

TÍTULO:	Intercambio de información con Uruguay
AUTOR/ES:	Calello, Carolina
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXIII
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2012
OTROS DATOS:	-

CAROLINA CALELLO

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON URUGUAY

*En abril se firmó un acuerdo de intercambio de información con el Uruguay, en la colaboración que acercamos, la doctora **Calello** analiza las disposiciones contenidas en el acuerdo, referidas al intercambio pasible de información tributaria, el método para evitar la doble imposición y el rol de la AFIP como requirente.*

INTRODUCCIÓN

Con fecha 23/4/2012 se firmó el ["Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición"](#).

En este trabajo, solo se analizarán las disposiciones referidas al intercambio de información contenidas en dicho acuerdo, haciendo hincapié en determinados aspectos, en el rol de la administración de nuestro país como requirente.

De la lectura preliminar de sus normas es posible sostener que el acuerdo sigue en muchos aspectos, en lo que al punto bajo estudio se refiere, al modelo de acuerdo de intercambio de información de la OCDE⁽¹⁾, si bien con diversas modificaciones.

INFORMACIÓN PASIBLE DEL INTERCAMBIO

El artículo 2 establece que las autoridades competentes de Argentina y Uruguay se prestarán asistencia mutua mediante el intercambio de información que sea previsiblemente relevante para la administración y aplicación de la legislación interna de la partes con relación a los impuestos y asuntos penales tributarios comprendidos en el acuerdo.

La disposición indica que los estados contratantes intercambiarán la información; la redacción en modo imperativo supone la obligatoriedad de realizar el intercambio, siempre que se configuren las condiciones del convenio. Pero si ello es así, el incumplimiento por parte de un Estado contratante genera responsabilidad internacional y es causa de suspensión o terminación del convenio.⁽²⁾

El artículo 4, punto 1, señala que el intercambio se aplicará a todos los impuestos nacionales vigentes establecidos por las partes, y a los que se añadan o sustituyan a los vigentes, no estando

comprendidos los impuestos provinciales, respecto de los sujetos pasibles de intercambio, se encuentran incluidos las personas físicas, jurídicas o entes considerados sujetos pasivos, así como también aquellos sometidos a responsabilidad tributaria de acuerdo con la legislación interna de las partes.

En cuanto al término información, el propio acuerdo aclara que se encuentran comprendidas dentro del término, las declaraciones de testigos o copias autenticadas de documentación, aspecto que libera la crítica consistente en considerar que el término información no resulta comprensivo de tales elementos.⁽³⁾

La información objeto del intercambio debe ser "previsiblemente relevante", cuestión que constituye en nuestra opinión uno de los temas centrales a dilucidar, y que encuentra directa relación con la única forma de intercambio prevista, esto es, el intercambio previa petición o rogado.

Así, el acuerdo solo prevé la solicitud de información a requerimiento, que es aquella referida al examen, consulta o investigación de las obligaciones tributarias de un contribuyente durante períodos fiscales concretos.⁽⁴⁾ Por el contrario, no se prevén el intercambio de información automático -es aquel que implica la transmisión "en masa" de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica por el país de la fuente al país de residencia⁽⁵⁾- ni tampoco el espontáneo -es aquel que se produce cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información en el curso de la gestión de su propia legislación fiscal, y considerando que dicha información será de interés para los fines tributarios de la otra parte contratante, la transmite, sin que este último Estado se la hubiera solicitado.⁽⁶⁾ Tampoco se prevén fiscalizaciones o comprobaciones fiscales simultáneas, la visita de representantes autorizados de las autoridades competentes ni el intercambio de información sectorial.⁽⁷⁾

Entonces, solo podrá intercambiarse información referida a un caso en particular, y sobre el cual la Administración requirente deberá probar la relevancia de los datos solicitados.

Por ello, no se admiten *fishing expeditions*, previsión que se encuentra contemplada en forma expresa⁽⁸⁾. Esto significa que no es posible realizar una solicitud de información sin nexo aparente con una investigación abierta.⁽⁹⁾

La relevancia señalada quedará evidenciada a partir de la formulación de la solicitud, ya que el propio acuerdo⁽¹⁰⁾ establece que la misma debe confeccionarse con el mayor detalle posible y deberá especificar por escrito una serie de cuestiones allí enumeradas (identidad de la persona sometida a investigación, período, naturaleza de la información solicitada y la forma en la que la parte requirente desearía recibirla, el fin tributario y los motivos para creer que la información es previsiblemente relevante para la parte requirente con relación al sujeto investigado). Esta información da cuenta de una investigación previa y la necesidad de contar con tales datos.

