

III ENCUENTRO REGIONAL LATINOAMERICANO DE TRIBUTACIÓN  
INTERNACIONAL IFA 2011

Bogotá, Colombia

“Intercambio de información y asistencia en la recaudación entre  
administraciones tributarias”

TÍTULO DE LA PRESENTACIÓN: *“El caso de Uruguay dentro de un contexto  
de combate al planeamiento tributario nocivo internacional”*

Cr. Pablo Ferreri\*

Dr. Guillermo Nieves\*\*

Relatores por Uruguay (IJET)\*\*\*

**RESUMEN EJECUTIVO**

El presente trabajo es realizado en el marco del tema y encuentro regional de referencia. El mismo procurará ceñirse a las pautas orientadoras indicadas por la coordinadora del panel Prof. Eleonora Lozano Rodríguez.

Hemos entendido pertinente comenzar el presente documento con un capítulo Introdutorio, donde nos permitimos formular someras reflexiones de cómo la Globalización ha impactado en los Sistemas tributarios forzando a los Gobiernos a través de la adecuación de sus ordenamientos tributarios y la celebración de acuerdos que prevean el intercambio de información en materia fiscal procurando de este modo defender sus bases impositivas de la competencia fiscal nociva.

En ese contexto, Uruguay ha ingresado en una etapa de inserción internacional, celebrando numerosos acuerdos tendientes a evitar la doble imposición internacional, la elusión y evasión fiscal e intercambiar información.

---

\* Director General de Rentas de la Dirección General Impositiva.

\*\* Asesor (I). Integrante de la Asesoría Tributaria de la Dirección General Impositiva.

\*\*\* Los autores agradecen a la Dra. Carolina Zitto (integrante de la Unidad Fiscalidad Internacional de la Dirección General Impositiva), por los invaluables aportes al presente documento. No obstante lo anterior, las opiniones y/o eventuales errores contenidos en este trabajo son de exclusiva responsabilidad de sus autores.

Analizaremos qué instrumentos jurídicos ha adoptado Uruguay para el efectivo intercambio de información y la asistencia en la recaudación, así como las particularidades de ordenamiento jurídico uruguayo frente a estas nuevas herramientas jurídicas orientadas a combatir el planeamiento tributario nocivo internacional.

Finalmente formularemos consideramos sobre los particularismos del ordenamiento jurídico uruguayo a la luz de las cláusulas de intercambio de información suscritas por nuestro país.

**I. INTRODUCCIÓN. SITUACIÓN INTERNACIONAL. REPERCUSIÓN DE LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS. LOS NUEVOS DESAFÍOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

En general los sistemas tributarios que debieron enfrentar el fenómeno de la globalización, fueron diseñados tras la segunda guerra mundial, en un entorno de protección comercial e inmovilidad del capital y la mano de obra. Se trataba, por tanto, de reglas fiscales configuradas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado. En ese entorno, era factible aplicar tasas muy diferentes de impuestos directos e indirectos.

**CALDERÓN CARRERO**, en su artículo "*La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*" describe el contexto en el que se configuraron o articularon las reglas y principios fiscales que llegan hasta nuestros días:

— los intercambios comerciales internacionales recaían esencialmente sobre tangibles, existiendo escasa importancia de los activos intangibles;

— la mayor parte del comercio internacional se desarrollaba entre entidades independientes;

- escaso desarrollo de los servicios de telecomunicaciones, generalmente sujetos a un régimen de monopolio;
- las comunicaciones eran relativamente lentas;
- como regla, se requería la presencia física en otro Estado para el desarrollo de actividades empresariales;
- el capital carecía de la movilidad internacional que hoy conocemos, los flujos financieros y las inversiones se generaban fronteras adentro de los Estados;
- los denominados “paraísos fiscales” tenían escasa importancia.<sup>1</sup>

Aquel contexto económico, permitía una legislación tributaria concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos, y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no internacionales).

En consecuencia, las autoridades de los países podían gravar los flujos comerciales, las utilidades de las empresas, el consumo y los ingresos personales sin que se generaran conflictos con las autoridades de otros países.

Sin embargo, esa situación ya no es válida. Las normas fiscales existentes en los diferentes sistemas u ordenamientos tributarios nacionales fueron formuladas en y para un mundo que, en buena medida, ha dejado de existir.<sup>2</sup>

Las últimas tres décadas han sido testigos de una liberalización y globalización de las economías nacionales sin precedente, y las previsiones indican que, al menos, en las próximas tres décadas, ese proceso va a continuar intensificándose.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M., “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, p. 5, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, n° 20/2006, España, p. 5. Disponible en el sitio web [http://www.ief.es/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo.aspx?a=2006](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/documentos_trabajo.aspx?a=2006)

<sup>2</sup> MCLOURE, C.E. Jr. “Globalization, tax rules and national sovereignty”, Bulletin for International Fiscal Documentation, v. 55, n° 8, agosto 2001, págs. 328-341.

<sup>3</sup> BANCO MUNDIAL INFORME: “Perspectivas económicas mundiales 2007: Afrontar la nueva etapa de la globalización”. Disponible en el sitio web <http://econ.worldbank.org>

La inmensa mayoría de los países han eliminado o limitado los controles a la inversión extranjera y flexibilizado o eliminado los controles cambiarios. Vivimos, por tanto, en una situación de economía abierta en que las fronteras económicas entre los Estados prácticamente han desaparecido.

El actual fenómeno de la globalización se distingue del anterior por la movilidad mucho mayor del capital y del trabajo (en la época anterior, antes de restricciones a la inmigración, el trabajo fue al menos tan móvil como el capital). Este aumento de la movilidad es el resultado de los cambios tecnológicos (la capacidad de transferir fondos electrónicamente) y la relajación de controles de cambio.

A diferencia de situaciones de internacionalización operadas en las décadas pasadas, el fenómeno de globalización actual se diferencia por cuatro factores:

a) en el actual proceso se encuentran implicados un elevado número de países (la totalidad de los países desarrollados y la gran mayoría de los países en vías de desarrollo);

b) el incremento sin precedentes del volumen de operaciones financieras derivada de una ausencia de controles de cambio o límites a las entradas y salidas de capital (lícito o ilícito);

c) aparición y naturaleza de nuevos productos e instrumentos financieros (bonos, swaps, opciones, futuros y otros complejos instrumentos) objeto de las operaciones, y la introducción de nuevos instrumentos operativos que organizan y canalizan la actividad financiera (holdings, fondos de inversión de alto riesgo, etc);

d) incidencia del fenómeno en las estructuras políticas y económicas.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> VALLEJO CHAMORRO, J. M., "La Competencia Fiscal", en Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I, Dir. Teodoro Córdón Ezquerro, 3ra. Edición, p. 203.

Como consecuencia de ello, el comercio internacional hoy se encuentra caracterizado por un aumento en los flujos de capitales y por la complejidad del origen de los bienes y servicios que se prestan en el mundo.

La formación de la producción ya no se origina en un solo país. Actualmente es muy común observar cómo un bien se encuentra compuesto por partes que provienen de diversos países. Como bien se señala por **UCKMAR**:

*“ya no tiene más sentido etiquetarlos como made in Italy, made in Germany o made in Japan. Muchos productos ya no poseen un único componente sino que son la suma de componentes y de fabricaciones agregadas en múltiples países. Hay productos que deberían ser marcados como made in the world”.*<sup>5</sup>

El fenómeno de "desterritorialización de la economía", que implica el proceso de globalización, se basa fundamentalmente en tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio, liberalización de los mercados de capitales y la revolución de las comunicaciones y de la tecnología informática.

En esta economía mundial globalizada, resulta su actor principal la empresa, *"...pero no cualquier empresa sino la transnacional, que tiene los recursos técnicos y financieros y la capacidad organizacional para proyectarse a nivel mundial y desterritorializarse más allá del espacio nacional"*.<sup>6</sup> Hoy en día, observamos una presencia masiva de multinacionales, sus filiales y demás vinculadas con presencia en diversas soberanías fiscales.<sup>7</sup> La vocación internacional de estas empresas promueve la ampliación de la estructura empresarial a nivel mundial, motivando por parte de los Estados la adopción de medidas fiscales de todo tipo, entre las cuales adquiere especial relevancia el

---

<sup>5</sup> **UCKMAR** Víctor, *Curso de derecho tributario internacional*, "Introducción" t. I, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, pág. 9.

<sup>6</sup> **SANCHEZ PARGA**, José, "Globalización, Gobernabilidad y Cultura", pág. 18, Editorial Abya-Yala (ILDIS y CELA), Quito, Ecuador, 1997. p. 14.

<sup>7</sup> **NEIGHBOUR**, John, miembro del Centro para las Políticas y Administración de Impuestos de la Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico, manifestaba que el 60% del comercio mundial se realiza entre empresas multinacionales. **NEIGHBOUR**, JOHN, "Transfer pricing: Keeping it at arm's length", *The OCDE observer*, abril de 2002. Disponible en el sitio web: [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer\\_pricing:\\_Keeping\\_it\\_at\\_arms\\_length.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html).

intercambio de información en materia tributaria y la asistencia en la recaudación.

### **I.1 REPERCUSIÓN DE LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS**

La globalización económica, como todo fenómeno económico, posee su reflejo en el ámbito tributario.

Al decir de **CALDERÓN CARRERO**: *“Los Estados han enfrentado la necesidad de repensar o replantear las principales reglas fiscales que inspiraban la configuración de los sistemas tributarios nacionales, al considerarse que tales reglas fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir como tal (...) En este sentido, se advierte la existencia de un déficit de adecuación de las “viejas reglas y principios” al nuevo contexto económico y político”*.<sup>8</sup>

Los inversores tienden a localizar su capital e inversiones empresariales en el lugar donde perciben una mayor rentabilidad financiero-fiscal. Esta movilidad del capital e inversiones se vincula directamente a la competencia fiscal de los Estados, donde estos en ejercicio de su soberanía fiscal, reducen sus tasas impositivas sobre las rentas obtenidas por no residentes dentro de sus fronteras con el fin de atraer inversiones directas o cartera de inversiones (intereses y dividendos).

En este contexto de “*competencia fiscal*” entre Estados, se ha generado una verdadera “*carrera de sucesivas reducciones fiscales*” (*race to the bottom*) sobre determinados tipos de rentas (capital mobiliario/ahorro privado). No articular estas reducciones fiscales, llevaría a muchos Estados, a experimentar una considerable reducción de los flujos de capital e inversión en su economía.

---

<sup>8</sup> CALDERÓN CARRERO, Op. Cit. págs. 5 -7.

Al mismo tiempo, la competencia fiscal global, amenaza con socavar los impuestos sobre la renta global a las personas físicas y el denominado “impuesto corporativo”, que tradicionalmente han sido la principal fuente de ingresos (en términos de porcentaje del total de ingresos recaudados) para los modernos modelos de “*welfare states*” en los países desarrollados; es más, existen autores que han llegado a advertir de los riesgos que esta situación puede generar en relación con el mantenimiento del Estado social o incluso con el propio “*tamaño*” y función del Estado en este nuevo contexto.<sup>9</sup>

Ello ha acontecido especialmente en relación con la imposición del capital y la tributación de los grupos de empresas multinacionales. Los contribuyentes pueden, con cierta facilidad, ocultar al Fisco parte de su renta transfiriéndola a otro Estado, o bien ‘*erosionar*’ o reducir su base imponible, desviando beneficios a otros países manipulando sus estructuras financieras, o mediante el empleo de precios de transferencia.

A resultas de todo ello, los países con un alto tipo de gravamen para esta clase de rentas, pierden recaudación a favor de países con mejor “*clima fiscal*”<sup>10</sup>; este fenómeno se está intensificando merced a la creciente comercialización de intangibles o determinados servicios financieros offshore a través de la red Internet.

Estos países, han instrumentado como respuesta, desplazar la carga fiscal del factor (móvil) capital al factor (menos móvil) mano de obra,<sup>11</sup> y en segundo lugar, cuando la presión fiscal, cada vez mayor sobre la mano de obra, se convierte en política y económicamente difícil de sostener, recortar la red de seguridad social.

Así, la globalización y la competencia fiscal pueden conducir a los países desarrollados a una verdadera crisis fiscal, desde el momento que deben seguir prestando el sistema de seguridad social a sus ciudadanos, y al mismo

---

<sup>9</sup> AVI-YONAH, R.: “Globalization, Tax competition and the fiscal crisis of the Welfare State”, p. 2 - 9, Working Paper No. 004, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Spring 2000, Harvard Law School. Disponible en el sitio web de la Social Science Research Network Electronic Paper Collection en: [http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract\\_id=208748](http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=208748)

<sup>10</sup> OCDE: “HARMFUL TAX COMPETITION: AN EMERGING GLOBAL ISSUE”, Paris, 1998, paras.21 y ss.

<sup>11</sup> Proceso que ha dado a llamarse “desfiscalización de la imposición de las rentas del capital”

tiempo los factores demográficos, el aumento de la desigualdad de ingresos, la inseguridad laboral, y volatilidad de los ingresos que resultan de la globalización, hacen de la seguridad social una cuestión esencial para la salud financiera de aquellos Estados.

