

**Título de la ponencia:** Sistema internacional y equilibrio regional en la suscripción del Convenio entre Uruguay y Argentina relativo al intercambio de información tributaria\*.

**Autor:** Verónica Fazio Salas

**Afiliación institucional:** Foro en Estudios Internacionales (Egresados del Diploma en Estudios Internacionales) - Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de la República

**Correo electrónico:** [fazioveronica@gmail.com](mailto:fazioveronica@gmail.com)

### **Resumen:**

Esta ponencia analiza el Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina, relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición, del año 2012. La importancia adicional de este estudio de caso radica en la comprensión del contexto internacional y regional de negociación y adopción del texto del referido Convenio. En efecto, el contexto internacional y la repercusión de la globalización económica en los sistemas tributarios, los nuevos desafíos de las administraciones tributarias, la crisis económica mundial de 2008 y el redimensionamiento del intercambio de información, son el escenario para las declaraciones de la Presidenta argentina Cristina Fernández de Kirchner en la Cumbre del G20 sobre paraísos fiscales y necesidad de información (2011), con sus efectos en la intervención de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

Desde abordajes teóricos a las variables sistema internacional y equilibrio regional de poder, en una primera instancia, se analiza la posición de Uruguay ante los tratados internacionales respecto al intercambio de información entre administraciones tributarias, así como las medidas adoptadas para lograr una efectiva cooperación fiscal internacional. Por último, se analizan las bases de la negociación del Gobierno uruguayo, desde la comparecencia conjunta del Ministro de Relaciones Exteriores y el Ministro de Economía y Finanzas en 2011, ante la Cámara de Senadores, instancia en la que se establecieron los lineamientos para una negociación bilateral.

**Palabras clave:** administraciones tributarias, política exterior, Uruguay

---

\* Trabajo presentado en el Quinto Congreso Uruguayo de Ciencia Política, “¿Qué Ciencia Política para qué democracia?”, Asociación Uruguaya de Ciencia Política, 7-10 de octubre de 2014.

## **Introducción**

Esta ponencia analiza el Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina, relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición, del año 2012. La importancia adicional de este estudio de caso radica en la comprensión del contexto internacional y regional de negociación y adopción del texto del referido Convenio. En efecto, el contexto internacional y la repercusión de la globalización económica en los sistemas tributarios, los nuevos desafíos de las administraciones tributarias, la crisis económica mundial de 2008 y el redimensionamiento del intercambio de información, son el escenario para las declaraciones de la Presidenta argentina Cristina Fernández de Kirchner en la Cumbre del G20 sobre paraísos fiscales y necesidad de información (2011), con sus efectos en la intervención de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

Este trabajo, en el primer capítulo, analiza dos variables exógenas que condicionaron la aprobación del Tratado de Intercambio de Información Tributaria entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina: el sistema internacional y las visiones de política de poder o equilibrio de poder.

En el capítulo II se realiza un análisis detallado de cómo la Globalización ha impactado en los sistemas tributarios forzando a los Gobiernos a defender sus bases impositivas de competencia fiscal nociva, a través de la adecuación de sus ordenamientos tributarios y la celebración de acuerdos.

En el capítulo III se analiza la importancia creciente del intercambio de información a partir de la crisis del 2008 como herramienta idónea en la lucha de los Estados contra la elusión fiscal.

En el capítulo IV se focaliza en analizar la adecuación por parte de Uruguay a los estándares internacionales en materia de fiscalidad internacional, así como aquellas medidas adoptadas para combatir el planeamiento tributario nocivo internacional, centralizándose en las adecuaciones normativas tendientes a proteger la base imponible local y, un eficaz y eficientemente cumplimiento de los convenios firmados por nuestro país en materia de intercambio de información tributaria.

Finalmente, los capítulos V y VI abordan las bases de la negociación llevada adelante por el Gobierno uruguayo en la suscripción del Convenio referido relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición y las potenciales medidas (defensivas) contra países “no cooperantes”.

## **I. Variables condicionantes en la suscripción del Tratado con Argentina**

En esta sección del documento, se analizan dos variables exógenas que condicionaron la aprobación del Tratado de Intercambio de Información Tributaria entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina: el sistema internacional y las visiones de política de poder o equilibrio de poder.

La variable sistema internacional explica la importancia de la OCDE y la necesidad de conciliar con sus requerimientos con la firma o suscripción de los Tratados de Intercambio de Información Tributaria.

La variable política de poder o de equilibrio de poder explica la necesidad de conciliar con una Argentina que acusa o insinúa que Uruguay es un paraíso fiscal. Las declaraciones fueron realizadas por el Gobierno de Cristina Fernández Kirchner en la Cumbre del G 20 los días 3 y 4 de noviembre de 2011 en la ciudad de Cannes, Francia donde se planteó la exigencia histórica: eliminación de los paraísos fiscales y ampliación de la información que se comparte sobre evasión fiscal en virtud de las inversiones que a lo largo de las décadas han hecho los residentes de Argentina en Uruguay.

### **I. 1. Sistema Internacional**

Un sistema es un conjunto de elementos en interacción que manifiesta una cierta organización (Braillard, 1977).

Para la comprensión del funcionamiento de un sistema deben considerarse cuatro aspectos fundamentales que están presentes en cualquiera de ellos: está constituido por elementos; los mismos están interrelacionados; estos elementos y sus relaciones forman un todo; esta totalidad manifiesta una organización.

Según Lincoln Bizzozero (2011), en la caracterización del orden internacional actual importa considerar y analizar algunos ejes fundamentales (p.171-185).

El primer eje lleva a la consideración del número de polos de poder y su vinculación con los distintos subsistemas y espacios en que se expresan los Estados en el entramado mundial-internacional-regional. El segundo eje se refiere a la homogeneidad o heterogeneidad de las unidades del sistema, en particular de los polos de poder, a partir de la propuesta de los modelos de desarrollo y gobernanza que se impulsan desde el Estado en otros ámbitos institucionales y regionales.