La propia AFIP ha reconocido la importancia de este requisito, y en la instrucción general 894/2010⁽¹¹⁾ dispuso que los datos que se pretenden obtener a través del intercambio deben estar perfilados e incluidos en una hipótesis suficientemente probable y posible de interés fiscal vinculada con sujetos identificados respecto de los cuales se hayan agotado todas las instancias dentro del territorio nacional dirigidas a la colección de datos. Inclusive en el procedimiento interno previo a efectos de la solicitud, los inspectores deben identificar en forma precisa los indicios de interés fiscal detectados, adjuntando documentación que pueda orientar específicamente la consulta.

En otras palabras, si una parte no puede proveer determinada información importante en la solicitud, la autoridad competente requerida puede llegar a creer que la misma es realizada para "echar las redes". Por ello, los Estados deben realizar un esfuerzo para que sus peticiones de intercambio de información guarden la relación "más directa posible" con el impuesto o la situación tributaria concreta objeto de comprobación.⁽¹²⁾

Ahora bien, teniendo en cuenta que no se prevé el intercambio automático ni espontáneo, y que tampoco se autorizan las *fishing expeditions*, el tema a dilucidar será precisamente qué puede ser considerado un indicio o dato suficiente que habilite a realizar la solicitud.

Para que el intercambio previsto pueda resultar efectivo, la Administración Tributaria requirente debe tener alguna información que constituya un indicio suficiente a fin de realizar el requerimiento. Estos indicios o datos en poder de la Administración justificarán la pertinencia de la solicitud.⁽¹³⁾

Entonces, el acuerdo no habilita a que la AFIP, en el marco de una inspección a un contribuyente, solicite a Uruguay que le informe si este posee bienes en ese país, o cuentas

bancarias, si no cuenta con un indicio suficiente que permita completar la solicitud, de lo contrario se trataría de un claro caso de "expedición de pesca". Es decir, no puede solicitar datos genéricos sobre bienes o cuentas ni aun sobre contribuyentes concretos. Ello, claro está, siempre que no cuente con un dato cierto que permita inferir en forma concreta la existencia de bienes en ese país. Y entonces el problema a resolver será la naturaleza o alcance que debe tener ese dato exigido a fin de justificar el pedido, aspecto sin dudas que deberá resolverse en función de las particularidades de cada caso.⁽¹⁴⁾

Así, por ejemplo, el comprobante de pago de expensas comunes de un departamento radicado en Punta del Este permitiría solicitar información acerca de la adquisición y demás datos concernientes a ese inmueble. Sin embargo, insistimos, no se podría solicitar información genérica a Uruguay sobre los inmuebles de titularidad de ciudadanos argentinos, y ni siquiera se podría formular esa misma pregunta sobre un contribuyente en particular, en la medida en que no cuente la Administración con un indicio suficiente sobre dicha titularidad.

En el mismo sentido, si hablamos de cuentas bancarias, la detección de un pago realizado a través de una cuenta, o una transferencia, o el cobro de intereses, podría ser un indicio sobre la existencia misma de la cuenta y operaciones no declaradas. También el requerimiento por parte de la AFIP del extracto completo del ejercicio al contribuyente, si es denegado, y solo se informa el saldo al cierre del ejercicio, puede servir de base para efectuar el requerimiento.

El convenio estipula que los derechos y garantías reconocidos a las personas por las leyes o las prácticas administrativas de la parte requerida seguirán siendo aplicable⁽¹⁵⁾. Por ello, es importante tener presente que en Uruguay, en forma previa a informar operaciones bancarias, se debe tramitar un proceso judicial a efectos del levantamiento del secreto bancario, cuyos términos están en consonancia con lo que veníamos señalando en cuanto a la relevancia de la información. La ley 18718⁽¹⁶⁾, con vigencia para informaciones relativas a operaciones posteriores al 1/1/2011 prevé que la administración tributaria podrá solicitar la información relativa a las operaciones bancarias de personas físicas o jurídicas determinadas, en cumplimiento de solicitudes expresas y fundadas por parte de la autoridad competente de un estado extranjero, exclusivamente en el marco de convenios internacionales vigentes, debiendo indicarse en dicho caso la entidad requirente y todos los antecedentes y fundamentos que justifiquen la relevancia de la información solicitada. Se prevé que el proceso judicial de levantamiento del secreto bancario se seguirá con la persona física o jurídica titular de la información.

