Intercambio de Información**

El intercambio de información, como mecanismo de cooperación administrativa entre Estados, posee una doble finalidad. En primer lugar, la de establecer los hechos en relación a los cuales se aplicarán las normas de un convenio de doble imposición, y; en segundo lugar, la de asistir a las partes contratantes de este tipo de convenios en la aplicación y administración de su normativa interna.

En virtud de esto, se pueden reconocer cuatro grandes objetivos que se desprenden de esta doble finalidad de los acuerdos de intercambio de información.

1. Apoyar y facilitar el cumplimiento de las normas tributarias contempladas en las legislaciones nacionales. Para la OCDE, esta es una de los principales objetivos que debiesen perseguir este tipo de acuerdos; sin embargo, en la práctica son pocos los Estados que incorporan mecanismos de intercambio de información respecto de tributos ajenos a los contemplados en los convenios que les sirven de base.
2. Apoyar y facilitar el cumplimiento de las normas contenidas en un convenio de doble imposición. En la práctica, esta es la principal función que cumplen estos acuerdos, toda vez que incorporados en el articulado de dichos instrumentos, cumplen esta función por expresa mención de los Estados contratantes.
3. El ser mecanismos aptos para facilitar la fiscalización por parte de los Estados contratantes del fraude, evasión y elusión fiscal. Como se verá, en pos de este objetivo son muchos los convenios que ha negociado nuestro país pero que, en su redacción se han impuesto ciertas

limitaciones que dificultan la labor fiscalizadora de la administración fiscal tanto extranjera como nacional. Es en razón de esto que, a pesar de ser este el objetivo más importante para la OCDE, no se encuentra debidamente consagrado en los principales convenios acordados por Chile.

Este punto cobra vital relevancia actualmente con el problema BEPS, ya que tanto la OCDE como el grupo G20 han reconocido que la mejor forma de hacerle frente es mediante la mayor transparencia posible, materializada mediante acuerdos multilaterales que contengan provisiones para intercambiar información entre las distintas administraciones fiscales.

4. Finalmente, otro objetivo o finalidad reconocida últimamente en doctrina, y que cobra mayor aplicación en el escenario europeo, es que el intercambio de información puede ser utilizado por los mismos contribuyentes que operan transnacionalmente, para que puedan recibir el tratamiento fiscal adecuado a sus circunstancias, evitando de esta manera un tratamiento discriminatorio entre los distintos nacionales europeos.

Así, el intercambio de información constituiría una garantía para los contribuyentes, en atención a que las administraciones tributarias nacionales no podrían tratarlos discriminatoriamente alegando

desconocimiento de su situación fiscal, en cuanto pueden acudir a los diversos instrumentos existentes destinados a obtener su información<sup>9</sup>.

### **2.3. Importancia en la Implementación del Intercambio de Información**

La internacionalización de la economía ha llevado a que cada vez con mayor frecuencia las personas, tanto naturales como jurídicas, tengan acceso a rentas e ingresos provenientes de las más diversas jurisdicciones y por los más diversos conceptos. Esto genera innegables efectos positivos en las economías nacionales pero, a la vez, crea una necesidad de dinamismo en las estructuras administrativas estatales que les permita hacer frente a las inevitables externalidades negativas que genera este proceso, siendo la evasión, elusión y fraude fiscal las principales.

Es en razón de esto que se torna necesario un cambio de paradigma en la posición estatal en el ejercicio de la potestad tributaria. En este sentido, se ha señalado que “la nueva situación económica exige un esfuerzo de replanteamiento de la posición estatal en el ejercicio de sus competencias tributarias. Este esfuerzo implica la superación de la concepción tradicional del

---

<sup>9</sup> En este sentido, MERINO Espinosa, María y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*. Crónica Tributaria, N° 139/2011 (139-163), p. 141.

ejercicio de la soberanía que, referida a la materia tributaria, presume la existencia de plenos poderes para determinar el grado de tributación permisible en su territorio así como los mecanismos de aplicación, verificación y ejecución de dichas normas necesarias para el sostenimiento de la actividad pública”<sup>10</sup>.

En efecto, superando esta concepción obsoleta de soberanía en materia tributaria, los Estados tienen que desarrollar mecanismos de asistencia mutua con otros para poder fiscalizar, administrar y recaudar satisfactoriamente los tributos a los que tienen derecho en virtud de su potestad tributaria.

Es en este escenario que el intercambio de información se erige como un mecanismo esencial para apoyar y propender a la correcta aplicación de las normas tributarias nacionales de cada uno de los Estados, así como también para “evitar la pérdida de recaudación derivada de la falta de conocimiento de las rentas obtenidas por sus contribuyentes en otros Estados”<sup>11</sup>.

En este sentido, “la obligación de colaborar que recae sobre los contribuyentes no se fundamenta en la tutela del deber constitucional de

---

<sup>10</sup> GARCÍA Prats, Francisco. *El Intercambio de Información...*, *op. cit.*, p. 2.

<sup>11</sup> MERINO Espinosa, María del Prado y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional, Europeo y Español*. Instituto de Estudios Fiscales. Documento N° 6/2011. p. 5.

contribuir a la Hacienda del Estado de origen o residencia, sino que sencillamente se está garantizando el control del fraude fiscal por parte del Estado requirente, siendo necesaria la cooperación entre Administraciones, tanto a nivel internacional como comunitario, para preservar los respectivos derechos recaudatorios”<sup>12</sup>.

Además de esta utilidad instrumental, el intercambio de información ha sido visto igualmente como indicador de que el Estado en cuestión posee un régimen jurídico tributario completo y complejo, lo que lo ha erigido en un criterio fundamental para separar aguas entre las jurisdicciones fiscales tradicionales y los paraísos fiscales.

Al respecto, debe recordarse que hasta antes del 2001 el criterio primordial para catalogar a una jurisdicción de paraíso fiscal residía en la baja o nula tributación que aplicaba en virtud de su potestad tributaria. Esta postura cambió finalmente por Estados Unidos, que consideró que la iniciativa de la OCDE para elaborar listados de paraísos fiscales debía centrarse en su virtualidad de intercambiar información.

---

<sup>12</sup> CALDERÓN Carrero, José Manuel. *El Control del Fraude Fiscal Internacional a través del Intercambio de Información*. Working Papers, N° 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2000, p. 17.

Con todo, esta nueva postura se plasmó en una reconsideración de la OCDE en cuanto a sus parámetros mediante el Informe para el Progreso de 2001, en virtud del cual para excluir a un determinado país de las listas negras de paraísos fiscales, éstos debían comprometerse en reformar sus legislaciones internas para adoptar medidas que garantizaran la transparencia y contribuyesen a un intercambio de información.

Desde ese entonces, la OCDE exige a los paraísos fiscales cumplir con ciertos criterios de transparencia y de intercambio de información para ser excluidos de la lista de paraísos fiscales no cooperativos, erigiéndose de esta manera el intercambio de información como un criterio fundamental para determinar si una determinada jurisdicción constituye o no un paraíso fiscal no cooperativo. Es en razón de esto, igualmente, que la gran mayoría de los trabajos posteriores de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial tienen una estrecha relación con el intercambio de información<sup>13</sup>.

Por otra parte, desde el año 2013 tanto la OCDE como el Grupo de 20 países desarrollados y emergentes G20 han puesto atención en el hecho de cómo el problema BEPS (en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) genera aún más dificultades para evitar situaciones de elusión y evasión fiscal, que

---

<sup>13</sup> En este sentido, MERINO Espinosa, María del Prado y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional...*, op. cit. p. 10.

sobrepasan los límites de control que contienen los convenios de doble imposición.

El problema BEPS se relaciona principalmente con situaciones en que la interacción de las normativas tributarias de dos o más países genera una situación de doble no tributación o una recaudación menor a la esperable de una sola tributación. También se encuentra relacionado con situaciones en que, mediante arreglos y entramados corporativos y contractuales, se logra disminuir o excluir de tributación una renta, desviándola (*“shifting”*) del país fuente donde ésta se generó.

Hasta la fecha los convenios de doble imposición han sido efectivos en evitar la doble tributación, pero pierden fuerza a la hora de evitar la doble no tributación proveniente de interacciones entre más de dos países. Es por esto que tanto el G20 como la OCDE están de acuerdo en que el multilateralismo es fundamental para contrarrestar el problema BEPS, sin desconocer por supuesto el rol fundamental que han jugado los convenios de doble imposición hasta la fecha para contrarrestar la doble tributación y propender la transparencia fiscal.

En síntesis, la importancia de la implementación de un adecuado y efectivo intercambio de información entre diversas jurisdicciones nacionales radica en que les permite recaudar adecuadamente los tributos que

corresponden en virtud de su potestad tributaria y; asimismo, constituye el principal mecanismo con que cuentan los Estados para combatir la elusión, la evasión y el fraude fiscal. También, no es menor el hecho que la existencia de estos mecanismos constituye el principal indicador para determinar si una determinada jurisdicción es un paraíso fiscal o no, lo que eventualmente conduce a la aplicación de medidas anti-paraíso adoptadas en el seno de la OCDE.

#### **2.4. Arquitectura Normativa**

Como se señaló, el intercambio de información deviene principalmente de los convenios bilaterales y multilaterales que han venido a regular la materia, cuyos estándares son producidos principalmente en el seno de la OCDE y de la ONU. Si bien es cierto que el grupo G20 ha manifestado preocupación en temas de evasión, elusión y fraude fiscal (especialmente en el problema BEPS), el estudio y desarrollo del tema ha sido encomendado principalmente a la OCDE.

A continuación se tratará someramente cómo se encuentra entramada esta arquitectura de tratados, y cuáles son las principales normas que

propenden y regulan el intercambio de información entre las distintas administraciones fiscales, tanto a nivel internacional como nacional<sup>14</sup>.

#### **2.4.1. Regulación Internacional Modelo**

A nivel internacional, los principales esfuerzos normativos han sido desplegados, en primer término, por la OCDE y, en segundo término, por la ONU.

Estos esfuerzos se ven reflejados principalmente en la publicación de lineamientos y estándares básicos para que los países propendan a un intercambio de información lo más amplio posible, en pos de la transparencia fiscal.

De este modo, los principales instrumentos internacionales en la materia son:

- El Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, que en su artículo 26 establece estándares de intercambio de información en su máxima extensión posible.

---

<sup>14</sup> Un análisis pormenorizado tanto de la regulación internacional como nacional se realiza en los capítulos III y IV de este trabajo, respectivamente.

- El Modelo de Convenio de Doble Imposición de la ONU, que también en su artículo 26 establece estándares de intercambio de información, también en su máxima extensión.
  
- El Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información Tributaria de la OCDE (TIEA, por sus siglas en inglés), que establece el estándar para el intercambio de información en convenios exclusivos de esta naturaleza, sean bilaterales o multilaterales.
  
- La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de la OCDE (CMAATM, por sus siglas en inglés) que, partiendo de la base del multilateralismo, estatuye en su sección primera (artículos 4 al 10) el intercambio de información como principal instrumento de asistencia entre las administraciones fiscales.
  
- El Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes (MCAA, por sus siglas en inglés) que, partiendo de la base de lo dispuesto en el artículo 6 de la CMAATM, sienta las bases para un intercambio de información automático.

- El Plan de Acción para contrarrestar el problema BEPS, pretende desarrollar un instrumento multilateral para frenar el problema BEPS, teniendo como pilar fundamental el intercambio de información.

#### **2.4.2. Regulación Nacional de Tratados**

La principal fuente normativa en nuestro país para el intercambio de información viene dada por los CDI que ha suscrito nuestro país.

Actualmente, Chile mantiene 26 CDI suscritos y vigentes con las siguientes jurisdicciones: Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Tailandia.

Por su parte, existen 7 CDI suscritos pero cuya entrada en vigencia aún está pendiente a la fecha (a saber, con Argentina, China, Estados Unidos, Italia, Japón, República Checa y Sudáfrica).

En cuanto a acuerdos multilaterales, Chile se adhirió en 2013 al CMAATM, con el objeto de poder intercambiar información tributaria con un espectro mayor de naciones, poniéndose de esta manera en línea con estándares

internacionales. Al momento, se espera que el Congreso ratifique el ingreso de Chile a la CMAATM a fines de 2015. En cuanto al intercambio automático de información, Chile se adhirió a MCAA el 4 de junio de 2015.

### **3. CAPÍTULO III: REGULACIÓN INTERNACIONAL MODELO**

#### **3.1. Situación actual de la materia**

Como se señaló previamente, los mayores esfuerzos tanto normativos como doctrinarios se han llevado a cabo en el seno de organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”) y las Naciones Unidas (“ONU”). Sin embargo, existen muchas instituciones tanto privadas como públicas que han contribuido significativamente en la materia, tales como el Instituto de Estudios Fiscales de España y el *Internal Revenue Service* de Estados Unidos.

En términos regulatorios, estas organizaciones han desarrollado Modelos de Convenios de Doble Imposición que, en materia de intercambio de información, vienen a constituir el estándar internacional vigente (especialmente en el caso del Modelo de Convenio de la OCDE).

En cuanto a intercambio de información se refiere, el artículo 26 de dicho Modelo de Convenio de Doble Imposición es el encargado de tratar la materia, estableciendo el tipo de información que se debe intercambiar, el tratamiento de dicha información, ciertas limitaciones al intercambio de información, la

extensión tanto material como personal de dicha información, y ciertos métodos para llevarla a cabo.

Es preciso mencionar que, fuera de los modelos más importantes (OCDE y ONU), existe un Modelo de Convenio elaborado por el IRS de Estados Unidos (“MC EEUU”) que por parte de la doctrina también ha sido considerado como estándar en la materia.

Sin embargo, el análisis del MC EEUU escapa al ámbito de este trabajo, debido a que se estima que éste no constituye un auténtico Modelo de Convenio, sino que más bien manifiesta la posición negociadora de una determinada administración nacional. En este sentido, sólo puede hablarse de Modelos de Convenio en “aquellos casos en que este ha sido elaborado a nivel internacional, como resultado de un consenso de diferentes países, o en el seno de una organización internacional. Por ello, no puede atribuírsele la misma eficacia a aquellos documentos elaborados unilateralmente por una Administración”<sup>15</sup>.

En razón de lo anterior, a continuación sólo se analizarán los Modelos de Convenio desarrollados en la OCDE y en la ONU – tanto bilaterales como

---

<sup>15</sup> GARCÍA Prats, Francisco. *Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición*. Crónica Tributaria, N° 133/2009, pp. 106 y 107.

multilaterales –, dejando de lado el Modelo de Convenio de Estados Unidos, que si bien es interesante por las similitudes que posee con los modelos antes mencionados, no puede ser considerado un Modelo de Convenio propiamente tal.

## **3.2. Principales Fuentes Normativas**

### **3.2.1. Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE**

Actualmente, el Artículo 26 del Modelo de Convenio sobre Doble Tributación de la OCDE (“Artículo 26 MC OCDE”) constituye la base jurídica comúnmente aceptada por los Estados para la concreción de acuerdos impositivos que contemplen el intercambio de información. De hecho, hasta el momento, más de 3.000 convenios de doble imposición se han firmado basándose en esta norma. Al consistir en un acuerdo sobre doble imposición, éste es un instrumento bilateral, que impone la obligación de intercambiar la información sólo entre las partes que lo suscriben.

Este Modelo regula únicamente el intercambio de información más común, el por solicitud, que es aquél en que la información es transmitida en respuesta a una solicitud específica del otro Estado. Los otros métodos de intercambio de información, a saber el automático (en el cual las autoridades fiscales del país

fuente de la información periódicamente transmiten al país receptor la información que previamente han acordado) y el espontáneo (aquel en que las autoridades de un país, por iniciativa propia, transmiten información que estiman puede serle relevante a las autoridades fiscales de otro país), no están comprendidos en este Modelo, en razón de que éstos métodos son generalmente acordados de manera particular por los Estados contratantes.

A continuación se analizará el Artículo 26 MC OCDE por cada uno de sus párrafos, develando de esta manera el alcance que posee de acuerdo a sus provisiones particulares.

***“1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o ejecución de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.”***

Este párrafo constituye el corazón de la norma referente al intercambio de información. En primer lugar, obliga a los Estados Contratantes a intercambiar información en materia tributaria; luego dispone el parámetro o estándar de información a intercambiar (*foreseeable relevance*); establece además la información relativa a qué tributos se extiende el intercambio, y; contempla una extensión tanto personal (personas comprendidas en el Convenio) como material (impuestos comprendidos) del intercambio de información.

La primera frase de este párrafo dispone perentoriamente que las autoridades competentes de cada Estado deben intercambiar información. De este modo, obliga a los Estados firmantes de la Convención a intercambiar y compartir información, excluyendo de esta manera una posible negativa si es que esta provisión es incorporada en el convenio respectivo.

En cuanto a la información que puede ser solicitada por medio de este mecanismo, el Art. 26 MC OCDE dispone tajantemente que sólo puede ser la “previsiblemente relevante” (*foreseeable relevance*). Este criterio es trascendental a la hora de poner en práctica el intercambio de información y constituye la columna vertebral de este mecanismo.

El parámetro antedicho tiene la intención de promover el intercambio de información a la máxima extensión posible pero, a la vez, de esclarecer que los

Estados contratantes no pueden llevar a cabo *fishing expeditions*<sup>16</sup> ni solicitar información que es muy poco probable que resulte relevante a efectos tributarios en relación con un contribuyente o que no esté suficientemente justificada.

Sin embargo, en los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE (los “Comentarios”) se ha expresado que los Estados contratantes pueden utilizar expresiones afines con este parámetro, siempre y cuando la intención de éstas sea promover el intercambio de información a su máxima extensión, con las limitaciones previamente anotadas<sup>17</sup>.

Por su parte, este párrafo señala igualmente que la información sujeta a intercambio en virtud de este artículo será la necesaria para aplicar todas las disposiciones comprendidas en el Convenio y, además, todas aquellas contempladas en las legislaciones domésticas de los Estados relativas a cualquier tributo, impuesto incluso por autoridades locales o subdivisiones regionales. Con esto se busca incrementar el ámbito fiscalizador de las

---

<sup>16</sup> En doctrina se señala que constituyen *fishing expeditions* las solicitudes de información con trascendencia tributaria que tengan carácter aleatorio.

<sup>17</sup> Así, en los Comentarios se han entendido como expresiones afines – y por lo tanto disponibles para los Estados en la conclusión de sus Convenios de Doble Imposición – las siguientes: “información necesaria” o “información relevante”. De hecho, en el caso chileno, la expresión más utilizada es “información necesaria” o “informaciones necesarias”.

administraciones tributarias de los Estados contratantes a aquellos tributos que incluso no están contemplados en el Convenio mismo. Sin embargo, como se verá, son pocos los CDI que en definitiva se suscriben con esta extensión.

Además, el párrafo contempla una extensión tanto personal como material del intercambio de información. En primer lugar, señala que el intercambio de información no se verá restringido por lo dispuesto en el artículo 1 del MC OCDE, que señala a las personas sujetas al Convenio de Doble Imposición (residentes de ambos Estados Contratantes), lo que permite solicitar información de personas residentes de un tercer Estado ajeno al Convenio que pudiese tener la administración tributaria local. Y en segundo lugar, señala que tampoco se verá restringido por el artículo 2 del MC OCDE, que señala los impuestos comprendidos en el Convenio (generalmente impuestos a las rentas e ingresos), lo que permite solicitar información referente a impuestos ajenos al ámbito del Convenio, como podrían ser los impuestos que gravan el valor agregado o las operaciones bancarias.

Sin embargo, a pesar de ser común los Convenios suscritos con la extensión personal previamente señalada, son extraños aquellos suscritos con una extensión material respecto a impuestos no comprendidos en ellos.

Finalmente, a pesar de no estar explícitamente estipulado, es generalmente aceptada la concurrencia de la *Exhaustion Rule*. En atención a esta norma, al momento de solicitar información, el Estado requirente debe haber agotado todas las instancias jurisdiccionales y administrativas que contempla su normativa interna para poder acceder a dicha información, salvo que esto suponga incurrir en dificultades o esfuerzos desproporcionados.

***“2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado Contratante podrá ser utilizada para otros propósitos, bajo las leyes de ambos Estados y cuando la autoridad competente del Estado remitir autorice dicho uso”.***

En este párrafo se contempla el estándar referente al tratamiento confidencial de la información que fuere obtenida por medio del intercambio de información. Como es de esperarse, la asistencia mutua entre administraciones fiscales sólo es posible si se garantiza que la información recabada por medio de un requerimiento de información será tratada, a lo menos, con la misma reserva con que la administración fiscal del Estado requirente trata la información que recaba de sus contribuyentes.