En cuanto al número de polos de poder el mundo de la pos-Guerra Fría había dado lugar a un mundo unipolar, esto es, un sistema en el que un Estado tiene capacidades significativamente mayores que el resto. Sin embargo, con el transcurrir del siglo XXI, las incapacidades de Estados Unidos en liderar el conjunto de subsistemas (económico, comercial, productivo, entre otros) ha dado lugar a un escenario caracterizado por la coexistencia de distintos polos de poder (Huntington, 1999).

Una serie de acontecimientos ocurridos en los últimos años en la escena internacional parecen abrir el camino para el cumplimiento de este pronóstico, al menos, en la esfera económica. El creciente protagonismo de China y el surgimiento de algunas potencias emergentes como los BRICS (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica) como resultado del proceso de apertura iniciado a fines de la década de los setenta y, más recientemente, el estallido en 2008 de la crisis financiera y económica global trajeron aparejados cambios significativos en la distribución de poder económico mundial.

Es en ese sentido que el G20 surge como una estrategia de las economías desarrolladas para incluir a las principales economías emergentes no sólo en la discusión sino también en la solución al problema de inestabilidad financiera global. La dinámica de funcionamiento interno del G20 fue modelada siguiendo los parámetros del G7, en la que los máximos jefes de Gobierno de los países miembros se reúnen una vez por año, para avalar (por unanimidad) una posición común sobre la agenda global. Estos consensos se construyen a través de por lo menos dos o tres encuentros entre los representantes nacionales que se reúnen alrededor de la agenda del año, cuyo tema o problemática es propuesto por el país anfitrión.

El Grupo de los 20, o G-20, es un foro de 19 países, más la Unión Europea. Está constituido por siete de los países más industrializados (G-7), más Rusia (G-8), más once países recientemente industrializados de todas las regiones del mundo, y la Unión Europea como bloque económico.

Los países finalmente convocados fueron Argentina, Australia, Brasil, China, India, Indonesia, República de Corea, México, Federación Rusa, Arabia Saudita, Sudáfrica y Turquía. Los criterios para la selección no fueron nunca explicitados; sin embargo, surgen tres denominadores comunes. En primer lugar, todos ellos pertenecen al grupo de las llamadas economías emergentes, cuyo peso en la economía global ha ido aumentando en los últimos años (60% de crecimiento global de los últimos veinte años) llegando a representar en la actualidad más del 30% del PBI mundial. En segundo lugar, lideran los procesos de integración regional en cada uno de los continentes; y por último, cada uno ha sido víctima de la vulnerabilidad e inestabilidad financiera que acarrea el actual sistema, constituyéndose en epicentros de crisis financieras pasadas.

Evalutando los resultados del G20 desde su creación a la actualidad, el G20 ha devenido en el principal foro de discusión de economía y finanzas a nivel global. Si bien sus decisiones no son de carácter vinculante y respetan la institucionalidad de cada país, los consensos allí alcanzados demuestran tener un fuerte poder de influencia sobre sus miembros y la comunidad internacional en virtud de su membresía y agenda.

## **I. 2. Política de poder**

El factor política de poder es considerado como una perspectiva, vigente en los decisores en política exterior en Latinoamérica, en tanto influencia de la Teoría Realista norteamericana. Se trata de una orientación estratégica, racional y calculadora en política exterior, desde la consideración del Estado como un actor racional y unificado, por su énfasis en el conflicto internacional y por imputar a las acciones de otros países como principal estímulo-condicionante de las decisiones nacionales. Asimismo, los recursos o atributos nacionales, pero especialmente las capacidades militares y materiales, son vistos como los condicionantes internos determinantes. Se deja poco lugar a factores políticos internos, estructuras organizativas o procesos de selección que no se puedan aprehender en alternativas racionales. Por tanto, los países deben actuar maximizando el interés nacional en temas como protección de la integridad física de su territorio y sus habitantes; el bienestar de la población, y el equilibrio regional del poder. (Van Klaveren, 1992: 191).

Para este trabajo, en primer lugar se analiza el clásico equilibrio de poder en la política exterior de Uruguay con relación a Argentina.

## **I. 2.1. Equilibrio regional de poder**

### **Las declaraciones de la Presidenta Argentina en la VI Cumbre del G20**

La **Cumbre del G-20 de Cannes** es la sexta cumbre de los jefes de Gobierno del G-20, en una serie de discusiones en curso sobre los mercados financieros y la economía mundial teniendo lugar en Cannes, Francia, del 3 al 4 de noviembre de 2011.

Todas las informaciones de prensa confirman que fue Argentina en sucesivas movidas bilaterales y en la OCDE y el G-20 quien colocó a Uruguay en el centro de los ataques sobre paraísos fiscales.

El canciller argentino Hector Timerman confirmó que en las conversaciones privadas entre la Presidenta Cristina Fernández uno de los temas principales de la agenda fue el pedido de “erradicar los paraísos fiscales”.

El mismo Timerman, reconoció que la Presidenta argentina Cristina Kirchner fue quien pidió en la Cumbre del G20 que se termine con las guaridas fiscales. Las declaraciones de la Presidenta fueron realizadas en la cena de líderes, una reunión a puertas cerradas.

Tras el hecho, el jefe de la diplomacia argentina Timerman sostuvo que esa fue la condición que la mandataria puso para seguir apoyando la tasa Tobin que grava las actividades financieras de comercio exterior.

Estos datos confirman que detrás de estas resoluciones de la OCDE (Argentina la integra), del discurso de Sarkozy en la cumbre del G-20 estuvo la ofensiva de Argentina a nivel bilateral y multilateral. Argentina, aprovechó su puesto de privilegio en el G20 para multilateralizar el histórico reclamo en contra de Uruguay por su papel de refugio regional para sus grandes fortunas. Ya no era el Gobierno argentino el que pedía que Uruguay dismantlara su anonimato, era la OCDE.

El informe del Foro de Transparencia señaló que Uruguay no podría pasar a la Fase II del “peer review” si no se modificaban algunos aspectos de nuestra normativa y, en especial si no se firmaban acuerdos tributarios con socios relevantes.

Y así es que la génesis del Acuerdo con Argentina proviene no solo del contexto internacional, el cual se analizará a continuación, sino también de una exigencia histórica de

Argentina, en virtud de las inversiones que a lo largo de las décadas han hecho los residentes de dicho país en Uruguay, unido a la aplicación en ese país de un criterio de imposición a la renta y a los activos sobre base mundial así como sucesos de fugas de capitales.