Ahora bien, si no obstante no cumple la Administración argentina con los recaudos señalados, Uruguay proporcionará la información (lo que podría considerarse poco probable), el contribuyente podrá alegar que la misma ha sido ilegítimamente obtenida y en tal caso solicitar la nulidad del acto que haya sido dictado mediante la utilización de tal información.⁽¹⁷⁾

Asimismo, el convenio prevé la necesidad de que el estado requirente haya utilizado todos los medios disponibles en su territorio para obtener la información, en el caso de la República Argentina esos requerimientos y la constancia del agotamiento debe constar en el expediente.

Si bien parecería que el requisito pierde relevancia al considerarse cumplido a través de una declaración de la parte requirente en este sentido [art. 5, inc. h)], ello es a efectos de que el país requerido, en el caso Uruguay, lo considere cumplido. Sin embargo, si no es posible colegir del expediente que se agotaron los medios señalados, podría sostenerse que la prueba no ha sido legítimamente obtenida.

Por regla general, la presentación de las declaraciones respectivas debería bastar para que no existan motivos de denegación de la información. Una parte requerida no tiene la obligación de investigar ni comprobar las declaraciones presentadas por la parte requirente, ya que la responsabilidad respecto de la veracidad de dichas declaraciones corresponde a la parte que efectúa la solicitud.⁽¹⁸⁾ No obstante, la parte requerida puede seguir oponiéndose al requerimiento si tiene motivos para creer que las declaraciones son claramente inexactas. De todos modos, la determinación del agotamiento de todos los medios en el país también es una cuestión que puede presentar dificultades de apreciación.

FACULTADES PARA RECABAR LA INFORMACIÓN

Si la información solicitada no está en poder del Fisco requerido, este la debe solicitar, utilizando a su alcance todas las facultades de verificación y fiscalización existentes en cada uno de los estados contratantes. En otras palabras, existe obligación de obtener los datos requeridos pero los medios para obtener tal información no son otros que aquellos que le concede al Fisco su

legislación; rige así el "principio de autonomía procedimental nacional" en cuanto a las técnicas para obtener los datos requeridos.⁽¹⁹⁾

En el caso de Uruguay, la persona respecto de la cual se suministra información debe ser notificada en forma previa al intercambio de información con el otro Estado contratante para que pueda corroborar qué tipo de información se suministra, en qué términos, en base a qué pedido, a qué entidad, etc. Para que el contribuyente pueda controlar la regularidad jurídica, hacer precisiones e incluso colaborar, es de precepto la vista previa a la remisión de la información al exterior, exigida en todo procedimiento que pueda causar un perjuicio a un administrado.⁽²⁰⁾ En Argentina no se encuentra regulado el derecho a la notificación previa a la realización del intercambio.

INTERCAMBIOS DISCRECIONALES

El artículo 6 prevé la posibilidad de que un estado requerido rechace el intercambio de información en determinados supuestos, en cuyo caso el intercambio es discrecional⁽²¹⁾, es decir, queda en manos del estado requerido la decisión de transmitir o no la información. Se incluyen, entre otros, información sujeta al secreto profesional, comercial, empresarial, así como también la alegación de la controversia en cuanto al crédito tributario que origina la solicitud.

También se puede rechazar el intercambio si la comunicación de información puede ser contraria al orden público, habiéndose entendido que se trata de un concepto difícil de definir o delimitar y su virtualidad escasa,⁽²²⁾ aunque se ha considerado que acontecería, por ejemplo, en casos donde la información va a ser usada en persecuciones políticas, raciales o religiosas.⁽²³⁾

También este artículo recoge el principio de reciprocidad. La reciprocidad en relación al intercambio de información significa que cuando una parte contratante reúne la información para la otra parte contratante, aquella está obligada a obtener y proveer solo la información que la parte requirente podría, por sí misma, obtener bajo sus propias leyes en circunstancias análogas. Se estipula además, que la parte requerida no está obligada a suministrar la información que la parte requirente no podría obtener en el curso normal de su práctica administrativa.

La idea subyacente del concepto de reciprocidad es que una parte contratante no debería poder aprovecharse del sistema de información de la otra parte contratante si éste es más amplio que su propio sistema.⁽²⁴⁾ El artículo 5, inciso h), prevé la inclusión en la solicitud de una declaración en este sentido, aunque ello no obsta que la parte requerida realice una evaluación de las facultades de la otra parte a fin de corroborar esa declaración.

CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN INTERCAMBIADA

La protección de la información tributaria constituye uno de los pilares esenciales en la aplicación de los tributos y en concreto de los procedimientos de obtención de información y, en su caso, transmisión a otras administraciones o Estados. En este sentido, la confidencialidad de esa información tributaria es una garantía fundamental para el contribuyente, que de este modo verá asegurado un tratamiento cauteloso en lo referente a sus datos tributarios y protegida su esfera personal y patrimonial, dado que tanto las personas a las que se les revela esa información como el uso que de la misma realicen estará limitado por los parámetros de la confidencialidad.⁽²⁵⁾

El secreto fiscal hace referencia a las disposiciones de derecho interno que garantizan la confidencialidad de la información relativa a un determinado contribuyente, quedando prohibida su divulgación, por lo que resulta fundamental para la cooperación en materia de intercambio de información que dichos datos confidenciales sigan disfrutando de un nivel de protección similar cuando sean objeto de intercambio con otros países.⁽²⁶⁾

El convenio establece en su artículo 7 límites al uso de la información intercambiada, ello es una consecuencia de su carácter secreto. Esto significa que sólo determinadas personas pueden acceder a la misma, y que se puede utilizar sólo para los fines fiscales allí indicados.

Por ello, solo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas sólo utilizarán la información para tales fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas o en sentencias judiciales.

Dado que no se encuentran incluidos en el convenio los impuestos provinciales, los datos intercambiados no podrán ser comunicados de ningún modo a los organismos de recaudación provinciales.

El Estado receptor de la información no puede hacer un uso de la misma distinto del que le autoriza su propia normativa, ni puede tampoco hacer un uso, en el supuesto que sus normas sean menos estrictas, que el que haría el propio Estado que suministra la información.⁽²⁷⁾

Las normas de confidencialidad se aplican a todos los tipos de información, incluyendo la información proporcionada en una solicitud y la información transmitida en la contestación correspondiente.

En caso de inobservancia por parte de las autoridades competentes del deber de confidencialidad y protección de los datos que afectan a un determinado obligado tributario, la persona afectada no solamente podrá invocar la ilegalidad de las pruebas ante los tribunales del Estado receptor de los datos transmitidos, sino que podrá reclamar la responsabilidad penal o administrativa del agente que reveló indebidamente los datos que le conciernen e incluso podrá exigir la responsabilidad patrimonial del Estado por el perjuicio causado siempre que exista una motivación suficiente y fundada.⁽²⁸⁾

OTRAS CONSIDERACIONES

Finalmente, queremos señalar que el intercambio de información también puede servir como "escudo" al contribuyente para beneficiarse de una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto al de su residencia, allí donde la concesión de la misma pueda requerir de la comprobación de datos que puede aportar la Administración Fiscal de su país de residencia.⁽²⁹⁾

Así, en el ámbito comunitario, a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), el intercambio de información es usado como un instrumento de tutela, cuando impide que el ejercicio de un derecho o el disfrute de una ventaja fiscal, exención o bonificación fiscal, esté condicionado, sometido, al previo cumplimiento de determinadas obligaciones formales.⁽³⁰⁾

De este modo, el TJCE ha considerado que el contenido de la directiva 77/799/CEE que regula el intercambio de información en la Comunidad Europea, impide que el ejercicio de determinados derechos, -en el caso la "compensación de pérdidas"- se supedita al cumplimiento de determinadas formalidades, -en el caso la llevanza y conservación en un Estado determinado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él-, que sea conforme a las normas nacionales pertinentes en esta materia, pues las autoridades de este estado podrían comprobar el importe de las pérdidas examinando la contabilidad llevada a cabo por el sujeto pasivo no residente en el lugar de su domicilio social, ya que según esa directiva se puede obtener cualquier información que resulte necesaria para la determinación de la cuota de un sujeto pasivo.⁽³¹⁾

En el caso "Halliburton", el mismo tribunal estableció que los Estados miembros no pueden discriminar a un contribuyente ni restringir el ejercicio de libertades fundamentales que le otorga el Tratado de la Comunidad Europea, denegándole la aplicación de una exención con el fundamento de que la Administración no puede controlar la equivalencia de las formas jurídicas de las entidades de otros países miembros, dado que la directiva citada permite intercambiar todas las informaciones necesarias a estos efectos.⁽³²⁾

Esto impide que un estado miembro pueda exigir el cumplimiento de determinados deberes formales de acuerdo con su propia legislación para hacer efectivos determinados derechos, si los datos que se podrían obtener a través de esos deberes formales son susceptibles de obtención a través de la directiva, lo que sin duda supone evitar determinados supuestos de discriminación indirecta que estuvieran presuntamente amparados en el desconocimiento de la situación tributaria del contribuyente.⁽³³⁾

Por ello, existe un cambio de enfoque, en el sentido de pasar de ser concebidos exclusivamente como un instrumento al servicio del interés de los Estados, a ser entendidos, además, como un mecanismo de garantía de la posición jurídica de los obligados tributarios.⁽³⁴⁾

VIGENCIA

El acuerdo establece que entrará en vigor treinta días después de recibida por la vía

diplomática la última notificación entre las partes mediante la cual se notifiquen haber cumplido con los procedimientos previstos en sus respectivas legislaciones, tal es la aprobación legislativa en cada país.