En virtud del carácter remisorio de esta disposición, se estima que la protección de la información recibida por el Estado requirente debe ser entregada a sus leyes domésticas que gobiernan la materia, por lo que la divulgación ilegal de la misma debe ser tipificada y sancionada administrativa y penalmente conforme a la legislación interna de dicho Estado.

Ahora, si el Estado requerido estima que el estándar de confidencialidad no está siendo cumplido por el Estado requirente, éste puede suspender el intercambio de información con dicho Estado hasta que se le garantice que los deberes de confidencialidad serán cumplidos a cabalidad.

Esta provisión está contemplada en la mayoría de los CDI que se suscriben – en particular en el caso chileno – lo que ayuda a generar un clima de confianza entre Estados a la hora facilitar la información que ha sido

solicitada.

Importante resulta mencionar además que este intercambio de información comprende no sólo la información confidencial referida a un determinado contribuyente sino que, además, a información confidencial general, tales como estadísticas e información referida a un sector en particular, entre otras.

Sin perjuicio de lo anterior, en su última parte, el párrafo otorga la posibilidad a las autoridades administrativas de utilizar la información recabada para propósitos distintos a los contemplados en la norma, siempre y cuando las legislaciones de ambos Estados contemplen dicho uso y, adicionalmente, las autoridades competentes del Estado remitidor hayan consentido en ello.

Es importante destacar que, con el objeto de alcanzar los fines previstos en la última oración de este párrafo de una manera diferente, los Comentarios del MC OCDE proponen la incorporación alternativa de la siguiente oración: *“La autoridad competente del Estado Contratante que recibe información bajo las provisiones de este artículo puede, con el consentimiento escrito del Estado Contratante que proporciona la información, hacerla igualmente disponible para ser utilizada con otros propósitos permitidos por otro acuerdo de asistencia administrativa mutua vigente entre ambos Estados Contratantes que permita el intercambio de información”*.

***“3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:***

***a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;***

***b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;***

***c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales, o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”.***

Este párrafo introduce una limitación para interpretar los párrafos precedentes cuyo primordial objetivo consiste en respetar la legalidad/constitucionalidad de los Estados Contratantes, lo que se ve manifestado de dos formas.

En primer lugar, en las letras a) y b) se pretende evitar que por medio de un requerimiento de información, un Estado se vea en la obligación de ir en

contra del ordenamiento jurídico que regula su actuar frente a sus administrados, el que generalmente se encuentra cimentado en derechos constitucionales; además de las normas que regulan los procedimientos administrativos, tanto especiales como generales. De esta forma, básicamente se recoge el postulado jurídico *impossibilia nulla obligatio* (“a lo imposible nadie está obligado”), permitiendo de esta manera al Estado requerido excusarse de cumplir con una determinada solicitud de información cuando ésta implique ir en contra del marco jurídico que regula su actuar y su práctica administrativa.

Al respecto vale hacer una salvedad. Las normas relativas a la confidencialidad de la información no pueden ser esgrimidas para aplicar la limitación contenida en este párrafo frente a una solicitud de información de un Estado Contratante. En efecto, como se señaló precedentemente, las autoridades del Estado requirente están obligadas a mantener la confidencialidad de toda información recibida de la misma forma en que es mantenida y tratada la información confidencial en su derecho interno, por lo que aunque cierta información sea secreta no la convierte en no intercambiable.

En segundo lugar, la letra c) se erige como una salvaguarda del derecho constitucional de propiedad – en el caso de Chile, el derecho de propiedad industrial contemplado en el artículo 19 N° 25 de la Constitución – a favor de las

personas, evitando de esta manera que un Estado, en cumplimiento de una solicitud de información, pueda divulgar información sensible para el curso de un negocio o empresa. Junto con esto igualmente se estatuye la prohibición de divulgar información que pueda ser contraria al orden público.

Sin embargo, los secretos contemplados en la letra c) precedente no pueden ser interpretados de una manera muy amplia. En este sentido, los Comentarios del MC OCDE señalan al respecto que antes de invocar esta provisión, el Estado Contratante deberá sopesar cuidadosamente si los intereses del contribuyente realmente justifican su aplicación. De otra manera, es claro que una interpretación muy amplia privaría de eficacia en muchos casos al intercambio de información provisto en la Convención<sup>18</sup>.

***“4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un***

---

<sup>18</sup> En este sentido, OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital*. Condensed Version, July 2010, pp. 405 y 406.

***Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma”.***

Este párrafo viene a regular aquellos casos en que un Estado solicita información que no es del interés del Estado requerido para sus propios fines tributarios.

Así, con la incorporación de este párrafo se busca que los Estados Contratantes deban poner en marcha las medidas para acceder a información tributaria contempladas en su ordenamiento jurídico, por el sólo hecho de haber sido solicitada por otro Estado, aún si aquellos no tienen interés en esa información.

Es importante recalcar que esta norma no obliga a un Estado Contratante a suministrar información que ha dejado de existir en razón de alguna limitación temporal al registro de cierta información contemplada en su legislación interna. El Estado Contratante se encuentra obligado a entregar dicha información – salvo las limitaciones contempladas en el párrafo 3 – siempre y cuando dicha información se encuentre disponible.

***“5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar***

***información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona”.***

Mediante este párrafo se pretende evitar que, amparado en la limitación interpretativa contemplada en el párrafo 3, un Estado pueda negarse a propiciar información por el sólo hecho de que ésta se encuentre en poder de bancos, instituciones financieras o agentes y representantes fiduciarios. Tampoco constituye una limitación que la información revele la participación en la titularidad de una persona jurídica, sea ésta una sociedad, una corporación, o cualquier otra.

Un ejemplo puede ilustrar mejor esta situación: la Compañía X posee una participación mayoritaria en la propiedad de la Compañía Y, y ambas sociedades fueron constituidas y se rigen por las leyes del Estado A. Luego, el Estado B decide llevar a cabo una investigación sobre las operaciones comerciales llevadas a cabo por la Compañía Y en su jurisdicción. En el curso de esta investigación, resulta relevante para el Estado B obtener información respecto a la propiedad, tanto directa como indirecta de la Compañía Y, por lo que solicita al Estado A cualquier información relativa a la cadena de propiedad de la Compañía Y. Como consecuencia de esto, el Estado A en su respuesta

debería dar información de la propiedad tanto de la Compañía X como de la Compañía Y<sup>19</sup>.

### **3.2.2. Artículo 26 del Modelo de Convenio de la ONU**

Al igual que la OCDE, la ONU ha considerado el intercambio de información como una materia de importante trascendencia a la hora de aplicar los Convenios de Doble Imposición y la normativa interna de cada Estado, así como para combatir la elusión, evasión y fraude fiscal. En razón de esto, partiendo de la base del Modelo de Convenio desarrollado en el seno de la OCDE, la ONU elaboró su propio Modelo de Convenio que – a pesar de ser muy similar al MC OCDE – pone acento en los temas que para el grupo de los países ONU resultan relevantes. El Artículo 26 MC ONU, en su última versión de 2011, regula el intercambio de información en los siguientes términos.

***“1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los***

---

<sup>19</sup> Ejemplo tomado de OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital*. Condensed Version, July 2010, p. 410.

***Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. En particular, será intercambiada la información que pueda resultar útil para un Estado Contratante para prevenir el fraude o evasión de dichos impuestos. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.***

***2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.***

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

***a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;***

***b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;***

***c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales, o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.***

***4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante en conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.***

**5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.**

**6. Las autoridades competentes deberán, mediante consultas, desarrollar métodos y técnicas adecuadas relativas a las materias en virtud de las cuales el intercambio de información contemplado en el párrafo 1 se deberán realizar”.**

Como se puede observar, el Artículo 26 MC ONU tiene una redacción casi idéntica al Artículo 26 MC OCDE, pero con mínimos matices que refuerzan la intención última del intercambio de información como es concebido por la ONU, como una herramienta para prevenir el fraude y evasión fiscal.

En este sentido, se puede reconocer dos grandes diferencias entre el Artículo 26 MC ONU y el Artículo 26 MC OCDE.

La primera, consiste en el reconocimiento expreso que hace este Artículo que su finalidad última es la prevención del fraude y evasión fiscal. Sin embargo,

este reconocimiento expreso no altera la interpretación del Artículo 26 MC OCDE en el sentido de pensar que éste no persigue dicha finalidad. Por esto, se estima que esta inclusión no tiene ningún efecto práctico, más que hacer notar la intención del grupo de países ONU.

La segunda consiste en la inclusión de un párrafo 6 que no se contempla en el Artículo 26 MC OCDE, cuya finalidad es asegurar que el intercambio de información se lleve a cabo, otorgando a las autoridades competentes un rol primordial en el desarrollo y aplicación del precepto. En ese sentido, este párrafo constituye la clave del enfoque adoptado por el grupo de países de la ONU, al subrayar la importancia de las autoridades competentes para aplicar plenamente las disposiciones sobre el intercambio de información y otorgar a esas autoridades las facultades necesarias<sup>20</sup>.

En todo lo demás, el Artículo 26 MC ONU obedece a la misma estructura y características del Artículo 26 MC OCDE.

### **3.2.3. Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información de la OCDE de abril de 2002**

---

<sup>20</sup> En este orden de ideas, GARCÍA Prats, Francisco. *El Intercambio de Información...*, op. cit. p. 7.

Para algunos autores, este Modelo de Convenio que trata específicamente del intercambio de información es la consecuencia práctica más evidente del cambio de postura de la OCDE en concordancia con el nuevo posicionamiento de Estados Unidos en la materia<sup>21</sup>. Así, mediante este instrumento se buscaría alinear posturas en torno a la asistencia internacional en materias tributarias basada en el intercambio de información, distinguiendo entre paraísos fiscales no cooperativos y los cooperativos.

Siguiendo a Merino y a Nocete, este Modelo de Acuerdo "...no es un instrumento vinculante, pero contiene dos modelos de acuerdos bilaterales en los que se han inspirado, en la práctica, diversos acuerdos y tratados bilaterales, al tiempo que establece obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que han de cumplir los paraísos fiscales cooperativos"<sup>22</sup>.

A este respecto, se puede señalar que las disposiciones de este Modelo de Acuerdo son muy similares – a grandes rasgos – a las contenidas en el Artículo 26 MC OCDE. En la especie, el Modelo contempla la posibilidad de intercambiar información en relación a procesos tanto civiles como penales, la imposibilidad de esgrimir la falta de interés doméstico en determinada

---

<sup>21</sup> En este sentido, María del Prado Merino Espinosa y Francisco José Nocete Correa.

<sup>22</sup> MERINO Espinosa, María del Prado y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional...*, op. cit. p. 14.

información como argumento suficiente para negarse a proveer información solicitada por otro Estado y la posibilidad de acceder a información mantenida por bancos o instituciones financieras, además de agentes fiduciarios. A su vez, cumple con garantizar la legítima defensa de los intereses de los contribuyentes y la confidencialidad de los datos que les conciernan. Finalmente, al igual que el Artículo 26 MC OCDE, prohíbe la concurrencia de *fishing expeditions* o la posibilidad de solicitar información que resulte poco relevante a efectos tributarios para el Estado requirente.

En síntesis, este Modelo de Acuerdo constituye "...un modelo de mínimos que debe servir de base para la conclusión de acuerdos bilaterales o multilaterales por parte de las áreas de baja tributación con los Estados miembros de la OCDE; que permite la transmisión de datos fiscales a efectos de cualquier procedimiento administrativo de gestión tributaria, incluida la persecución de delitos tributarios; que contempla únicamente el intercambio de información previo requerimiento; que recoge los límites tradicionales en relación con la obligación del suministro de información, ya previstos en el art. 26.2 MC OCDE, y que reconoce los denominados "derechos de participación" de los obligados tributarios"<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> Así, CALDERÓN Carrero, José Manuel. *Intercambio de información y asistencia mutua*. Cita requerida de MERINO Espinosa, María del Prado y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional...*, op. cit. p. 14.

### **3.2.4. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materias Tributarias**

Con el fin de hacer frente a la evasión, elusión y fraude fiscal, la OCDE y el Consejo de Europa desarrollaron este instrumento multilateral en 1988, al que podían adherir sólo sus Estados miembros.

Sin perjuicio de esto, en la Cumbre de Londres de 2009, el G20 hizo un llamado a alinear la CMAATM a los estándares internacionales en intercambio de información por requerimiento y abrirla a todos los países ajenos a la OCDE y al Consejo de Europa que quisiesen ser miembros, para que de esta forma los países en vías de desarrollo pudiesen beneficiarse de un ambiente fiscal internacional más transparente. En razón de esto, la CMAATM fue enmendada mediante un protocolo el año 2010.

Como lo señala explícitamente el artículo 1 de la CMAATM, el principal objetivo de la Convención es la asistencia administrativa mutua en materias tributarias. Para este objeto, la Convención prevé como medidas el intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y en el extranjero, asistencia en el cobro, incluyendo medidas de conservación y servicio de impuestos.

Es preciso mencionar que, como lo dispone el Informe Explicativo de la Convención, estas medidas pueden verse implementadas en cualquiera de las etapas propias del proceso de tributación, a saber, en la determinación, revisión, recaudación, recuperación y ejecución de un impuesto contemplado por la CMAATM.

Ahora, en lo que a intercambio de información se refiere, la CMAATM sigue los lineamientos plasmados en el artículo 26 del MC OCDE. En efecto, como punto de partida dispone que las partes en la Convención deben intercambiar aquella información que sea *previsiblemente relevante* para la administración y ejecución de sus leyes tributarias comprendidas en dicho instrumento. Al igual que en el artículo 26 del MC OCDE, el alcance de esta norma debe ser extendido al máximo posible, pero teniendo siempre en cuenta que las partes no pueden verse envueltas en *fishing expeditions*.

Generalmente, el intercambio de información se lleva a cabo por alguno de los siguientes métodos:

1. Intercambio de información bajo solicitud, en virtud del cual la administración fiscal de un Estado solicita determinada información a otro Estado que tenga relación con un caso específico (artículo 5 de CMAATM).

2. Intercambio automático de información, en virtud del cual la administración fiscal de un Estado envió sistemáticamente información a otro Estado, referida a elementos de renta o capital específicos (artículo 6 de CMAATM).
3. Intercambio espontáneo de información, en virtud del cual la administración fiscal de un Estado, en el contexto de la revisión de la situación de un contribuyente determinado, envía información que a su juicio podría ser relevante para el Estado receptor (artículo 7 de CMAATM).
4. Intercambio de información en el contexto de una auditoría fiscal simultánea, que opera en virtud de un proceso de comprobación conjunta y simultánea de la situación tributaria de un contribuyente que resulta relevante para ambas partes (artículo 8 de CMAATM).
5. Intercambio de información en el contexto de una auditoría fiscal en el extranjero, que opera en virtud de la presencia física de agentes o representantes de la administración fiscal de un Estado en un proceso de comprobación o auditoría llevado a cabo en el otro Estado (artículo 9 de CMAATM).

Sin perjuicio de esto, es preciso mencionar que el intercambio de información al alero del artículo 4 de la CMAATM no se restringe a los cinco métodos previamente mencionados, ya que éste puede ser canalizado mediante otros métodos que las autoridades competentes de los Estados acuerden.

Finalmente, con el objeto de alinear la información tributaria sobre un contribuyente en diversos Estados y de producir una relación retroalimentativa entre las diversas administraciones fiscales, el artículo 10 de la CMAATM contempla una obligación para los Estados, la cual consiste en el deber de avisar al Estado remitente sobre cualquier información contradictoria e incongruente que sea recibida, cuando esta haya sido contrastada con la información que el Estado receptor detenta de un determinado contribuyente.

### **3.2.5. Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes**

El Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras tiene su origen en los esfuerzos realizados por la OCDE para avanzar al intercambio automático de información, considerado como el futuro estándar óptimo desde abril de 2013<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> El 19 de abril de 2013, los Ministros de Hacienda y Finanzas del G20 acordaron que el intercambio automático de información será el nuevo estándar internacional en la materia.

El MCAA es accesorio al CMAATM, por lo que para suscribirlo se requiere que el Estado en cuestión sea signatario de CMAATM o haya expresado su intención de firmar dicha Convención, teniendo en cuenta que la CMAATM debe estar vigente antes de intercambiar información al alero del MCAA.

El principal objetivo de dicho Acuerdo es propender al intercambio automático de información según el estándar común adoptado por la OCDE.

Chile ha suscrito el MCAA y se espera que el primer intercambio de información en virtud de este Acuerdo se lleve a cabo en septiembre de 2018.

### **3.2.6. Proyecto BEPS de la OCDE**

La necesidad de establecer estándares internacionales en materia de transparencia fiscal se ha tornado imprescindible para garantizar una competencia justa entre empresas que operan en economías cada vez más globalizadas y para permitir que los Estados puedan recaudar de manera eficaz los impuestos con los que son gravados tanto personas jurídicas como

---

Luego, en junio de 2013, los líderes del G8 aprobaron el informe del Secretario General de la OCDE titulado *“A step change in tax transparency”*, que fija los pasos a seguir para la implementación de un estándar de intercambio automático de información a nivel global.

naturales. De este modo, el Proyecto BEPS de la OCDE fue inicialmente desarrollado para contrarrestar la evasión y elusión fiscal.

La disminución en la recaudación de impuestos por los Estados y la creciente agresiva planificación tributaria llevada a cabo principalmente por Empresas Multinacionales (especialmente en países en vías de desarrollo consistente en desviar sus utilidades desde jurisdicciones de elevada tributación hacia aquellas con baja y nula tributación) ha provocado una fuerte reacción de la comunidad internacional.

De este modo, para contrarrestar el problema BEPS la OCDE ha desarrollado un Plan de Acción de 15 puntos, en que el intercambio de información multilateral es considerado crucial para hacer frente al problema. El punto culmine de este Plan de Acción (contenido en su Acción 15) será la implementación de un convenio multilateral que ponga coto al problema BEPS, mediante el cual se pretende modificar los tratados bilaterales existentes de manera sincronizada y eficiente para implementar las medidas adoptadas, sin la necesidad de tener que invertir recursos y tiempo en renegociar todos y cada uno de los tratados bilaterales vigentes.

Dentro del Plan de Acción sobre BEPS, resultan relevantes para efectos de intercambio de información las Acciones 5 y 13.

La Acción 5 del Plan sobre BEPS pretende contrarrestar las prácticas tributarias lesivas de manera más eficiente, tomando en consideración como punto fundamental la transparencia fiscal internacional. En este sentido, el foco de la Acción 5 está en fortalecer la transparencia fiscal entre administraciones fiscales mediante el intercambio de información espontáneo y obligatorio relativo a ciertas resoluciones. Para estos efectos, se entiende por resoluciones “cualquier consejo, información o compromiso emitido por una autoridad tributaria a un contribuyente específico o a un grupo de contribuyentes relativo a su situación tributaria y respecto del cual tienen derecho a confiar”<sup>25 26</sup>.

Por su parte, la Acción 13 del Plan de Acción BEPS contempla el desarrollo de reglas relativas a documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia en beneficio de las administraciones fiscales. Estas reglas comprenden de manera específica una obligación para las Empresas Multinacionales de proveer información a los Estados involucrados relativa a la localización global de sus ingresos, actividad económica e impuestos pagados en distintas jurisdicciones. Esta obligación será materializada mediante un *Country by Country Reporting* en virtud del cual una

---

<sup>25</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. 2015. p. 47.

<sup>26</sup> La definición en inglés es la siguiente: “Any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely”.

empresa o grupo de empresas multinacionales deberán llevar un informe en cada país en que operen y que contenga información relativa al monto de sus ingresos, ganancias y pérdidas antes de impuestos, el impuesto a la renta pagado, el impuesto a la renta acumulado, el capital social, ganancias acumuladas, número de empleados y activos tangibles; junto con la identificación de las entidades que constituyen la empresa o grupo multinacional, estableciendo la jurisdicción en la cual tiene residencia fiscal.

## **4. CAPÍTULO IV: REGULACIÓN NACIONAL DE TRATADOS**

### **4.1. Situación actual de la materia**

A pesar de la importancia que se le ha dado al intercambio de información en el seno de las organizaciones internacionales como la OCDE y la ONU, en Chile la materia no ha sido suficientemente desarrollada, ni legal ni doctrinalmente. En efecto, las investigaciones llevadas a cabo sólo han tocado tangencialmente la materia, de manera que no existe un estudio acabado que exclusivamente trate el tema del intercambio de información en nuestro país.

Es menester destacar de todas formas las contribuciones de profesores de derecho, del Servicio de Impuestos Internos e, incluso, de empresas, que, abocándose principalmente a los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile, han tocado el tema y han desarrollado la incipiente doctrina chilena existente en la materia.

### **4.2. Principal Fuente Normativa: Convenios de Doble Imposición**

Al ser el intercambio de información un mecanismo que adquiere su real relevancia en la tributación internacional, su principal fuente normativa – tanto

en Chile como en la gran mayoría de los países – se encuentra dada por los Convenios de Doble Imposición.