Si bien el diseño y ejecución de políticas fiscales es una materia reservada a la soberanía del Estado, uno de los principales efectos que la globalización económica produce sobre los Estados, reside en las limitaciones al poder soberano de los mismos al momento de definir autónomamente (sin externalidades negativas) cuestiones atinentes a su ordenamiento jurídico tributario.

McLure<sup>12</sup> ha identificado cuatro grandes tipos de limitaciones que la globalización proyecta sobre los Estados a la hora de definir su política fiscal nacional y su ordenamiento tributario, a saber:

#### **a. Limitaciones (voluntarias) inducidas por el mercado**

Se ha producido una progresiva reducción de la carga fiscal sobre las rentas del capital. La razón principal ha radicado en el temor que la economías desarrolladas observan en el hecho de que si tales impuestos se impusieran, el capital se moverá con rapidez a otros lugares que no impongan una retención en el origen.<sup>13</sup>

#### **b. Limitaciones convencionales (negociadas)**

La inevitable consecuencia de la coexistencia en una economía abierta, lleva a que los Estados se vean obligados a pactar sobre parcelas de su base de imposición afectando el ejercicio de su soberanía fiscal; estas convenciones pueden tener el carácter de bilaterales (Convenios para evitar la doble

---

<sup>12</sup> MCLURE, C.E. Jr. Op. cit.

<sup>13</sup> La experiencia alemana ilustra sobre esta situación: en el año 1988, el gobierno alemán introdujo una retención – relativamente baja – sobre los intereses de los depósitos bancarios a una tasa del 10 %. Pocos meses después, la magnitud de los capitales que había “volado” hacia Luxemburgo (cerca de 100 billones de dólares), llevaron a la derogación del impuesto. En el año 1991, la Corte Constitucional de la Alemania Federal sostuvo que la existencia de una retención en los salarios pero no en los intereses, violaba el principio constitucional de igualdad. Este falló, forzó al gobierno alemán a reintroducir la retención sobre los depósitos bancarios, pero esta vez, únicamente alcanzó a los no residentes. AVI-YONAH, R.: op. cit. p. 9

imposición internacional y prevenir la evasión fiscal [“CDIs”] o ser multilaterales (la adopción de los citados convenios por una pluralidad de Estados o la participación en el ámbito de organismos internacionales como Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”), la Organización de las Naciones Unidas (“ONU”), y el General Agreement on Tariffs and Trade (“GATT”).

### **c. Limitaciones externas (impuestas)**

Consiste en medidas coercitivas adoptadas por algunos Estados unilateralmente (normas antielusivas) o multilateralmente dirigidas a que otro Estado o conjunto de países modifiquen aspectos de su legislación fiscal, bajo amenaza de adoptar “*contramedidas*” o también denominadas “*medidas defensivas*” (por ejemplo: medidas defensivas sugeridas por la OCDE a sus países miembros frente a los paraísos fiscales).

### **d. Limitaciones sobre la “*independencia administrativa u operacional*”**

Esta “*independencia*” puede ser entendida como la capacidad que tiene un Estado para “*gestionar*” su sistema tributario sin asistencia de las autoridades fiscales de otros países. En este sentido, se ha observado como en el contexto actual, los países que dan preeminencia al gravamen de la renta mundial, han visto comprometida su soberanía fiscal al experimentar una clara reducción de su “*independencia administrativa*”.

## **2. COMPETENCIA FISCAL NOCIVA**

El escenario global proporciona grandes oportunidades, gracias a aranceles reducidos, disminución en los costos de transporte y reducción de las barreras internacionales para el movimiento de capitales, lo cual puede ser utilizado por los gobiernos como estrategia para atraer inversión directa con miras a contribuir al crecimiento económico. Es así que los poderes públicos, a través de la adopción de políticas fiscales dirigidas a adaptar las medidas tributarias al

ámbito internacional, participan en la competencia por atraer capitales privados.<sup>14</sup>

El proceso de competencia fiscal se ha ido forjando en consonancia con la globalización de los mercados; y de la mano de este fenómeno de la competencia se manifiesta la aparición de crecientes conflictos en la aplicación de la potestad tributaria por parte de los Estados (sin dudas el más notorio es el conflicto entre fuente y residencia), conflictos, que en una especie de retroalimentación, se agudizan a medida que la actividad económica y los capitales se internacionalizan.

Esta competencia fiscal ente Estados, muestra un marcado perfil asimétrico, al restringir su ámbito de actuación a la captación de factores dotados de inherente movilidad. La tendencia de los Estados a la desfiscalización competitiva del ahorro y el capital mobiliario, deviene en que la libertad ínsita de circulación de capitales a que responde el fenómeno global, pueda acabar en libertad para orientar inversiones más por criterios de orden fiscal que de orden estrictamente económicos. Generándose lo que se ha dado denomina el “*capitalismo de casino*”,<sup>15</sup> esto es, aquel que se mueve donde sea buscando los beneficios más inmediatos.

Así los Estados asisten, habitualmente en forma pasiva, a la distribución y localización de porciones de su base imponible en territorios ajenos a su jurisdicción fiscal, disminuyendo las posibilidades reales del ejercicio de la soberanía fiscal de cada Estado. El entorno fiscal ha llevado a que los Estados tomen conciencia, e incluyan el factor internacional entre las variables que influyen en el diseño de su política fiscal, adoptando medidas instrumentales en su legislación para competir en la captación de inversiones.

---

<sup>14</sup>FERRER, M. A. “*European multinational companies: profitability and "fiscal paradises"*”. *Innovar*. [online]. Sept./Dec. 2009, vol.19, no.35, p.81-97. Disponible en la web: <http://www.scielo.unal.edu.co>.

<sup>15</sup>CHECA GONZALEZ, C., “Globalización Económica y Principios Tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Num. 22, enero – junio , 2010, p. 3.

El concepto de competencia fiscal nociva, si bien ha recibido diversas definiciones a nivel de doctrina, es un término esencialmente relativo y responde al punto de vista de determinados países.

Al analizar los aspectos claves en las acciones de control de las Administraciones Tributarias, en la Conferencia Técnica del CIAT celebrada en Portugal en el año 2003 el Profesor **TELES DE MENEZES LEITAO** consideraba que la competencia fiscal nociva podía entenderse configurada: *“...cuando el Estado pretende agresivamente atraer flujos de capital y rendimientos, que efectivamente pertenecen a otros Estados, estimulando la evasión y el fraude fiscal en esos otros Estados. Esta situación ha sido calificada a través de la expresión inglesa “poaching” (caza o pesca furtiva), en la medida en que la atracción de los rendimientos aparecen como un efecto indirecto de las medidas fiscales adoptadas por el Estado, siendo, en primer lugar, su objetivo principal la atracción de flujos financieros que tienen elementos de conexión con el Estado, y que por tanto deberían prioritariamente corresponder a otro Estado.”*<sup>16</sup>

## **2.1 COMPETENCIA FISCAL PERJUCIAL Y COORDINACIÓN FISCAL INTERNACIONAL. LOS TRABAJOS DE LA OCDE**

Inmersos en el contexto internacional antes descrito, los países miembros de la OCDE han desarrollado una intensa promoción internacional del intercambio de información tributaria (que satisfaga los estándares internacionales actuales)<sup>17</sup>, y han favorecido la difusión de la asistencia en la recaudación.

En el año 1996, los Ministros de los países miembros de la OCDE, solicitaron a esta Organización la realización de un estudio con el objeto de *“...desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones producidas por la competencia fiscal perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación...”*. En

---

<sup>16</sup> **TELES DE MENEZES LEITAO**, L., “El control y combate a las prácticas tributarias nocivas”. Tema 3: Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones tributarias. página 3, Conferencia Técnica del CIAT. Lisboa, Portugal 29 septiembre al 2 de octubre de 2003, p. 3.

<sup>17</sup> El no acatamiento de tales lineamientos acarrea al Estado incumplidor –catalogado como “no cooperante”- perjuicios de diversa índole, entre ellos, obstaculización del comercio con países miembros, incorporación en listas públicas de Estados no cooperantes, tratamiento discriminatorio por parte de otros Estados.

respuesta a esta petición, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE creó las «*Sesiones Especiales de Competencia Fiscal*».<sup>18</sup>

Los primeros resultados se concretaron en la elaboración de un informe que se presentó en el año 1998, denominado «***Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: Una cuestión global emergente***», con las abstenciones de Suiza y Luxemburgo. En el mismo se establecieron los criterios que habrían de concurrir para identificar una “*jurisdicción*” desleal, ya fueran paraísos fiscales o regímenes fiscales de Estados miembros de la OCDE.

El Informe de 1998 también se preocupó de ordenar la continuidad de los trabajos en esta materia, recomendando la creación de un grupo de trabajo que tuviese por finalidad elaborar una lista de paraísos fiscales y otra de regímenes perjudiciales, sobre la base de los criterios antes mencionados. Este Grupo, conocido como ***Foro de Competencia Fiscal Perjudicial*** (julio de 1998).<sup>19</sup>

Los trabajos del Foro se centraron en la elaboración de las dos listas de regímenes fiscales potencialmente perjudiciales: los paraísos fiscales y los regímenes perjudiciales de los países miembros. El resultado de estos trabajos dio lugar a otro nuevo informe en el año 2000, “***Informe sobre los progresos en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perjudiciales***”.

### **2.1.1 PARAÍOS FISCALES Y REGÍMENES PREFERENCIALES NOCIVOS**

Es incuestionable que la competencia impositiva entre sistemas fiscales es en si misma legítima, al no existir razones para afirmar que dos países deban tener el mismo nivel y estructura de tributación, y que dicha práctica de reducción del nivel de tributación depende exclusivamente de consideraciones de orden interno que de manera ineludible estén atadas al concepto de soberanía de cada Estado.

---

<sup>18</sup> VALLEJO CHAMORRO, J. M., ob. cit. página 228.

<sup>19</sup> VALLEJO CHAMORRO, J. M., ob. cit. página 226-228.

El problema de fondo consiste en que los paraísos fiscales pueden llegar a erosionar las bases fiscales de los demás países, y ello en tanto puedan ser utilizados, por la ausencia de intercambio de información, para reducir o eludir de hecho la carga tributaria en otros Estados.

La preferencia por operar en países cuyos sistemas tributarios ofrecen un tratamiento ventajoso condiciona las decisiones de inversión. A partir del análisis de los beneficios derivados de cada uno de esos sistemas, la planificación fiscal internacional recomendará la implantación de estructuras fiscales eficientes, para reducir al mínimo la carga impositiva mundial de las empresas transnacionales.

Tal como se ha expresado: *“Los “paraísos fiscales” y los “regímenes tributarios preferenciales” para ciertos tipos de negocios, se constituyen para atraer flujos financieros del exterior, pero al mismo tiempo promueven la evasión tributaria en otros países y también cobijan, en muchos casos, beneficios provenientes de actividades ilícitas. Su existencia constituye una preocupación creciente en nuestros días y ha motivado importantes esfuerzos orientados a neutralizar los efectos de lo que se pasó a denominar “competencia tributaria nociva”.*<sup>20</sup>

En los informes técnicos de las OCDE que han sido citados, el organismo identifica ciertos rasgos técnicos característicos que permiten identificar a los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales.

## **A) PARAÍOS FISCALES**

(i) Baja o nula fiscalidad directa. En general no tienen sistemas de imposición directa o la carga tributaria es muy reducida.

(ii) Legislación mercantil y financiera flexible. Los paraísos fiscales se caracterizan por la flexibilidad en su legislación mercantil así como la ausencia

---

<sup>20</sup> PITA, C. “El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional”, página 25.

de controles administrativos, lo que permite la creación de estructuras de inversión fiscal internacional.

(iii) Protección del secreto bancario y comercial. En general, no cooperan en materia de intercambio de información (en adelante “IDI”), lo que dificulta la fiscalización de rentas obtenidas por residentes de otros Estados así como la persecución de las prácticas de lavado de dinero.

(iv) Ausencia de controles de cambios. Con el fin de atraer capitales extranjeros, suelen eximir a los no residentes de brindar información acerca de sus inversiones.

(v) Regímenes cercados – Ring fencing regimes --. Con la misma finalidad, suelen crear regímenes cercados especialmente beneficiosos, aplicables exclusivamente a los no nacionales.

(vi) Escasa o nula red de CDIs. La escasa o nula red de convenios que generalmente poseen, facilita la opacidad de su sistema financiero al obstaculizar el IDI.

Los paraísos fiscales generalmente presentan además determinadas características extrafiscales que refuerzan el atractivo de los mismos como plataformas para estructuras jurídico-tributarias internacionales. Entre ellas encontramos: estabilidad política, económica y social, adecuada red de comunicaciones y sector bancario y financiero desarrollado.<sup>21</sup>

La enumeración de los indicios no debe hacer olvidar que la noción de paraíso fiscal constituye un concepto esencialmente relativo, ya que en verdad cualquier país podrá funcionar como un paraíso fiscal con relación a otro. De ahí que la definición de paraíso fiscal sea casi siempre efectuada en las

---

<sup>21</sup>SERRANO ANTÓN, F. “La Legislación Española y los Paraísos Fiscales en “Fiscalidad Internacional” (Dir. SERRANO ANTÓN, F.) Capítulo 37, Editorial Centro de Estudios Financieros, Madrid, 4ª edición, págs. 1761 - 1762.

diversas legislaciones por comparación con el propio sistema fiscal doméstico.<sup>22</sup>

### **b) REGÍMENES FISCALES PREFERENCIALES**

El Comité Fiscal OCDE ha establecido cuatro “factores clave” para identificar “régimenes fiscales preferenciales”, a saber:

(i) Ausencia de imposición o tributación efectiva anormalmente baja o reducida. Este criterio por sí mismo no sirve para calificar un régimen como pernicioso, de forma que otro u otros factores clave deben concurrir para que proceda tal calificación.