A partir de su entrada en vigor, el acuerdo es de aplicación, en materia tributaria penal a partir de esa fecha, y en todos los demás asuntos, a esa fecha, pero únicamente para los períodos fiscales que inicien durante o después de esa fecha, o cuando no exista período fiscal, para los cobros de tributos que surjan en o después de esa fecha. En otras palabras, el convenio se aplica hacia el futuro, una vez que el acuerdo entre en vigor. Esto significa que no es posible realizar intercambios retroactivos⁽³⁵⁾.

Existe cierto consenso en considerar que no es posible que la AFIP solicite información referida a períodos en que el convenio no estaba vigente. Sin embargo, las discrepancias se originan en torno a dilucidar si es posible que teniendo esta limitación, la información obtenida sobre períodos en los que el acuerdo esté vigente, sea utilizada para determinar impuestos de períodos en los que el convenio no regía.

En nuestra opinión, si no es posible solicitar información referida a períodos anteriores, tampoco puede utilizar la Administración datos de períodos en los que el acuerdo esté vigente para extender los efectos de esos datos a los períodos anteriores. En otras palabras, no puede el fisco con esa información realizar ajustes en períodos en que el convenio no se encontraba vigente.

Una opinión en contrario derivaría, en los hechos, en la aplicación retroactiva del tratado. Ello por cuanto la no retroactividad debería implicar no solo la imposibilidad de solicitar un dato del pasado, sino también la prohibición de extender las consecuencias de un dato presente hacia el pasado. Si el tratado rige hacia el futuro, la utilización de un dato obtenido a partir del intercambio actual, no puede proyectar sus efectos a períodos en que el mismo no se encontraba vigente.

Tampoco es posible la utilización de la información intercambiada en forma indirecta, es decir, como punto de partida, a partir de la cual, junto con otros datos recabados a partir de aquella, se realicen ajustes en los períodos anteriores en los que el tratado no se encontraba vigente. En ese caso, la utilización también sería ilegítima, porque aunque no sea en forma directa, el ajuste tiene su fundamento en un dato obtenido para utilizar durante la vigencia del convenio, y por lo tanto también originaría en nuestra opinión la nulidad de la resolución dictada en consecuencia.

Nada en el convenio autoriza a suponer que la vigencia establecida, hacia al futuro, permite extender los efectos del intercambio hacia el pasado.

Si no es posible consultar sobre una operación realizada en un período anterior a la vigencia, entonces tampoco debería generar dudas la imposibilidad de extender las consecuencias de datos actuales a períodos anteriores.

Pensamos que en todo caso, la discusión pasaría por evaluar si la retroactividad es absoluta o no. En el convenio bajo análisis, para admitir la utilización de la información se asume que el intercambio no es retroactivo -así lo reconocen la mayoría de artículos periodísticos y doctrinales-, y que solo puede pedirse información referida a períodos en que el acuerdo esté vigente, solo que se interpreta que una vez obtenida se puede proyectar hacia el pasado.

Es decir, no se admite la retroactividad, pero sí la proyección de los efectos del intercambio actual. Entonces la rotunda no retroactividad se convierte en los hechos, en una retroactividad encubierta.

Parecería que esta solución implicaría realizar un desdoblamiento del artículo 2 en torno a su vigencia, en cuanto se concluiría que las autoridades se prestarán asistencia mutua -posterior a la vigencia-, a efectos de determinar impuestos anteriores y posteriores a la vigencia. Pensamos que este desdoblamiento no surge de los términos del acuerdo, y menos aún de la intención de las partes, sobre todo teniendo en cuenta que, si bien de acuerdo a trascendidos periodísticos, la no retroactividad fue una condición para la firma del acuerdo.