En efecto, de los 33 CDI suscritos por Chile (26 en vigencia), la gran mayoría sigue los lineamientos dados por la OCDE en su Modelo de Convenio de Doble Tributación que, como se vio, contiene provisiones referentes al intercambio de información que han sido erigidos como el estándar y base jurídica internacional para la materia<sup>27</sup>. Sin embargo, como se hará notar, el hecho de que los Convenios sigan los lineamientos planteados por la OCDE no necesariamente significa que comprendan cada una de sus provisiones y que propendan a un intercambio de información a su máxima extensión, como corresponde al estándar OCDE.

Además, Chile ha suscrito acuerdos administrativos específicos que regulan el intercambio de información con Argentina, España y Canadá<sup>28</sup>. Cada uno de ellos tiene alcances diferentes, por lo que se analizarán en conjunto con las disposiciones de intercambio de información contempladas en el respectivo Convenio de Doble Imposición.

---

<sup>27</sup> Como se verá, el único Convenio de Doble Imposición suscrito por Chile que no seguía los lineamientos planteados por la OCDE, es el antiguo CDI suscrito con la República Argentina, que tuvo validez hasta el 31 de diciembre de 2012.

<sup>28</sup> De acuerdo a información facilitada por el Servicio de Impuestos Internos con fecha 6 de julio de 2012 en respuesta a una solicitud de información amparada en el Ley de Transparencia.

### **4.3. Conformidad de los CDI suscritos por Chile con el estándar OCDE**

A continuación, se pretende analizar cada una de las disposiciones que regulan el intercambio de información en cada uno de los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile, y si éstas cumplen satisfactoriamente los estándares internacionales adoptados en el seno de la OCDE. Para esto, se hará una comparativa entre el precepto que regula la materia y el Artículo 26 MC OCDE, reconocido como la principal base jurídica bilateral para el intercambio de información en materia tributaria.

#### **4.3.1. Convenio de Doble Imposición con Argentina**

##### **4.3.1.1. CDI Antiguo Chile-Argentina<sup>29</sup>**

El antiguo Convenio de Doble Imposición con la República Argentina (1976) fue el primer tratado de esta índole suscrito por Chile. Dicho Convenio, más que obedecer a una motivación económica (en 1976 no existía un gran intercambio de inversiones entre ambos países), fue suscrito por motivaciones

---

<sup>29</sup> Con fecha 29 de junio de 2012, la República Argentina comunicó a Chile su intención de poner término al Convenio de Doble Imposición vigente entre ambas naciones, por lo que éste tendrá validez hasta diciembre de 2012.

políticas, en razón de la gran tensión político-diplomática existente en el momento, que incluso llevo a ambos países al borde de una guerra. Una prueba de ello es que el Tratado fue suscrito originalmente en 1976, pero recién fue publicado en Chile 10 años después, en 1986, que es cuando comienza su vigencia en nuestro país<sup>30</sup>.

Dicho CDI difería sustancialmente del resto de los Convenios suscritos por Chile, que en su mayoría siguen el modelo OCDE, debido a que fue negociado usando el Modelo del Pacto Andino, que da primacía para imponer tributos a la jurisdicción fuente de la renta. Chile acordó este Convenio en estos términos a pesar de que no era un miembro de dicha organización.

El artículo 22 del antiguo Convenio de Doble Imposición entre Chile y Argentina contemplaba el intercambio de información en los siguientes términos:

***“Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda***

---

<sup>30</sup> MARIANI, Francisco. Apuntes tomados en la Cátedra de *Comercio y Finanzas Internacionales*, impartida en segundo semestre de 2011, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

***originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.***

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

***Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí”***

Dicho Tratado no cumplía con el objetivo de sentar las bases para desarrollar un intercambio de información entre ambas jurisdicciones que satisficiera los estándares básicos esgrimidos por la OCDE en su Modelo de Convenio.

En primer lugar, el antiguo CDI Chile-Argentina señalaba que los Estados Contratantes debían consultarse e intercambiarían información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pudiese originar en la aplicación del Convenio. En este punto no quedaba del todo claro si es que esta información se refería a aquella que los Estados pudiesen necesitar para interpretar el Convenio, o aquella necesaria para aplicar los impuestos que contempla, junto con su fiscalización.

A reglón seguido, el Tratado señalaba que la información se intercambiaría también para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal. Aquí nuevamente nos encontrábamos frente a una provisión vaga e imprecisa. Es difícil determinar si la información necesaria para el establecimiento de estos controles administrativos se refiere sólo a los impuestos contemplados en la Convención o a todos los impuestos contemplados en las legislaciones de ambos países. Teniendo que elegir una posición, a pesar de que en la especie debía regir el principio de especialidad en virtud del cual lo señalado en una norma especial tiene primacía, esta apertura para consagrar este intercambio llevaba a pensar que se deberían contemplar todos los impuestos de ambos países.

Finalmente, en cuanto al secreto de la información recabada, el antiguo CDI Chile-Argentina dejaba un par de dudas insolutas. En primer lugar, no se establecía si la información catalogada como secreta tenía el mismo tratamiento que la información secreta en ese mismo país u operaban reglas diferentes en beneficio del Estado requerido. Y en segundo lugar, no quedaba claro si esta información, al no poder ser transmitida a ninguna persona distinta a las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, podía ser presentada como prueba en juicio, civil o criminal, ante tribunales ordinarios o especiales.

En síntesis, el antiguo Tratado de Doble Tributación suscrito entre Chile y Argentina, no contemplaba una norma satisfactoria relativa al intercambio de información, siendo esta una de las razones que llevó a la República Argentina a comunicar su terminación, al ser una fuente importante de evasión y elusión fiscal.

#### **4.3.1.2. Nuevo CDI Chile-Argentina**

En razón de lo previamente expuesto sobre el antiguo CDI, el 15 de mayo de 2015, Chile y Argentina suscribieron un nuevo Convenio de Doble Imposición, el cual aún espera su ratificación por el Congreso Nacional.

El intercambio de información se encuentra regulado en el artículo 27 de dicho instrumento, cuya redacción, en comparativa al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE es la siguiente.

<p><b>Art. 27 CDI Chile-Argentina</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.</p>
---	--

	<p>2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Sin perjuicio de lo anterior, la información recibida por un Estado Contratante puede ser usada para otros fines cuando dicha información puede ser usada para tales otros fines en virtud de la legislación nacional de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que proporciona la información autoriza dicho uso.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ("<i>ordre public</i>").</li></ul> <p>4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por</p>
--	---

	<p>la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p>

	<p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como lo señala su preámbulo, la principal motivación de este instrumento era dotar a ambos países de un mecanismo efectivo para evitar la doble tributación que no creara situaciones de nula o reducida tributación a través de la evasión o elusión fiscal, incluyendo a residentes de terceros Estados que pudiesen obtener beneficios fiscales por la aplicación de este nuevo instrumento (el denominado *treaty shopping*).

En primer lugar, el párrafo 1 del Artículo 27 del CDI Chile-Argentina dispone un intercambio de información a su máxima extensión, en concordancia

con el estándar OCDE. En efecto, establece que se deberá intercambiar toda información que sea previsiblemente pertinente para llevar a cabo las provisiones contenidas en dicho Convenio, sin que este intercambio se vea limitado por lo dispuesto en los artículos 1 y 2 del mismo.

Así, en cuanto a la extensión personal del intercambio de información, este no se ve limitado sólo a los residentes de ambos Estados, por expresa mención del artículo 27. De este modo, tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (“AFIP”) como el SII en Chile pueden recabar información tributaria de personas naturales y jurídicas de cualquier residencia, ampliando de esta forma las facultades fiscalizadoras de dichas administraciones fiscales.

Por su parte, en cuanto a la extensión material del intercambio de información, este no se ve limitado a los impuestos comprendidos en dicho Tratado. El artículo 2 del CDI señala que el Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada Estado Contratante, cualquiera fuera el sistema de exacción. Así, en el caso de Argentina, el Convenio se extiende al impuesto a las ganancias, al impuesto sobre los bienes personales y al impuesto sobre la ganancia mínima presunta. En el caso de Chile, el Convenio se extiende a los comprendidos en la Ley de Impuesto a la Renta.

Ahora, en cuanto las limitaciones respecto a la información que se puede recabar por medio del mecanismo de intercambio de información, así como al tratamiento secreto de la misma, se observa que el nuevo CDI Chile-Argentina sigue de manera casi idéntica el Modelo OCDE, por lo que se puede señalar que, de manera global, el Convenio se encuentra dentro de los estándares internacionales en la materia.

En síntesis, se estima que el nuevo Convenio de Doble Tributación entre Chile y Argentina cumple de manera adecuada con el estándar esgrimido por la OCDE, lo que resulta un salto hacia adelante en comparación al antiguo Convenio, el cual, según se anotó previamente, adolecía de muchas falencias en lo que a intercambio de información se refiere.

#### **4.3.1.3. Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias entre Chile y Argentina**

El Servicio de Impuestos Internos de Chile con la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina, suscribieron con fecha 24 de diciembre de 2006, un Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias (“el Acuerdo”) que regula en más detalle la materia.

El objeto de dicho Acuerdo consiste en que las administraciones que suscriben se prestarán asistencia mutua sobre la base de la reciprocidad, para facilitar el intercambio de información en todas sus modalidades, que asegura la precisa determinación, liquidación y recaudación de los tributos que comprende<sup>31</sup>.

La finalidad perseguida, tal como aquella reconocida en el Artículo 26 MC ONU, es prevenir y combatir el fraude, la evasión y la elusión tributarias, además de establecer mejores fuentes de información en la materia.

En cuanto a las personas comprendidas, éstas podrán ser tanto residentes como no residentes de ambos países. Por otra parte, el Acuerdo comprende una gran variedad de impuestos, tales como, en el caso de Chile, los impuestos contenidos en la Ley de la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, los Impuestos Adicionales y Especiales contenidos en la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Tabaco y el Impuesto a los Combustibles.

Asimismo, el Acuerdo contempla en sus artículos 4.2, 4.3 y 4.4 la concurrencia del intercambio de información en las modalidades automática,

---

<sup>31</sup> Junto con estos objetos, el artículo 4 del Acuerdo reconoce más adelante también como objeto “el cobro y la ejecución de créditos tributarios”.

espontánea y específica, respectivamente. Para estos efectos, se hace una pormenorizada regulación de cada una de las modalidades antes mencionadas.

Finalmente, el Acuerdo contempla una serie de normas procedimentales para llevar a cabo el intercambio de información, dentro de las cuales la más relevante comprende un plazo de seis meses para proceder a entregar la información que ha sido solicitada por el Estado requirente.

Dicho esto, se puede señalar que con este Acuerdo ambos países habían logrado extender el ámbito de aplicación del intercambio de información a como estaba primitivamente planteado en el antiguo Convenio de Doble Imposición, adecuándolo de esta manera con los lineamientos y estándares de la OCDE.

Sin embargo, surge la duda respecto a si éste es un tratado independiente al antiguo Convenio de Doble Imposición suscrito entre ambos países. En primer lugar, a diferencia de los otros acuerdos administrativos suscritos por Chile con España y Canadá, este Acuerdo en ninguna parte hace referencia al antiguo CDI entre ambos países. Además contempla impuestos nuevos, no contemplados en dicho instrumento. Todo esto hace pensar que podríamos estar en presencia de un acuerdo independiente y que, por ende, no se ha visto afectado por la terminación del citado Convenio.

Sin embargo, para ser considerado un tratado aparte del antiguo Convenio de Doble Imposición, necesariamente debe pasar por todos los trámites constitucionales necesarios para que un tratado tenga vigencia en Chile. En la especie, al no haber sido este Acuerdo ratificado por el Congreso Nacional ni publicado en el Diario Oficial, no tendría el carácter de tratado internacional vigente, sino que más bien sería una adenda o protocolo adicional del antiguo Convenio de Doble Imposición, por lo que su vigencia ha fenecido a causa de la terminación del mismo.

#### 4.3.2. Convenio de Doble Imposición con Australia

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Australia fue suscrito el 10 de marzo de 2010 en Santiago de Chile. El artículo 26 del Tratado contempla el intercambio de información en los siguientes términos, en comparativa con el artículo 26 del MC OCDE.

<p><b>Art. 26 CDI</b></p> <p><b>Chile-Australia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante en</p>
---	--

	<p>virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ("<i>ordre public</i>").</li></ul> <p>4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa</p>
--	--

	información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li> <li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li> <li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li> </ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el</p>

	<p>otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Este Tratado sigue muy de cerca los lineamientos planteados en el art. 26 MC OCDE en cuanto al tipo y extensión de la información a intercambiar. Sin embargo, la única diferencia la encontramos en las autoridades u órganos dotados de potestad tributaria.

En efecto, este Convenio omite la frase que señala que se comprenderán los impuestos adoptados por los Estados Contratantes, *“o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención”*. Sin embargo, esta constituye una práctica común de los Estados al momento de acordar un Convenio de Doble Imposición.

En lo que respecta al resto del CDI Chile-Australia, éste se encuentra en patente concordancia con el estándar establecido en el Art. 26 MC OCDE.

#### **4.3.3. Convenio de Doble Imposición con Austria**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Austria fue suscrito el 6 de diciembre de 2012 en Santiago. Este instrumento aún se encuentra en el Congreso Nacional para su ratificación, por lo que aún no entra en vigor.

El artículo 26 del tratado regula el intercambio de información en los siguientes términos, en comparación con el art. 26 MC OCDE.

<b>Art. 26 CDI Chile-Austria</b>	1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en este Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición prevista en el misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2. 2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del
--------------------------------------	--

	<p>incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“<i>ordre public</i>”).</p> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a</p>

	<p>impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante</p>
--	--

	<p>proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

El art. 26 del CDI Chile-Austria, al ser de más reciente data, sigue los lineamientos esgrimidos por la OCDE sobre intercambio de información de manera más cercana a otros instrumentos de la misma naturaleza.

En efecto, aplica una correcta extensión material de la norma, al señalar que se podrá intercambiar información relativa a toda clase de tributos que hayan sido impuestos por el Estado Contratante, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, señalando además explícitamente que el intercambio de información no se encuentra limitado a los impuestos contemplados en el artículo 2 del Convenio.

También sigue los lineamientos OCDE en relación con la extensión personal del intercambio de información, señalando explícitamente que este no se verá limitado a los residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

Sin perjuicio de lo anterior, se contemplan idénticas limitaciones en cuanto a la extensión de la información a intercambiar a las recogidas en el art. 26 MC OCDE, las que permiten salvaguardar los derechos de los contribuyentes cuya información sensible pudiese ser divulgada. Sin embargo, al igual que en el art. 26 MC OCDE, se estatuye que dichas limitaciones no pueden ser interpretadas de forma de negarse a proporcionar información que obre en poder de bancos, instituciones financieras o agentes o representantes o que divulguen información respecto a la participación en la titularidad de una persona.

En síntesis, el CDI suscrito entre Chile y Austria regula el intercambio de información acorde con los lineamientos de la OCDE, lo que permite una cooperación administrativa más eficaz para hacer frente a la evasión y elusión fiscales.

#### **4.3.4. Convenio de Doble Imposición con Bélgica**

Este Convenio fue firmado el 6 de diciembre de 2007 en Bruselas y fue publicado en el Diario Oficial el 17 de julio de 2010. Se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2011.

El artículo 26 de dicho Tratado – que contempla el intercambio de información –, en comparativa con el Art. 26 MC OCDE es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Bélgica</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos aplicados por ese Estado, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“ordre public”).</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las</p>

	<p>provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo</p>
--	--

	<p>dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como primera observación, este Convenio no se extiende a la misma cantidad de impuestos que contempla el artículo 26 MC OCDE. De hecho, el CDI Chile-Bélgica sólo se aplicará a los impuestos comprendidos en él, o en lo dispuesto en el derecho interno de ambos países que tenga relación con dichos impuestos, en la medida que la imposición prevista en ella no sea contraria al Convenio. Por su parte, el Artículo 26 MC OCDE extiende su ámbito de competencia a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes.

Esto sin duda dificulta la interacción entre las administraciones locales de cada Estado Contratante, y limita perniciosamente el campo de acción del intercambio de información como mecanismo de control de evasión y fraude fiscal en impuestos tan importantes, como por ejemplo, el que grava las ventas y servicios. En este orden de ideas, resulta trascendente ampliar el ámbito de

aplicación de dichas cláusulas a todos los impuestos, en conformidad al MC OCDE.

A su vez, este Convenio tampoco contempla los tributos impuestos por otras autoridades u organismos con potestad tributaria, toda vez que excluye la expresión que sí contempla el Art. 26 MC OCDE en tal sentido.

En cuanto a la extensión personal, este Convenio sigue los lineamientos del Artículo 26 MC OCDE, pero, como se dijo, limita su extensión material a los impuestos comprendidos en el Convenio. En efecto, el CDI Chile-Bélgica señala que el intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1 del mismo, idéntica provisión posee el Artículo 26 MC OCDE. El artículo 1 señala que el Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, por lo que se da la situación de que un Estado Contratante pueda solicitar información relevante de un contribuyente al otro Estado Contratante sin que éste sea su nacional o residente, lo que tiene como efecto la ampliación de las potestades fiscalizadores de ambos Estados, con una consiguiente mejora en los índices de fiscalización de evasión y fraude fiscal.

Sin embargo, como se dijo anteriormente, dicha extensión se da sólo en el ámbito personal, porque en el ámbito material el CDI Chile-Bélgica omite

señalar que el intercambio de información no se verá limitado por su artículo 2 (provisión que sí posee el Artículo 26 MC OCDE), desterrando de este modo la posibilidad de requerir y obtener información referente a tributos ajenos al Convenio.

Finalmente, el mismo párrafo 1 consagra el secreto de la información obtenida mediante este mecanismo, señalando la forma y las personas que tendrán acceso a esta información, así como las instancias en que ésta puede ser divulgada. En términos generales, el secreto de la información obtenida es tratado en la misma forma en que es tratado en el Artículo 26 MC OCDE, salvo que en éste último dicha provisión se encuentra aparte en su párrafo 2, por lo que no resulta necesario explayarse en este tema.

En cuanto al segundo párrafo, éste posee las mismas reglas contempladas en el párrafo 3 del Art. 26 MC OCDE, por lo que no requiere mayores comentarios.

En lo que se refiere al resto del CDI Chile-Bélgica, no se contemplan provisiones relativas a garantizar el intercambio de información aun cuando el Estado requerido no tenga interés doméstico para fines tributarios en la información requerida, ni tampoco provisiones relativas a información mantenidas por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios.

La incorporación de párrafos en este sentido y en concordancia con los estándares internacionales resulta primordial, ya que reglas como éstas son las que permiten desarrollar una asistencia administrativa fructífera en materias tributarias, específicamente en lo que a evasión y fraude fiscal se refiere.

#### **4.3.5. Convenio de Doble Imposición con Brasil**

Este tratado considera únicamente los impuestos sobre la renta que gravan la totalidad de la renta o una parte de la misma. En particular, se aplica al D.L. 824, Ley de Impuesto a la Renta, en Chile y al Impuesto Federal sobre la Renta en Brasil.

El artículo 25 del Convenio de Doble Imposición vigente entre Chile y Brasil contempla el intercambio de información en los siguientes términos, en comparativa con el artículo 26 del MC OCDE.

<b>Art. 25 CDI Chile-Brasil</b>	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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en
-------------------------------------	--

	<p>igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo podrán revelarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales, o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 2 del presente Artículo, la autoridad competente del Estado Contratante requerido podrá, teniendo presente las limitaciones constitucionales y legales, y sobre la base de reciprocidad de tratamiento, obtener y proveer informaciones que posean las instituciones financieras, mandatarios o personas que actúan como representantes, agentes o fiduciarios, asimismo respecto a participaciones sociales o a participaciones accionarias, inclusive sobre acciones al portador.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las</p>

	<p>provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo</p>
--	--

	<p>dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

En primer término, en cuanto a la extensión de la información a intercambiar, el artículo 25 del CDI de Chile y Brasil señala que las autoridades competentes intercambiarán las “informaciones necesarias”. Esta expresión, es concordante con lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 26 MC OCDE, toda vez que, a pesar de no utilizar la expresión “previsiblemente relevante”, las palabras utilizadas tienen por objeto extender el ámbito del intercambio al máximo posible, pero sin permitir *fishing expeditions* ni el requerimiento de información que no sea relevante para los asuntos tributarios de un determinado contribuyente. A mayor abundamiento, los mismos Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE señalan que los Estados Contratantes pueden cambiar la expresión “previsiblemente relevante” por “necesaria”, “relevante” o cualquiera similar que sea consistente con el alcance del Artículo 26 MC OCDE.