(ii) Ring fencing regimes. La ventaja fiscal que resulta del régimen preferencial debe estar aislada de la economía nacional ya excluyendo a los sujetos residentes ya impidiendo que las entidades que se benefician del mismo puedan operar en el mercado nacional.

(iii) Falta de transparencia: Tal falta de transparencia puede afectar ya a la forma en que se controla y concede un determinado régimen fiscal especial o a sistemas fiscales donde se “negocia” el tipo de gravamen, la base imponible, etc.

(iv) Falta de efectivo IDI.

Los ocho factores complementarios son los siguientes:

(i) definición artificial de la base imponible;

---

<sup>22</sup>Así por ejemplo el Código General de Impuestos francés utiliza la expresión “régimen fiscal privilegiado” (art. 238-A, al. 2), en Bélgica se hace referencia al “país sometido a un régimen de tributación notablemente más ventajoso” (arts. 54 y 344 § 2 del CIR belga de 1992). Por su parte la legislación alemana busca un concepto absoluto de paraíso fiscal, considerando como tal todo y cualquier territorio que tribute a una tasa inferior a 25% los rendimientos de empresas instaladas en su territorio (§ 8, abs. 3 de la AStG). Otros países publican a título indicativo listas de Estados y territorios que pueden ser considerados paraísos fiscales (Australia, Francia, Bélgica, Japón). En el caso del Reino Unido se ha optado por definir que consideran como paraísos fiscales, así después de calificar como paraísos fiscales los países en que el impuesto sea inferior a 75% de lo correspondiente en el Reino Unido, publica una lista de países excluidos de esa calificación. Cfme. **Teles de Menezes Leitao L. M.**, “El control y combate a las prácticas...” *op. cit.* Uruguay, a todos los efectos previstos en su legislación sobre Precios de Transferencia, ha establecido un listado de países y regímenes de baja o nula tributación (artículo 3º del Decreto 26/009, de 26 de enero de 2009)

(ii) no adhesión o seguimiento de los principios internacionales sobre precios de transferencia (OCDE Guidelines);

(iii) exención de toda renta extranjera por parte del Estado de la residencia;

(iv) posibilidad de “negociación” de la base imponible o el tipo de gravamen;

(v) existencia de disposiciones que garanticen el secreto de determinada información (financiera, titularidad de entidades y rentas) frente a las autoridades fiscales;

(vi) acceso sin restricción a una amplia red de CDIs;

(vii) regímenes fiscales que son promocionados como instrumentos de minimización de la carga fiscal;

(viii) regímenes fiscales que incentivan la realización de operaciones atendiendo a motivos estrictamente fiscales y que no requieren realización de actividades económicas (lack of business purpose).<sup>23</sup>

## **2.2 EL MODELO DE ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. LOS TRABAJOS CON LOS PARTICIPATING PARTNERS Y LA DEFINICIÓN DEL “LEVEL PLAYING FIELD”**

A partir de la elaboración de las listas de jurisdicciones cooperativas y no cooperativas, el siguiente paso en la estrategia de la OCDE contra la competencia fiscal desleal se concretó en la implementación de un instrumento que ayudase a las partes en sus negociaciones sobre esta materia. En septiembre de 2000 se creó, en el entorno del Foro, un Grupo de Trabajo sobre efectivo IDI, formado por representantes de 24 Estados o territorios, que tuvo por objetivo la elaboración y publicación del **Modelo de Acuerdo para el**

---

<sup>23</sup> OCDE, “Harmful Tax Competition” 1998, Párrafos 60-79.. Estos criterios han sido confirmados en los informes posteriores de la OCDE: paras.4-5 del OCDE, *Towards Global Tax Cooperation* 2000; y paras.4-9 del 2001 OECD *Progress Report*.

**intercambio de información en materia tributaria** (“TIEAs” por sus siglas en inglés - abril de 2002), ajustado a los estándares definidos en el Informe OCDE de 2001.<sup>24</sup>

Estos contactos, sin embargo, encontraron un escollo que impidió llegar a algún resultado: la falta de avance en relación con los regímenes perjudiciales de alguno de los Estados miembros de OCDE, en concreto Suiza y Luxemburgo.<sup>25</sup> Esta circunstancia, lógicamente afectó al desarrollo de los trabajos con las jurisdicciones cooperativas o socios colaboradores, dado que ya el Informe de 2001 había concluido que no podía plantearse avanzar más rápido con los paraísos que con los regímenes perjudiciales de los propios Estados miembros.

La actitud de Suiza y Luxemburgo generó una situación de bloqueo en las negociaciones con los paraísos, que llevó a la reforma del Foro Global, que se reunió por primera vez en Ottawa en octubre de 2003, y en el que los países de la OCDE y las jurisdicciones cooperativas intentaron definir lo que se ha dado en llamar el *level playing field* (“campo de juego equilibrado”), procurando de esta forma avanzar en la definición de las condiciones que deben darse para proceder al IDI.

En el Foro Global reunido en Berlín 2004 se presentó un informe en el que se recogían los elementos clave del concepto del *level playing field* y se diseñaba el procedimiento a seguir para alcanzarlo.

---

<sup>24</sup>El informe 2001, que recogía los avances logrados en materia de lucha contra la competencia perjudicial, pero su objetivo esencial respondió fundamentalmente, a un cambio de criterio para definir los regímenes preferenciales. Este cambio consistió en abandonar el criterio de falta de actividad sustancial como elemento de identificación de los paraísos fiscales. FERRERE NAVARRETE, M. “*Los Paraísos Fiscales y las Medidas Antiparaíso*”, en Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. II, Dir. CORDON EZQUERRO, T., 3ra. Ed., 1668-1670.

<sup>25</sup>El problema surgió con dos regímenes correspondientes a Suiza (50/50 practice) y a Luxemburgo (1929 holdings).

### **2.3 LA CRISIS ECONÓMICA MUNDIAL 2008. EL REDIMENSIONAMIENTO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.**

Sin dudas la crisis económica global de 2008 constituyó un hito clave, en el reforzamiento de la política de OCDE en materia de cooperación tributaria internacional y transparencia fiscal.

La crisis mundial produjo una oleada de déficit público en los países desarrollados<sup>26</sup> que llevó a que éstos -con el objetivo de imprimir liquidez al sistema bancario y aumentar la recaudación- focalizaran su atención en la resignación fiscal sufrida como consecuencia del planeamiento tributario nocivo internacional.

La crisis, trajo consigo, con renovado vigor, las críticas hacia la competencia tributaria internacional perniciosa, y en particular contra los paraísos fiscales, no faltando quienes incluso los señalaran como propagadores de la crisis.

Algunos países, tales como Francia y Alemania, insistieron en la necesidad de contener este tipo de práctica desleal a nivel internacional. La OCDE, continuó siendo el organismo internacional de referencia en el ámbito de la fiscalidad internacional que continuó desarrollando trabajos concretos en esta materia y analiza recurrentemente posibles formas de reforzar esta lucha.

Ahora es el G-20 el que ha incluido en su programa, la batalla contra los paraísos fiscales. En Londres, en abril de 2009 la cuestión fue puesta de relieve con la denominada “**Declaración sobre el fortalecimiento del sistema financiero**”<sup>27</sup> respecto de los “*Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperadoras*”, donde manifiestan:

— el llamamiento a todos los países del mundo a incorporar los estándares internacionales para el IDI de OCDE.

<sup>26</sup>El déficit fiscal promedio de los países de la OCDE se encuentra cercano al 8 % del PIB. Cfme GURRÍA, A. (Secretario General OCDE), Seminario de Perspectivas Económicas 2011; “*El Reto del Crecimiento Económico*”, ITAM 7 de enero de 2011 México DF, México. Disponible en la web: <http://www.oecd.org>

<sup>27</sup><http://www2.ccoo.es/comunes/temp/recursos/1/187190.pdf>.

— tomar conocimiento del listado que se había publicado con los países que el Foro Global había identificado como jurisdicciones no comprometidas con los estándares internacionales para el IDI.

— declarar que tomarán medidas conjuntas contra aquellas jurisdicciones que no se comprometan con lo referidos estándares.

En la reunión que el G-20 mantuvo en Pittsburg (EEUU), en septiembre de 2009, el Secretario General de la OCDE comentó que desde el llamamiento en abril de 2009, se habían suscripto más de 90 TIEAs y más de 60 CDIs se estaban negociando –o renegociando para cumplir los estándares internacionales para el IDI --.

Por su parte, el propio G-20, en su declaración, en la misma fecha, indicó su compromiso en el avance experimentado en el tratamiento de la problemática de los paraísos fiscales, dando la bienvenida a la reestructura del Foro Global y la participación en el mismo de los países en vías de desarrollo, como así también al monitoreo a efectuarse en el marco de dicho Foro, consistente en la revisión entre pares que Estados y/o Jurisdicciones realizarán respecto de otras.<sup>28</sup>

Procurando discutir la manera de responder en los cambios al “*medio ambiente*” y a como los países deberían implementar los estándares, la OCDE convocó al 5o Foro Global en México, durante los primeros días de septiembre de 2009. El punto de partida fue la reestructuración del mismo, de manera de dotar, a todos los participantes, de iguales facultades y derechos, en el funcionamiento de este Foro, al mismo tiempo que otorgarle al Foro poder decisorio.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> El compromiso del G20 con la adopción de los estándares internacionales definidos por el Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información, fue reiteradamente sostenido en sucesivos encuentros: (i) Encuentro de Ministros de Economías, Washington DC, 23 de abril de 2010; (ii) Declaración del G-20 Toronto Junio 26 – 27, 2010, (iii) G20 Declaración de Seúl, 11 y 12 Noviembre 2010; (iv) G20 Declaración de París, 18-19 de febrero de 2011.

<sup>29</sup> En la actualidad cuenta con 97 miembros. Cfme. “**THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARNCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES**. A Background Information Brief”, 20 April 2011, p. 4. Disponible en la web: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

El Foro Global acordó un mandato de tres años para promover la rápida aplicación de los estándares a través de la revisión entre pares de todos sus miembros y otras jurisdicciones.

En términos generales los “*Estándares para el Intercambio Internacional de Información*”, y cuya adopción por los países integrantes del Foro Global son publicados anualmente en un documento denominado *Tax Co-operation Towards a Level Playing Field*, son:

- 1) Existencia de procedimientos para el IDI a requerimiento;
- 2) IDI para la aplicación de leyes tributarias, tanto en materia penal como civil;
- 3) inexistencia de restricciones al IDI en razón a que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa parte requerida o en razón a que la parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios;
- 4) respeto a las salvaguardas y limitaciones;
- 5) normas de estricta confidencialidad para la información intercambiada;
- 6) disponibilidad de información confiable (en particular, financiera, identidad de los propietarios de compañías o sociedades y relativa a fideicomisos, fundaciones, y otras personas, e información contable), y
- 7) reciprocidad legal y material.<sup>30</sup>

A través de estas iniciativas, emanadas principalmente desde el Comité Fiscal OCDE, y muy brevemente detalladas en el presente documento, se desliza la visión de la OCDE donde la competencia fiscal nociva es la que distorsionaría

---

<sup>30</sup> OCDE. “*Tax Co-operation 2010 - Towards a Level Playing Field. Assessment by the Global Forum in Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, págs 15-16.

los flujos de inversión financiera y real, promoviendo la ineficiente asignación de recursos entre regiones y por lo tanto, reduciendo los niveles globales de bienestar.

Ciertamente, han surgido algunas críticas a esta visión de “*coordinación fiscal*” adoptada por los países miembros de la OCDE. Uno de los cuestionamientos principales es la falta de dialogo a la hora de elaborar y aplicar sus Informes, particularmente se ha señalado cómo la aplicación de las contramedidas recogidas en ellos puede hundir la economía de los países y territorios afectados sin ofrecer alternativas viables para la supervivencia de los mismos.<sup>31</sup>

En este sentido, se ha insistido en que la “*coordinación fiscal*” exigida por la OCDE debe venir combinada con acciones de cooperación al desarrollo por parte de los países de esta organización internacional.

### **3. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS COMO RESPUESTAS DE LOS ESTADOS ANTE LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL**

El fenómeno de la competencia fiscal nociva ha derivado en la adopción por distintas legislaciones de medidas antiabuso genéricas destinadas a perseguir las denominadas planificaciones fiscales abusivas.<sup>32</sup>

A su vez los Estados han adoptado medidas multilaterales y bilaterales en el combate de la evasión y elusión internacional: armonización tributaria internacional en procesos de integración; acuerdos para evitar la doble imposición.