En nuestra opinión, se presenta difícil sostener que el acuerdo no sea retroactivo pero que se pueda utilizar para el control y determinación de tributos cuando no estaba vigente. ¿Qué diferencia entonces existe entre solicitar un dato del 2013 o del 2009? En cuanto a las consecuencias, parecería que no existe diferencia. No se nos escapa, de todos modos, que la diferencia práctica podría surgir si, por ejemplo, se tratara de un inmueble y el mismo se hubiera vendido. En tal caso sin dudas la situación resulta amparada. Entonces la solución al problema no dependería ni debería evaluarse a la luz de la seguridad jurídica, sino de si el contribuyente se desprende de los bienes antes que el acuerdo entre en vigencia.

Supongamos el caso de una persona que posee un inmueble en Uruguay adquirido en un período anterior a la vigencia del acuerdo, y que el Fisco argentino tuviera un indicio o dato suficiente a fin de cursar un requerimiento de información relevante a ese país sobre ese punto. En tal caso, podría solicitar por ejemplo información sobre la valuación a efectos del pago del impuesto sobre los bienes personales, o datos a fin de gravar la renta presunta no declarada, todo ello referido a períodos en que el acuerdo esté vigente, pero no podría en nuestra opinión solicitar el valor de adquisición a fin de reclamar los impuestos en virtud de su consideración como un incremento patrimonial no justificado, ni tampoco utilizar esos datos para el reclamo del impuesto sobre los bienes personales de períodos anteriores.

Los comentarios al modelo para evitar la doble imposición indican, con relación al artículo 26 que prevé el intercambio de información de ese ámbito, que no está prohibido el intercambio de información existente antes de la entrada en vigor del convenio, lo que implica la admisibilidad de los intercambios retroactivos de información. Sin embargo, dejan abierta la posibilidad de que las partes contratantes especifiquen el alcance del intercambio en este punto, que es precisamente lo que ocurre en el convenio bajo análisis, en que específicamente se regula el intercambio hacia el futuro.

Por otra parte, los comentarios al acuerdo de información en materia tributaria de la OCDE⁽³⁶⁾, establecen que las normas referidas a la entrada en vigor, en las que se estipulan básicamente hacia el futuro excepto que se pacte expresamente hacia el pasado, permitirían que una parte requirente pueda solicitar información anterior a la fecha desde la que el acuerdo surte efecto, siempre que esté relacionada con un ejercicio fiscal o con un hecho imponible posterior a dicha fecha. Es decir, se admite la solicitud de información anterior, siempre a efectos de su utilización, es decir de la determinación de un impuesto en períodos en que el tratado esté en vigencia. Inclusive se aclara que la parte requerida no estará contraviniendo el acuerdo si se declara incapaz de recabar una información de fecha anterior a aquella desde que el acuerdo surte efectos, argumentando que al no haber estado obligada a mantenerla en su día, la información no está disponible al momento de recibir el requerimiento. Una situación que encuadre en esta previsión podría ser la necesidad de determinar el resultado de una operación realizada durante la vigencia del convenio, en la que interviniera un costo incurrido con anterioridad.

En el caso que venimos señalando, se pretende justamente la situación inversa, es decir, utilizar la vigencia actual del acuerdo a efectos de determinar impuestos en períodos en que el acuerdo no estaba vigente.

Queremos dejar aclarado que no se trata de que el Fisco no reclame los impuestos adeudados por los contribuyentes, sino de qué instrumentos o herramientas puede utilizar para efectuar dicho reclamo.

La doctrina uruguaya ha sostenido, en oportunidad de analizar el artículo 26 del modelo OCDE, la necesidad de que en los convenios a firmar por Uruguay se pactara expresamente que solo se encuentra habilitado para otorgar información desde el momento de aprobación legislativa del tratado en adelante. No obstante, si ello no se pactara, se ha entendido que existen fundamentos para sostener que de acuerdo al orden jurídico interno, no debe suministrarse información respecto del pasado invocando el principio de no retroactividad de las normas jurídicas o en su caso la vulneración que la norma retroactiva en sus efectos produce en otros derechos tutelados constitucionalmente.⁽³⁷⁾

No obstante lo expuesto, sabemos que la AFIP seguramente realice una interpretación diferente a la que propugnamos, y por lo tanto intentará utilizar la información obtenida a partir del intercambio realizado en períodos en que el acuerdo esté vigente, a efectos de proyectarla en la determinación de períodos pasados. También habrá que verificar sobre la marcha la forma en que Uruguay conteste los intercambios y la efectividad de los mismos. En última instancia, serán los tribunales los encargados de resolver las cuestiones expuestas.