## **II. Situación Internacional. Repercusión de la globalización económica en los sistemas tributarios. Los nuevos desafíos de la administración tributaria.<sup>1</sup>**

### **II.1. El diseño de los sistemas tributarios en el siglo XXI.**

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;

---

<sup>1</sup> Para este capítulo se tomó como referencia la presentación realizada por el Cr. Pablo Ferreri y el Dr. Guillermo Nieves en el Tercer Encuentro Regional Latinoamericano de Tributación Internacional, Bogotá, Colombia, 2011.

- 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>2</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>3</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>4</sup>

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.

---

<sup>2</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>3</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>4</sup> BANCO MUNDIAL INFORME: “Perspectivas económicas mundiales 2007: Afrontar la nueva etapa de la globalización”. Disponible en el sitio web <http://econ.worldbank.org>



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 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>5</sup>

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.

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.

## **II.2. 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

---

<sup>5</sup> VALLEJO CHAMORRO, J. M., “La Competencia Fiscal”, en Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I, Dir. Teodoro Cerdón Ezquerro, 3ra. Edición, p. 203.

un déficit de adecuación de las “viejas reglas y principios” al nuevo contexto económico y político”.<sup>6</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.

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>7</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.

---

<sup>6</sup> CALDERÓN CARRERO, Op. Cit. págs. 5 -7.

<sup>7</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)

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>8</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>9</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 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.

### **III. 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.

Los acontecimientos de 2008, obligaron a los países desarrollados a transferir ingentes cantidades de recursos públicos al sector privado, en primer lugar para salvar a las instituciones financieras que estaban sometidas al riesgo de una bancarrota masiva y en segundo lugar a sostener toda la cadena de pagos de las empresas.

---

<sup>8</sup> OCDE: "HARMFUL TAX COMPETITION: AN EMERGING GLOBAL ISSUE", Paris, 1998.paras.21 y ss.

<sup>9</sup> Proceso que ha dado a llamarse "desfiscalización de la imposición de las rentas del capital"

Estas necesidades de transferencias masivas de fondos públicos tuvieron como consecuencia por un lado restricciones presupuestales y por otro, la constatación de que muchas de las empresas asistidas tenían estructuras paralelas muy desarrolladas basadas en la planificación fiscal a través de la utilización de paraísos fiscales.

La situación se transformó entonces en un problema político de los contribuyentes. El G7, liderado por Francia y Alemania comenzó a adoptar decisiones de conjunto con respecto al combate de lo que ellos denominaban “las prácticas fiscales nocivas” y particularmente la ausencia de intercambio de información tributaria.

Es a partir de ese momento en que se da un cambio cualitativo de gran significación en el rol de la OCDE: el organismo se convierte en una especie de “brazo ejecutor” de las políticas de control en materia de intercambio de información tributaria impulsada por el G 7 y por derivación el G 20, organismo al que comienza a rendir cuentas en forma periódica.

El cambio se produce a partir de la reunión del G20 en Londres en abril del 2009, instancia en la que se otorga específicamente un mandato a la OCDE vinculado a la lucha contra lo que se denomina jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. En forma prácticamente simultánea a la reunión del G 20, la OCDE publica una nueva lista, en la que además de los paraísos fiscales incluye a otros centros financieros en un listado en que discrimina entre países cooperativos y no cooperativos.

En setiembre del 2009, se reúne el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información – aquél que venía del año 2003- y es objeto de una profunda revisión. Se reestructura con un apoyo político mucho más fuerte en el que se hace evidente el vínculo entre el Foro y el G 20. En el marco de la reestructura, se le otorga al Foro un nuevo mandato, se establecen mecanismos para su financiamiento y se lo separa de la estructura habitual de los demás foros que operan en el seno de la OCDE, dándole un diseño institucional que incluye un secretariado propio. 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>10</sup>

---

<sup>10</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, conocido como “peer review”.

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>11</sup>

Para ello, en el marco de la reestructura del Foro se decidió la creación de un grupo de trabajo el “Peer Review Group”, órgano que tiene por cometido la supervisión del proceso, el diseño de la metodología y de los estándares de calificación.

El peer review se está desarrollando en dos etapas. En la primera etapa, se realiza un análisis del marco legal y regulatorio vinculado a la transparencia e intercambio de la información internacional. Esta primera etapa se desarrolla entre los años 2010, 2011 y parte del 2012. El estudio correspondiente a esta etapa parte de una lista de elementos esenciales que caracterizan a la transparencia y el intercambio de información. Se realiza un análisis elemento por elemento y en función a eso se obtiene una calificación que en inglés es “in

---

<sup>11</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.

place” (aprobado). También existe la calificación “aprobado con salvedad”, cuando hay ciertos aspectos que deben ser mejorados, y finalmente no aprobado (not in place).

La segunda etapa, a la que se accede una vez que se ha superado la primera – cada país puede solicitar que se analicen ambas etapas conjuntamente- con el efectivo cumplimiento del intercambio de la información internacional, de acuerdo a los estándares a los que se hizo referencia.

La segunda etapa, cuya realización está prevista para 2014, tiene como propósito la elaboración de un ranking en el que se incluirá a las jurisdicciones en un orden de prelación calificándolas como muy cumplidoras de los estándares, cumplidoras, parcialmente cumplidoras o incumplidora.

#### **IV. La situación de Uruguay ante los Tratados Internacionales, en especial respecto del intercambio de información entre administraciones tributarias.**

El 2 de abril de 2009 la OCDE publicó un reporte sobre el progreso que los países considerados centros financieros han tenido en relación con la implementación de los estándares acordados internacionalmente en materia de intercambio de información a efectos impositivos. En dicho reporte se incluyó a Uruguay en la lista de países que “no se han comprometido en la implementación de los estándares impositivos acordados internacionalmente”. A raíz de dicha inclusión y pocas horas después Uruguay asumió ciertos compromisos que provocaron su eliminación de la lista antedicha y su inclusión en la lista de países que “se han comprometido a implementarlos pero no los han implementado sustancialmente”.