Finalmente el efectivo IDI se ha constituido en los últimos años, y a instancias de la OCDE, en uno de los mecanismos habituales que los Estados

---

<sup>31</sup> Se puede advertir una respuesta a estas críticas en la reestructuración al Foro Global (México, 2009)

<sup>32</sup> Entre las mas destacadas podríamos mencionar: (i) implementación de normas sobre precios de transferencia; (ii) subcapitalización; (iii) transparencia fiscal internacional; (iv) limitación en la deducción de gastos incurridos con empresas radicadas en países de fiscalidad restringida.

bilateralmente acuerdan con el objetivo de combatir la evasión y elusión fiscal.<sup>33</sup> Paralelamente, y pese a los inconvenientes y retos con que debe enfrentarse, la inclusión de una cláusula específica en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante “MOCDE”)<sup>34</sup>, permite advertir a nivel internacional una progresiva consolidación internacional de la asistencia administrativa en la recaudación.

#### **4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

El IDI entre Estados responde a la necesidad de dotar a las Administraciones tributarias de medios adecuados a efectos verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de operadores transnacionales.

En este sentido, **ROSEMBUJ** en su obra sobre IDI expresa: *“La información ofrece a cualquier ordenamiento público interesado la ocasión jurídica de conocer y adquirir los elementos, datos y documentos que, con distinto efecto, sirven para el ejercicio de la potestad administrativa tributaria (...) La información es el medio para la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios de cada Estado como instrumento contra la evasión fiscal”*.<sup>35</sup>

En definitiva, como expresa **CALDERÓN CARRERO**: *“El control de las obligaciones tributarias, a la postre, no representa otra cosa que “administrar información”, de manera que el Fisco puede controlar todo aquello de lo que tiene o puede tener conocimiento. Cuando la Administración pretende verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de contribuyentes que realizan operaciones transnacionales se encuentra frente a un grave problema: la falta de información sobre tales operaciones”*.<sup>36</sup>

En el contexto económico actual altamente internacionalizado en el que estamos inmersos, el IDI ha pasado de ser un mecanismo secundario de

---

<sup>33</sup> Sin perjuicio de constituir una herramienta esencial para la adecuada aplicación de los Convenios para Evitar la doble imposición.

<sup>34</sup> A partir de la actualización 2003 al MOCODE.

<sup>35</sup> **ROSEMBUJ**, T.: *“Intercambio Internacional de Información Tributaria”*, Ediciones de la Universitat de Barcelona, 2003, página 13.

<sup>36</sup> **CALDERÓN CARRERO**, J.M. en CARMONA FERNÁNDEZ, N. y otros: *“Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea”*, Primera edición, abril 2009, Grefol S.L., Madrid, Capítulo v.3. Intercambio de información y asistencia mutua, página 649.

cooperación tributaria internacional, a convertirse una de las principales herramientas que tienen las Administraciones tributarias para ser tan globales como los propios contribuyentes.<sup>37</sup>

Ello ha sido reconocido también por la OCE, en los comentarios al artículo que regula el IDI en el MCOCDE.<sup>38</sup>

En otro orden, el IDI no sólo debe verse como un mecanismo que favorece a los Estados ya que es un mecanismo empleado también al servicio de los obligados tributarios. Como ejemplo, encontramos aquellos casos en que el contribuyente necesita que la Administración del Estado de su residencia aporte datos a la Administración de otro Estado donde pretenda beneficiarse de una determinada ventaja fiscal.<sup>39</sup>

Sin perjuicio de lo expuesto, aún se está lejos de alcanzar un desarrollo significativo en este sentido. En efecto, según expresa **SERRANO ANTÓN**: “... a pesar de las iniciativas y significativa evolución experimentada por el mecanismo de intercambio de información a lo largo de la última década, lo cierto es que el estado de su desarrollo e implementación actual está lejos de corresponderse con las necesidades reales que poseen las Administraciones tributarias de los distintos países de cara a poder cumplir sus funciones de supervisión fiscal y lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional”.<sup>40</sup>

Si bien las Administraciones tributarias aún no utilizan plenamente las posibilidades brindadas por el mecanismo de IDI, el avance hacia un efectivo intercambio es innegable. En este sentido, compartimos la opinión de **SÁNCHEZ** que transcribimos: “Se trata, en definitiva, de aspirar a la

---

<sup>37</sup> CALDERÓN CARRERO J.M. en SERRANO ANTÓN, F.: Capítulo 26 “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición en el modelo de convenio de la OCDE”, pág. 1206.

<sup>38</sup> OCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, julio 2005 .Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España, p. 341.

<sup>39</sup> El Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea ha puesto especial énfasis en esta segunda funcionalidad del intercambio de información recordando a los Estados miembros de la Unión Europea que no pueden ampararse en el desconocimiento de los datos o el régimen fiscal de un contribuyente (no residente) para denegarle una “ventaja fiscal”, toda vez que la Directiva 77/799/CEE ( sustituida por la Directiva 2011/16/UE, del 15 de febrero de 2011) permite a los Estados miembros obtener toda la información necesaria para liquidar sus impuestos, pudiendo incluso solicitar a los contribuyentes las pruebas o datos que entienda necesarios. (Caso *Halliburton Services*) Vide.:

<sup>40</sup> SERRANO ANTÓN, ob. cit., Capítulo 26, página 1208.

*instauración de una cultura administrativa internacional basada en la existencia de una comunidad de intereses que, concretamente en el ámbito de la fiscalidad, suponga la superación de “la inercia de otorgar mayor prioridad a los expedientes internos que a las solicitudes de información y asistencia de otros Estados”.*<sup>41</sup>

#### **4.1 ADHESIÓN DE URUGUAY E INCORPORACIÓN A SU ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES VIGENTES EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

En cuanto al ámbito internacional y según hemos visto, la sustentabilidad de una economía mundial abierta depende de una cooperación tributaria internacional eficiente que ayude a garantizar que los contribuyentes que tienen acceso a transacciones extrafronterizas no tengan también acceso a mayores posibilidades de evasión y elusión tributaria respecto de aquellos que operan únicamente a nivel nacional.

Asimismo, la cooperación en asuntos tributarios refleja el principio básico de que la participación en la economía global conlleva tanto beneficios como responsabilidades.

En este contexto, el país ha ingresado en una etapa de inserción internacional, celebrando numerosos acuerdos tendientes a evitar la doble imposición internacional, la elusión y evasión fiscal e intercambiar información.<sup>42</sup>

Ello se enmarca en una estrategia de apertura y consolidación de las relaciones internacionales a efectos lograr una efectiva cooperación tributaria internacional. Además, se busca crear un marco jurídico seguro, con el fin de atraer inversiones al país.

---

<sup>41</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, María: “El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento” en Revista Crónica Tributaria, Nº 114/2005 (91-105), página 100.

<sup>42</sup> El 3 de abril de 2009 el Gobierno uruguayo reiteró al Secretario General de la OCDE su compromiso de cumplir con los estándares de transparencia más exigentes, compromiso cuya garantía fundamental estaría constituida, por la línea de conducta largamente sostenida por nuestro país, y que sirvió de base para la consolidación de un prestigio que distinguió al mismo en el ámbito internacional.

## **4.2. LA INSTRUMENTACIÓN JURÍDICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN POR URUGUAY**

Los Estados reconocen la necesidad de promover la celebración de acuerdos internacionales que les posibiliten acceder a informaciones que no podrían obtener utilizando los medios y fuentes de que disponen internamente. Además, *“...la vía del convenio permite establecer un conjunto de disposiciones que garanticen que la información intercambiada con arreglo al mismo no va a ser difundida ni usada para fines distintos de los que motivaron la transmisión de la información. Esta cuestión por intrascendente que parezca, posee una importancia de primer orden para todos aquellos países que tienen una arraigada tradición de protección del denominado “secreto tributario”.*<sup>43</sup>

En cuanto a la forma jurídica de instrumentación, el IDI entre los Estados se puede acordar a través de cláusulas incorporadas en los tratados para evitar la doble tributación, acuerdos internacionales específicos sobre intercambio de información y también este tipo de cooperación es prevista en acuerdos de asistencia judicial internacional.<sup>44</sup>

La siguiente Tabla<sup>45</sup> detalla el estado actual de la situación de los CDIs y TIEAs celebrados y en instancias de negociación por nuestro país:

---

<sup>43</sup> CALDERÓN CARRERO J.M. en CARMONA FERNÁNDEZ y otros: *ob. cit.*, p. 649.

<sup>44</sup> Junto con el MCODE, y su cláusula de IDI (antecedente de los CDIs firmados por Uruguay), y el TIEA OCDE (el TIEA firmado con Francia se ha alineado al mismo, aunque con escasos apartamientos), destacan entre los restantes Modelos que regulan el IDI:

(a) **Modelo ONU:** Artículo 26, similar a su homónimo en el MOCDE. No obstante merecen especial destaque las siguientes particularidades que lo diferencian del artículo 26 del MOCDE: (i) que la información objeto de intercambio será aquella “necesaria” para la aplicación del presente convención o de la legislación interna de los Estados contratantes, (ii) que el intercambio de información se llevará a cabo “en particular para la prevención del fraude y la evasión” de los impuestos abarcados por el tratado; (iii) la inserción de la frase “Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique” en la cuarta oración; y (iv) adiciona la siguiente frase: “Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.”

(b) **Directiva 2011/16/UE:** concretamente, la misma dispone que las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2 de la Directiva ( la Directiva no se aplicará al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros). Como modalidades de IDI se regulan el intercambio previa solicitud, automático y el espontáneo.

(c) **Modelo CIAT:** teniendo en cuenta el Convenio del Consejo de Europa y el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los EEUU, el CIAT elaboró su Modelo para el IDI. El Modelo CIAT contiene las tres metodologías para el IDI (habitual o automático; espontáneo y específica o a requerimiento). Asimismo, se establece un procedimiento para llevar a cabo fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero.

<sup>45</sup> Elaboración propia de los autores.

<u>Vigentes</u>	<b>ALEMANIA</b>
	<b>HUNGRÍA</b>
	<b>MÉXICO</b>
	<b>ESPAÑA</b>
	<b>FRANCIA (TIEA)</b>
<u>Firmados e ingresados al parlamento uruguayo, pero aún no ratificados</u>	<b>PORTUGAL</b>
	<b>SUIZA</b>
	<b>LIECHTENSTEIN</b>
<u>Firmados por Uruguay, pero aún no ingresados al parlamento uruguayo</u>	<b>MALTA</b>
	<b>ALEMANIA (renegociado)</b>
<u>Con acuerdo técnico</u>	<b>FINLANDIA</b>
	<b>COREA DEL SUR</b>
	<b>BÉLGICA</b>
	<b>INDIA</b>
En negociación	<b>MALASIA</b>
	<b>LUXEMBURGO</b>
	<b>ECUADOR</b>

#### **4.2.1 ANÁLISIS PARTICULAR DE LAS CLÁUSULAS ESTABLECIDAS EN LOS CDIS Y SUS PROTOCOLOS SUSCRITOS POR URUGUAY**

A continuación, analizaremos las cláusulas de intercambio de información estipuladas en los convenios firmados:

- \*Alemania
- \*Hungría
- \*México
- \*España
- \*Portugal
- \*Suiza
- \*Liechtenstein

Lo restantes no serán objeto de análisis por tener carácter reservado.

En cuanto al contenido de las cláusulas de intercambio de información acordadas por Uruguay, éste es esencialmente el mismo, con algunas variantes, según expondremos a continuación.

El MOCDE que regula el intercambio de información a través de lo dispuesto en su artículo 26, ha sido seguido por Uruguay al momento de negociar sus Convenios.<sup>46</sup>

El apartado primero enuncia la regla básica relativa al intercambio de información, estableciendo que la información objeto de intercambio será aquella “*previsiblemente pertinente*” para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o para aplicar los impuestos establecidos por los Estados.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Si bien el MOCDE contiene otras disposiciones (arts 254 y 2554) que prevén determinado tipo de intercambios de información con las autoridades competentes, que no sólo puede consistir en información de carácter general sino contener datos tributarios, estas transmisiones de información deberían entenderse complementariamente con el artículo 26, de suerte que tales transmisiones no pueden contravenir el contenido de este último precepto. Cfme.: CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “La cláusula de intercambio de información articulada en los convenios de doble imposición”, en *Fiscalidad Internacional* (Dir. SERRANO ANTÓN, F.), 3ra Edic., CEF, págs. 1210 (Cap 26).

<sup>47</sup> “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 la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales 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[...].”

Con anterioridad a la versión 2005 del MOCDE, donde el Modelo consideraba dentro del intercambio amparado por el CDI, los casos donde la información que se intercambiaba era “*necesaria*”, se ha variado a un Modelo donde el supuesto para realizar el IDI es que la información resulte “*previsiblemente pertinente*” en el sentido que pueda resultar potencialmente relevante para el Estado requirente.

Esta rebaja del umbral de *trascendencia tributaria*, ha sido puesta de manifiesto por la OCDE, en sus comentarios al artículo 26: “...*trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no puedan “echar las redes” con total libertad –lo que se conoce como “fishing expeditions”- o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado*”.<sup>48</sup>

Más allá que la utilización de los Comentarios del MOCDE en el marco de interpretación de un CDI (cuestión que es al menos discutible) no puede más que remitirse a la Convención de Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales (arts. 31 a 33),<sup>49</sup> compartimos en este punto las conclusiones a que los mismos arriban.