Por último, también se presenta el problema vinculado con los alcances de los términos "asuntos penales tributarios". La definición del convenio establece que son aquellos que impliquen actos intencionales, que estén sujetos a un proceso judicial según lo estipulado por el derecho penal de la parte requirente. Sin embargo, la duda se plantea en relación con el momento en que opera tal calificación en nuestro país. Consideramos que la división penal de la administración fiscal deberá emitir un informe en el que se realice tal calificación, aun en forma preliminar. La dificultad se plantea, de todos modos, ya que nuestra ley penal tributaria prevé la superación de determinados montos de evasión para la configuración del delito, aspecto que no necesariamente se conoce, ni siquiera preliminarmente, en el proceso de fiscalización en el cual se desarrolla el intercambio.

CONCLUSIONES

De lo expuesto se puede concluir que los pedidos de información de la administración tributaria argentina hacia Uruguay, deberán estar referidos a información previsiblemente relevante, sobre la cual la Administración posea datos ciertos que permitan justificar la solicitud. Asimismo, se deben respetar las pautas establecidas en el convenio no admitiéndose intercambios referidos a períodos en los que el acuerdo no estaba vigente.

Notas:

[1:] Confeccionado en el año 2002

[2:] Art. 60, Convención de Viena

[3:] Calderón Carrero, José M.: "Intercambio de información y asistencia mutua" - Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea - Grupo Wolters Kluwer - Carmona Fernández, Néstor (Coord.) - CISS - 2011 - pág. 726. No obstante, los comentarios a los modelos OCDE y el manual resultan coincidentes con el texto del convenio

[4:] Merino Espinosa, María del Prado y Nocete Merino, Francisco J.: "El Intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español" - Instituto de Estudios Fiscales - Doc. 6/2011

[5:] Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, OCDE - Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23/1/2006 - Módulo 3

[6:] Manual OCDE - Módulo general - Aspectos generales y legales del intercambio de información

[7:] Manual OCDE - Módulo general - Aspectos generales y legales del intercambio de información

[8:] Art. 2, pto. 4

[9:] En el ámbito comunitario, STJCE de 11/6/2009, Casos X y EHA Passenheimvam Shoot &, C-155/08 y C-157/08 destacó que las autoridades fiscales competentes se encuentran imposibilitadas para solicitar información acerca de las actividades de determinado contribuyente, dado que el artículo 2 de la directiva 77/799/CEE únicamente admite las solicitudes de intercambio de información previo requerimiento en relación con casos concretos, por lo que dicho sistema solo será puesto en funcionamiento si las autoridades nacionales tienen indicios de la existencia de elementos patrimoniales en el extranjero sin que tenga relevancia, a estos efectos, el hecho de que los Estados miembros no hayan puesto en práctica en forma generalizada un sistema de intercambio automático de información. Sánchez López, María E.: "El intercambio de información tributaria entre Estados" - Ed. Bosch SA - 2011 - pág. 86

[10:] Art. 5, pto. 5

[11:] DI PYNF - 23/7/2010

[12:] Sánchez López, María E.: "El intercambio de información tributaria entre Estados" - Ed. Bosch SA - 2011 - pág. 31

[13:] La necesidad de uno o varios datos dependerá de la contundencia de la información en poder de la AFIP. Si por ejemplo posee el extracto de una cuenta bancaria de un mes, sería suficiente a fin de solicitar el resto de los meses

[14:] Es importante señalar que existe en Uruguay un proyecto de ley sobre la identificación de propietarios de acciones al portador

[15:] Art. 2, pto. 3

[16:] Art. 54, L. 18083, modif. por L. 18718, art. 15

[17:] **Calello**, Carolina: "Nulidades en materia tributaria" - Centro de Investigaciones tributarias de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires - págs. 154 a 161

[18:] Comentarios al acuerdo de intercambio de información OCDE, aps. 76 y 77

[19:] Calderón Carrero, José M.: "Intercambio de información y asistencia mutua" - Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea - Grupo Wolters Kluwer - Carmona Fernández, Néstor (Coord.) - CISS - 2011 - pág. 730

[20:] Albacete, Juan M.: "Intercambio de información entre administraciones tributarias (art. 26, Modelo OCDE) - Modelo latinoamericano de Convenio de doble Imposición - Fundación Cultura Universitaria - Addy Mazz y Pasquale Pistone (Coords.) - diciembre/2009