Luego de las reuniones mantenidas en el mes de abril de 2009 en Londres por los países que integran el G 20 y a sugerencia de éstos, la OCDE publicó un reporte sobre el progreso que los países considerados centros financieros han tenido en relación con la implementación de los estándares acordados internacionalmente en materia de intercambio de información a efectos impositivos (el “Reporte”). Dichos estándares fueron desarrollados por la OCDE y en líneas generales, exigen el intercambio de información que sea requerido en temas tributarios a los efectos del cumplimiento de normas impositivas internas, sin considerar intereses domésticos o el secreto bancario.

El Reporte clasifica a ciertos países del mundo según el grado de implementación de dichos estándares impositivos acordados internacionalmente en una de las siguientes categorías:

I) Países que los han implementado sustancialmente (en esta categoría se ubican unos 40 países, entre los cuales figura Argentina, Australia, China, Alemania, Estados Unidos, etc.);

II) Países que son considerados “Paraísos Fiscales” y que se han comprometido a implementarlos pero no los han implementado sustancialmente (en esta categoría se ubican unos 36 países, entre los cuales figuran Bahamas, Liechtenstein, Panamá, etc.);

III) Otros centros financieros que se han comprometido a implementarlos pero no los han implementado sustancialmente (aquí son pocos países, entre los cuales figuraba Chile, Luxemburgo, Suiza y Uruguay)

El 3 de abril de 2009, Uruguay- a través del Ministro de Economía y Finanzas- comunicó a la OCDE que se comprometía a adoptar formalmente los estándares de transparencia e intercambio de información fiscal, tal como lo establece el artículo 26 de la versión 2005 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Se informó además que Uruguay estaría incorporando dichos estándares en los tratados sobre aspectos fiscales que se suscriban y se manifestó el interés de Uruguay en ratificar uno o varios tratados durante el curso del año 2009 (lo que efectivamente sucedió).

En virtud de la asunción del compromiso por parte de Uruguay, fue removido de la tan controversial lista de “países que no se han comprometido a implementar los estándares” e incluido en la de “otros centros financieros que se han comprometido a implementar los estándares impositivos internacionales pero que no los han implementado sustancialmente”. A su vez, la suscripción de un cierto número de tratados que contengan la redacción actual del art. 26 del Modelo OCDE permitiría a Uruguay salir de la situación en que se encontraba.

En octubre de 2011 Uruguay no pudo superar la Fase 1 del "Peer Review", la revisión del Foro Global.

El primer aspecto sustantivo que señala el informe tiene que ver con el número de tratados que Uruguay tenía suscrito con países, con socios comerciales y económicos. A la fecha en que se elaboró el informe Uruguay todavía no había completado el número mínimo requerido de tratados para eliminar la doble tributación o para el intercambio de información tributaria,

que incluyen las cláusulas que facilitan el intercambio de información entre administraciones tributarias.

Asimismo, a la República se le especificó en el informe que, además de tener ese número mínimo de tratados, debía firmar tratados con “países relevantes”. En el caso de nuestro país se identificó a nuestros dos principales socios del MERCOSUR, Brasil y Argentina, como países con los que debíamos suscribir este tipo de acuerdos, en el marco de lo que serían las acciones que facilitarían el pasaje a la denominada Fase 2 del Foro.

El tercer elemento sustantivo que contienen las recomendaciones del informe del Foro refiere la ausencia de normas que aseguraran la identificación de los titulares de acciones al portador y de entidades no residentes con nexos económicos sustanciales con Uruguay. A ese respecto la decisión que propició el Gobierno en esta instancia, producto de esta necesidad de adaptarnos a la cooperación internacional, es no sustituir, no eliminar el instrumento de acciones al portador, sino buscar un camino que permitiera seguir utilizando esa herramienta que nuestro ordenamiento jurídico permite. El Gobierno remitió al Parlamento un proyecto de Ley con fecha 10/04/2012 donde la información sobre los propietarios y su identidad será mantenida respecto de la totalidad de las sociedades constituidas en el exterior que tengan vínculos suficientes con el Uruguay.

#### **IV.1. Medidas adoptadas por Uruguay a los efectos de lograr una efectiva cooperación fiscal internacional<sup>12</sup>**

La cooperación internacional permite a las Administraciones Tributarias obtener información de otras administraciones, a los efectos de lograr uno de sus cometidos fundamentales, combatir el fraude y el incumplimiento fiscal. El sistema para la cooperación internacional debe ser transparente y de alta calidad

Es en este sentido que nuestro país adoptó una serie de medidas a los efectos que la administración tributaria contará con las herramientas necesarias tanto para obtener información que precisa para sus fines, como para facilitar (en el marco de los Convenios internacionales suscritos por la República) a las demás Administraciones los datos que estas les requieran.

---

<sup>12</sup> Informe elaborado por la Asesoría Tributaria del MEF



## **IV.2. Medidas adoptadas para lograr el efectivo intercambio de información internacional**

### **IV.2.1 Marco Legal y aspectos estructurales**

- Por Resolución de fecha 11 de agosto de 2011, el Ministerio de Economía y Finanzas delegó en la Dirección General Impositiva sus atribuciones como autoridad competente, concernientes al efectivo intercambio de información en materia tributaria en el marco de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y de los acuerdos relativos al intercambio de información en materia tributaria celebrados por Uruguay.
- El Decreto N° 337/011 de fecha 22 de setiembre de 2011, crea el Departamento de Fiscalidad Internacional bajo la órbita de la División Grandes Contribuyentes de la Dirección General Impositiva. Dicho Departamento tiene dentro de sus cometidos, analizar y asesorar en materia de intercambio fiscal internacional, controlar el efectivo cumplimiento de las disposiciones aplicables y recabar la información cuando corresponda.
- Por otra parte el Decreto 313/011 de fecha 2 de setiembre de 2011 y el Decreto 253/012 de fecha 8 de agosto de 2012, regulan distintos aspectos relativos al procedimiento administrativo para realizar un efectivo intercambio de información en materia fiscal.