Asimismo, el apartado precisa que el intercambio de información no está restringido por los artículos primero y segundo del CDI, de suerte que puede implicar informaciones sobre no residentes y puede referirse a la administración o la exigencia de impuestos no abarcados por el ámbito objetivo del convenio (“*major information clause*”).

---

<sup>48</sup> MOCDE, Comentarios al artículo 26, página 342.

<sup>49</sup> Nuestro país aprobó la adhesión a la misma a través de la Ley N° 16.173, de 30 de marzo de 1991. Sobre la Interpretación de los Convenios para evitar la Doble imposición y el uso de los comentarios al MOCDE, puede consultarse de NIEVES, G. “*Interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición*” en Revista Tributaria Nro. 217, julio – agosto 2010, IUET, p. 591.

Una mención especial corresponde efectuar al Convenio celebrado con México. Respecto del mismo es importante tener en cuenta la obligatoriedad de interpretar las disposiciones según los comentarios al MOCDE en virtud de lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 22: “*Se entiende que los Estados Contratantes harán lo posible por aplicar las disposiciones de este Convenio de conformidad con los Comentarios sobre los Artículos del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la medida en que las disposiciones contenidas en el Convenio correspondan a aquéllas establecidas bajo el Modelo*”. En este sentido y en lo que respecta al intercambio de información, deberá interpretarse el artículo 26 del convenio con México a la luz de los comentarios efectuados en el MOCDE, dado la remisión expresa efectuada por el inciso antes transcrito.

Con anterioridad al año 2000, el apartado autorizaba el intercambio de información únicamente en relación con los impuestos comprendidos en el ámbito del convenio. Posteriormente se modificó el apartado de forma que el intercambio de información pudiera abarcar cualquier impuesto exigido por un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o autoridades locales. En los casos que un Estado se vea imposibilitado de intercambiar información relacionada con impuestos no comprendidos en el ámbito del convenio o así lo estime pertinente, podrá el mismo tiene plena libertad para restringir el objeto de intercambio a información respecto de los impuestos comprendidos en el Convenio. Con el objetivo de que el intercambio de información se circunscriba al marco del convenio, se establece el límite de que las informaciones no deberán comunicarse más que cuando el gravamen previsto por la legislación interna no sea contrario al Convenio.

La regla enunciada permite proceder a un intercambio de Información de tres maneras distintas: bajo la modalidad de previa solicitud, en forma automática y en forma espontánea.

En los comentarios al MOCDE se expresa que el artículo no restringe las posibilidades de intercambio de información, permitiéndoles a los Estados contratantes hacer uso de otros medios de intercambio de información tales como: fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas, fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero e intercambio de información sectorial.<sup>50</sup>

La forma en que habrá de efectuarse el intercambio de información es acordada por los Estados contratantes, no existiendo formalidades preestablecidas a tales efectos.

---

<sup>50</sup> MOCODE, Comentarios al artículo 26.

El convenio celebrado con Alemania<sup>51</sup> dispone que la información objeto de intercambio será toda aquella necesaria para aplicar el convenio (“*minor information clause*”).

En el caso del acuerdo celebrado con Hungría<sup>52</sup>, la cláusula de intercambio de información estipulada es similar, salvo en cuanto amplía el posible objeto de solicitud. En este sentido, establece que los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria no sólo para llevar adelante las previsiones del convenio sino también para aplicar la legislación interna de los Estados.

Además, establece que el intercambio de información no está limitado por lo dispuesto en el artículo primero -ámbito subjetivo-, pudiendo requerirse información respecto de personas que no posean domicilio en ninguno de los Estados contratantes.

El 3 de marzo de 2011 el Poder Ejecutivo remitió al Parlamento Nacional el Proyecto de Ley que aprueba el CDI con Suiza, el apartado 1º del artículo 26 se inclina -- de forma parcial – por una redacción anterior al MOCDE 2005 (“*minor information clause*”), permitiendo el intercambio de información para aplicar lo dispuesto en el Convenio o para administrar o exigir lo dispuesto en la legislación nacional, únicamente de los impuestos comprendidos en el Convenio.<sup>53</sup>

Los Convenios con México<sup>54</sup>, España<sup>55</sup>, Portugal<sup>56</sup> y Liechtenstein<sup>57</sup> amplían la información que puede ser objeto de intercambio. En este sentido, disponen

---

<sup>51</sup> Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley 16.110 de 17 de abril de 1990, artículo 2º

<sup>52</sup> “Convenio para evitar la doble imposición en materias de impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, ratificado por ley Nº 16.366.

<sup>53</sup> El texto del proyecto de Ley puede ser consultado en la página web de la Presidencia de la República: <http://www.presidencia.gub.uy/>

<sup>54</sup> “Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, ratificado por ley Nº 18.645, 12 de febrero de 2010.

<sup>55</sup> “Convenio entre la República Oriental del Uruguay y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, ratificado por ley Nº 18.730, 7 de Enero de 2011.

<sup>56</sup> El texto del proyecto de Ley puede ser consultado en la página web de la Presidencia de la República: <http://www.presidencia.gub.uy>

que los Estados pueden intercambiar no sólo la información necesaria sino toda aquella previsiblemente relevante para la aplicación del convenio o para la administración o ejecución del Derecho Interno (*“major information clause”*).

Asimismo, no limitan el intercambio de información al ámbito subjetivo y objetivo del convenio, pudiendo solicitarse información tanto de residentes como de no residentes así como respecto de cualquier impuesto.

El apartado segundo del artículo 26 instituye lo que se conoce como *“secreto tributario internacional”*, al disponer que el Estado requirente debe mantener en secreto y según las condiciones impuestas por su normativa interna, la información recibida del Estado requerido.<sup>58</sup>

La razón de ser de tal disposición radica en el hecho de que la asistencia recíproca entre las Administraciones tributarias únicamente es viable si cada una de ellas está segura de que la otra considerará confidencial la información recibida como consecuencia de su cooperación.

Las reglas de confidencialidad de este apartado son aplicables a todo tipo de información recibida de acuerdo con el apartado primero, incluyendo tanto la información suministrada con ocasión de un requerimiento como la transmitida en respuesta a un requerimiento.

En caso de violación del secreto dispuesto, las sanciones a imponer serán las previstas por la legislación administrativa y penal de dicho Estado.

La excepción al secreto consagrado según lo dispuesto en este apartado lo constituyen los órganos de control. En efecto, la norma establece que la

---

<sup>57</sup> El texto del proyecto de Ley puede ser consultado en la página web de la Presidencia de la República:

<http://www.presidencia.gub.uy>

<sup>58</sup> *“La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. (...)*

información puede ponerse a disposición de las autoridades que supervisan a la Administración tributaria. Los Estados miembros podrán, sin embargo, no adoptar este criterio en sus negociaciones bilaterales y acordar la no revelación de la información objeto de intercambio a tales órganos de control.<sup>59</sup>

La norma tampoco habilita a develar la información recibida por un Estado contratante a un tercer país.

Asimismo, se limita el uso a dar a la información obtenida a razón de un intercambio de información, disponiéndose que ésta no podrá ser usada para un fin diferente para el que fuera solicitada.

La cláusula de IDI establecida en el convenio celebrado con España dispone que la información recibida por un Estado contratante podrá utilizarse con otros fines, cuando dicha utilización esté permitida por las leyes del Estado que proporciona la información.

El apartado tercero establece las razones por las que un Estado puede negarse legítimamente a brindar información que le fuera requerida.<sup>60</sup>

El literal a) establece que los Estados no están obligados a brindar información si ello implica sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación y práctica administrativa. Obviamente, no puede oponerse como obstáculo válido al intercambio de información las normas internas relacionadas con el deber de secreto fiscal.

Sin perjuicio de la inexistencia de un procedimiento a efectos de proceder ante un requerimiento de información, creemos necesario el otorgamiento de vista al titular de la misma previo a la remisión de la información al Estado requirente.

---

<sup>59</sup> El Proyecto de CDI con Suiza no prevé la posibilidad que la información pueda ser desvelada a personas o autoridades del Estado requirente encargadas de la supervisión de las funciones enumeradas en el apartado 2º del art. 26.

<sup>60</sup> *“En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:*  
*a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;*  
*b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;*  
*c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público”*

En segundo lugar, el literal b) instauro el principio de reciprocidad. El referido principio implica que, ante una solicitud de intercambio de información, el Estado requerido no está obligado a adoptar medidas administrativas no autorizadas por la legislación o práctica del Estado solicitante o que no puedan obtenerse de acuerdo con su legislación o práctica administrativa.

La norma impide además que el Estado solicitante pueda prevalerse del sistema del Estado requerido en aquellos casos en que sea más amplio que el suyo propio.

Así, el Estado requerido podría negarse legítimamente a brindar información cuando las normas del Estado solicitante impidieran obtener tal información o cuando la práctica administrativa de dicho Estado resultara en ausencia de reciprocidad, por ejemplo, por imposibilidad de dedicar suficientes recursos.

Compartimos en este punto los comentarios al MOCDE, cuando precisan que el principio de reciprocidad debe ser interpretado en sentido amplio y pragmático, y no de forma que impida el efectivo intercambio de información. Además, el mismo no resulta aplicable cuando únicamente es la legislación de un Estado la que contempla un procedimiento específico.

Finalmente, es importante tener en cuenta que se considera dentro del marco de la práctica administrativa normal y por ende, factible de ser intercambiada, tanto aquella información que dispongan las autoridades tributarias como la que no, pero que puedan obtener por aplicación de un procedimiento administrativo o jurisdiccional.

En tercer lugar, el apartado contiene en su literal c) una reserva relacionada a la revelación de determinadas informaciones que tengan carácter confidencial.

Generalmente, no surgirán cuestiones relacionadas con secretos comerciales, profesionales o de otra índole en los intercambios de información. La información financiera incluida la contabilidad y los registros no constituye por

sí misma un secreto comercial, profesional o de otra índole. No obstante, en ciertas hipótesis, el develo de información financiera sí podría implicar la revelación de un secreto amparado por la norma. Por ejemplo, la solicitud de información acerca de ciertos datos de compras podría implicar revelar la fórmula para la manufactura de un producto o una fórmula comercial podría estar descrita en una solicitud de préstamo o en un contrato en poder de un banco.

Por ello, ante una solicitud de información, Uruguay deberá analizar si la misma no vulnera alguno de estos secretos. En tales circunstancias, compartimos lo sugerido por los comentarios al MOCDE en el sentido de que debería extraerse de la información objeto de intercambio aquella que pudiera revelar secretos protegidos a los efectos de poder intercambiar la restante.<sup>61</sup>

El literal c) también incluye una limitación relacionada con los intereses vitales del Estado al disponer que los mismos no están obligados a suministrar información contraria al orden público.

Esta limitación rige en casos extremos. Sería la hipótesis por ejemplo, de que una investigación tributaria en el Estado solicitante tuviera motivaciones de persecución política, racial o religiosa o en aquellos casos en que la información solicitada constituyera secreto de Estado.

El apartado cuarto establece que los Estados deben, a efectos de recabar información que les fuera solicitada, usar todas las medidas que dispongan aunque las empleen únicamente para suministrar información al otro Estado. Por “medidas que dispongan” se entiende toda ley o procedimiento administrativo o jurisdiccional que le permita al Estado obtener la información solicitada.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> MOCODE: Comentarios al artículo 26, página 351-352.

<sup>62</sup> “Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma”

En este sentido, los Estados no pueden negarse a brindar información que les fuera requerida amparándose en la ausencia de interés fiscal respecto de la misma.

Finalmente, el apartado quinto<sup>63</sup> no impide a un Estado invocar el apartado tercero para negarse a suministrar información en estos casos pero esa denegación debe basarse en razones diferentes al sólo estatus de banco, casa financiera o persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria.

Una mención aparte corresponde las disposiciones atinentes al IDI que se encuentran en los Protocolos a los CDIs, y que tienen por finalidad última regular la fijación de procedimientos en que las solicitudes deberán ser tramitadas.

El Protocolo al convenio con España, establece algunas disposiciones a efectos de *“facilitar el intercambio de información”*. En primer lugar, se establece que el Estado requerido proporcionará -previo requerimiento-, información para los fines previstos en el artículo 25. En caso de no tenerla, recurrirá a todas las medidas necesarias para recabarla, aún cuando carezca de interés respecto de la misma.

En la medida que lo permita su Derecho interno, se proporcionará información requerida en forma de declaraciones de testigos y de copias autenticadas de documentos originales.

También se dispone que el Estado requerido proporcionará, previo requerimiento, información relativa a sociedades de capital, sociedades de personas, fideicomisos, fundaciones y otras personas.

En segundo lugar, se establece que el Estado requerido enviará la información solicitada tan pronto como sea posible al otro Estado contratante.

---

<sup>63</sup>*“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”.*

A tales efectos, se establece que desde el momento en que se recibe una solicitud de información, la autoridad competente tendrá un plazo de quince días para acusar recibo del requerimiento y contará además con un plazo de sesenta días a efectos de comunicar los defectos que hubiera en el requerimiento.

El Estado requirente tratará de enviar la información en un plazo máximo de seis meses, pudiendo ser extendido por razones de complejidad. De no poder obtener o proporcionar la información solicitada, se informará al otro Estado en un plazo máximo de noventa días, explicando las razones de esa imposibilidad o los motivos de su negativa.