[21:] Estos intercambios pueden ser definidos como aquellos en los que concurriendo todos los presupuestos que dotan a un requerimiento del carácter obligatorio reúnen al mismo tiempo una condición

que excluye tal obligatoriedad pero no impide que tengan lugar en el marco del convenio (parág. 17 de los coment. al art. 26 del Mod CDI 2003 y versiones posteriores). Se trata, por tanto, de intercambios que no son obligatorios para el Estado requerido en virtud de la concurrencia de una causa definida en el CDI a tal efecto. No obstante, si el Estado requerido decide discrecionalmente atender el requerimiento cursado por el otro Estado, dicha transmisión de información así como las actuaciones de investigación previas resultan cubiertas por el CDI, salvo que su legislación interna excluyera este tipo de intercambios. Calderón Carrero, José M.: "Intercambio de información y asistencia mutua" - Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea - Grupo Wolters Kluwer - Carmona Fernández, Néstor (Coord.) - CISS - 2011 - págs. 732 y 733. El mismo autor señala la diferencia con los intercambios no autorizados o al margen del convenio, que se verifican cuando el convenio no otorga cobertura al Estado requerido para obtener y suministrar una determinada información. En el caso bajo análisis, el artículo 6 comprende también causales en que el acuerdo no daría cobertura, tales como los incisos a) y b) del punto 1, en que se trata de supuestos directamente al margen del convenio y no serían discrecionales

[22:] Gómez, Julio y Rodríguez, Pomar: "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones internacionales" - Instituto de Estudios Fiscales - Crónica Tributaria - 7/1/1994

[23:] Calderón Carrero, José M.: "Intercambio de información y asistencia mutua" - Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea - Grupo Wolters Kluwer - Carmona Fernández, Néstor (Coord.) - CISS - 2011 - pág. 735

[24:] Manual OCDE - Módulo general - Aspectos generales y legales del intercambio de información

[25:] Martínez Giner, Luis A.: "La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados" - Ed. Iustel - Portal Derecho SA - Tributación Práctica - Madrid - 2008 - pág. 36

[26:] Merino Espinosa, María del Prado y Nocete Merino, Francisco J.: "El Intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español" - Instituto de Estudios Fiscales - Doc. 6/2011,

[27:] Gómez, Julio y Rodríguez, Pomar: "Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones internacionales" - Crónica Tributaria - Instituto de Estudios Fiscales - 7/1/1994

[28:] Merino Espinosa, María del Prado y Nocete Merino, Francisco J.: "El Intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español" - Instituto de Estudios Fiscales - Doc. 6/2011,

[29:] Calderón Carrero, José M.: "Intercambio de información y asistencia mutua, en Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea" - Grupo Wolters Kluwer - Carmona Fernández, Néstor (Coord.) - CISS - 2011 - pág. 721

[30:] Fernández Marín, Fernando: "El intercambio de información como asistencia tributaria externa del estado en la Unión Europea" - Tirant lo Blanch - Valencia - 2006 - pág. 243

[31:] Fernández Marín, Fernando: "El intercambio de información como asistencia tributaria externa del estado en la Unión Europea" - Tirant lo Blanch - Valencia - 2006 - págs. 243 y 244, en referencia al precedente Futuras Participaciones, STJCE - 15/3/1997 - asunto C-250/95

[32:] "Halliburton Services BV c/Staatssecretaris Van Financiën" - 12/4/1994

[33:] Fernández Marín, Fernando: "El intercambio de información como asistencia tributaria externa del estado en la Unión Europea" - Tirant lo Blanch - Valencia - 2006 - pág. 244. Otras sentencias en el mismo sentido: Schumacker (C-279/93), Wielockx (C-80/94), Vestergaard (C-118/86), Baxter (C-254/97), Danner (C136/00); Calderón Carrero, José M.: "Intercambio de información y asistencia mutua" - Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea - Grupo Wolters Kluwer - Carmona Fernández, Néstor (Coord.) - CISS - 2011 - pág. 721

[34:] Sánchez López, María E.: "El intercambio de información tributaria entre Estados" - Ed. Bosch SA - 2011 - pág. 25

[35:] El art. 28 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, consagra la irretroactividad respecto a actos o hechos que hubieren tenido lugar antes de su fecha de entrada en vigor o de situaciones que hubieren dejado de existir para ese entonces. Excepto, naturalmente, que una intención diferente se desprenda del tratado o surja de alguna otra manera. Barboza, Julio: "Derecho internacional público" - 2ª ed. - Ed. Zavalía - 2008 - pág. 123. Es evidente que en el caso los estados pactaron expresamente la vigencia hacia el futuro

[36:] Párag. 114

[37:] Albacete, Juan M.: "Intercambio de información entre administraciones tributarias (art. 26 del Modelo OCDE)" - Modelo latinoamericano de Convenio de doble Imposición - Fundación Cultura Universitaria - Addy Mazz y Pasquale Pistone (Coords.) - diciembre/2009