### **Procedimientos.**

- La DGI cuenta con dos procedimientos de intercambio de información: uno a los efectos de la Administración en forma general y otro a nivel propio del Departamento de Fiscalidad Internacional.
- En cuanto al procedimiento a nivel de toda la Administración, el mismo engloba el accionar que debe seguir cada División de la DGI tanto en las solicitudes recibidas como solicitadas de información.
- Respecto al procedimiento a nivel del Departamento el mismo engloba los siguientes aspectos:
- Solicitud de información recibida de otra administración tributaria. Se verifica la vigencia del acuerdo y la legitimidad de la autoridad requirente. Asimismo se realizará una

evaluación preliminar de la solicitud de información, para luego efectuar un análisis de fondo de dicha solicitud y si corresponde se procede a recopilar la información, pudiendo ser recopilada directamente por el Departamento, por otra repartición de la DGI o solicitada a otros organismos fuera de la DGI.

- Solicitud de información a ser requerida a otras administraciones tributarias. El Departamento también analizará en forma preliminar la solicitud de información para posteriormente efectuar un análisis de fondo.
- El procedimiento cuenta con Modelos de Acuse recibo de una solicitud, Modelo de respuesta a solicitud de información, Modelo de solicitud de información extranjera a ser requerida y Modelo de solicitud de información.

#### **IV.2.2. Medidas adoptadas por Uruguay en el marco del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Propósitos Tributarios.**

Se detallan a continuación las medidas adoptadas por Uruguay, en respuesta al Informe de 26 de octubre de 2011 del referido Foro Global. Dicho informe ha tomado en consideración la normativa en vigencia al mes de julio de 2011.

#### **IV.2.3. Acciones ejecutadas para transitar a la Fase 2 de la Evaluación Entre Pares.**

El FGII ha lanzado procedimientos conocidos como “Procesos de Revisión Entre Pares”. En la denominada Fase 1 de estos procesos, se realiza el examen exhaustivo de los marcos normativos nacionales en cuanto a su consistencia con los principios que rigen la cooperación tributaria internacional mientras que en la denominada Fase 2 se examina la implementación y el funcionamiento efectivo del marco normativo.

Desde diciembre de 2011 Uruguay ha dejado de formar parte de la lista de la OECD calificada como de “Jurisdicciones que se comprometieron a asumir los estándares internacionales en materia tributaria pero que aún no los han implementado sustantivamente” (conocida como lista gris).

De acuerdo al informe dado a conocer en octubre de 2011, nuestro país todavía no había pasado formalmente a la Fase 2. Desde entonces se realizaron numerosas gestiones técnicas y políticas:

1. Informe del Foro Global de 26 de octubre de 2011. Dicho informe concluye que la falta de identificación en todos los casos de titulares de participaciones patrimoniales, y la falta de suscripción de convenios de intercambio de información con partes relevantes, no permiten el avance a la Fase 2 de evaluación.
2. El 16 de abril de 2012 se presenta al Grupo de Revisión Entre Pares un informe de avance correspondiente a los seis meses del informe aprobado por el Foro Global. En dicho informe se detallan los avances registrados a la fecha, y se deja constancia de ciertas asimetrías presentadas respecto de las evaluaciones efectuadas a otras jurisdicciones.
3. Entre los días 21 a 23 de mayo de 2012 se realiza en Madrid una Reunión de Autoridades Competentes en el marco del Foro Global. Asiste una misión oficial con el objetivo de replantear presencialmente las asimetrías detectadas en ciertos puntos que, generaban un trato discriminatorio con relación a evaluaciones formuladas a otras jurisdicciones.
4. Los días 28 y 29 de mayo de 2012, el Sr Ministro de Economía y Finanzas, y el Director General de Rentas, se reúnen con el Secretario General de la OCDE, Sr. Ángel Gurría, y con el Director del Centro de Política y Administración Fiscal, Sr. Pascal Saint-Amans. Se exponen reservas a la forma de actuación por parte del Foro Global y del G20 con relación a Uruguay.
5. El 5 de julio de 2012 Uruguay presenta formalmente la solicitud de un informe suplementario con el propósito de transitar hacia la Fase 2 del proceso de Revisión Entre Pares.
6. Desde ese momento y hasta el 14 de agosto de 2012, se ha efectuado un nutrido intercambio de información vía correo electrónico y una serie de teleconferencias, mantenidas con el equipo evaluador de pares (representantes de USA y Suiza) y la Secretaría del Foro Global.
7. El 14 de agosto de 2012 la Secretaría del Foro remite el informe preliminar que fue enviado al Grupo de Revisión Entre Pares. En el mismo se levantan las observaciones de mayor relevancia, al tiempo que se propone el pase de Uruguay a la Fase 2.
8. En setiembre de 2012 el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en materia Fiscal de la OCDE aprobó el informe técnico que permite que Uruguay pase a la llamada "Fase II".

La resolución se produjo luego de que el MEF presentara en ese ámbito la nueva ley sobre sociedades anónimas con acciones al portador, que se aprobara y reglamentara en julio, y los

nuevos acuerdos de información tributaria que se han venido negociando con otros países, en especial Argentina y Brasil. De esta forma, la comunidad internacional reconoce la voluntad cooperadora de nuestro país en materia de transparencia. El informe aprobado por el Grupo de Revisión Entre Pares fue elevado a consideración del Foro Global en la reunión celebrada en la Ciudad del Cabo los días 26 y 27 de octubre de 2012.

La declaración final realizada en el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información en materia fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que se desarrolló en Sudáfrica, incluye el pasaje de Uruguay a la fase II.

La declaración final incluye el pasaje de Uruguay a la 'Fase 2', reconociendo el esfuerzo que ha hecho el país, lo cual permite mantener en alto la imagen de seriedad de nuestro país a nivel internacional.

Con el Foro Global se ha acordado la asistencia técnica necesaria para perfeccionar las capacidades técnicas en Uruguay, con asesoramiento de la OCDE y apoyo de organismos internacionales como el Banco Mundial.

El 1º de abril de 2014 ha dado comienzo el examen de Fase 2 en el proceso de revisión paritaria del Foro Global.