En este sentido, se establecieron hipótesis ante las que el Estado requerido puede negarse a brindar la información que le fuera requerida. Por ejemplo, en caso de que la misma sea discriminatoria respecto de un nacional del Estado requerido en comparación con un nacional del otro Estado o información que pudiera revelar comunicaciones entre un cliente y un abogado, en ciertas circunstancias.

Se establece que la cooperación entre ambos Estados incluye la asistencia en la notificación.

Los Protocolos a los CDIs con Suiza y Liechtenstein – a estudio del Parlamento Nacional – contienen disposiciones que procuran complementar la regulación del IDI por el art. 26 de los CDIs.

En el caso de Suiza, el Apartado 4º del Protocolo excluye la posibilidad de IDI automático o espontáneo y dispone la necesidad del agotamiento de los recursos internos ordinarios de información por el Estado requirente. Las solicitudes de intercambio de información deberán proveer un contenido de información mínimo indicado en el Protocolo.

Finalmente precisa que las normas de procedimiento administrativo que tutelan los derechos de los contribuyentes son de plena aplicación previo al envío de la información solicitada, no obstante ello no deberían impedir o retrasar indebidamente el proceso de IDI.

El apartado 4º al Protocolo con Liechtenstein, únicamente autoriza el IDI previo requerimiento y aclara que solamente se podrá intercambiar información con respecto a períodos fiscales a partir de la entrada en vigor del convenio. El Protocolo no admite que la información intercambia sea utilizada para fines diversos a los previstos en el apartado 1 del artículo 26 y no puede ser develada a otro Estado o territorio soberano.

Los datos personales solamente podrán transmitirse a los efectos de la aplicación del artículo 26 del CDI, y sujeto a las disposiciones legales del Estado requerido.

La información contenida en la solicitud de IDI, y que reciba el Estado requerido, también deberá ser considerada como confidencial por este Estado.

También podrá rechazarse una solicitud de IDI si: (i) el Estado requirente no ha agotado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, excepto cuando recurrir a tales medios diera lugar a dificultades desproporcionadas, (ii) que la información solicitada pueda resultar aplicada por el Estado requirente en forma tal que discrimine contra un nacional del Estado requerido en comparación con un nacional del Estado requirente en las mismas condiciones, y (iii) que la información requerida esté sujeta a secreto profesional.

Finalmente las solicitudes de intercambio de información que en un futuro se realicen con Liechtenstein deberán proveer un contenido de información mínimo indicado en el Protocolo.

En protocolo al CDI con Portugal (Proyecto de Ley) se efectúan dos aclaraciones. La primera establece que los Estados contratantes respetarán los

principios directores de la reglamentación de los archivos informatizados que contengan datos de carácter personal contenidos en la Resolución N° 45/95 de la Asamblea General de las Naciones Unidas. La segunda establece que no obstante las restricciones que las leyes vigentes en cada Estado contratante establezcan para el acceso a la información a que refiere el párrafo quinto del artículo 27 del convenio, una vez que el convenio entre en vigor, proveerá la base legal para responder los requerimientos de información, incluyendo la información en poder de las instituciones financieras dentro del ámbito de aplicación del convenio.

#### **4.2.2 ACUERDO ESPECÍFICO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN VIGENTE EN LA REPÚBLICA.**

A la fecha del presente documento, el único acuerdo específico de intercambio de información firmado por Uruguay es el acuerdo con Francia.

Este convenio se basa en el Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria desarrollado por la OCDE<sup>64</sup>, y regula el intercambio de información a solicitud y las investigaciones o fiscalizaciones en el extranjero.

Sintéticamente, en cuanto al contenido del acuerdo, el mismo dispone que será información objeto de intercambio toda aquella previsiblemente pertinente para la administración y aplicación de las leyes nacionales de los Estados partes con relación a los tributos establecidos por sus disposiciones legislativas y reglamentarias.<sup>65</sup> El mismo comprende todos los tributos existentes establecidos por las partes contratantes a nivel tanto nacional como municipal, sin limitación alguna.

---

<sup>64</sup>Entre las razones que justifican la adopción de este tipo de acuerdos específicos encontramos, sin pretender ser exhaustivos, las siguientes: (a) el fenómeno de la globalización de la economía determina que actualmente sea indispensable contar con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias; (b) los convenios para evitar la doble imposición refieren generalmente a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, no obstante verificarse la comisión de importantes fraudes tributarios en el campo de la imposición indirecta; (c) los objetivos de los acuerdos para evitar la doble imposición y de intercambio de información difieren, por lo que muchas veces un Estado estará interesado de firmar uno u otro pero no ambos; (d) la utilización de un único instrumento al servicio de ambos objetivos generalmente establece una cierta rigidez en perjuicio de uno de ellos. En los convenios para evitar la doble imposición el perjuicio es claramente respecto del intercambio de información.

<sup>65</sup>El artículo 8 (2) del Acuerdo prevé que la información pueda ser utilizada para fines diversos con la autorización previa, escrita y expresa de la Parte Requerida.

Se regulan las modalidades de intercambio de información previa solicitud y las investigaciones o fiscalizaciones en el extranjero.

En cuanto al intercambio de información previa solicitud, se establece que el Estado requerido recurrirá a todas las medidas pertinentes para obtener la información solicitada, no obstante no tener interés fiscal en la misma. El acuerdo identifica datos a ser brindados por el Estado requirente al efectuar una solicitud de información así como plazos a efectos de asegurarle una respuesta rápida. En este sentido, establece un plazo máximo de sesenta días para comunicar eventuales lagunas de la solicitud cursada y un plazo de noventa días para comunicar la eventual imposibilidad de proporcionar la información requerida.

En cuanto a las investigaciones o fiscalizaciones en el extranjero, se dispone que el Estado requerido podrá – dentro de los límites autorizados por su Derecho interno y con un preaviso razonable - autorizar representantes del Estado requirente para entrevistar a personas físicas y examinar documentos, previo consentimiento escrito de los involucrados.

Los Estados acordaron rehusar la asistencia cuando la solicitud no se presente de conformidad con el acuerdo, cuando no se pudiera obtener la información solicitada de acuerdo con la normativa interna del Estado solicitante, cuando la divulgación de la información sea contraria al orden público, suponga revelar secretos protegidos o sirva para aplicar o hacer ejecutar una disposición que discrimine a un nacional o ciudadano de la parte requerida en comparación con uno de la parte requirente.

Asimismo, se establece la confidencialidad de la información brindada y el procedimiento amistoso en caso de duda respecto de la aplicación o interpretación del acuerdo.

Las partes promulgarán la legislación que sea necesaria para cumplir y hacer efectivos los términos del acuerdo y se regula el procedimiento amistoso a

efectos de resolver los conflictos que puedan plantearse respecto de la interpretación y/o aplicación del acuerdo. Específicamente, se establece que los Estados adaptarán su normativa a efectos de obtener y proporcionar información conservada por bancos, instituciones financieras y cualquier persona que actúe en calidad de mandatario o fiduciario, información relativa a propietarios jurídicos y beneficiarios efectivos de sociedades, de fondos de inversión y de otras personas, información respecto de fideicomisos y respecto de miembros y beneficiarios de fundaciones.

Finalmente, en cuanto a su vigencia se dispuso que una vez ratificado el mismo por ambos países, aplicará, a partir de esa fecha en lo que refiere a la materia tributaria penal y, en todos los demás aspectos, para los ejercicios iniciados después de esa fecha o, cuando no exista ejercicio, para los vencimientos de tributos que surjan después de la misma.

## **5. PARTICULARISMOS DEL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO URUGUAYO A LA LUZ DE LAS CLÁUSULAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

Habiendo analizado someramente el contenido de las cláusulas de intercambio de información acordadas por Uruguay, creemos conveniente analizar el impacto de las mismas respecto de nuestro ordenamiento jurídico.

### **5.1 CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES QUE INCORPORAN LOS CONVENIOS Y ACUERDOS CONTENIENDO NORMAS PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FISCOS EXTRANJEROS**

Oportunamente en nuestro país han surgido diversos cuestionamientos, sobre la constitucionalidad de la Leyes sancionadas por el Parlamento conteniendo los CDIs con el formato de cláusula de IDI que hemos analizados o la incorporación de TIEAs.

La doctrina especializada ha expresado: *“La limitación de cualquier derecho individual debe realizarse a través de una ley fundada en razones de interés general En este caso el derecho a la intimidad, que en definitiva es el derecho*

*que preservan el secreto profesional, el bancario y el tributario, sería limitado por la ley que aprueba el tratado que contiene el artículo 26 del Modelo OCDE’.*

66

Al limitarse el derecho a la intimidad preservado por los secretos profesional y tributario, debe analizarse si tales normas son fundadas en razones de interés general, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7 de la Constitución de la República.<sup>67</sup>

El “interés general” constituye un concepto jurídico indeterminado que evoluciona a través del tiempo. En este sentido, en sentencia 12/81, la Suprema Corte de Justicia ha expresado que las pautas que definen el interés general no son rígidas ni inalterables, “...sino que varían con la evolución de cada medio y cada época, de ahí que las soluciones legislativas no resulten coincidentes, y lo que importa en definitiva, es que las nuevas disposiciones consulten el interés general del momento en que se dictan, ajustándose a las condiciones políticas, económicas y sociales”.

Entendemos que la limitación del derecho a la intimidad que presupone el intercambio de información con otros Fiscos extranjeros está motivada en razones de interés general, siendo por tanto totalmente legítimo.

Los contribuyentes tienen el deber de contribuir a solventar el presupuesto del Estado según lo dispuesto por el numeral cuarto del artículo 85 de la Constitución de la República. Corolario de esto es la necesidad de colaborar con la Administración tributaria revelando datos de trascendencia fiscal que puedan afectar su intimidad.

---

<sup>66</sup> ALBACETE, J.M. y ERMOGLIO, E.: “Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información” en Revista Tributaria Uruguay Nro 219, noviembre – diciembre, IUET, págs. 956-957.

<sup>67</sup> Constitución de la República, artículo 7: “Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general”.

Además, la legitimidad del interés del Estado de suscribir acuerdos y cláusulas que supongan el intercambio de información con Fiscos extranjeros surge del contexto histórico en el que estamos inmersos.

En efecto, y según lo manifestado en los primeros capítulos de este Relato, la globalización económica lleva a que las Administraciones tributarias necesiten del intercambio de información con Fiscos extranjeros a efectos de poder controlar a los operadores económicos que operan transnacionalmente.

Recientemente nuestro sistema tributario se apartó de manera parcial del criterio de la fuente, gravando por el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas a través de la ley Nº 18.718, 24 de diciembre de 2010 los rendimientos de capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes.<sup>68</sup>

El acceso a información de Fiscos extranjeros a efectos de controlar este tipo de renta se vuelve fundamental. En este sentido, expresa CALDERÓN: *“En un contexto altamente internacionalizado resulta del todo inadmisibile para el Estado que los contribuyentes sujetos a imposición por su renta mundial puedan escapar al control y al cumplimiento de sus deberes fiscales acudiendo al expediente de ubicar sus inversiones o actividades económicas en el extranjero”*.<sup>69</sup>

Además, el interés en información de Fiscos extranjeros se vuelve relevante en muchos casos para la liquidación de tributos de fuente uruguaya, a efectos de comprobar:

- aplicación de un convenio para evitar la doble imposición;

---

<sup>68</sup> Artículo 2 ley Nº 18.718.

<sup>69</sup> CARMONA FERNÁNDEZ: ob cit, Capítulo V.3. “Intercambio de información y asistencia mutua”.

- servicios de carácter técnico prestados por contribuyentes de IRPF, IRAE o IRNR<sup>70</sup> desde el exterior a contribuyentes del IRAE en virtud de la extensión de la fuente por dichos servicios;
- retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, por servicios sean prestados a contribuyentes del IRAE o del IRPF.
- verificación de costos y gastos incurridos en el exterior previstos por el artículo 42 del decreto N° 150/007 (decreto reglamentario del IRAE);
- gastos realizados en el exterior por un establecimiento permanente en virtud de lo dispuesto por los artículos 41, 63 y 63 bis del decreto N° 150/007;
- solicitud de información de un establecimiento permanente en poder de la casa matriz residente en un tercer Estado
- precios de transferencia (posibilidad de realizar inspecciones simultáneas de conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 46 del IRAE)<sup>71</sup>

El intercambio de información se vuelve entonces, un mecanismo imprescindible en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. En efecto, la lucha contra el fraude fiscal es un mandato constitucional a los poderes públicos en orden al deber de todos al sostenimiento de los gastos públicos.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> IRPF: Impuesto a la Renta de las Personas Físicas; IRAE: Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas; IRNR: Impuesto a las Rentas de los No residentes.

<sup>71</sup> *“Artículo 46º.- Declaraciones juradas especiales.- La Dirección General Impositiva con el objeto de realizar un control periódico de las operaciones entre sujetos pasivos vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, podrá requerir la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.”*

<sup>72</sup> Constitución de la República: **Artículo 85 Nral 4)**: “ A la Asamblea General competente: Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.

**Artículo 168. Nral 18:** Al Presidente de la República, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, corresponde: Recaudar las rentas que, conforme a las leyes deban serlo por sus dependencias, y darles el destino que según aquéllas corresponda.