En segundo lugar, en lo que al tipo de impuestos comprendidos en el intercambio de información se refiere, el CDI Chile-Brasil no obedece la lógica

manifestada en el artículo 26 MC OCDE. En este sentido, el CDI Chile-Brasil sólo se aplicará a los impuestos comprendidos en él, o en lo dispuesto en las legislaciones locales que tengan relación con dichos impuestos, en que la imposición prevista en ella no sea contraria al Convenio. Por su parte, el Artículo 26 MC OCDE extiende su ámbito de competencia a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes.

Como se ha señalado, esto impone trabas a la asistencia entre las administraciones nacionales de cada Estado Contratante, y limita el campo de acción del intercambio de información como mecanismo de control de evasión y fraude fiscal en diversos impuestos.

Además, el CDI Chile-Brasil se aleja de la redacción del Artículo 26 MC OCDE en lo relativo a las autoridades que ejercen la potestad tributaria. En efecto, este Convenio omite la frase que señala que se comprenderán los impuestos adoptados por los Estados Contratantes, "*o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención*". Sin embargo, esta constituye una práctica común de los Estados al momento de acordar un Convenio de Doble Imposición.

En tercer lugar, el CDI contempla la misma extensión personal que el artículo 26 MC OCDE, pero, como se dijo, limita su extensión material a los

impuestos comprendidos en el Convenio. Así, el CDI Chile-Brasil señala que el intercambio de información no se verá limitado por su artículo 1. El artículo 1 señala que el “*Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes*”, por lo que se puede dar el mismo supuesto anotado en el caso del tratado con Bélgica. Por su parte, el tratado omite señalar que el intercambio de información no se verá limitado por su artículo 2 (provisión que sí posee el Artículo 26 MC OCDE), eliminando la posibilidad de requerir y obtener información referente a tributos ajenos al Convenio.

El párrafo 2 acoge una limitación interpretativa del párrafo 1 que es idéntica a la limitación contemplada en el Artículo 26 MC OCDE, salvo que esta última se encuentra en su Párrafo 3, por lo que no resulta necesario hacer un análisis mayor.

Por su parte, el párrafo 3 del Convenio, y pese a ser este anterior a las modificaciones incorporadas al Modelo de Convenio de la OCDE (éstas fueron efectuadas en 2005 y aquél entró en vigencia el 1º de enero de 2004), recoge las provisiones referentes a la obtención de información que se encuentre en manos de bancos o de instituciones financieras. Sin embargo, este reconocimiento no sigue el mismo lineamiento OCDE, toda vez que pone importantes limitaciones para obtener este tipo de información.

En efecto, el CDI Chile-Brasil señala que la autoridad competente del Estado requerido podrá obtener y proveer la información que posean las instituciones financieras, mandatarios o personas que actúan como representantes, agentes o fiduciarios, pero con tres limitaciones, a saber, las normas constitucionales, legales y el principio de reciprocidad. Por su parte, en su párrafo 5, el art. 26 MC OCDE señala que en ningún caso las disposiciones del párrafo 3 de dicho artículo se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

Dicho esto, se observa claramente que el MC OCDE va mucho más allá que el CDI Chile-Brasil, pero que esto no es del todo negativo, sino que va en manifiesta concordancia con los derechos constitucionales que resguardan la intimidad de las personas. En este sentido, resulta mucho más acorde con estas garantías constitucionales la provisión adoptada en el Convenio Chile-Brasil que en el Modelo OCDE, toda vez que erige a dichas prerrogativas como limitaciones mínimas a este intercambio.

Ahora, en lo que al principio de reciprocidad se refiere, y a pesar de obedecer a motivaciones de índole más política que práctica, esto resulta del todo lógico, siendo la norma en las relaciones bilaterales entre los Estados.

Finalmente, el CDI Chile-Brasil aplica en el párrafo 4 una provisión de igual alcance y naturaleza que la contemplada en el párrafo 5 del art. 26 MC OCDE, pero cuya redacción es distinta.

Cabe hacer mención a que la última parte del párrafo 4 del art. 26 MC OCDE señala que la obligación prevista en éste está limitada por el párrafo 3, siempre y cuando no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma. A pesar de que esta norma manifiesta expresamente este resguardo, debería verse extrapolada en el CDI Chile-Brasil, toda vez que el mentado párrafo 3 (párrafo 2 en el Convenio con Brasil) es parte integrante del mismo artículo, por lo que debe ser interpretado en armonía.

#### **4.3.6. Convenio de Doble Imposición con Canadá**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Canadá fue firmado el 21 de enero de 1998, en Santiago de Chile y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 8 de febrero de 2000. Se aplica con respecto a los impuestos sobre

las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2000.

El artículo 26 de CDI Chile-Canadá contempla el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Canadá</b></p>	<p>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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto, en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>c) suministrar información que revele secretos comerciales,</li></ul>
---	--

	<p>industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia tributación, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a que se refiere el presente Artículo en la forma requerida, misma que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, "papers", declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación con sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines.</p>

	<p>Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Al igual que en caso del CDI con Brasil, las informaciones que se intercambiarán por medio de este Convenio son las “necesarias”. Como se señaló en ese apartado, a pesar de diferir la expresión “necesaria” de

“previsiblemente relevante”, los propios Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE aceptan la posibilidad de incorporar dicha palabra como sinónima, siempre que tenga como intención abarcar la misma extensión que la contemplada en el Modelo.

También este tratado limita el ámbito de extensión de los impuestos sujetos a este intercambio de información, señalando que sólo serán aquellos comprendidos en el Convenio o en el derecho interno de los Estados relativos a los impuestos del Convenio. Como se señaló, esta limitación tiene por efecto truncar las medidas para fiscalizar la evasión y fraude fiscal.

Ahora, en cuanto al ámbito de aplicación tanto material como personal, al igual que en otros Convenios comentados anteriormente, efectivamente se hace una extensión en cuanto a las personas de las cuales se podrá recabar la información, pero se limita expresamente a los impuestos materia del Acuerdo.

Las disposiciones relativas al tratamiento de la información confidencial y secreta es prácticamente el mismo que en el Art. 26 MC OCDE.

Por su parte, y al igual que en otros Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile, el párrafo 2 tiene su símil en el párrafo 3 del Art. 26 MC

OCDE, que fija el límite interpretativo en los mismos términos que el CDI con Canadá, por lo que no es necesario explayarse al respecto.

Ahora, el párrafo 3 del CDI Chile-Canadá establece una provisión muy similar a la contenida en el párrafo 4 del Art. 26 del MC OCDE. En efecto, claramente se señala que, una vez que uno de los Estados Contratantes es requerido para entregar cierta y determinada información, éste deberá disponer de todos sus medios para obtener y entregar dicha información, aun cuando no tenga interés propio en la misma. Provisión idéntica en cuanto a su alcance tiene el art. 26 MC OCDE.

La segunda parte del párrafo 3 es novedosa en relación al Art. 26 MC OCDE. En esta parte se hace referencia a que la información requerida por uno de los Estados Contratantes puede consistir en declaraciones de testigos y documentos (incluyendo libros, “*papers*”, declaraciones, registros, informes o escritos), y serán requeridos en la misma medida de que puedan ser requeridos en conformidad con la legislación y la práctica administrativa del país.

Esta provisión resulta positiva en el sentido de que manifiesta expresamente el formato en que el intercambio de información puede llevarse a cabo. Demás está decir que esta alusión a estos “medios de prueba” no es

taxativa (al señalar la norma en que la información “podrá consistir”), por lo que no podría denegarse un requerimiento de información contenida en otro medio.

Sin embargo, a pesar de lo novedoso, se estima que esta frase está de más, en razón de que la redacción en términos amplios del párrafo 4 del art. 26 MC OCDE cumple suficientemente con la intención de señalar que la información será intercambiada, con independencia del formato en que ésta se presente, como lo señalan los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

Por otra parte, el CDI Chile-Canadá no establece provisión alguna referente a la información mantenida por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios, lo que claramente limita la extensión de la información que puede ser obtenida por medio de este Tratado, mermando la posibilidad de fiscalización de las administraciones nacionales en asuntos de evasión y fraude fiscal.

#### **4.3.6.1. Memorándum de Entendimiento entre las Autoridades Competentes de la República de Chile y Canadá sobre Asistencia Administrativa Mutua**

Las autoridades administrativas de Chile y Canadá, en atención al precepto que regula el intercambio de información entre ambos países

contenido en el Convenio de Doble Imposición, acordaron un Memorandum de Entendimiento (“MDE”) para regular más pormenorizadamente la materia.

A grandes rasgos, el MDE contempla los mismos parámetros para llevar a cabo el intercambio de información esgrimidos en el CDI, salvo por contadas excepciones.

En primer lugar, el MDE contempla expresamente la *Exhaustion Rule*, al señalar en su párrafo 5 que “2. La autoridad competente requirente, antes de enviar un requerimiento, acudirá a todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, salvo que aquellos puedan ocasionar dificultades desproporcionadas”.

En segundo lugar, y supliendo de esta manera un vacío que tiene el artículo 26 MC OCDE, el MDE contempla un plazo máximo de 90 días desde el acuso de recibo de la solicitud para proporcionar la información o informar sobre el estatus de tramitación del requerimiento de información.

En tercer lugar, el MDE contempla el intercambio de información automático respecto a los siguientes tipos de rentas: rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y rentas de servicios personales, salarios, sueldos, participaciones, pensiones,

anualidades y otras rentas a las que se refiere el Convenio. Esta enumeración no es limitante a que, eventualmente, se intercambie automáticamente información referida a otras rentas. Igualmente se contempla la posibilidad de un intercambio de información espontáneo.

Finalmente, en su párrafo 8, el MDE contempla inspecciones tributarias simultáneas entre ambas autoridades administrativas e incluso inspecciones en el extranjero. Los procedimientos de estas inspecciones están regulados en un anexo del Memorándum.

A diferencia del caso con Argentina, acá no cabe duda de que éste Memorándum no constituye un instrumento para el intercambio de información por sí sólo, sino que más bien viene a complementar y clarificar las normas que regulan la materia en el Convenio de Doble Imposición entre ambos países, por lo que su suerte sigue a la de éste.

De todas formas, a pesar de que no constituya un impedimento para intercambiar este tipo de información, igualmente se echa de menos alguna provisión relativa a la información mantenida por bancos e instituciones financieras.

#### 4.3.7. Convenio de Doble Imposición con China

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y China fue suscrito en Santiago el 25 de mayo de 2015. Su ratificación aún está pendiente por parte del Congreso Nacional.

El artículo 25 del tratado regula el intercambio de información en los siguientes términos, en comparación con el art. 26 MC OCDE.

<b>Art. 25 CDI</b> <b>Chile-China</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el este Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza aplicados por los Estados Contratantes o autoridades locales, en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por los Artículos 1 y 2.</li><li>2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y solo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Sin perjuicio de la anterior, la información recibida por un Estado Contratante puede ser usada para otros fines cuando dicha información puede ser usada para tales otros fines en virtud de la</li></ol>
--	--

	<p>legislación interna de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que proporciona la información autoriza dicho uso.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (<i>“ordre public”</i>)</p> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida</p>

	<p>en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se</p>
--	---

	interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.
--	---

Como se observa, el CDI Chile-China sigue muy de cerca los lineamientos prescritos por la OCDE para el intercambio de información.

Efectivamente, se consagra explícitamente una extensión personal, en que el intercambio de información no se referirá exclusivamente a residentes de uno o ambos Estados, lo que, como se ha señalado previamente, amplía de manera eficaz el ámbito fiscalizador de las administraciones fiscales de ambos Estados.

Por otra parte, también se señala que el intercambio de información se puede extender más allá de los impuestos comprendidos en el Convenio. Estos impuestos son, en el caso de Chile, los incluidos en la Ley de Impuesto a la Renta; y, en el caso de China, el impuesto a la renta de las personas naturales (*“the individual income tax”*) y el impuesto a las rentas de la empresa (*“the enterprise income tax”*).

En cuanto a los límites para el intercambio de información (en particular la información mantenida por bancos y otros agentes fiduciarios) y el tratamiento secreto de la misma, observamos que ésta se encuentra adecuadamente regulada dentro de los estándares OCDE, lo que resulta crucial toda vez que, actualmente, China se erige como el principal socio comercial de Chile.

#### **4.3.8. Convenio de Doble Imposición con Colombia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Colombia fue firmado el 19 de abril de 2007 en Bogotá, Colombia, para luego ser publicado con fecha 6 de febrero de 2010 en el Diario Oficial. Se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2010.

El artículo 26 del CDI Chile-Colombia, que contiene el intercambio de información, en comparativa con el Art. 26 MC OCDE es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI Chile-Colombia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o</p>
--	--

	<p>entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) que tienen interés en la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con los mismos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para dichos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 excepto cuando tales limitaciones impidieran a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p>
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que

	<p>sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines</p>
--	--

	<p>tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

En primer término, el primer párrafo de este tratado es plenamente coincidente con el párrafo 1º del art. 26 MC OCDE. La frase “la información que previsiblemente pueda resultar de interés” contenida en el Convenio, se estima absolutamente concordante con el estándar “previsiblemente relevante” esgrimido por la OCDE, por lo que en este materia no existen diferencias.

Asimismo, es novedoso hacer notar que este Convenio sí incorpora la frase contenida en el art. 26 MC OCDE relativa a que se aplicará a los impuestos exigibles por las subdivisiones políticas o entidades locales de los Estados. Desde el punto de vista chileno, esto no tiene efecto práctico toda vez que en Chile sólo el Presidente de la República puede imponer tributos (art. 65 N° 1 de la Constitución Política de Chile). Ahora, desde el punto de vista colombiano esto cobra interés, toda vez que en dicho país las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales – además del

Congreso – tiene facultad para imponer tributos (art. 338 Constitución Política de Colombia).

En cuanto a la limitación al intercambio de información, el tratado tiene la misma provisión contemplada en la mayoría de los acuerdos suscritos por Chile. Así, desde el punto de vista personal, la aplicación del convenio en lo tocante a intercambio de información, no se encuentra limitada por el origen o residencia de la persona respecto de la cual se solicita la información.

Por otra parte, en cuanto a la extensión material, la primera parte del párrafo 1 señala que se intercambiará información incluso de tributos ajenos a esta convención, siempre que no le sean contrarios.

Dicha provisión resulta curiosa, toda vez que es cláusula de estilo para este fin la contemplada en el art. 26 MC OCDE, en el sentido de que el intercambio de información no se verá limitado por lo señalado en el artículo 2 del convenio. A pesar de esto, debe interpretarse que el intercambio de información no se verá limitado por el artículo 2, toda vez que los mismos Estados Contratantes declararon expresamente su intención en tal sentido, por lo que la falta de dicha provisión no invalida su manifestación de voluntad.

Finalmente, el resto del CDI contempla provisiones idénticas a las del art. 26 MC OCDE, por lo que no es menester emitir otra opinión. Sin embargo,

como en casos vistos anteriormente, se estima necesaria la incorporación de la obligación de intercambiar información mantenida por bancos e instituciones financieras, para contribuir a una mayor transparencia fiscal.

#### **4.3.9. Convenio de Doble Imposición con Corea del Sur**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y la República de Corea fue firmado el 18 de abril de 2002 en la ciudad de Seúl y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 20 de octubre de 2003. Este se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2004.

El artículo 26 de este Tratado, en comparativa con el Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Corea del</b> <b>Sur</b>	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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que la informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las
--	---

	<p>personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en la audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y</p>

	<p>sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la</p>
--	---

titularidad de una persona.
-----------------------------

Como se observa, las provisiones contempladas en el CDI Chile-Corea son similares a las contenidas en el art. 26 MC OCDE, pero varían en materias que usualmente varían los Tratados de Doble Tributación suscritos por Chile. En este sentido, no contempla que el intercambio de información abarque impuestos no contemplados en el Convenio; no expresa que se abarcarán tributos impuestos por subdivisiones políticas o autoridades locales, ni impone obligación de entregar información aun cuando esta se encuentre en manos de bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios. Todas estas omisiones han sido comentadas anteriormente.

#### **4.3.10. Convenio de Doble Imposición con Croacia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Croacia fue firmado el 24 de junio de 2003 en la ciudad de Zagreb, y luego fue publicado en el Diario Oficial el 16 de febrero de 2005. Este se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2005.

El artículo 25 del Tratado, referente al intercambio de información, en su comparativa con el Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Croacia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (ordre public).</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la</p>
---	--

	<p>información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea</p>

	<p>contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

Las omisiones de este convenio son exactamente las mismas que las omisiones presentes en la mayoría de los Tratados de Doble Tributación suscritos por Chile (limitación del intercambio de información sólo a los impuestos comprendidos en el Convenio; inaplicabilidad a tributos impuestos por subdivisiones políticas o autoridades locales, y; inexistencia de obligación de entregar información aun cuando ésta se encuentre en manos de bancos, instituciones financieras y agentes fiduciarios). Opiniones en este sentido se han señalado en los apartados precedentes.

#### **4.3.11. Convenio de Doble Imposición con Dinamarca**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Dinamarca fue firmado con fecha 20 de septiembre de 2002 en la ciudad de Copenhague y publicado en el Diario Oficial con fecha 10 de febrero de 2005. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2005.

El artículo 26 de este tratado, en su comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI</b></p> <p><b>Chile-Dinamarca</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio (pudiendo también ser utilizadas en la determinación del impuesto al valor agregado) en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que la informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos mencionados en la primera parte de este párrafo, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p>
---	---

	<p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ("ordre public").</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a la que se refiere este Artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y</p>

	<p>sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa</p>
--	--

información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.
--

En términos generales, este Tratado devela las mismas omisiones que la mayoría de los Tratados suscritos por Chile en la materia (los que ya se señalaron en los apartados precedentes), pero con dos grandes salvedades que vale la pena mencionar.

En primer lugar, el párrafo 1º del CDI Chile-Dinamarca incorpora una frase entre paréntesis en virtud de la cual la información recabada por el intercambio que se plantea podrá ser utilizada en la determinación de impuesto al valor agregado.

Esta provisión, a pesar de no ser tan amplia como la contemplada en el art. 26 MC OCDE, extiende el ámbito de aplicación del intercambio de información a impuestos no comprendidos en la convención, lo que trae un directo beneficio para las administraciones de los Estados al momento de fiscalizar el fraude y la evasión fiscal. Sin embargo, es necesario hacer notar que esta norma sólo se refiere a la información necesaria para determinar el impuesto, por lo que, en principio, cualquier requerimiento de información cuyo objeto sea, por ejemplo, información referente al pago del impuesto, debería ser rechazada.

En segundo lugar, el párrafo 3º del CDI Chile-Dinamarca establece la misma disposición contemplada en el CDI Chile-Canadá que señala que la información requerida podrá consistir en declaraciones de testigos o documentos. Consideraciones a este respecto ya se expresaron en el análisis de dicho tratado.

#### **4.3.12. Convenio de Doble Imposición con Ecuador**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Ecuador fue firmado el 26 de agosto de 1999 en la ciudad de Quito, y publicado en el Diario Oficial con fecha 5 de enero de 2004. Este tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición, se contabilicen como gasto, así como al impuesto al patrimonio, a partir del 1º de enero de 2004.

El artículo 26 del convenio, en comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, establece el intercambio de información de la siguiente manera.

<b>Art. 26 CDI Chile-Ecuador</b>	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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá
--------------------------------------	--

	<p>limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que la informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a la que se refiere el presente Artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser</p>
--	--

	<p>obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p>

	<p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Este Convenio de Doble Imposición tiene una extensión y ámbito de aplicación similar al Modelo OCDE, salvo por las omisiones usuales en los tratados suscritos por Chile a la fecha, a saber, no se consideran tributos ajenos al convenio, no se consideran tributos impuestos por autoridades locales ni subdivisiones políticas ni se regula el intercambio de información mantenida por bancos o instituciones financieras.

A su vez, al igual que en el caso de Dinamarca y Canadá, este Convenio contiene la provisión respecto a que la información puede contenerse en declaraciones y documentos originales.

#### 4.3.13. Convenio de Doble Imposición con España

El Convenio de Doble Imposición con España fue firmado el 7 de julio de 2003 en Madrid, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 24 de enero de 2004. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2004.

El artículo 25 de dicho tratado, en comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 25 CDI</b> <b>Chile-España</b></p>	<p>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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas basándose en el Derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p>
---	---

	<p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, aunque este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2</p>

	<p>podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como se puede observar, este convenio posee las mismas limitaciones que la gran mayoría de los CDI suscritos por Chile. De hecho, el intercambio de información sólo se prevé en el caso de los impuestos comprendidos en este instrumento y, además, sólo posee una extensión personal (en cuanto a las

personas de las cuales se puede recabar información), pero no así una extensión material (en cuanto a los impuestos comprendidos fuera del artículo 2 del mismo).