En esta etapa corresponde evaluar si en la práctica funciona el marco normativo aprobado en la fase anterior. Para ello los mismos asesores (Estados Unidos y Suiza) visitarán nuestro país para realizar determinadas pruebas que verifiquen que el marco normativo vigente es aplicable en la práctica. Esta etapa se llevará a cabo en el segundo semestre del año 2014. El informe final contendrá una de las siguientes categorizaciones del Estado: ampliamente cumplidor; cumplidor; parcialmente cumplidor; no cumplidor. Con la finalización de la Fase II concluye la evaluación y el Foro Global dispone de toda la información que necesita para determinar si Uruguay está de acuerdo con los estándares fijados para la transparencia e intercambio de información fiscal. En base a esta información se efectuarán las recomendaciones al Estado para que se ajuste más a los requisitos internacionales y se categorizará a cada jurisdicción evaluada.

#### **IV.2.4. Ajustes realizados para una convergencia técnica con el estándar internacional.**

2.1. Se dicta el Decreto N° 282/011, de 10 de agosto de 2011, reglamentando (Ley N° 18.718, de 24 de diciembre de 2010) el acceso a la información bancaria en el marco de acuerdos de intercambio de información.

2.2. Se dicta el Decreto N° 313/011, de 2 de setiembre de 2011, regulando el procedimiento de intercambio de información en el marco de acuerdos internacionales. A tales efectos, se designa a la Dirección General Impositiva como Representante Autorizado del Ministerio de Economía y Finanzas.

2.3. El 10 de abril de 2012 el Poder Ejecutivo remite proyecto de ley a través del cual se crea un registro para la identificación de titulares de participaciones patrimoniales emitidas al portador. Dicho proyecto incluye una serie de disposiciones adicionales que tienen el propósito de ajustar la normativa a otras observaciones formuladas. El resultado es la Ley N° 18.930, de 17 de julio de 2012.

2.4. Con fecha 23 de abril de 2012, se suscribe con la República Argentina el acuerdo de intercambio de información con métodos para evitar la doble imposición, actualmente vigente.

2.5. El 3 de julio de 2012 se define el texto de un acuerdo de intercambio de información con los negociadores de la República Federativa de Brasil. Dicho acuerdo incluye en su Protocolo el compromiso de los Estados en concluir un Convenio para Evitar la Doble Imposición, en un plazo máximo de dos años.

2.6. El Decreto N° 242/011, de 1° de agosto de 2012, reglamenta disposiciones de la Ley N° 18.930 citada precedentemente, relativas a la identificación de titulares en los casos de enajenación de participaciones sociales nominativas, y al mantenimiento de la documentación de respaldo y registros contables de las operaciones, correspondientes a las entidades no sujetas a impuestos.

2.7. El 2 de agosto de 2012, a través del Decreto N° 247/012 se reglamenta la Ley N° 18.930 en lo referente a la identificación de titulares de participaciones patrimoniales emitidas al portador.

### **IV.3. Situación actual de los AII y CDI celebrados y negociados por Uruguay.**

Dentro de esta política de Estado, el Gobierno ha orientado la política fiscal internacional hacia la negociación y suscripción de Convenios para evitar la doble imposición internacional, en el entendido que, como ya se señaló, una de las variables que interesa a los inversionistas y que evalúan a la hora de invertir, es el componente fiscal. En idéntico sentido, y en una estrategia de apertura y consolidación de las relaciones internacionales a efectos de lograr una efectiva cooperación tributaria internacional Uruguay ha negociado y suscrito diversos Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria. La estrategia busca crear un marco jurídico seguro, con el fin de atraer inversiones al país.

Actualmente Uruguay cuenta con doce Convenios vigentes para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) con: Alemania, Hungría, México, España, Suiza, Portugal, India, Ecuador, Liechtenstein, Corea, Finlandia, Malta; nueve Convenios de Intercambio de Información Tributaria (IIT) con: Francia, Groenlandia, Islandia, Suecia, Dinamarca, Islas Feroes, Noruega, Canadá, Australia; y uno de AII + cláusula CDI con Argentina.

Junto al presente, se encuentran firmados e ingresados al Parlamento, pero aún no ratificados: Brasil (AII) aprobado por Cámara de Senadores, Reino de los Países Bajos (AII), Reino de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (AII), Bélgica (CDI) y Rumania (CDI).

### **V. Bases de la negociación llevada adelante por el Gobierno Uruguayo.**

En la comparecencia conjunta que tuvo el Ministro de Relaciones Exteriores y el Ministro de Economía y Finanzas el 16 de diciembre de 2011 en la Cámara de Senadores se establecieron los lineamientos que el Gobierno uruguayo iba a llevar a los ámbitos de negociación bilateral en el caso del convenio que se estaba preparando y trabajando con la República Argentina. Se determinaron cuatro pilares sobre las que iban a hacer especial énfasis a lo largo del proceso de negociación con Argentina.

1) En primer lugar, se aspiraba a que el Tratado contemplara los aspectos de intercambio de información tributaria que están asociados a los puntos abordados en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal en Materia Tributaria, y en especial las observaciones que la República había recibido ante la necesidad de suscribir acuerdos con determinadas jurisdicciones relevantes. Concretamente se aspiraba a que el acuerdo bilateral

con Argentina incorporara la posibilidad de contar con un tratado que evitara la doble tributación.

2) El segundo elemento que orientaba la actitud y posición negociadora de nuestro país tenía directa relación con asegurar que no iba a haber – al amparo del tratado que se firmara – actuaciones de la administración tributaria uruguaya en Argentina y que tampoco iba a haber intervenciones o acciones de la administración tributaria Argentina en Uruguay. En este caso el tratado que suscribimos con Argentina no prevé la actuación de administraciones tributarias de una de las partes en la otra parte.

3) En tercer lugar, se tenía especial preocupación que dada la intensidad de la relación y de los vínculos que Uruguay tiene con Argentina, el tratado estuviera escrito de forma de asegurar la no retroactividad de las actividades que van a estar reguladas por él. En términos del contenido explícito del tratado, queda claramente establecido que no hay ninguna posibilidad de que exista la intervención o la actuación de administraciones tributarias de un país en el otro.