La aproximación y vecindad entre cada uno de los sistemas tributarios, produce en el actual escenario internacional la amplificación de los objetivos de valor constitucional, en particular la lucha contra la competencia fiscal lesiva, y la colaboración de la aplicación correcta de cada uno de los sistemas tributarios como expresión de reconocimiento de los intereses fiscales respectivos.

La Exposición de Motivos que el Poder Ejecutivo en los Proyectos de Ley enviados al Parlamento a efectos de aprobar los CDIs suscriptos por Uruguay destacan, entre otros aspectos, esta finalidad de evitar el fraude y la evasión fiscal internacional.

En definitiva, como expresa CALDERÓN CARRERO: *“resulta ineludible que las diferentes Administraciones Tributarias vengan dotadas de medios para ser tan globales como los contribuyentes”*.<sup>73</sup>

La constitucionalidad de las leyes que regulen el intercambio de información con Fiscos extranjeros ha sido puesta de manifiesto por la doctrina vernácula. En este sentido, ALBACETE y ERMOGLIO han expuesto: *“El interés del Estado de suscribir tratados y de adecuarse a estándares impositivos de intercambio de información que rigen plenamente a nivel internacional, así como adoptar prácticas fiscales de transparencia internacional admitidas generalmente, evitando de esa manera consecuencias negativas de diversa índole, parece que puede calificar como ese “interés general” que requiere la Constitución para que mediante una ley se limite un derecho individual. Consideramos que el hecho de que nuestro país adopte el criterio de la fuente y por lo tanto, en ciertos casos el intercambio de información mirado estrictamente desde una óptica pragmática (o desde un interés fiscal doméstico) no le reditúe ventajas, no tiene la trascendencia para transformar la ley en inconstitucional. Ello sin perjuicio que desde esa misma óptica pragmática un país que concede una atenuación de los secretos legalmente*

---

<sup>73</sup> CALDERÓN CARRERO, José: *“El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”*, en SOLER, M y SERRANO ANTÓN, F: *“Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario”*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

tutelados pueda obtener a cambio los beneficios que le correspondan en el marco del tratado o de las relaciones bilaterales”.<sup>74</sup>

## **5.2 EXCEPCIÓN AL SECRETO TRIBUTARIO NACIONAL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

El compromiso de intercambio de información que nuestro país ha asumido mediante este tipo de cláusulas, consagra una excepción al secreto tributario establecido por el artículo 47 del Código Tributario<sup>75</sup>.

Ello por cuanto la estipulación de este tipo de cláusulas implica que a los efectos del convenio no rige la obligación de secreto tributario antes referida, obligándose el país a brindar toda información que le fuera requerida, salvo hipótesis expresamente exceptuadas.

## **5.3 SECRETO TRIBUTARIO INTERNACIONAL NO LIMITADO POR LEYES QUE REGULEN EL ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA**

En virtud de la consagración del secreto tributario internacional, es importante tener en cuenta que la información recabada por un Estado contratante únicamente puede ser revelada a la autoridad tributaria del Estado requirente y salvo disposición expresa en contrario, sólo puede ser utilizada por este último a efectos de convenio.

No limita este secreto la existencia de normas internas que obliguen a divulgar la información de carácter pública como es el caso en nuestro país de la ley N° 18.331, de 11 de agosto de 2008.

---

<sup>74</sup> ALBACETE y ERMOGLIO: ob, cit. páginas 956 y 957.

<sup>75</sup> “Artículo 47.- (Secreto de las actuaciones).- La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales. Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, de menores, o aduanera cuando esos órganos entendieran que fuera imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y los solicitaren por resolución fundada. La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente.”

#### **5.4 ALCANCE DE LOS SECRETOS PROTEGIDOS**

Según lo dispuesto por las cláusulas de intercambio de información estipuladas por Uruguay, nuestro país puede negarse a brindar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Para definir el alcance de estos conceptos, deberá estarse al análisis efectuado por el Estado requerido, en virtud de su normativa interna.

En efecto, ante una solicitud de información por parte de un Fisco extranjero, deberemos analizar primero si el intercambio es procedente para luego evaluar si el mismo no supone revelar alguna información que tenga carácter confidencial, excluida del objeto de intercambio por los propios acuerdos.

#### **5.5 SECRETO BANCARIO ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 25 DEL DECRETO LEY Nº 15.322**

Las cláusulas de intercambio de información impactan respecto del secreto bancario establecido por el artículo 25º del decreto ley Nº 15.322, norma que tipifica como delito y castiga penalmente a las empresas financieras que faciliten noticias sobre fondos o valores que tengan en cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto, cualquier persona física o jurídica.

El sigilo bancario constituye un régimen limitado exclusivamente al ámbito de las relaciones entre la institución bancaria y sus clientes e impone la obligación de confidencialidad de la institución sobre las informaciones que aquellos le proporcionan. En todas las legislaciones bancarias, el sigilo es relativo, es decir, el derecho del ciudadano al secreto y la correlativa obligación para el Banco de no revelar a terceros las informaciones recibidas en el ejercicio de su actividad, ceden cuando existe norma legal expresa o causa justificada.

El límite legal al sigilo está constituido por la obligación del banco de entregar informaciones y se fundamenta en motivos superiores de orden público o

general, siendo lícito, entonces, que el Estado establezca límites legales al secreto bancario para auxiliar, por ejemplo, las actuaciones de la justicia en el plano jurisdiccional y las del Estado en el ámbito del ejercicio de su potestad impositiva.

En general las cláusulas firmadas por nuestro país reproducen lo que se ha dado a conocer como una “*anti blocking statutes clause*” (apartado 5 del art. 26 MCOCDE), en tanto guía la interpretación de los apartados 1º y 3º del artículo 26 del MCOCDE de modo que los límites del IDI que se prevé en el apartado 3º no pueden invocarse para rechazarse un requerimiento de información cursado correctamente por la autoridad competente del Estado requirente en relación a la titularidad de las cuentas bancarias.

Finalmente corresponde destacar el artículo 15 de la ley Nº 18.718 (que sustitutivo del artículo 54 de la ley Nº 18.083), reguló el procedimiento ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia con competencia en materia civil, frente a solicitudes de levantamiento del secreto bancario formuladas por la Dirección General Impositiva en cumplimiento de solicitudes expresas y fundadas por parte de la autoridad competente de un Estado extranjero.<sup>76</sup>

<sup>76</sup> Artículo 15.- Sustitúyese el artículo 54 de la Ley Nº18.083, de 27 de diciembre de 2006, por el siguiente: "ARTÍCULO 54. (Levantamiento del secreto bancario).- Cuando la administración tributaria presente una denuncia fundada al amparo del artículo 110 del Código Tributario, y solicite en forma expresa y fundada ante la sede penal el levantamiento del secreto bancario a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982, las empresas comprendidas en los artículos 1º y 2º de dicha norma quedarán relevadas de la obligación de reserva sobre las operaciones e informaciones que estén en su poder, vinculadas a las personas físicas y jurídicas objeto de la solicitud, siempre que no medie en un plazo de treinta días hábiles, pronunciamiento en contrario del Fiscal competente o del Juez de la causa. Transcurrido el plazo a que refiere el inciso anterior, o mediando resolución judicial expresa favorable en las condiciones generales del artículo 25 del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982, la Sede dará curso a la solicitud comunicando dicha determinación al Banco Central del Uruguay, el que a su vez recabará de los sujetos regulados la información que pueda existir en poder de éstos. También se podrá levantar el secreto bancario por resolución judicial cuando el Director General de Rentas, en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras de la Dirección General Impositiva y respecto de obligaciones tributarias no prescritas, solicite en forma expresa y fundada ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia con competencia en materia civil, toda la información relativa a las operaciones bancarias de personas físicas o jurídicas determinadas. Para dichas actuaciones será competente el Juez del lugar del domicilio de la persona física o jurídica titular de la información, entendiéndose a tales efectos, el domicilio constituido ante la administración tributaria o, en su defecto, el domicilio real. El Juez solo hará lugar a la solicitud cuando la administración tributaria haya acreditado la existencia de indicios objetivos que hagan presumir razonablemente la existencia de evasión por parte del sujeto pasivo, y siempre que la información solicitada resulte necesaria para la correcta determinación de adeudos tributarios o la tipificación de infracciones. La misma información, podrá ser solicitada por la administración tributaria, en cumplimiento de solicitudes expresas y fundadas por parte de la autoridad competente de un Estado extranjero, exclusivamente en el marco de convenios internacionales ratificados por la República en materia de intercambio de información o para evitar la doble imposición, que se encuentren vigentes, debiendo indicarse en dicho caso la entidad requirente y todos los antecedentes y fundamentos que justifiquen la relevancia de la información solicitada. Lo dispuesto en este inciso será de aplicación para informaciones relativas a operaciones posteriores al 1º de enero de 2011. En el caso del inciso precedente, el proceso judicial de levantamiento del secreto bancario se seguirá con la persona física o jurídica titular de la información. La demanda se presentará por escrito según lo dispuesto por los artículos 117 y 118 del Código General del Proceso, y se tramitará por el procedimiento incidental regulado en el artículo 321 de dicho Código, con las siguientes modificaciones: a) la providencia que confiere el traslado de la demanda deberá notificarse en un plazo de tres días a contar de su dictado, y b) en el caso en que sea necesaria la realización de una audiencia, la misma deberá realizarse en un plazo máximo de treinta días a contar de la contestación de la demanda o del vencimiento del plazo previsto. El Juez dictará sentencia haciendo lugar o denegando la solicitud de levantamiento del secreto bancario, a cuyos efectos tendrá en consideración la prueba diligenciada y todas las circunstancias del caso. La sentencia será apelable por cualquiera de las partes. El recurso de apelación tendrá efecto suspensivo de la providencia impugnada y se registrará por lo dispuesto en el artículo 254 numerales 1) y 2) del Código General del Proceso. Evacuado el traslado de la apelación o vencido el plazo correspondiente, el Juzgado deberá remitir el expediente al Superior en un plazo de cinco días hábiles. El Tribunal de Apelaciones deberá resolver en acuerdo, dentro de los treinta días siguientes a la recepción de los autos. Contra la sentencia de segunda instancia no se admitirá recurso alguno. Las costas y costos se regularán por lo dispuesto en el artículo 56.1 del Código General del Proceso. En el caso previsto en el inciso tercero del presente artículo, el Banco Central del Uruguay dará cumplimiento a lo ordenado dentro del plazo de cinco días hábiles contados desde la recepción de la comunicación de la orden del juzgado competente. Las empresas referidas en los artículos 1º y 2º del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982, deberán proporcionar la información requerida en un plazo de quince días hábiles contados desde la comunicación del Banco Central. Vencido este último plazo el Banco Central del Uruguay deberá proporcionar a la Dirección General Impositiva la información recabada en un plazo de cinco días hábiles. El incumplimiento de esta obligación dará lugar a las sanciones previstas en el Capítulo V del Decreto-Ley Nº 15.322, de 17 de setiembre de 1982.

## **5.6 FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El efectivo IDI con Fiscos extranjeros se verá garantizado por lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario. El citado artículo otorga a la Administración fiscal una batería de facultades de investigación y fiscalización que le permitirán, frente a solicitudes de Autoridades requirentes, adoptar la totalidad de las medidas conducentes al efectivo intercambio de información.

## **5.7 PROCEDIMIENTO A EFECTOS DE HACER EFECTIVO EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**

No existe en la normativa interna disposición alguna que regule la forma en que los Estados partes habrán de proceder a efectos de hacer efectivo el IDI.

Por tanto, deberá estarse a lo que dispone cada CDI o TIEA. De no tener el acuerdo disposición específica, quedará a voluntad de los Estados, debiendo éstos cumplir las solicitudes de información cursadas con la mayor celeridad posible.

La reciente Ley Presupuestal N° 18.719, de 27 de diciembre de 2010, ha introducido una particular solución sobre el valor probatorio de las informaciones recibidas de las autoridades competentes a las que Uruguay requiera información, y la innecesariedad de proceder a la legalización de la misma para hacerla valer en el Derecho Uruguayo.<sup>77</sup>

Cabe destacar, que a efectos de llevar adelante en forma eficaz el intercambio de información el Ministerio de Economía y Finanzas ha manifestado su

---

A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, las empresas comprendidas en los artículos 1º y 2º del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, quedarán relevadas de la obligación de reserva sobre las operaciones e informaciones que estén en su poder, vinculadas a las personas físicas y jurídicas cuando exista una orden expresa del Juez competente según lo establecido en este artículo. Cuando se tramiten solicitudes de levantamiento de secreto bancario el proceso judicial deberá mantenerse reservado para terceros distintos del solicitante y del titular de la información".

<sup>77</sup> El artículo 779º dispone: "En el marco de convenios internacionales vigentes en la República sobre intercambio de información en materia tributaria o para evitar la doble imposición, las informaciones o pruebas suministradas por las autoridades competentes de otros Estados, se considerarán auténticas y quedarán eximidas del procedimiento de legalización dispuesto por el Decreto Ley N° 15.441, de 1º de agosto de 1983, y sus normas modificativas y complementarias, pudiendo incorporarse con plena validez jurídica y valor probatorio al procedimiento que corresponda".

intención de elaborar en consulta con la Dirección General Impositiva un decreto reglamentario.