En lo referente al tratamiento reservado de la información secreta, el CDI Chile-España tiene las mismas provisiones que posee la gran mayoría de los otros convenios suscritos por Chile, los que, a su vez, están en concordancia con los estándares OCDE.

Finalmente, el tratado tiene el mismo vacío hecho notar anteriormente (CDI con Canadá, por ejemplo), a saber, que no excluye como excusa para denegar una solicitud de intercambio de información el hecho que esta se encuentre en manos de bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios.

#### **4.3.13.1. Acuerdo Administrativo entre las Autoridades de España y Chile en Materia de Intercambio de Información y Asistencia Mutua**

Aparte del Convenio de Doble Imposición, España y Chile han acordado un Acuerdo Administrativo (“el Acuerdo”) que regula más pormenorizadamente el intercambio de información.

Así, en el Acuerdo, las provisiones relativas al intercambio de información son más o menos las mismas contenidas en el artículo 25 del CDI, pero cuenta con las siguientes novedades.

En primer lugar, se contempla un mecanismo de intercambio de información automático sobre las rentas gravadas, no gravadas o exentas relativa a las siguientes rentas: los beneficios empresariales, las rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles, los dividendos, los intereses, los cánones o regalías, las ganancias de capital, los sueldos, salarios y otras remuneraciones, las participaciones de los Consejeros, los rendimientos de artistas y deportistas, las pensiones y alimentos, y otras rentas. Asimismo, se prevé igualmente un intercambio de información espontáneo.

En segundo lugar, cuenta con un procedimiento de actuación conjunta o simultánea de ambos países en casos de sospecha de prácticas de fraude organizadas y de precios de transferencia.

Finalmente, se dispone de un procedimiento que regula el intercambio de información previa solicitud, en el que su aspecto más importante es la existencia de un plazo de seis meses para responder a una solicitud de información.

En todo lo demás, el Acuerdo no hace más que complementar y esclarecer el artículo 25 del CDI Chile-España, sin cambiar su estructura ni alcance.

#### **4.3.14. Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Estados Unidos fue firmado el 4 de febrero de 2010, en Washington. El 25 de febrero de 2011 y el 10 y 21 de febrero de 2012, ambos Estados intercambiaron notas diplomáticas para modificar alguna de sus partes, pero el mecanismo de intercambio de información no fue alterado.

Actualmente, el tratado espera el trámite constitucional de ratificación por el Congreso Nacional para su entrada en vigencia.

El artículo 27 de este Instrumento, en comparativa con el Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<b>Art. 27 CDI Chile-EEUU</b>	1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en este Convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes, relativa a los impuestos de toda clase aplicados por un Estado Contratante, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, incluyendo la información relativa a la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos
-----------------------------------	--

	<p>en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1 (Ámbito General) o el Artículo 2 (Impuestos Comprendidos).</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación, recaudación o administración de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos anteriores podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información</p>
--	--

	<p>exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p> <p>6. Si específicamente es requerido por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado hará lo posible por proporcionar la información a que se refiere el presente Artículo en la forma requerida, la cual podrá consistir en declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales inéditos (incluyendo libros, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación con sus propios impuestos.</p> <p>7. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente con el propósito de cooperar y aconsejarse respecto de las acciones a realizar para la implementación del presente Artículo.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los</p>

	<p>impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

En primer lugar, este Convenio, siguiendo a cabalidad los lineamientos planteados por la OCDE, contempla una extensión tanto personal como material del intercambio de información. En efecto, señala expresamente que el intercambio de información comprenderá tanto los impuestos materia del Tratado, como a toda clase de impuestos aplicados por un Estado Contratante. A su vez, luego dispone que de ninguna forma el intercambio de información se verá limitado por el artículo 1 (personas comprendidas en el Convenio), como por el artículo 2 (impuestos comprendidos en el Convenio). Como ya se ha señalado anteriormente, esta extensión tiene como principal efecto el incrementar el ámbito de fiscalización que poseen los Estados Contratantes.

Ahora, en cuanto a las provisiones contempladas en los párrafos 2, 3, 4 y 5 del Convenio, el CDI Chile-Estados Unidos contempla la misma provisión que el Art. 26 MC OCDE, por lo que no es necesario explayarse más allá. Lo novedoso de este Tratado, consiste en la incorporación de dos párrafos nuevos (números 6 y 7).

El primero de ellos no es inédito, debido a que se ha contemplado en otros CDI suscritos por Chile, pero incorporado generalmente en el párrafo 4. En este Tratado se contempla expresamente que la información intercambiada podrá presentarse a través de declaraciones de testigos y documentos, en la misma medida en que dichos documentos y declaraciones pueden ser obtenidas en

conformidad con la legislación y práctica administrativa de ese otro Estado Contratante. Como se señaló en otra oportunidad, no se estima que con esta expresión vaya a existir algún efecto diferente, toda vez que los otros artículos referentes al intercambio de información en otros Tratados, al estar redactados en términos amplios y sin limitaciones en relación a esto, también pueden comprender este tipo de medios aptos para reproducir la información a intercambiar.

Ahora, el segundo de estos nuevos párrafos (párrafo 7), hace un llamado a las autoridades administrativas de ambos Estados para que, en aplicación de este artículo, cooperen y se aconsejen mutuamente. Lamentablemente, al no estar el Tratado todavía en ejecución es imposible referirse al efecto que esta provisión tiene, debido a que ésta sólo surtirá efectos con la puesta en marcha y “rodaje” del Convenio.

#### **4.3.15. Convenio de Doble Imposición con Francia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Francia fue firmado el 7 de junio de 2004 en París, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 14 de septiembre de 2006. El tratado se aplica a los impuestos que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto a partir del 1° de enero del año 2007.

El artículo 25 del convenio, en su comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Francia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este Convenio o en el derecho interno relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o a la del otro Estado Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o de la del otro Estado Contratante;</li><li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ( "ordre public").</li></ul> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este</p>
---	--

	otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li> <li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li> <li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li> </ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado</p>

	<p>Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Este convenio, como la mayoría de los tratados suscritos por Chile, sólo hace aplicable el intercambio de información a los impuestos comprendidos en él, contemplando sólo una extensión personal referente a las personas de las cuales se puede recabar la información.

Las provisiones referentes al tratamiento de la información secreta, a la interpretación y a la falta de interés doméstico en la información, transcurren por las mismas lides contempladas en el artículo 26 MC OCDE.

Finalmente, y como ya es usual en la mayoría de los CDI suscritos por Chile, hace falta una provisión referente al tratamiento de la información

mantenida por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios. Implicancias de esto ya se han hecho notar anteriormente.

#### **4.3.16. Convenio de Doble Imposición con Irlanda**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile e Irlanda fue firmado el 2 de junio de 2005 en la ciudad de Dublín, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 28 de octubre de 2008. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1° de enero de 2009.

El artículo 24 del tratado, en su comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<b>Art. 24 CDI</b> <b>Chile-Irlanda</b>	1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos
--	---

	<p>relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“ordre public”).</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información para su uso propio.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los</p>

	<p>impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

El tratado posee las mismas limitaciones hechas notar en otras oportunidades, a saber, que sólo contempla una extensión personal de la información que puede ser recabada, pero no sucede lo mismo con la información referente a impuestos no comprendidos en el convenio.

En lo referente a la información secreta, a la interpretación y a la falta de interés doméstico, se siguen más menos los mismos lineamientos contemplados en el artículo 26 MC OCDE.

Finalmente, en lo referente a la información mantenida por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios, se echa de menos una provisión que regule su intercambio, en concordancia con los estándares OCDE.

#### **4.3.17. Convenio de Doble Imposición con Italia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile e Italia fue suscrito en Santiago el 22 de octubre de 2015. La ratificación de este instrumento aún está pendiente en el Congreso Nacional, por lo que aún no entra en vigencia.

El intercambio de información se encuentra regulado en el artículo 25 del Convenio, cuya redacción, en comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE es la siguiente.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Italia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en este Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación interna de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza aplicados por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y solo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos con relación a los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades solo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Sin perjuicio de lo anterior, la información recibida por un Estado Contratante puede ser usada para otros fines cuando dicha información puede ser usada para tales otros fines en virtud de la legislación interna de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que proporciona la información autoriza dicho uso.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li> <li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li> <li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos</li> </ul>
--	---

	<p>comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (<i>ordre public</i>).</p> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obra en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier otra persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán</p>

	<p>la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como se observa, el artículo 25 del Convenio de Doble Imposición entre Chile e Italia sigue plenamente los estándares de la OCDE en lo que a intercambio de información se refiere.

El artículo en cuestión contempla todas las provisiones desarrolladas por la OCDE en cuanto a la extensión de la información que puede ser recabada por el mecanismo de intercambio de información, en cuanto a la extensión material y personal de la misma, y en cuanto a la limitación al alcance de dicha información, con las correspondientes contraexcepciones.

De este modo, el Convenio constituye un instrumento eficaz para evitar la elusión y evasión fiscal, así como la utilización abusiva de tratados, o *treaty shopping*.

#### **4.3.18. Convenio de Doble Imposición con Japón**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Japón fue firmado en Santiago el pasado 21 de enero de 2016. Debido a su reciente suscripción, su ratificación aún se encuentra pendiente por parte del Congreso Nacional.

El artículo 26 de este instrumento, en comparativa al artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE, en lo relativo al intercambio de información, es el siguiente.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Japón</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en el derecho interno concerniente a impuestos de toda clase y naturaleza impuestos en nombre de los Estados Contratantes, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por los Artículos 1 y 2.</p> <p>2. Cualquier información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. Sin perjuicio de la anterior, la información recibida por un Estado Contratante puede ser usada para otros fines cuando dicha información puede ser usada para tales otros fines en virtud de la legislación interna de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que proporciona la información autoriza dicho uso.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p>
---	--

	<p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“ordre public”).</p> <p>4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades</p>

	<p>(incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la</p>
--	---

titularidad de una persona.
-----------------------------

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Japón cumple adecuadamente con el estándar OCDE para propender a una mayor transparencia fiscal.

En efecto, se señala expresamente que el intercambio de información no se verá limitado a los residentes de uno o ambos Estados, ni tampoco se extenderá exclusivamente a los impuestos comprendidos en dicho instrumento, a saber, en el caso de Chile, los comprendidos en la Ley de Impuesto a la Renta; y, en el caso de Japón, el impuesto a la renta (*“income tax”*), el impuesto corporativo (*“corporation tax”*), el impuesto especial a la renta para reconstrucción (*“special income tax for reconstruction”*), el impuesto empresas locales (*“local corporation tax”*) y el impuesto a habitantes locales (*“local inhabitant tax”*).

Asimismo, los límites referentes a la información a intercambiar, el tratamiento secreto de la misma y el intercambio de información mantenida por bancos u otras entidades fiduciarias se encuentra acorde con los estándares OCDE en la materia.

Por tanto, se considera que el Convenio Chile-Japón permite un intercambio de información acorde al estándar OCDE, lo que contribuye a una mayor transparencia fiscal internacional.

#### **4.3.19. Convenio de Doble Imposición con Malasia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Malasia fue firmado el 3 de septiembre de 2004 en Santiago, y luego publicado con fecha 2 de octubre de 2008 en el Diario Oficial. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1° de enero de 2009.

El artículo 25 del acuerdo, en comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<b>Art. 25 CDI</b> <b>Chile-Malasia</b>	1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el
--	--

	<p>Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la</p>

	<p>información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como se observa, el artículo referente al intercambio de información en este tratado es bastante deficiente.

En primer lugar, no se contempla una extensión a los impuestos no comprendidos en el Convenio para intercambiar información. A mayor abundamiento, ni siquiera se contempla una extensión personal (como sí ocurre en la mayoría de los otros CDI suscritos por Chile), por lo que, en virtud de este instrumento, ningún Estado podrá recabar información de contribuyentes que no sean residentes de alguno de estos Estados, lo que merma las facultades de fiscalización de las administraciones.

Finalmente, tampoco se contempla alguna provisión que regule el tratamiento de la información mantenida por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios, lo que, como ya se ha señalado, genera efectos negativos en la fiscalización del fraude y evasión fiscal.

#### **4.3.20. Convenio de Doble Imposición con México**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y México fue firmado el 17 de abril de 1998, en Santiago, y luego publicado con fecha 8 de febrero de 2000 en el Diario Oficial. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 01 de enero del año 2000.

El artículo 26 del acuerdo, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI</b></p> <p><b>Chile-México</b></p>	<p>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 aquel no fuera contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado. El intercambio de información se aplica a impuestos de cualquier clase o denominación y no ésta limitado por el Artículo 1. La información recibida por uno de los Estados Contratantes será mantenida secreta en igual forma que la información obtenida con base al Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por este Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos o medios de defensa en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para fines fiscales. No obstante lo anterior, podrán revelar esta información en la audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a. adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b. suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa normal de éste o del otro Estado Contratante;</p> <p>c. suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado</p>
--	---

	<p>Contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información en los términos del presente artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales y sin enmiendas (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p>

	<p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como se observa, este convenio sigue la misma línea del resto de los CDI suscritos por Chile. Sin embargo, sí contempla una extensión en cuanto a los impuestos comprendidos en el intercambio de información. Así, a pesar de no contemplar todos los impuestos aplicados por un Estado (estándar OCDE), si

hace aplicable este intercambio de información para poder determinar el Impuesto al Valor Agregado, lo que, en definitiva, tiene por efecto ampliar positivamente el espectro de fiscalización de las autoridades administrativas locales.

A su vez, al igual que en otras oportunidades (Estados Unidos, por ejemplo), aquí las partes contratantes manifestaron expresamente la forma en que se puede presentar la información a intercambiar, y el tratamiento que tendrán de acuerdo a las legislaciones nacionales. Efectos de esto ya se han comentado anteriormente.

#### **4.3.21. Convenio de Doble Imposición con Noruega**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Noruega fue firmado el día 26 de octubre de 2001 en Santiago, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 20 de octubre de 2003. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2004.

El artículo 26 del convenio, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI</b></p> <p><b>Chile-Noruega</b></p>	<p>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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que la informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro</p>
---	--

	<p>Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a la que se refiere el presente Artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de</p>

	<p>su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

A grandes rasgos, este convenio contiene las mismas omisiones que la mayoría de los convenios suscritos por Chile en la materia. De hecho, no se extiende a impuestos no comprendidos en el mismo, ni regula el tratamiento de la información mantenida por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios.

Por otra parte, al igual que otros convenios (Dinamarca y Estados Unidos, por ejemplo), hace alusión específica a la forma en que se puede presentar la

información a intercambiar, y el tratamiento que se le dará de acuerdo a las legislaciones y prácticas administrativas de cada Estado Contratante.

Consideraciones respecto a estos tópicos ya han sido desarrolladas respecto a otros Convenios con las mismas provisiones.

#### **4.3.22. Convenio de Doble Imposición con Nueva Zelanda**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Nueva Zelanda fue firmado el 10 de diciembre de 2003 en Wellington, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 4 de septiembre de 2006. Se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2007.

El artículo 25 de este acuerdo, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<b>Art. 25 CDI Chile-Nueva Zelanda</b>	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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá
--	---

	<p>limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos mencionados en la primera oración, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 de este Artículo, podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta</p>

	<p>Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se</p>
--	---

	interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.
--	---

Como se observa, el Tratado contiene más o menos las mismas provisiones que contiene la gran mayoría de los Convenios de Doble Imposición suscritos y negociados por Chile. En este sentido, sólo comprende a los impuestos materia del Tratado y dispone las mismas reglas interpretativas, los mismos parámetros que regulan la información secreta y similar tratamiento del interés doméstico en la información que el art. 26 MC OCDE.

Como ocurre en otro gran número de Tratados de Doble Tributación suscritos por Chile, se echa de menos una adecuada regulación de la información mantenida por bancos, instituciones financieras y agentes fiduciarios, para de esta manera engrosar el ámbito fiscalizador de las administraciones locales.

#### **4.3.23. Convenio de Doble Imposición con Paraguay**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Paraguay fue firmado el 30 de agosto de 2005 en Santiago, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha

21 de octubre de 2008. El Tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1° de enero de 2009.

El artículo 26 del tratado, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Paraguay</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p>
---	--

	<p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ( "ordre public").</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p>

	<p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

En relación a la mayoría de los Convenios suscritos por Chile, este tiene la novedad de incorporar una extensión en cuanto a los impuestos comprendidos en el Convenio y que pueden ser objeto de intercambio de información. En efecto, el párrafo 1º contempla expresamente que la información que las partes intercambien podrá ser utilizada para determinar el Impuesto al Valor Agregado,

lo que lógicamente tiene como finalidad el aumentar el espectro de fiscalización de las administraciones.

En cuanto al resto del Convenio, se disponen las mismas provisiones contempladas en la gran mayoría de los Tratados suscritos por nuestro país.

#### **4.3.24. Convenio de Doble Imposición con Perú**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Perú fue firmado el 8 de junio de 2001 en Santiago, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 5 de enero de 2004. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición, se contabilicen como gasto, a partir del 1° de enero de 2004.

El artículo 26 del Convenio, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Perú</b>	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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas). El intercambio de información no se verá limitado
---	---

	<p>por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<b>Art. 26 MC OCDE</b>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está</p>

	<p>restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información</p>
--	--

	únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.
--	--

Al igual que en el caso del convenio con Paraguay, en el Tratado entre Chile y Perú se contempla una extensión en cuanto a los impuestos que pueden ser abarcados en un intercambio de información, señalando que ésta puede ser utilizada para determinar el Impuesto al Valor Agregado (o Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con la denominación que recibe en Perú).

En lo que respecta al resto del Convenio, éste discurre por los mismos parámetros establecidos en la gran mayoría de los Convenios suscritos por Chile, por lo que valen las mismas consideraciones expresadas precedentemente, especialmente, la falta de una regulación adecuada del intercambio de información bancaria.

#### **4.3.25. Convenio de Doble Imposición con Polonia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Polonia fue firmado el 10 de marzo de 2000 en Santiago, y luego fue publicado en el Diario Oficial con fecha 27 de marzo de 2004. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta,

se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2004.

El artículo 26 del Convenio, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Polonia</b></p>	<p>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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. Asimismo, también podrán intercambiar las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos al valor agregado. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los impuestos comprendidos en el Convenio y a los impuestos al valor agregado. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p>
--	---

	<p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a que se refiere el presente Artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos</p>

	<p>en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como se observa, quizás la gran novedad de este Convenio es que contempla una extensión de los impuestos abarcados en el intercambio de información al Impuesto al Valor Agregado, pero de manera más amplia que los otros Convenios que también lo contemplan. En efecto, como se observa en el párrafo 1º, el CDI Chile- Polonia señala que la información recabada con motivo de un requerimiento de información por alguno de los Estados Contratantes, podrá ser utilizada para aplicar las leyes relativas al Impuesto al Valor Agregado. Esta disposición es mucho más amplia que la contemplada en otros Convenios (por ejemplo el del Paraguay), toda vez que no se refiere sólo a la determinación del impuesto, sino que a cualquier materia contemplada en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en el caso de Chile.

El resto del Convenio tiene idénticas provisiones que el resto de los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile, por lo que me remito a las consideraciones previamente expresadas.

#### **4.3.26. Convenio de Doble Imposición con Portugal**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Portugal fue firmado el 7 de julio de 2005 en Santiago, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 28 de agosto de 2008. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se

obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1° de enero de 2009.

El artículo 25 del Tratado, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Portugal</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1 (Personas comprendidas). Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) que tienen interés en la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li></ul>
--	---

	<p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“ordre public”).</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado</p>

	<p>Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	---

Como se observa, la redacción del Convenio, en lo que a intercambio de información se refiere, contiene las mismas provisiones que la gran mayoría de los Convenios suscritos por Chile. También, al igual que en dichos Convenios, falta una adecuada regulación de la información mantenida por bancos, instituciones financieras y representantes o agentes fiduciarios, para conseguir una adecuada fiscalización. Consideraciones al respecto se han expresado previamente.

#### 4.3.27. Convenio de Doble Imposición con Reino Unido

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y el Reino Unido fue firmado el 12 de julio de 2003 en Londres, y luego publicado con fecha 16 de febrero de 2005 en el Diario Oficial. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2005.