4) Por último, todo el intercambio de información tributaria que se realizara al amparo del tratado, iba a estar regido por algunos principios fundamentales para nuestro ordenamiento tributario y que se pretendía, además, que estuvieran consagrados en el proyecto de ley. Este tema tiene especial relación con la confidencialidad de la información que se maneja en estos intercambios de información tributaria y con asegurar que no iba a haber ninguna clase de operación imprecisa de búsqueda de elementos tributarios o de niveles de evasión tributaria a través de lo que se conoce como operaciones de pesca. Es decir que al amparo del tratado no había posibilidad de que se realizaran operaciones o solicitudes de información que no fueran precisas. Esto implica protocolizar exactamente en qué consiste una solicitud y establecer que la única forma de protocolizarla sería la contemplada en el tratado. En este caso, quedan excluidas de manera expresa las operaciones al barrer, de pesca o investigación porque, no forman parte de la lógica de tratados. Es más las redacciones de algunos de los artículos del tratado ponen a resguardo, el marco de garantías que tienen los contribuyentes en el Uruguay; por lo tanto, en nuestro país, la relación de los ciudadanos y las empresas con la Administración está absolutamente preservada. Estos tratados no deben cambiar eso; por eso en el proceso de negociación una de las preocupaciones fue que quedara claro que esas garantías permanecían a resguardo de cualquier interpretación posible del contenido del tratado.

También se señaló en dicha ocasión que la prioridad estratégica para la inserción internacional del país es ser parte de la cooperación tributaria y financiera a nivel internacional. Este es un aspecto que se elevó a la categoría de ser uno de los pilares más importantes para un país con la reputación que el Uruguay se ha ganado en diversos ámbitos internacionales y por mérito propio. Debemos ser parte de una de las tendencias que van a definir las formas de cooperación en el nuevo mundo globalizado, ser parte de la cooperación solo puede traer beneficios para Uruguay. Por ello la importancia de desarrollar la estrategia de inserción internacional siendo parte del ámbito en el que ocurre la cooperación y los mecanismos en que esta se desarrolla; por eso somos parte del Foro Global sobre y darle contenido.

## **VI. Potenciales medidas (defensivas) contra países “no cooperantes”.**

En función de la evolución en materia de cooperación fiscal expuesta, y de las estructuras desplegadas desde distintas instancias internacionales (principalmente, pero no exclusivamente, la OCDE y el FGTII), es necesario tener en cuenta que la calificación de una jurisdicción como “no cooperante” podría derivar en que los países miembros de la OCDE, determinados grupos de países integrantes de esta organización y/o las instituciones financieras internacionales (por ejemplo, el Banco Mundial o el FMI) apliquen medidas de diversa índole, tales como<sup>13</sup>:

- Obstaculización del comercio exterior bilateral con el país no cooperante.- Incorporación de la jurisdicción no cooperante en listas (negras o grises) de países en los que se constata la ausencia de vocación por cooperar en la materia.
- Aplicación de un tratamiento discriminatorio en contra del país no cooperante (podría abarcar un amplio espectro de políticas públicas).
- Eliminación de créditos fiscales y deducciones para las operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperantes (por ejemplo, la creación expresa de esquemas de doble imposición);
- Mayores exigencias de información a contribuyentes nacionales que se relacionen con las jurisdicciones no cooperantes.

---

<sup>13</sup> Según el documento: “Policy on the Use of Offshore Financial Centers in World Bank Group Private Sector Operations. Application to IFC Operations. 11/10/2011.



- Aplicación de retenciones más gravosas sobre una amplia variedad de pagos que se hagan hacia los países no cooperantes.

- Discriminación por parte de instituciones financieras internacionales y bancos de desarrollo regionales respecto de los países no cooperantes.

Esta lista de posibles reacciones de política frente a la ausencia de vocación cooperadora en esta materia indica que existen riesgos de que la adopción de estrategias no cooperantes pueda acarrear represalias con indudables efectos económicos. A esto deben agregarse los “costos intangibles” en términos de reputación del país. La relevancia de este tipo de efecto ha quedado de manifiesto, en particular, en todas aquellas oportunidades en que se ha difundido públicamente que un país se encuentra incluido en una “lista negra” o en una “lista gris”.

En definitiva, los países que no incorporen adecuadamente -en tiempo y forma- a sus decisiones de política las tendencias internacionales descritas precedentemente enfrentan riesgos potenciales (tangibles e intangibles) de diversa variedad y severidad.

Debe tenerse en cuenta que las potenciales acciones respecto de las “jurisdicciones no cooperantes”, o respecto a jurisdicciones que no cumplen de manera adecuada con los estándares internacionales no se limitan a declaraciones o acciones puntuales por parte de países aislados o grupos de países sino que tienden a configurar gradualmente medidas y acciones coordinadas que incluyen a organizaciones internacionales de gran relevancia política y económica.

En ese sentido, la Corporación Financiera Internacional (IFC, por sus siglas en inglés), organismo miembro del Grupo Banco Mundial, estableció en su documento oficial “Política del Uso de Centros Financieros Offshore por el Sector Privado” que, al momento de evaluar la posible financiación a proyectos de inversión a través de una “Intermediate jurisdiction”<sup>14</sup>, incluirá dentro de las variables a analizar de manera decisiva las evaluaciones del FGTII de esa jurisdicción.

En el citado documento, se plantea que la IFC utilizará las evaluaciones del Proceso de Revisión entre Pares (Peer Review Reports) del FGTII como un elemento clave en sus decisiones. En particular, se establece que la IFC no participará en emprendimientos que

---

<sup>14</sup> “Intermediate jurisdictions” significa la jurisdicción que no es la destinataria de la inversión, y también la jurisdicción de que fuera residente el sponsor o accionista propietario del 20 % de la empresa que realiza la inversión.

tengan como protagonistas empresas que estructuren sus inversiones desde jurisdicciones que no han cumplido con las normas internacionales de transparencia fiscal y que, por lo tanto, no ha sorteado con éxito lo establecido en el Proceso de Revisión entre Pares.

En este caso, se considera que una jurisdicción no ha cumplido con las normas internacionales de transparencia fiscal si no ha pasado la Fase 1, si su pasaje a la Fase 2 ha sido diferido por no cumplir plenamente con las condiciones para intercambiar información tributaria o, en su caso, si no ha concluido la Fase 2 de forma “satisfactoria” o “plenamente satisfactoria”.