Asimismo, la Dirección General Impositiva teniendo plena conciencia de los desafíos que un futuro próximo implica la adecuación del nuevo sistema tributario a los estándares internacionales, ha iniciado un proceso de adecuación de sus estructuras administrativa y de especialización de sus recursos humanos.

No cabe duda que esta labor debe concretarse con equipos de trabajo multidisciplinarios, integrados por recursos humanos altamente capacitados, que superen la barrera de los idiomas extranjeros y resulten idóneos en el procesamiento electrónico de datos. Esto último por la importancia que adquieren y adquirirán en el futuro los ambientes computarizados

Es con este objetivo que la Dirección General, ha instituido dentro de la estructura organizativa de la División Grandes Contribuyentes, una Unidad de Fiscalidad Internacional, que atenderá entre otros cometidos las solicitudes de intercambio de información.

## **6. ASISTENCIA MUTUA INTERNACIONAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Tradicionalmente la denominada regla *Mansfield* o la *Revenue Rule*, sostuvo como una de las principales reglas consolidadas en el Derecho tributario Internacional, que ningún Estado asistiría a otro en la efectiva recaudación (esencialmente la ejecución de las resoluciones que determinan impuestos).<sup>78</sup>

La limitación territorial<sup>79</sup> de las medidas recaudatorias, fundamentalmente las ejecutivas, sólo puede superarse mediante el recurso a la alteración de las

---

<sup>78</sup> Sin duda la *Revenue Rule* adoptada originariamente en Inglaterra se extendió a los restantes países anglosajones, y fue pacíficamente admitida por los países miembros de la OCDE.

<sup>79</sup> El derecho tributario internacional distingue entre el ámbito de incidencia y el ámbito de eficacia. El primero se refiere a la posibilidad de que la norma tributaria comprenda en su previsión a personas, cosas y hechos localizados en el territorio de otro Estado, y en qué términos puede hacerlo. Corresponde al ámbito del Poder Legislativo y concierne al tema de los límites de las leyes en el espacio. El ámbito de eficacia, en donde tiene su actuación la Asistencia en la Recaudación, está referido a saber si la norma tributaria es susceptible de ser coercitivamente aplicada en territorio extranjero y si una norma tributaria extranjera es susceptible de ser coercitivamente aplicada en el territorio nacional, y en qué términos puede hacerlo. Refiere al ámbito del Poder

condiciones limitadas de ejecución a través de una habilitación – contenida en una norma internacional – que articule las posibilidades de cooperación estableciendo las condiciones en las que un Estado puede ayudar a la recaudación de las deudas tributarias de otro Estado.

La colaboración administrativa internacional en materia tributaria requiere, por tanto, de una habilitación normativa expresa que otorgue a la administración tributaria correspondiente los instrumentos necesarios que permitan obtener la asistencia de otro Estado, y al otro Estado la base jurídica que sustente su deber de responder a la solicitud de colaboración.<sup>80</sup>

La inclusión en el MOCDE – actualización 2003 -- de una cláusula específica (artículo 27) que habilita la asistencia interadministrativa para la recaudación de tributos ha constituido el hito fundamental en su desarrollo y consolidación.

La cláusula de Asistencia en la Recaudación ha sido establecida por Uruguay en los CDIs con México y España. En ambos casos se ha seguido, en líneas generales, el artículo 27 del MCODE.

El citado artículo regula la aplicación de resoluciones administrativas de cada uno de los Estados Contratantes. No está considerada la aplicación de sentencias dictadas en cada uno de estos, cuyo procedimiento está previsto en la legislación interna nacional.<sup>81</sup>

La aplicación de este artículo no se limita a: (i) el concepto de residencia manejado por el CDI en el artículo 1º y 4º. En este sentido, podría perseguirse el crédito exigible en uno de los Estados tanto respecto de residentes como no residentes o residentes de terceros Estados, y (ii) a los impuestos al patrimonio y a la renta, regulados en el CDI en el art. 2.

---

Ejecutivo del Estado, a la actividad tributaria en concreto. **XAVIER, A.**, *Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales*, Ábaco de Rodolfo Depalma Ed., 2005, p.37.

<sup>80</sup> **GARCIA PRATS, F. A.**: “Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria” en Manual de Fiscalidad Internacional Vol. II, dir. CORDON EZQUERRO, Teodoro, IEF, 2007, Cap. 31, p. 1252.

<sup>81</sup> En Uruguay el T. X del Código General del Proceso (Ley Nº 15.982, de 18 de octubre de 1988)

El apartado tercero establece el concepto de crédito tributario a los efectos del artículo. No se determina el alcance de la expresión “impuesto”, en particular si para el Estado co-contratante comprende las restantes especies tributarias que legislación uruguaya (tasas y contribuciones especiales), y si comprende los anticipos.

El artículo establece que “crédito tributario” comprende: “...*igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe...*”, la redacción no incluye los costos causados o derivados de toda actuación jurisdiccional, y únicamente los limita a las medidas cautelares.

Con relación a lo previsto en el apartado tercero, el Estado solicitante debería remitir junto con el acto administrativo o resolución pertinente, un informe acreditando la exigibilidad de su crédito en el derecho interno y la inexistencia de causales que otorguen al deudor la posibilidad de impedir la recaudación del mismo. Asimismo, vinculado con el apartado 8 c) del artículo, debería comunicarse que se han agotado de forma razonable por parte del Estado solicitante todas las medidas posibles tendientes a recaudar el crédito.

Sería conveniente que el Estado solicitante de la asistencia remitiera un informe preciso y detallado sobre el estado del expediente administrativo, a efectos de acreditar ante la justicia competente los extremos requeridos por el CDI (exigibilidad e imposibilidad de impedir la recaudación en caso del juicio ejecutivo o que es un crédito respecto del cual se puedan establecer medidas cautelares), estimamos que le resultaría de aplicación a dicho informe el artículo 779° de la Ley N° 18.719 citado en el presente Relato.<sup>82</sup>

Los intercambios de información que se produzcan en aplicación de las disposiciones convencionales de asistencia en la recaudación (art. 27 MCOCDE) se ordenan y deben realizarse según lo previsto en el art. 26 MCOCDE. Por ello, puede afirmarse que ambas cláusulas funcionan, en ocasiones, de manera complementaria.

---

<sup>82</sup> Ut supra nota nro 78

De conformidad a lo establecido en el apartado quinto, el crédito tributario que se ejecuta en Uruguay, por disposición de este apartado será considerado un crédito meramente quirografario (no goza de los privilegios establecidos para los créditos tributarios en Uruguay ni de los privilegios que tenga en Estado solicitante). En el caso de la prescripción, se aplicarán los plazos propios del Estado solicitante.

El apartado sexto del artículo, regula la imposibilidad de cuestionarse el crédito ejecutado o cautelado a partir de un nuevo procedimiento administrativo o judicial en el Estado gestionante (por ejemplo: excluiría la acción de amparo o una acción autónoma de nulidad o reparatoria).

En caso de verificarse un hecho que ocasione que el crédito deje de estar dentro de los parámetros establecidos por los apartados 3 y 4, resultará de aplicación lo previsto en el apartado séptimo. En estos casos, el Estado solicitante debe notificar al Estado recaudador dicha circunstancia y este último tomará la decisión acerca de si el solicitante debe suspender o retirar su solicitud, decisión que deberá comunicarle.

En relación con el literal d) del apartado octavo, parece un criterio bastante general que quedaría librado a cada uno de los Estados, que en definitiva serían los que determinen la desproporción entre los costos y los beneficios.

**Montevideo, abril 2011.**

## **BIBLIOGRAFÍA**

**ALBACETE**, Juan Manuel y **ERMOGLIO**, Enrique, “*Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información*” en Revista Tributaria Uruguaya número 219, noviembre – diciembre, IUET.

**AVI-YONAH**, Reuven, “*Globalization, Tax competition and the fiscal crisis of the Welfare State*”, p. 2 - 9, Working Paper No. 004, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Spring 2000, Harvard Law School. Disponible en el sitio web de la Social Science Research Network Electronic Paper Collection en:[http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract\\_id=208748](http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=208748)

**BANCO MUNDIAL INFORME**, “*Perspectivas económicas mundiales 2007: Afrontar la nueva etapa de la globalización*”. Disponible en el sitio web: [http://econ.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTDEC/EXTDECPROSPECTS/GEP\\_EXT/EXTGEP2007/0,,menuPK:3016160~pagePK:64167702~piPK:64167676~theSitePK:3016125,00.html](http://econ.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTDEC/EXTDECPROSPECTS/GEP_EXT/EXTGEP2007/0,,menuPK:3016160~pagePK:64167702~piPK:64167676~theSitePK:3016125,00.html)

**CALDERÓN CARRERO**, José Manuel, “*La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, nº 20/2006, España. Disponible en el sitio web: [http://www.ief.es/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo.aspx?a=2006](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/documentos_trabajo.aspx?a=2006)

**CALDERÓN CARRERO**, José Manuel, “*La cláusula de intercambio de información articulada en los convenios de doble imposición*”, en *Fiscalidad Internacional* (Dir. SERRANO ANTÓN, F.), 3ra Edic., CEF (Cap 26).

**CARMONA FERNÁNDEZ** y otros, “*Intercambio de información y asistencia mutua*”, v.3 en “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*”, primera edición, abril 2009, Grefol S.L., Madrid.

**CIAT:** “Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios”, accesible en <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/publicaciones/manuales.html>.

Módulo III. Tributación internacional. Lección 4: “El Intercambio de información. La Cooperación Administrativa Internacional”, del Curso de tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

**CHECA GONZÁLEZ,** Clemente “Globalización Económica y Principios Tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Num. 22 enero – junio 2010, UNAM.

**FERRER,** María Alejandra. *European multinational companies: profitability and "fiscal paradises"*. *Innovar*. [online]. Sept./Dec. 2009, vol.19, no.35, p.81-97. Disponible en la web: [http://www.scielo.unal.edu.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0121-50512009000300007&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.unal.edu.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-50512009000300007&lng=en&nrm=iso). ISSN 0121-5051.

**FERRERE NAVARRETE, M.** “Los Paraísos Fiscales y las Medidas Antiparaíso”, en Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. II, Dir. CORDON EZQUERRO, T., 3ra. Ed. Capítulo. 39.

**GARCIA PRATS, F. A;** “Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria” en Manual de Fiscalidad Internacional Vol. II, dir. CORDON EZQUERRO, Teodoro, IEF, 2007, Cap. 31.

**GURRÍA,** Angel (Secretario General OCDE), Seminario de Perspectivas Económicas 2011; “El Reto del Crecimiento Económico”, ITAM 7 de enero de 2011 México DF, México. Disponible en la web: [http://www.oecd.org/document/39/0,3746,es\\_36288966\\_36288553\\_46846695\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/39/0,3746,es_36288966_36288553_46846695_1_1_1_1,00.html)

**MCLOURE,** C.E. Jr. “Globalization, tax rules and national sovereignty”, Bulletin for International Fiscal Documentation, v. 55, n° 8, agosto 2001

**NEIGHBOUR**, John, "*Transfer pricing: Keeping it at arm's length*", The OCDE observer, abril de 2002. Disponible en la web: [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer\\_pricing:\\_Keeping\\_it\\_at\\_arms\\_length.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html).

**OCDE**, - "Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue", OECD, Paris, 1998.

- "Tax Co-operation 2010 - Towards a Level Playing Field. Assessment By the Global Forum in Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

- "Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria" Disponible en el sitio web: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

- "Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios", Disponible en el sitio web: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, julio 2005 .Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España

"Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio", versión 2008, Disponible en el sitio web: [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

**ONU**, Convención sobre la doble tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo de la Organización de las Naciones Unidas, año 2001.

**PITA**, Claudino, “*El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional*”

**ROSEMBUJ**, Tulio, “*Intercambio internacional de información tributaria*”, Ediciones de la Universitat de Barcelona, 2003.

**SÁNCHEZ LÓPEZ**, María, “*El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento*” en Revista Crónica Tributaria, Nº 114/2005 (91-105).

**SANCHEZ PARGA**, José, “*Globalización, Gobernabilidad y Cultura*”, pág. 18, Edic. Abya-Yala (ILDIS y CELA), Quito, Ecuador, 1997.

**SERRANO ANTÓN**, “*La Legislación Española y los Paraísos Fiscales*” en “Fiscalidad Internacional” (Dir. SERRANO ANTÓN, F.) Capítulo 37, Editorial Centro de Estudios Financieros, Madrid, 4º edición.

**TELES DE MENEZES LEITAO**, Luis Manuel “*El control y combate a las prácticas tributarias nocivas*”. Tema 3: Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones tributarias. Conferencia Técnica del CIAT. Lisboa, Portugal 29 septiembre al 2 de octubre de 2003

**UCKMAR**, VÍCTOR, “*Introducción*” en Curso de derecho tributario internacional, t. I, Editorial Temis.

**UNIÓN EUROPEA**, Directivas de la Unión Europea Disponible en el sitio [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/133029\\_es.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/133029_es.htm).

**VALLEJO CHAMORRO**, José María, “*La Competencia Fiscal*”, en Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I, Dir. Teodoro Cordón Ezquerro, 3ra. Edición.

**XAVIER**, Alberto, “*Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales*”, Universidad Austral, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, agosto de 2005.