El artículo 24 de dicho Convenio, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 24 CDI</b> <b>Chile-Reino Unido</b></p>	<p>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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio; en particular, para prevenir el fraude y facilitar la aplicación de las medidas legales contra la evasión y la elusión. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1 de este Convenio. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los</p>
--	---

	<p>mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p> <p>4. Cuando sea requerido en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante proporcionará la información a que se refiere este artículo en la forma de copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la medida que esos documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas administrativas de ese otro Estado en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta</p>

	<p>Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado</p>
--	---

	Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.
--	---

Este Convenio posee como gran novedad la manifestación expresa de que las autoridades de ambos Estados intercambiarán información, en especial, para prevenir el fraude y facilitar la aplicación de las medidas legales contra la evasión y la elusión fiscal. Aquí el Convenio se aparta de la redacción del artículo 26 MC OCDE, pero recoge el planteamiento expreso en este sentido que tiene el artículo 26 del Modelo de Convenio de la ONU. Este reconocimiento expreso no hace sino manifestar el sentido que posee intrínsecamente el intercambio de información como el principal mecanismo para prevenir dichas conductas, por lo que se estima que no incorpora nada en la práctica.

En lo que se refiere al resto del Convenio, se contemplan las mismas provisiones que el resto de los CDI suscritos por Chile, por lo que me remito a lo previamente dicho.

#### **4.3.28. Convenio de Doble Imposición con República Checa**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y la República Checa fue suscrito en Santiago el 2 de diciembre de 2015. Debido a su reciente suscripción, su ratificación aún está pendiente por el Congreso Nacional.

El artículo 26 de dicho Tratado, en comparación al artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI</b></p> <p><b>Chile-República</b></p> <p><b>Checa</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente necesaria o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase o naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado Contratante, podrá ser utilizada para otros fines cuando dicha información puede ser utilizada para otros fines de acuerdo a la legislación de ambos Estados y la autoridad competente del Estado suministrando autoriza dicho uso.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p>
---	--

	<p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“ordre public”).</p> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y</p>

	<p>sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la</p>
--	---

titularidad de una persona.
-----------------------------

Como se observa, y al ser este uno de los Convenios de Doble Imposición más recientemente suscritos por nuestro país, en éste se siguen adecuadamente los lineamientos OCDE.

En efecto, existe una extensión tanto personal como material relativa al intercambio de información, así como igualmente se regulan de manera adecuada los límites al intercambio de información, el secreto de la misma y la obtención de la información mantenida por bancos, instituciones financieras y demás agentes fiduciarios. Esto tiene por objeto ampliar el espectro fiscalizador de las administraciones fiscales de ambos Estados, lo que permite llevar a cabo un intercambio de información a su máxima extensión.

#### **4.3.29. Convenio de Doble Imposición con Rusia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y la Federación Rusa fue firmado el 19 de noviembre de 2004 en Santiago y fue publicado en el Diario Oficial el 2 de agosto de 2012. Este tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto a partir del 1 de enero de 2013.

El artículo 26 de este tratado, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Rusia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</li> <li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li> <li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ( "ordre public").</li> </ul> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado</p>
--	--

	<p>Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li> <li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li> <li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea</li> </ul>

	<p>contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

El artículo en mención discurre de manera muy similar a la gran mayoría de los convenios suscritos por Chile en la materia, por lo que me remito a lo previamente expresado en este sentido, en particular, a lo referente a una falta de regulación de la información mantenida por bancos, instituciones financieras y agentes fiduciarios.

#### **4.3.30. Convenio de Doble Imposición con Sudáfrica**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Sudáfrica fue suscrito en Pretoria el 11 de julio de 2012. El tratado aún está pendiente de ratificación en el Congreso Nacional, por lo que no ha entrado en vigencia.

El intercambio de información se encuentra regulado en el artículo 25 del Convenio, cuya redacción, en comparativa con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE es la siguiente.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Sudáfrica</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) que tienen interés en la gestión o recaudación de los impuestos establecidos por ese Estado, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (<i>ordre public</i>).</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado</p>
---	---

	<p>Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales,</p>

	<p>comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

#### 4.3.31. Convenio de Doble Imposición con Suecia

El artículo 26 del Convenio de Doble Imposición entre Chile y Suecia, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, es el siguiente.

<p><b>Art. 26 CDI</b> <b>Chile-Suecia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá</p>
---	--

	<p>limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que la informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en este Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estados Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público ("<i>ordre public</i>").</li></ul> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Cuando sea solicitado en forma específica por la autoridad competente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante hará lo posible por proporcionar la información a la que se refiere este Artículo en la forma requerida, la que podrá consistir en declaraciones de testigos y copias de documentos originales inéditos (incluyendo libros, papeles, declaraciones, registros, informes o escritos), en la misma medida en que tales declaraciones y documentos puedan ser obtenidos de conformidad con la legislación y prácticas</p>
--	--

	<p>administrativas de ese otro Estado Contratante en relación a sus propios impuestos.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li> <li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li> <li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li> </ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro</p>

	<p>Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

Este Convenio posee provisiones muy similares al resto de los convenios firmados por Chile, en lo que a intercambio de información se refiere, por lo que me remito a lo previamente señalado en dichas oportunidades.

#### **4.3.32. Convenio de Doble Imposición con Suiza**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Suiza fue firmado el 2 de abril de 2008 en Santiago, y luego publicado en el Diario Oficial con fecha 6 de agosto de 2010. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2011.

El artículo 25 del tratado, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 25 CDI</b> <b>Chile-Suiza</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán, previa solicitud, las informaciones que sean necesarias:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) para aplicar lo dispuesto en este Convenio respecto de los impuestos comprendidos en el mismo;</li><li>b) para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación interna en casos de fraude tributario que hubieran sido cometidos por un residente de un Estado Contratante o por una persona sujeta a responsabilidad tributaria limitada en un Estado Contratante, en relación a los impuestos comprendidos en el Convenio.</li></ul> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1, será mantenida secreta, en igual forma que la información obtenida sobre la base del derecho interno de ese Estado y solo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento de dichas obligaciones, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</li><li>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea</li></ul>
--	--

	<p>contraria al orden público ( "ordre public").</p> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines impositivos. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando ese párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En casos de fraude tributario las disposiciones de los párrafos 1 y 3 no se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque ésta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p>

	<p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</li><li>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</li><li>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</li></ul> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

Este Convenio, en relación al tratamiento de la información secreta, a su interpretación y al tratamiento del interés doméstico de la misma, es muy similar el resto de los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile. Sin embargo,

en cuanto al alcance y extensión de la información a intercambiar, es completamente diferente.

En primer lugar, observamos en el párrafo 1º que se señala expresamente que el intercambio de información se llevará a cabo “previa solicitud”. A pesar de que el intercambio de información en todos los Convenios suscritos por Chile se lleva a cabo previa solicitud, la omisión de esta frase permitiría eventualmente que, en la práctica, nuestro país pueda intercambiar información con otros Estados de manera espontánea. Esto no ocurre en el CDI Chile-Suiza, toda vez que la incorporación de esta frase en el artículo 25 destierra cualquier posibilidad de establecer este tipo de asistencia sin una modificación previa de este instrumento.

En segundo lugar, el convenio señala que la información será intercambiada tanto para aplicar las reglas del mismo, como para “...*administrar y exigir lo dispuesto en la legislación interna en casos de fraude tributario que hubieran sido cometidos por un residente de un Estado Contratante o por una persona sujeta a responsabilidad tributaria limitada en un Estado Contratante, en relación a los impuestos comprendidos en el Convenio*”. Este es el único convenio suscrito por Chile que establece de manera expresa y circunstanciada la concurrencia del intercambio de información para poner en práctica las normas locales atinentes a fraude tributario (recordemos que en el caso de

CDI Chile-Reino Unido, sólo se hace un reconocimiento al intercambio de información como mecanismo apto para prevenir el fraude, elusión y evasión fiscal). Esta provisión sería adecuada, si es que no se contemplara el Principio de Doble Incriminación que se analizará más adelante.

En tercer lugar, el párrafo 5º contempla la provisión para regular el intercambio de información cuando ésta se encuentre en manos de bancos, instituciones financieras y agentes fiduciarios, pero alejándose de lo dispuesto por el artículo 26 MC OCDE. En efecto, como se observa, el CDI Chile-Suiza señala que el hecho de que la información solicitada no podrá ser denegada por estar en manos de bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios, pero sólo en el caso de casos de fraude tributario. Esto limita el acceso a información tanto porque excluye los casos en que se está frente a un fraude tributario, como por el Principio de Doble Incriminación que contiene el Convenio.

Ahora, quizás la crítica más importante a este CDI, como se señaló, es la incorporación de lo que en doctrina ha sido denominado como el Principio de Doble Incriminación. En virtud de dicho principio, el intercambio de información se llevará a cabo en casos de fraude fiscal sí y sólo sí la conducta por la que se investiga o juzga al contribuyente respecto del cual se solicita información es punible en el Estado requerido.

Este principio se ve consagrado en el numeral octavo del Protocolo Adicional del Convenio de Doble Imposición entre Chile y Suiza de la siguiente manera:

*“8. Ad artículo 25*

*Se entiende que, en casos de fraude tributario:*

- a) Se entiende que la expresión “fraude tributario” significa un comportamiento fraudulento que es un delito en el Estado requirente, y si ocurriera en el Estado requerido, sería considerado también un delito conforme a las leyes de ese Estado, punible con penas privativas de libertad, ya sea en la fecha en que se cometió el delito o en la fecha en que se remitió el requerimiento de información.*
  
- b) En cualquier caso, el intercambio de información presupone una directa relación entre el comportamiento fraudulento y la asistencia administrativa requerida. Se entenderá también que la asistencia administrativa prevista en el párrafo 1 del artículo 25, no comprende las medidas orientadas exclusivamente a la búsqueda preliminar de pruebas comprometedoras (“fishing expeditions”).*

- c) *El Estado requerido proporcionará información cuando el Estado requirente tenga la sospecha razonable de que una determinada conducta constituye fraude tributario. La sospecha de fraude tributario del Estado requirente puede estar basada en:*
- (i) documentos autenticados o no, que comprendan, entre otros, documentos empresariales, libros de contabilidad o información sobre cuentas bancarias;*
  - (ii) el testimonio del contribuyente;*
  - (iii) información obtenida de un informante o de un tercero que se haya corroborado de forma independiente o que por otros motivos resulte creíble;*
  - (iv) evidencia circunstancial.*
- d) *Con respecto a los procedimientos seguidos en Chile para obtener información, incluida la información bancaria, en el caso de fraude tributario de acuerdo al artículo 25, las autoridades competentes chilenas aplicarán los procedimientos internos previstos en la legislación chilena a fin de cumplir con los requerimientos de información de las autoridades competentes suizas.*
- e) *El intercambio de información está basado en el principio de reciprocidad.*

- f) *El intercambio de información se aplica respecto de fraudes tributarios que se cometan en o después del 1 de enero del año siguiente a la entrada en vigor de este convenio”.*

De la sola lectura de este párrafo se desprende que el intercambio de información en casos de fraude tributario está fuertemente restringido. Este será procedente cuando la conducta desplegada por un contribuyente, y respecto de la cual se solicita información en el marco de este Acuerdo, sea punible en ambos países. Además sólo procederá el intercambio de la información directamente relacionada con el comportamiento fraudulento y siempre que exista una “sospecha razonable”, que podrá basarse en los fundamentos que allí se describen.

Todas estas trabas impuestas al intercambio de información en materias de fraude tributario se apartan en demasía de los estándares de transparencia fiscal desarrollados en el seno de importantes organizaciones internacionales como la OCDE o la ONU. De hecho, como se ha señalado, el intercambio de información a su mayor extensión es la principal y más eficaz herramienta para combatir estos casos de fraude tributario, que atentan contra el derecho de los Estados a recaudar los tributos. Por esto, esta provisión – que además está decirlo, es de iniciativa suiza – no hace sino menoscabar las atribuciones de las

administraciones y poderes judiciales nacionales para combatir estos ilícitos efectivamente.

Finalmente, también merece mención el numeral noveno contemplado en el Protocolo Adicional del Convenio, que versa de la siguiente manera:

*“9. Ad artículo 25 Sociedades de control*

*Si Chile llegara a ser miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán, previa solicitud, la información que sea necesaria para administrar o hacer cumplir las leyes internas en el caso de las sociedades de control, en relación a los impuestos que están sujetos a este Convenio.*

- a) Los Estados Contratantes acuerdan que, conforme a este párrafo, sólo se podrá intercambiar información que esté en poder de las autoridades tributarias y que no requiera medidas específicas de investigación;*
- b) Se entiende que, con respecto a este párrafo, las sociedades suizas descritas en el artículo 28, párrafo 2 de la Ley federal sobre armonización de impuestos directos de 14 de diciembre de 1994 y las sociedades*

*chilenas equivalentes a las sociedades suizas antes mencionadas, se consideran como sociedades de control;*

- c) *El intercambio de información tendrá efecto respecto a información correspondiente a años tributarios que empiecen a partir del 1 de enero siguiente a la última de las dos fechas que se indican: (i) la fecha en la cual Chile llegue a ser miembro de la OCDE, o (ii) la fecha de la entrada en vigor de este Convenio”.*

Como se observa, este numeral contempla una condición que, al haber ingresado Chile a la OCDE, ya se ha cumplido, y en virtud de la cual ambos Estados intercambiarán información relacionada con sociedades de control bajo ciertas condiciones, pero siempre en el marco de los impuestos comprendidos en el convenio.

Así, se impone como primera condición que sólo se podrá intercambiar información que ya se encuentre en manos de las autoridades administrativas y que no requiera medidas específicas de investigación. No resulta obvio el motivo de esta limitación, pero claramente excluye cualquier posibilidad de tener acceso a información de sociedades de control que sea mantenida por bancos e instituciones financieras, por lo que, tal vez, ha sido negociada pensando en las estrictas normas de secreto bancario que posee Suiza.

Luego, más que una condición, se contempla una aclaración para determinar qué se entiende por sociedad de control. En efecto, la letra b) precedente, para hacer esta determinación, se remite a una norma suiza que dispone que *“Las sociedades de capital y las sociedades cooperativas cuyo principal objeto legal es la administración continua de inversiones y que no tienen actividad comercial en Suiza, no pagan impuestos sobre los ingresos netos de estas inversiones o por sus ingresos por dichas inversiones que representen por lo menos dos terceras partes de los activos totales o ingresos”*<sup>32</sup>. Esta misma letra b) luego señala que esto se aplicará en Chile a sociedades que encajen en la descripción anterior.

Lo señalado precedentemente genera un problema de proporciones al momento de aplicar la adenda a la realidad chilena. En el primer caso (*Kapitalgesellschaft*), obviamente se está haciendo referencia a las sociedades de capital, que en Chile vendrían siendo las sociedades anónimas, la sociedad por acciones y la sociedad en comandita por acciones. Sin embargo, esto no es del todo exacto debido a que en el derecho germano existen otro tipo de

---

<sup>32</sup> Traducción libre del párrafo segundo del artículo 28 de la Ley Federal sobre Armonización de los Impuestos Indirectos Suiza. En el original: *“Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten auf dem Reingewinn keine Steuer, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen”*.

sociedades cuyo capital puede estar representado en acciones pero que en Chile no tienen ninguna opción de ser consideradas sociedades de capital, como la sociedad de responsabilidad limitada y la empresa individual de responsabilidad limitada.

En el segundo caso (*Genossenschaften*), la norma suiza se refiere a una cooperativa, a un *holding* o a una sociedad de inversiones. Ahora, aquí también se generan problemas en la aplicación y extrapolación de la norma suiza a la realidad jurídica chilena, toda vez ninguna de estas figuras societarias tiene en Chile un reconocimiento legal aislado. De hecho, los *holdings* y las sociedades de inversión no son más que sociedades de cualquier tipo cuyo giro es la inversión en otras sociedades, pero que en ningún caso son figuras jurídicas especiales con regulación propia.

De este modo, esta remisión legal a una norma foránea para buscar una figura jurídica “equivalente” en el derecho corporativo chileno siembra más dudas de las que pretende esclarecer. En efecto, recurriendo a un ejemplo práctico, ante un requerimiento de información por parte del servicio suizo de impuestos, podrían presentarse dos hipótesis.

En la primera hipótesis, podría suceder que el Servicio de Impuestos Internos efectivamente considere admisible la solicitud de información respecto

a cualquier tipo societario chileno, bastando sólo que éste tenga la inversión como objeto. Esta sería una interpretación más laxa y en virtud de la cual una sociedad de control está definida por su giro más que por su configuración corporativa.

En la segunda hipótesis, el Servicio no podría dar curso a una solicitud de información de ningún tipo societario chileno. Lo anterior, debido a que dicha adenda hace referencia a una norma suiza en virtud de la cual las sociedades de control están configuradas como *Kapitalgesellschaft* o como *Genossenschaft*, y ninguno de estos tipos societarios se condice en un ciento por ciento con los tipos societarios reconocidos en nuestra legislación. Este trabajo concuerda con esta hipótesis.

En síntesis, y en virtud de todo lo previamente dicho, el Convenio de Doble Imposición entre Chile y Suiza – y su Protocolo Adicional – se alejan mucho de los estándares de transparencia fiscal que la OCDE reconoce y, además, demuestra una grave falencia en los negociadores chilenos que concurrieron a su negociación, toda vez que la figura de “sociedad de control” está planteada desde la óptica suiza, lo que imposibilita aplicarla al derecho corporativo chileno.

#### **4.3.33. Convenio de Doble Imposición con Tailandia**

El Convenio de Doble Imposición entre Chile y Tailandia fue firmado en Hanoi, el 9 de septiembre de 2008, y luego publicado en el Diario Oficial el 9 de agosto de 2010. El tratado se aplica a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1 de enero del año 2011.

El artículo 25 del convenio, en comparación con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, trata el intercambio de información de la siguiente manera.

<p><b>Art. 25 CDI</b></p> <p><b>Chile-Tailandia</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en este 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 prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas sobre la base del derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p>
---	---

	<p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (“ordre public”).</p> <p>3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.</p>
<p><b>Art. 26 MC OCDE</b></p>	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán intercambiar aquella información que sea previsiblemente relevante para llevar a cabo las provisiones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes domésticas concernientes a impuestos de cualquier tipo y descripción, impuesto en nombre de los Estados Contratantes, o por sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que dicha imposición no sea contraria a esta Convención. El intercambio de información no está restringido por los artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante será mantenida en secreto en igual forma que la información obtenida de acuerdo al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos, o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p> <p>(a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado</p>

	<p>Contratante;</p> <p>(b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>(c) suministrar información que revele secretos transaccionales, comerciales, gerenciales, industriales, comerciales o profesionales, procedimientos comerciales o industriales, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.</p> <p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>
--	--

El convenio tiene las mismas provisiones contempladas en la gran mayoría de los convenios suscritos por Chile, salvo el hecho de que no se dispone de la extensión personal (del artículo 1), en cuanto a que éste sólo podrá ser aplicado a residentes de alguno de los dos Estados Contratantes, reduciendo de esta manera las potestades fiscalizadoras de las administraciones nacionales.

#### **4.4. Análisis global de los CDI suscritos por Chile**

Analizadas las cláusulas que contienen el intercambio de información en cada uno de los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile, es preciso analizar dichas provisiones en su conjunto para observar, de esta manera, la conformidad de Chile como jurisdicción a los estándares OCDE.

Para estos efectos, se dividirá el análisis en cuatro grandes áreas que se pueden derivar del análisis efectuado precedentemente, a saber, i) extensión personal de las cláusulas (artículo 1 de los CDI); ii) extensión material de las cláusulas (artículo 2 de los CDI); iii) existencia de interés doméstico en las cláusulas, y; iv) tratamiento de la información mantenida por bancos, instituciones financieras y agentes fiduciarios en las cláusulas.

##### **4.4.1. Extensión personal de las cláusulas**

Como se observó previamente, el estándar del artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE dispone una extensión personal en cuanto a la aplicación del intercambio de información, en virtud de la cual dicho intercambio no se verá limitado por lo dispuesto en el artículo 1 de dicho Modelo de Acuerdo, que hace referencia a las personas sujetas a dicho instrumento.

Como es de esperar, esta extensión tiene por objeto incrementar el ámbito de fiscalización de las administraciones nacionales involucradas en el Convenio, para efectos de combatir de manera más adecuada la evasión y el fraude fiscal.

En este sentido, la gran mayoría de los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile cumplen con el estándar OCDE. En efecto, como se observa en el gráfico 1, de los 33 CDI suscritos por Chile, sólo los con Malasia, Tailandia y Suiza no comprenden esta extensión personal.



Gráfico 1

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

#### **4.4.2. Extensión material de las cláusulas**

Al igual que en el caso de la extensión personal previamente señalada, el párrafo primero del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE contempla asimismo una extensión material de la aplicación de la provisión referente al intercambio de información. En este sentido, se señala que dicha provisión no se verá limitada por el artículo 2, que hace relación a los impuestos comprendidos en el Acuerdo respectivo.

Como se observó en el análisis particular de cada Convenio, mediante esta extensión se pretende – igualmente – incrementar el ámbito fiscalizador de cada administración nacional involucrada en el Convenio de Doble Imposición, permitiéndoles de este modo controlar y fiscalizar de mejor manera el fraude y la evasión fiscal de distintos tipos de tributos, no limitándose solamente a los impuestos comprendidos en el mismo Convenio.