Es de destacar, a su vez, que esa clase de recomendaciones de política están siendo impulsadas por diferentes grupos de países para su consideración en los directorios de distintas instituciones financieras internacionales de relevancia, abarcando un espectro amplio de acciones.

### **Reflexiones finales**

A lo largo de este trabajo se ha pretendido analizar la influencia del contexto internacional y regional en la adopción del texto del Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República Argentina relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición del año 2012.

Las variables condicionantes en la suscripción del Tratado con Argentina fueron: el sistema internacional y las visiones de política de poder o equilibrio de poder.

La variable sistema internacional explica como las consecuencias de la globalización y la crisis financiera y económica global de 2008 influyeron en la adopción de estándares internacionales en materia de tributación así como en la suscripción de Tratados de Doble Imposición e Intercambio de Información Tributaria.

Este redimensionamiento del intercambio de información tributaria en las administraciones fiscales, estuvo condicionado por un comercio internacional 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, así como una presencia masiva de multinacionales, sus filiales y demás vinculadas con presencia en diversas soberanías fiscales.

Es así que nuestro país entendió el intercambio de información en el contexto de una globalización que se profundiza a pasos agigantados. Esto se define dentro de una estrategia

país, fuertemente orientada a la mayor inserción internacional posible, dadas las dimensiones y características de nuestra Nación. Esta estrategia de inserción internacional, lógicamente no puede ser la misma que la implementada hace décadas atrás, porque el contexto internacional y regional es diferente, por ello se torna imprescindible adoptar y promover las mejores prácticas en materia de transparencia, tanto a nivel fiscal como en las demás dimensiones de la actividad nacional.

Hoy en día Uruguay apuesta por estar inserto estratégicamente en la región, pero también en el mundo. Es en este contexto que se enmarcan las innovaciones normativas y las acciones administrativas en cuanto a la fiscalidad internacional, secreto bancario e intercambio de información.

La variable política de poder analizó el clásico equilibrio de poder en la política exterior de Uruguay con relación a Argentina. Es en este sentido que las declaraciones de la Presidenta Argentina Cristina Fernández en la VI Cumbre del G20 en noviembre de 2011 de “erradicar los paraísos fiscales” condicionaron las resoluciones de la OCDE.

En el informe del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal en materia tributaria específica a Uruguay que además de tener un número de tratados, debía firmar tratados con “países relevantes”. Se identificó a nuestros dos principales socios del MERCOSUR; Brasil y Argentina, como países con los que debíamos suscribir este tipo de acuerdos, en el marco de lo que serían las acciones que facilitarían el pasaje a la denominada Fase II del Foro.

En la lógica de trabajo de las actividades que se realizan en el Foro, negarse a suscribir un tratado de esta índole ante el planteo de un socio que forma parte del Foro, era mostrar una actitud no cooperante a nivel internacional.

Es así que dentro de las bases de la negociación llevada adelante por el Gobierno uruguayo se estableció 4 pilares sobre los que iban hacer especial énfasis a lo largo del proceso de negociación con Argentina.

Y así es que Uruguay firmó un acuerdo técnicamente favorable, que siempre que se aparta del estándar de intercambio de información de la OCDE (el TIEA), lo hace en su beneficio: una cláusula explícita de no retroactividad, la imposibilidad de que el fisco argentino haga pedidos

genéricos de información (expediciones de pesca) o actué en Uruguay y, lo más infrecuente para este estándar, una cláusula para evitar la doble imposición.

### Bibliografía

- 1 ALBACETE, Juan Manuel y ERMOGLIO, Enrique (2010) *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos específicos. Intercambio de información* en Revista Tributaria Uruguaya número 219, IUET.
- 2 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)
- 3 BANCO MUNDIAL INFORME, *Perspectivas económicas mundiales 2007: Afrontar la nueva etapa de la globalización*. Disponible en el sitio web: <http://siteresources.worldbank.org/INTPROSPECTS/Resources/334934-1322593305595/8287139-1327608106515/GEP2007Chap1SP.PDF>
- 4 BIZOZERO, Lincoln (2011) *Aproximaciones a las Relaciones Internacionales. Una mirada desde el Siglo XXI*. Montevideo, Ediciones Cruz del Sur y Universidad de la República, Comisión sectorial de Enseñanza.
- 4 CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2006) *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, n° 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)
- 5 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).
- 6 DAVID, Eibe (2012) *Intercambio de Información en materia tributaria* en Revista Tributaria N° 227.

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

8 FERRERI, Pablo (2011) *El caso de Uruguay dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional*. Montevideo 2011.

9 FERRERI, Pablo, NIEVES, Guillermo (2011) *El caso de Uruguay dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional* en 3er. Encuentro Regional Latinoamericano de Tributación Internacional (IFA). Bogotá, Colombia.

10 LOAIZA KEEL, Carlos (2011) *El nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre España y Uruguay. Un análisis de la fiscalidad internacional de las inversiones españolas en Uruguay*. Montevideo. Editorial La Ley.

11 MCLOURE, C.E. Jr. (2001) *Globalization, tax rules and national sovereignty*, en Bulletin for International Fiscal Documentation, v. 55, n° 8.

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

- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Tax Transparency 2011: Report on Progress.

- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Peer Review: Uruguay 2011.

13 PÉREZ ROBLES, Arturo (2011) *Los Convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*. México. Editorial Themis.

14 ROMANO, Álvaro, Serra, Fernando (2011) *Tratados Internacionales de Tributación suscritos por Uruguay. Análisis de las diferentes categorías de rentas comprendidas* en Revista tributaria N° 223.

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

16 UCKMAR, Víctor, *Introducción en Curso de derecho tributario internacional*, t. I, Editorial Temis.

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

18 VAN KLAVEREN, Alberto (1992) *Entendiendo las Políticas Exteriores: Modelo para Armar*, en *Revista de Estudios Internacionales* N° 98, Año XXV, abril-junio, p. 191.

18 Versiones Taquigráficas de la Comisión de Asuntos Internacionales de la Cámara de Senadores:

- Distribuido 1657/2012 del 23 de agosto de 2012
- Distribuido 1672/2012 del 13 de setiembre de 2012.
- Distribuido 1676/2012 del 20 de setiembre de 2012.
- Distribuido 1712/2012 del 11 de octubre de 2012.