Lamentablemente, muy pocos Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile incorporan esta extensión material (7), dificultando de esta manera la labor fiscalizadora de la administración fiscal, tanto chilena (SII) como la del otro Estado Contratante. Sin embargo, se observa su incorporación en la gran mayoría de los Convenios recientemente suscritos, por lo que se espera que se

transforme en cláusula de estilo en los posteriores Convenios de Doble Imposición que negocie nuestro país.

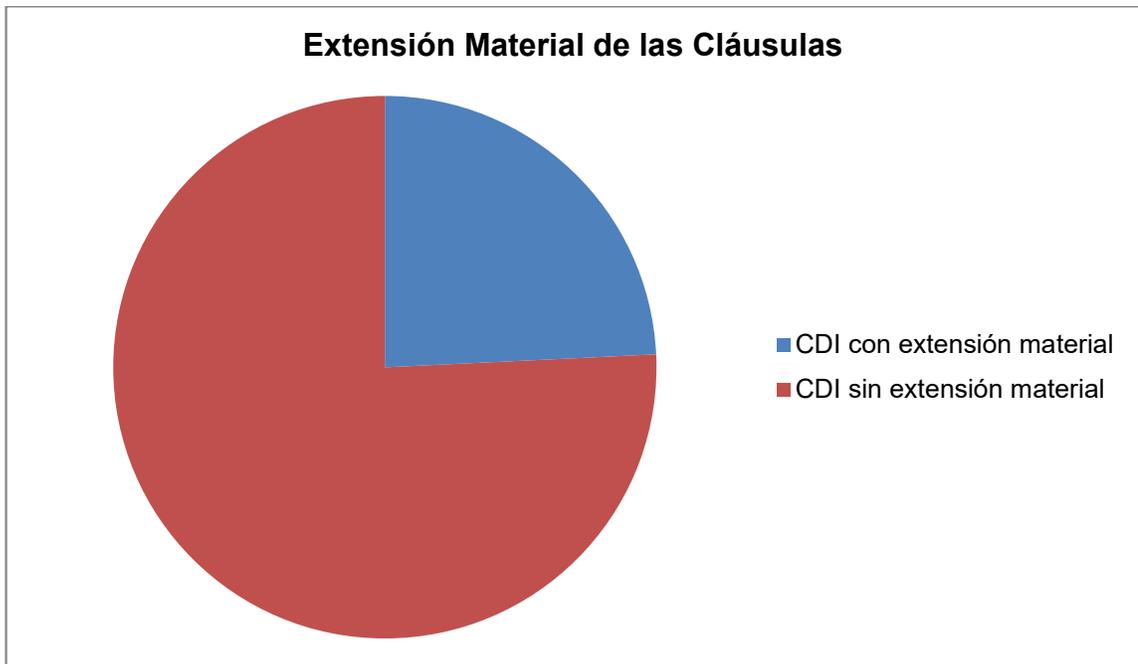


Gráfico 2  
Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

#### 4.4.3. Tratamiento del “interés doméstico” en las cláusulas

Como se vio, el párrafo cuarto del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE contiene lo que se ha denominado en doctrina como el tratamiento del “interés doméstico” para obtener determinada información. A este respecto, se señala que el Estado requerido mediante una solicitud de intercambio de

información no puede negarse a obtener y luego transmitir determinada información por no tener interés en la misma para sus propios fines tributarios.

Esta provisión pretende evitar que los Estados Contratantes de un Convenio de Doble Imposición pongan trabas al intercambio de información por motivos propiamente personales, dificultando de esta manera el intercambio de información y menoscabando la reciprocidad en virtud de la cual se llevan a cabo estos intercambios.

A este respecto, la gran mayoría de los Convenios de Doble Imposición suscritos por Chile (salvo el con Bélgica y Malasia) poseen esta provisión, evitándose de ésta manera obstáculos innecesarios que dificulten el efectivo intercambio de información.

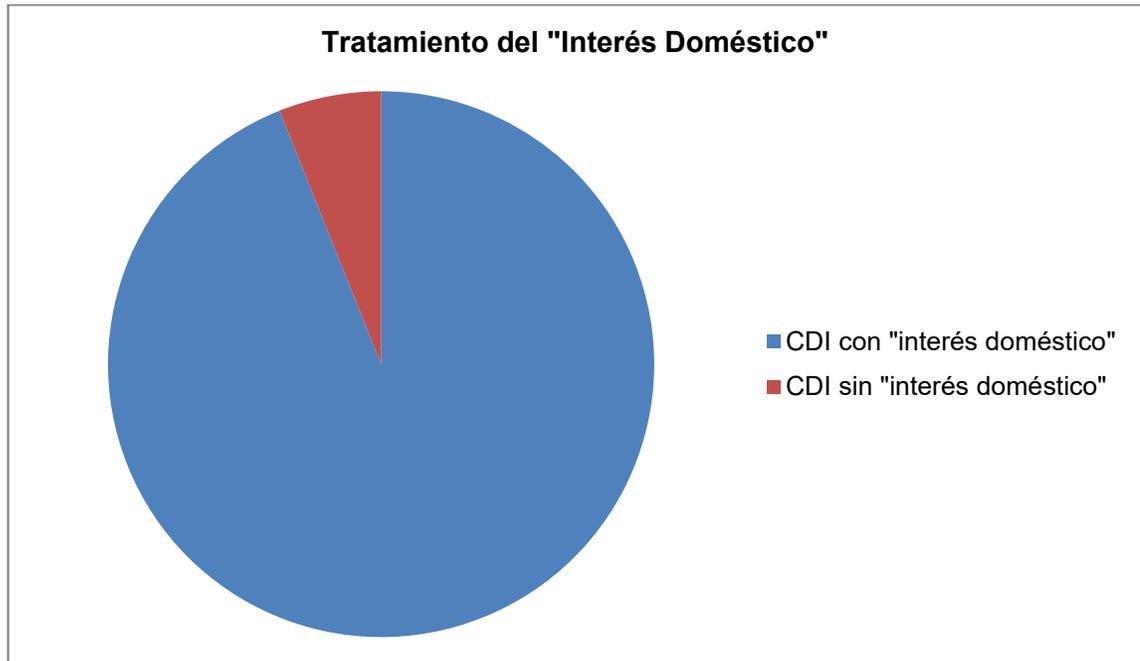


Gráfico 3

Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

#### **4.4.4. Tratamiento de la información bancaria en las cláusulas**

Finalmente, mediante la modificación efectuada el 2005 al artículo 26 del Modelo de Acuerdo de la OCDE, se incorporó un párrafo quinto que dispone lo que en doctrina es conocido como el tratamiento de la información bancaria. En este orden de ideas, un Estado requerido mediante solicitud de intercambio de información no puede denegarse a transmitir determinada información en atención a que ésta se encuentra en manos de bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios de la persona respecto de la cual la información se solicita.

Como se puede colegir, mediante esta cláusula se pretende aumentar el ámbito de información que puede ser requerida por un Estado Contratante en un acuerdo que contenga provisiones respecto al intercambio de información, además de transparentar la información bancaria, cuyo secretismo muchas veces es visto como un indicador de prácticas fiscales nocivas.

Al ser ésta una provisión relativamente nueva, muy pocos convenios de doble imposición suscritos por Chile contemplan esta provisión (9).

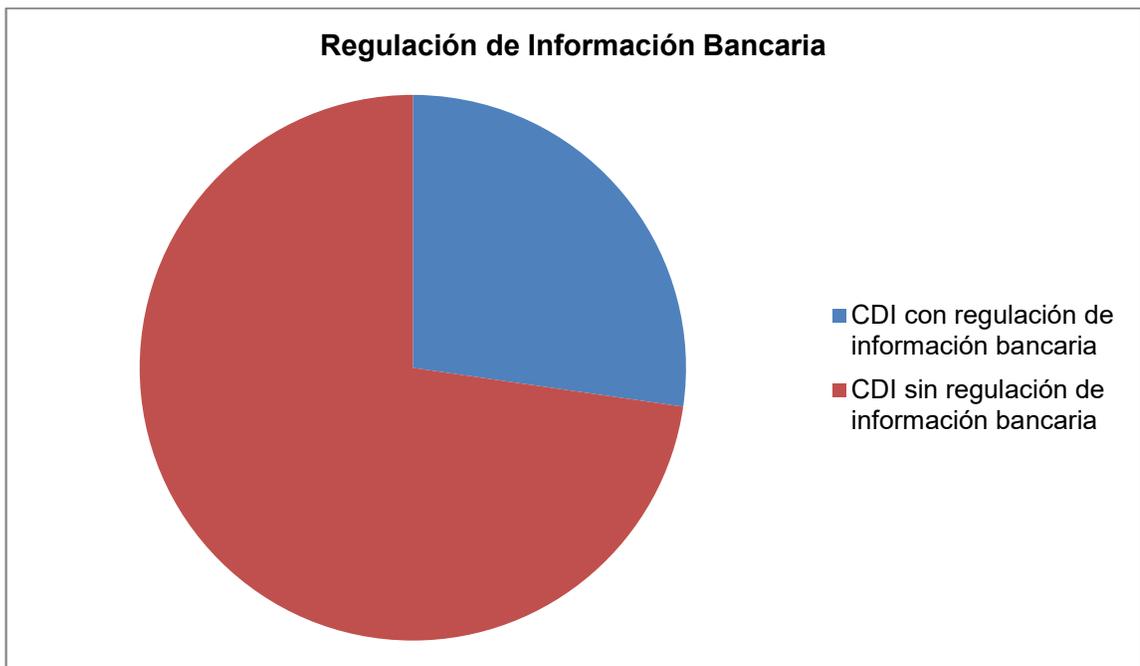


Gráfico 4  
Fuente: Elaboración propia con datos extraídos de [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

#### 4.5. Conformidad de la legislación chilena con estándar OCDE

Como es de esperar, de nada sirven las provisiones previamente analizadas si es que los Estados que las suscriben no disponen en sus legislaciones internas de los mecanismos adecuados para llevar adelante un requerimiento de intercambio de información de manera satisfactoria.

Este también ha sido un tema relevante para la OCDE quien, a través del Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información para efectos Tributarios<sup>33</sup> (“el Foro Global”), ha desarrollado ingentes esfuerzos para fiscalizar y promover que los Estados contemplan en sus legislaciones las normas adecuadas para cumplir sus estándares relativos a transparencia e intercambio de información.

El principal esfuerzo llevado a cabo por el Foro Global consiste en la implementación de un *Peer Review Group* (“Grupo para evaluación de pares”) al que se le encomendó la tarea de evaluar si las economías tanto ajenas como participantes del Foro Global contemplan normas básicas para la transparencia

---

<sup>33</sup> Como lo señala la misma OCDE, el Foro Global ha sido el marco multilateral dentro del cual se han desarrollados los trabajos en las áreas de transparencia e intercambio de información llevados a cabo tanto por economías OCDE como ajenas a esta organización desde 2000. Los asuntos tratados en su seno se refieren principalmente a lavado de dinero, evasión fiscal, paraísos fiscales, acuerdos de intercambio de información y convenios de doble imposición, entre otros. Actualmente, 110 economías componen el Foro Global, siendo Chile una de ellas.

y el intercambio de información. Estas evaluaciones se desarrollaron mediante los *Peer Review Process* (“Procesos de evaluación de pares”).

Para evaluar a los países, el Foro Global dividió el *Peer Review* en dos fases: la primera (o “Fase 1”) consiste en evaluar si existe un marco legal y regulatorio que promueva y permita el intercambio de información dentro del país estudiado, y la segunda (o “Fase 2”), consiste en evaluar la calidad de dichas normas y si, efectivamente, en la práctica funcionan. En el caso de Chile, ambas fases han sido evaluadas en Chile.

Además, para llevar a cabo los estudios en la Fase 1, el Foro Global estimó que se debían cumplir con ciertos estándares para evaluar correctamente la existencia de normas adecuadas para el intercambio de información. En razón de esto, emitió un documento denominado *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (“Términos de Referencia para monitorear y evaluar el progreso hacia la transparencia y el intercambio de información en materia tributaria”), en virtud del cual el estudio se puede subdividir en tres grandes áreas: disponibilidad de la información (que hace referencia a si la información está realmente disponible para la administración tributaria del Estado evaluado), acceso a la información (si es que la administración cuenta con las prerrogativas necesarias para obtener la

información) y mecanismos de intercambio de información (si es que existen mecanismos adecuados para llevar a cabo el intercambio de información con otras naciones).

A principios de 2012, el Foro Global publicó el *Peer Review Process* efectuado en Chile (en Fase 1), en el cual se evaluó si es que el marco legal y regulatorio chileno contemplaba provisiones necesarias para cumplir con los estándares en transparencia e intercambio de información.

A continuación, se pretende llevar a cabo una evaluación del sistema legal chileno basándose en los resultados de dicho informe, subdividiendo para este motivo el estudio en las tres áreas planteadas en los *Terms of Reference*, a saber, la disponibilidad de la información, el acceso a la misma y la existencia de mecanismos que propendan el intercambio de información.

#### **4.5.1. Disponibilidad de la Información**

De forma preliminar, se puede señalar que la legislación chilena cumple con este estándar adecuadamente. En efecto, el Servicio de Impuestos Internos mantiene una comprehensiva base de datos con variada información de los contribuyentes. Además, información respecto a la propiedad y operaciones

llevadas a cabo por empresas y personas naturales es mantenida por entidades públicas y privadas.

En el caso de entidades públicas, las sociedades, al momento de constituirse, deben identificar detalladamente en su escritura fundacional a cada uno de los socios o accionistas, y un extracto de esta escritura debe inscribirse en el Registro de Comercio de su domicilio y publicarse en el Diario Oficial. Además, cualquier modificación posterior que experimente debe cumplir también con el trámite de inscripción (anotación al margen de la inscripción anterior) y publicación en el Diario Oficial. Estas medidas de publicidad permiten que la información respecto a la titularidad de estas sociedades esté disponible en el Registro de Comercio y en el Diario Oficial.

Por su parte, cualquier sociedad o empresa, en el plazo de dos meses contados desde que comenzó a desarrollar actividades económicas, debe registrarse ante el Servicio de Impuestos Internos (mediante el sistema del Rol Único Tributario) y cumplir con el trámite denominado “iniciación de actividades”, en virtud del cual se hace una declaración ante dicho Servicio de las actividades que se realizarán y de la titularidad y propiedad de la empresa, entre otras informaciones.

En el caso de las agencias de compañías extranjeras, para funcionar en Chile, deben registrar ante un Notario Público su escritura de constitución y los documentos que señalen que han sido constituidas en conformidad con la legislación de su país de origen. Sin embargo, no existe una obligación específica de proveer información relativa a la estructura de propiedad al registro notarial.

Además, las compañías extranjeras que tienen su administración y control en Chile no son por esa razón consideradas con residencia en Chile para efectos tributarios. Incluso en circunstancias en que la conexión con Chile consiste en un establecimiento permanente, no habría necesariamente ningún requisito para que la compañía mantuviese información de su propiedad. Como ocurre con las compañías locales, las compañías extranjeras deben registrarse en el SII y obtener el número de Rol Único Tributario para poder desarrollar actividades comerciales o inversiones en Chile. La información requerida no incluye la propiedad legal de la compañía extranjera<sup>34</sup>.

Finalmente, la Superintendencia de Valores y Seguros obliga a las empresas que estén bajo su fiscalización a proveer información pormenorizada

---

<sup>34</sup> En este mismo orden de ideas, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Peer Review Report, Phase 1, Legal and Regulatory Framework, CHILE*. Marzo de 2012. p. 21.

relativa a la identificación de las mismas, lo que incluye información relativa a la propiedad de ellas (Circular N° 1.809 SVS).

Ahora, en cuanto a las entidades privadas que mantienen información, tenemos que las mismas sociedades anónimas (y las sociedades por acciones, si es que no pactan lo contrario) están obligadas a tener un registro de accionistas actualizado, con información relativa a quienes son sus titulares. Parece correcto destacar aquí lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas, que prohíbe la existencia de acciones al portador, reforzando de esta manera el control que las sociedades de capital tienen sobre la identidad de sus titulares.

Además, las compañías que sean clientes de bancos o instituciones financieras están sujetas a normas en virtud de las cuales se les exige a estas instituciones tener cierta información de dichas compañías, incluyendo la identidad de sus propietarios (Compilación Actualizada de Normas de Bancos e Instituciones Financieras, Capítulos 2-2 y 1-14). Sin embargo, las compañías extranjeras que inviertan en Chile no están obligadas a tener una cuenta corriente en el país, lo que no las obliga a tener que divulgar esta información a los bancos para poder luego la administración tributaria recabarla de éstos.

En cuanto a la información contable, toda persona que ejerza actos de comercio debe mantener ciertos libros en el curso de sus negocios (libro diario, balance general, libro de correspondencia, entre otros), según lo dispuesto en los artículos 25 a 44 del Código de Comercio. Además, este mismo cuerpo legal y el Código Tributario disponen reglas específicas relativas a cómo deber ser llevada la contabilidad de la empresa.

En conformidad con el artículo 44 del Código de Comercio, los comerciantes deben mantener sus registros y libros contables hasta la liquidación completa de su negocio. Además, el Código Tributario dispone que la contabilidad debe ser mantenida por los contribuyentes mientras penda el plazo que tiene el Servicio para revisar las declaraciones, esto es, seis años si es que no operó alguna causal para suspender o prorrogar este plazo. En el caso de los bancos, la contabilidad debe ser mantenida por un lapso de diez años.

En síntesis, Chile contempla en su legislación mecanismos aptos para hacer disponible la información relativa a la titularidad de las empresas. No obstante, sería razonable establecer obligaciones de identificación específicas en el caso de empresas, cualquiera sea su estructura, que no tienen una relación directa con nuestro país.

#### 4.5.2. Acceso a la Información

De manera preliminar, se puede señalar que el marco regulatorio chileno prevé un adecuado acceso a la información por parte de la administración fiscal, el Servicio de Impuestos Internos.

De hecho, El SII, tiene las prerrogativas para acceder a información contable y relativa a la propiedad de las entidades legales, en conformidad con el Código Tributario (sin perjuicio de que la base de datos tributaria ya contiene suficiente información para identificar a los propietarios de entidades legales). En particular, estas prerrogativas permiten a las autoridades solicitar información de cualquier contribuyente y de terceras partes que pudieran tener la información solicitada<sup>35</sup>.

Estas prerrogativas propias del SII para recabar información se encuentran contempladas en el Título IV (“Medios Especiales de Fiscalización”) del Código Tributario.

---

<sup>35</sup> *Íbid.* p. 37.

Sobre el particular, resultan relevantes los artículos 60 y 63 de este cuerpo legal, en virtud de los cuales el Servicio puede requerir información tanto de los contribuyentes como de terceros en el ejercicio de sus potestades fiscalizadoras.

Así, en el primero de estos artículos se dispone que el SII podrá tener acceso y examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y cualquier documento tanto del contribuyente como de personas encargadas de retener un impuesto, con el sólo objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o – lo que es más importante a estos efectos – para obtener información. Asimismo, también podrá el Servicio pedir declaración jurada por escrito o citar a determinadas personas para que concurran a declarar sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas, con el objeto de aplicar, fiscalizar o investigar el cumplimiento de las leyes tributarias.

En el caso en que la información recabada conforme a las prerrogativas señaladas precedentemente sea insuficiente, o incluso errónea, el SII podrá, en virtud del artículo 63, citar al contribuyente para que presente una declaración, o rectifique, aclare, amplíe o confirme una ya presentada.

Por otra parte, antes de diciembre de 2009, el Servicio podía acceder a información mantenida por bancos o instituciones financieras relativa a los

contribuyentes, pero no podía obtener cierta información por motivos tributarios civiles, tal como información relativa a transferencias de fondos, transacciones desarrolladas en cuentas corrientes y balances de cuentas.

Sin embargo, con la dictación de la Ley N° 20.406, el SII fue dotado de las prerrogativas necesarias para tener completo acceso a información bancaria de cualquier contribuyente.

En particular, la Ley N° 20.406 modificó el primitivo artículo 62 del Código Tributario e incorporó un nuevo artículo, el 62 bis, que establecen que el Servicio tendrá acceso a toda la información bancaria de los contribuyentes, contemplando un procedimiento para tal efecto.

A pesar de que la descripción de dicho procedimiento escapa al objeto de este trabajo, valga con decir que, para que el banco o institución financiera entregue la información al SII, se requiere de la aprobación del contribuyente o de una resolución judicial. Además, dicho procedimiento estatuye la notificación obligatoria al contribuyente cuando existe una solicitud de información por parte del Servicio al banco, que no contempla excepción alguna.

Como conclusión, se puede señalar que el marco legal y regulatorio chileno contempla prerrogativas más que suficientes para que el Servicio de

Impuestos Internos pueda tener acceso a la información necesaria de sus contribuyentes, incluso de terceras personas.

Sin embargo, en lo que a información bancaria se refiere, la legislación contempla ciertas falencias que pueden entorpecer un adecuado acceso a dicha información.

En primer lugar, la Ley N° 20.406 que permite al SII tener acceso a todo tipo información bancaria solo fue dictada en diciembre de 2009, comenzando a regir desde el 1° de enero de 2010. En razón de esto, el Servicio sólo podría tener acceso a información bancaria relacionada con operaciones realizadas con posterioridad a esta fecha, lo que limitaría en un aspecto temporal el acceso a la información por parte de la autoridad.

Y en segundo lugar, el procedimiento introducido para tener acceso a la información de un contribuyente contempla la notificación del mismo sin excepciones. Esto no resulta adecuado, toda vez que debiesen preverse situaciones en las cuales su pudiese obviar este trámite, por ejemplo, en casos en que dicha notificación pudiese perjudicar la investigación llevada a cabo tanto por el SII como por alguna jurisdicción solicitante de dicha información.

### **4.5.3. Mecanismos de Intercambio de Información**

La mayoría de los Estados, para intercambiar información por asuntos tributarios, requieren de una base legal y de mecanismos que la permitan. En el caso de Chile, como se vio, esto se encuentra principalmente entregado a los Convenios de Doble Imposición.

En primer lugar, es necesario señalar que la base legal que posee el Servicio de Impuestos Internos para llevar a cabo intercambios de información con otras naciones la encontramos en el artículo 6 del Código Tributario.

En efecto, dicho precepto legal, en su letra A, señala que corresponde al Director de Impuestos Internos mantener canjes de informaciones con Servicios de Impuestos de otros países para los efectos de determinar la tributación que afecte a determinados contribuyentes.

Además, como se señaló, en el caso de Chile, la base legal y los mecanismos de intercambio de información se encuentran contemplados en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el país, por lo que me remito a todo lo previamente señalado en el apartado que los analiza.

Por ende, en relación a los mecanismos para el intercambio de información, se puede señalar que Chile contempla los estándares adecuados para efectuar dicho intercambio, pero, quizás, el único problema vendría dado porque no se contemplan en ellos plazos máximos para entregar la información solicitada, lo que podría redundar en un entorpecimiento para la asistencia administrativa<sup>36</sup>.

Además, es preciso mencionar que Chile debería continuar expandiendo su red de Convenios de Doble Imposición, especialmente con socios comerciales relevantes, como es el caso de China, para de esta manera contribuir a la transparencia fiscal internacional de manera acabada.

---

<sup>36</sup> Como se vio, esto no se aplica en el caso de los Convenios de Doble Imposición con Argentina, España y Canadá que, en virtud de los protocolos adicionales y memorándum analizados, establecen plazos para llevar a cabo el intercambio.

## **5. CAPÍTULO V: DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES Y LÍMITES AL USO E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

Como es de esperar, en el procedimiento de intercambio de información se pueden encontrar intereses contrapuestos que, sin ser unos más importantes que otros, se deben sopesar al momento de proceder a dicho intercambio y al consiguiente uso de la información obtenida por medio de él.

En efecto, por un lado podemos encontrar el interés propio de los Estados, en orden a fiscalizar y recaudar los impuestos a los que tienen derecho en virtud de su potestad tributaria. Por otro lado, encontramos el interés particular del contribuyente respecto del cual se está solicitando determinada información. Este es un tema no menor, y este apartado pretende analizar el tratamiento y la canalización legal de dichos intereses, analizando de este modo los derechos y prerrogativas que corresponderían a cada contribuyente frente a una solicitud de intercambio de información.

Este apartado se subdividirá en tres secciones. En un primer momento se identificarán, desde una óptica internacional, los límites al intercambio de información. En segundo lugar, también desde una óptica internacional, se analizarán los límites al uso de la información obtenida por medio del mecanismo de intercambio de información. Finalmente, en tercer lugar, pero

ahora desde una óptica nacional, se analizarán los mecanismos jurídico-procesales con que cuentan los contribuyentes ante un procedimiento de intercambio de información para tutelar sus derechos.

### **5.1. Límites al intercambio de información**

Los límites o excepciones al intercambio de información aparecen reflejados desde el párrafo tercero a quinto del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE. Como se puede observar, son pocas y contadas las circunstancias en que un determinado Estado puede oponerse a proporcionar información solicitada por un Estado Contratante.

Sin embargo, como lo ha reconocido la doctrina<sup>37</sup>, dichas circunstancias previstas en los párrafos 3 a 5 del Artículo 26 MC OCDE permiten a un determinado Estado eximirse de proporcionar información, lo que supone la posibilidad de que dicho Estado requerido puede decidir discrecionalmente si facilita o no dicha información, aun cuando no exista tal obligación.

Para efectos de orden, se procede a enumerar los preceptos señalados de manera aislada, lográndose de esta manera la identificación de cuatro límites

---

<sup>37</sup> MERINO Espinosa, María del Prado y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional...*, op. cit. p. 20.

que se analizarán a continuación, a saber, imposibilidad para obtener la información, reciprocidad, consideración de secretos empresariales, industriales y profesionales y respeto del orden público.

### **5.1.1. Imposibilidad para obtener la información**

Este límite está dado, a su vez, por dos limitaciones, la imposibilidad de hecho y la imposibilidad de derecho para obtener la información.

En el primero de estos límites, se hace alusión a la necesidad por parte del Estado requerido de incurrir en esfuerzos desproporcionados para obtener y luego facilitar la información que ha sido solicitada, ya sea por falta de medios administrativos o por excesivos costos, por ejemplo.

El segundo de estos límites viene dado lógicamente por razones de derecho, y hace alusión a la necesidad del Estado requerido, para obtener y facilitar la información, de tener que incurrir en conductas contrarias a su ordenamiento jurídico. Esto ha sido reconocido como la obligación a no actuar *contra legem*.

### **5.1.2. Reciprocidad**

Este límite viene constituido por aquel principio de derecho internacional en virtud del cual un Estado actuará frente al otro en los mismos términos en que éste último actúa frente a él, en circunstancias similares.

Así, se puede señalar que esta interacción implica una contraprestación de las mismas características y con el mismo alcance, si no idéntico, en la medida de los propios ordenamientos internos, en circunstancias análogas, por ambas partes, sin que para ello hayan de infringir, contravenir o exceder las respectivas prácticas administrativas<sup>38</sup>.

Desde ya se puede observar que una aplicación muy estricta del principio de reciprocidad puede alterar gravemente, si es que no eliminar del todo, el mecanismo de intercambio de información como instrumento apto para fiscalizar y prevenir la evasión y el fraude fiscal.

### **5.1.3. Limitación a revelar secretos comerciales, industriales y profesionales**

---

<sup>38</sup> *Íbid.* p. 21.

Esta limitación viene establecida en el párrafo tercero, letra c), del Artículo 26 MC OCDE, y ha sido siempre reconocido por otros instrumentos internacionales que prevén el intercambio de información (MC ONU y EEUU).

Como resulta lógico, aquí lo importante es la definición de lo que es el secreto empresarial, industrial y/o profesional. A este respecto, son los propios Comentarios al MC OCDE que, en su párrafo 19.1 aluden al secreto empresarial estableciendo como parámetros un considerable valor económico y cuya divulgación y uso no autorizado acarrearía un grave daño al afectado. A este respecto, es necesario buscar en la legislación nacional para obtener un adecuado concepto de secreto empresarial, industrial y/o profesional, para de esta manera dar una adecuada respuesta a la solicitud de intercambio de información, respetando los derechos del afectado.

#### **5.1.4. Orden Público**

A este respecto, se debe señalar que la expresión “orden público” guarda relación con los intereses básicos y vitales de un determinado país, ya sea por motivos de seguridad o para dar cumplimiento a sus normas internas, entre otros. Así, se podría señalar, por ejemplo, que podría haber problemas cuando una comprobación fiscal en otro Estado esté motivada por una persecución

política. También podría darse el caso cuando exista peligro para la vida de una persona o esté en riesgo la imposición de sanciones desproporcionadas<sup>39</sup>.

## **5.2. Límites al uso de la información**

A este respecto, podemos señalar que la información obtenida por medio del intercambio de información que no puede ser utilizada con fines distintos a los fiscales, proscribiéndose de esta manera la posibilidad de solicitar y luego utilizar información amparándose en esta cláusula para perseguir delitos no fiscales.

A su vez, es preciso mencionar que para la OCDE siempre ha sido central la necesidad de guardar una adecuada confidencialidad de la información obtenida, por lo que se han instruido medidas para limitar su uso por determinadas personas. Así, el propio MC OCDE señala expresamente que la información recibida puede revelarse sólo a personas y autoridades responsables de la recaudación y aplicación de los impuestos contemplados en el Acuerdo que firmen las partes en particular.

---

<sup>39</sup> *Íbid.* p. 23.

Finalmente, todo lo anteriormente señalado se ve reforzado con la obligación que impone el MC OCDE en relación a que toda la información recabada por este medio debe ser tratada como secreta. Esta obligación, al emanar de un tratado internacional como lo es un Convenio de Doble Imposición, tiene primacía sobre cualquier normativa nacional, y en caso que el país receptor las incumpla se derivará responsabilidad internacional.

### **5.3. Derechos del Contribuyente en Chile**

A pesar de que la legislación interna de nuestro país está – en términos generales – en concordancia con las exigencias y estándares OCDE para el intercambio de información; los derechos, prerrogativas y mecanismos jurídico-procesales que le franquea el ordenamiento jurídico al contribuyente frente a un intercambio de información es un tema no tratado ni legal ni doctrinalmente.

En este sentido, vale la pena separar aguas respecto a dos escenarios bien delimitados. En primer lugar, el caso en que un Estado requiera información bancaria de un determinado contribuyente, y, en segundo lugar, el caso en que un Estado requiera información tributaria – no bancaria – del mismo.

### **5.3.1. Requerimiento de información bancaria**

Este es el único caso que ha tenido un tratamiento tanto legal como administrativo en nuestro país, y el único que establece un procedimiento claro y regulado al efecto.

Mediante la dictación de la Ley 20.406 de 2009 se incorporaron modificaciones al Código Tributario que contemplan el mecanismo adecuado para acceder a información bancaria de personas determinadas. Asimismo, mediante la Circular N° 46 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 6 de agosto de 2010, se impartieron instrucciones respecto al procedimiento y alcance de las modificaciones antedichas, radicadas en definitiva en los artículos 62 y nuevo 62 bis del Código Tributario.

A este respecto, este procedimiento podrá ser ejercido para dar cumplimiento a los requerimientos originados o provenientes de administraciones tributarias extranjeras, al amparo de un convenio internacional de intercambio de información suscrito por Chile y ratificado por el Congreso Nacional, o por intercambio de información con las autoridades competentes de los Estados Contratantes en conformidad a lo pactado en los Convenios vigentes para evitar la doble imposición suscritos por Chile y ratificados por el Congreso Nacional.

El procedimiento establecido en dichos artículos contempla siempre la notificación al afectado dentro de los 5 días siguientes a recibida la solicitud por parte del SII. De este modo, se respeta el principio de bilateralidad de la audiencia, otorgándole al contribuyente la posibilidad de oponerse a que el banco requerido provea la información requerida. En caso de negativa, el SII sólo podrá proceder a solicitar la información por medio de una resolución judicial otorgada por el juez competente, según el procedimiento regulado en el artículo 62 bis del Código Tributario.

### **5.3.2. Requerimiento de otra información**

En caso que la solicitud de información por parte del Estado Contratante no se refiera a información bancaria, no existe un procedimiento especial que regule esta situación, lo que podría dejar al contribuyente en la más absoluta indefensión. Así, para estos efectos, se pueden dar dos supuestos.

El primer supuesto consiste en que la información solicitada por el Estado Contratante no está en poder del Servicio de Impuesto Internos o ésta debe ser complementada. En esta situación, el Servicio necesariamente va a necesitar que el contribuyente o un tercero le provea la información solicitada.

En este escenario, cabe preguntarse si es que el SII puede citar al contribuyente en conformidad con el artículo 63 del Código Tributario. La respuesta debe ser negativa. En efecto, de la sola lectura del artículo 63 se observa que un requerimiento de información por parte de un Estado no se encuentra dentro de los supuestos que permiten al Servicio citar al contribuyente. Así, esta citación sólo puede llevarse a cabo para corroborar la exactitud de las declaraciones presentadas y para obtener información respecto a impuestos que se adeuden o pudiesen adeudarse. Es probable que el requerimiento de información escape a éstos ámbitos, lo que impediría llevar a cabo esta citación. Además, la citación sólo tiene por objeto que el contribuyente presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme una ya presentada, lo que no ocurriría en la especie.

De este modo, se estima que para efectos de cumplir con el requerimiento de información que no esté en poder del Servicio, éste sólo podrá ejercitar los mecanismos que le franquea el artículo 60 del Código Tributario, que contempla expresamente que el SII podrá desplegar todos esos mecanismos con el sólo objeto de obtener información.

Finalmente nos enfrentamos al segundo supuesto, que viene siendo el más conflictivo para los intereses del contribuyente. En virtud de éste, el Estado

Contratante solicita información que está íntegramente en manos del Servicio de Impuestos Internos.

En este caso no se ha contemplado ningún mecanismo para materializar la bilateralidad de la audiencia y, en definitiva, el SII podría transmitir la información solicitada sin que el contribuyente siquiera se entere. Como se puede observar, esto pasa a llevar derechos constitucionales básicos del contribuyente, en razón de que información personal de él está siendo traspasada fuera de las fronteras sin su consentimiento y, en muchos casos, sin siquiera saberlo.

En este caso, podría presentarse sin lugar a dudas un recurso de protección contemplado en el artículo 20 de la Constitución Política de Chile, así como un recurso en contra del Estado Chileno ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sin embargo, esto en la práctica se torna casi imposible, debido a que el contribuyente tal vez nunca llegue a enterarse que información suya está siendo intercambiada.

De este modo, resulta crucial un esfuerzo serio, tanto legislativo como administrativo, para dar cabida a los derechos básicos de los contribuyentes en un procedimiento de intercambio de información.

## 6. CONCLUSIONES

El intercambio de información se erige como la principal herramienta con la que cuentan los Estados para evitar el fraude y la evasión fiscal que puede presentarse en aquellas operaciones que involucran rentas provenientes de otros Estados. Además, se articula como el mecanismo más idóneo para hacer cumplir las provisiones incorporadas en los Convenios de Doble Imposición que suscriban los Estados.

Sin embargo, en razón de la concepción de soberanía absoluta de los Estados para imponer y cobrar tributos, existen importantes limitaciones para que todos los miembros de la comunidad internacional adopten los mismos estándares. Muchas naciones sienten menoscabada su soberanía al permitir que otros países tengan acceso a información tributaria que, en varias ocasiones, puede develar las políticas fiscales aplicadas en ese país.

Adicionalmente, la inexistencia de mecanismos completos y complejos para llevar a cabo este intercambio es usada muchas veces por diversos Estados como medio de publicidad para atraer inversiones, las que estarán a salvo de las pretensiones fiscalizadoras de las autoridades de su país de origen o del cual provengan sus ingresos.

Es por esto que el principal impulso para promover el intercambio de información provenga de organizaciones internacionales, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y las Naciones Unidas. En efecto, son estas organizaciones las que han desarrollado estándares que debieran cumplir las naciones para intercambiar información tributaria adecuada para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Chile no se ha visto ajeno a esta realidad. En efecto, la gran mayoría de sus Convenios de Doble Imposición, en lo que a intercambio de información se refieren, cumplen medianamente bien con los estándares del Modelo de Convenio de la OCDE, la base jurídica más aceptada en la materia. Además, nuestro país ha debido adecuar su institucionalidad interna para propender el intercambio de información. Prueba de ello es la reformulación del sistema de tratamiento de la información bancaria mediante la dictación de la Ley N° 20.406.

No obstante, aún queda camino por recorrer. Es importante que Chile incorpore modificaciones en muchos de sus Convenios de Doble Imposición con el fin de regular más adecuadamente materias tan importantes como, por ejemplo, el tratamiento de la información mantenida por bancos, instituciones financieras o agentes fiduciarios (Artículo 26.5 MC OCDE). Esto se puede lograr mediante protocolos adicionales o memorándums que complementen los

Convenios ya firmados, como ocurrió en el caso de los CDI con Canadá, Argentina y España.

También resultaría productivo para efectos de tener un adecuado mecanismo de intercambio de información, que se incorporasen plazos dentro de los cuales las administraciones contratantes tengan que dar respuesta a la solicitud de información del Estado requirente. Esto ya se ha logrado con las adendas complementarias a los Convenios de Canadá, Argentina y España.

En conjunto con lo anterior, las misiones diplomáticas chilenas deben continuar en su labor de negociar y, eventualmente, acordar más Convenios de Doble Imposición con los principales socios comerciales de Chile, como es el caso de China, Japón y Alemania, entre otros.

Finalmente, en cuanto a la legislación interna, se estima que Chile está perfectamente preparado para dar respuesta a solicitudes de intercambio de información de forma adecuada y completa. Las leyes patrias, y en particular el Código Tributario, han sido reformadas en tal sentido.

Sin perjuicio de esto, tal vez si se mejorasen los mecanismos referentes a la disponibilidad de la información relativa a la propiedad de empresas extranjeras y si se afinase el procedimiento para solicitar información de un

determinado contribuyente a un banco o institución financiera, nuestro país estaría dotado de los más altos estándares mundiales de intercambio de información, situándose de esta manera en la élite mundial en transparencia fiscal.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

1. BACCHETTA, Philippe y ESPINOSA, María Paz. *Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties*. International Tax and Public Finance, 7, p. 275-293, 2000. Kluwer Academic Publishers. Países Bajos.
2. BLONIGEN, Bruce y DAVIES, Ronald. *The Effects of Bilateral Tax Treaties on U.S. FDI Activity*. International Tax and Public Finance, 11, p. 601-622, 2004. Kluwer Academic Publishers, Países Bajos.
3. CALDERÓN Carrero, José Manuel. *El Control del Fraude Fiscal Internacional a través del Intercambio de Información*. Working Papers, N° 44, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2000.
4. CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Tendencias Actuales en Materia de Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias*. Crónica Tributaria N° 99 (2001), p. 25-40.
5. GÁRATE, Cristián. *International Taxation Survey Chile*. Publication Sample. Documentos entregados en la Cátedra de Taller de Doble Tributación Internacional y Precios de Transferencia, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

6. GARCÍA Prats, Francisco. *El Intercambio de Información en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El Artículo 26*. Valencia, 30 de marzo de 1999.
7. GARCÍA Prats, Francisco. *Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición*. Crónica Tributaria, Nº 133/2009.
8. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Peer Review Report, Phase 1, Legal and Regulatory Framework, CHILE*. Marzo de 2012.
9. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.
10. KEEN, Michael y LIGTHART, Jenny. *Incentives and Information Exchange in International Taxation*. International Tax and Public Finance, 13, p. 63-180, 2006. Springer Science + Business Media, Inc. Países Bajos.

11. KEEN, Michael y LIGTHART, Jenny. *Information Sharing and International Taxation: a Primer*. International Tax and Public Finance, 13, p. 81-110, 2006. Springer Science + Business Media, Inc. Países Bajos.
12. MARIANI, Francisco. Apuntes tomados en la Cátedra de *Comercio y Finanzas Internacionales*, impartida en segundo semestre de 2011, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, en conjunto con el Profesor Miguel Brunaud.
13. MARTÍNEZ Giner, Luís Alfonso. *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*. Iustel, Madrid, 2008.
14. McCRANCKEN, Sara. *Going, Going, Gone...Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age"*. Canadian Tax Journal, Vol. 50, Nº 6, 2002, p. 1869-1912.
15. MERINO ESPINOSA, María del Prado y NOCETE CORREA, Francisco José. *El Intercambio de Información Tributaria en el Derecho Internacional, Europeo y Español*. Instituto de Estudios Fiscales. Documento Nº 6/2011.

16. MERINO Espinosa, María y NOCETE Correa, Francisco. *El Intercambio de Información Tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*. Crónica Tributaria, N° 139/2011 (139-163).
17. OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*.
18. OECD. *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*. Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006.
19. OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital*. Condensed Version. July 2010.
20. OECD. *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*. Approved by the OECD Council on 17 July 2012.
21. PITA, Claudino. *El Intercambio de Informaciones Tributarias como Instrumento de contención de la Competencia Desleal a Nivel Internacional*. Interamerican Integration Bank. Enero de 2007.

22. UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York, 2011.