

**Las Excepciones a la Aplicación de los Convenios sobre Intercambio de Información
Tributaria: El Orden Público**

Dr. Leonardo Costa Franco¹

Dra. María Paula Garat²

1.- Introducción

En el transcurso del proceso que ha sido llevado a cabo por nuestro país, en vistas de las exigencias impuestas por la OCDE y demás países integrantes de dicho organismo, Uruguay ha firmado diversos Tratados Tributarios, siguiendo, para ello, a los Modelos de Convenios realizados por la OCDE. En este sentido, Tratados para Evitar la Doble Imposición e Intercambiar Información fueron suscriptos con España, Suiza, México, Alemania, Corea del Sur, Ecuador, Finlandia, Liechtenstein, Malta, Portugal, y Bélgica. Asimismo, Convenios de Intercambio de Información Tributaria han sido firmados con Francia, Dinamarca, Groenlandia, Islandia, Islas Faroe, Noruega, Suecia y Argentina.

En este marco, la doctrina se ha pronunciado respecto a los alcances y particularidades de dichos acuerdos, sin embargo, es necesario detenernos en el análisis de las excepciones a la aplicación de estos Tratados, lo que merece un especial estudio, el cual esbozaremos en el presente. Pues, además de los requisitos, procedimiento y efectos de los Convenios suscriptos es procedente cuestionarse cuáles son las posibles actitudes a ser tomadas por nuestro Estado frente a la solicitud de intercambio, así como cuáles son las excepciones que es posible oponer al efecto.

Nos proponemos aquí, entonces, estudiar las principales excepciones establecidas en los Convenios firmados por Uruguay, haciendo particular relevancia a la que, a nuestro entender, posee mayor trascendencia, esto es, a la de orden público. Para ello, realizaremos un breve análisis del proceso que ha llevado a la firma de los Tratados Tributarios, para luego concentrarnos en las razones en las que se podría fundamentar el

¹ Abogado, Master en Tributación Internacional en la Universidad de Harvard, MA en 1998. Profesor Titular de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay. Profesor de Fiscalidad Internacional del Postgrado de Tributación de la Facultad de Ciencias Empresariales de la mencionada Universidad. Integra el Consejo Consultivo de la Revista Consultor Tributario editada por la Ley en Uruguay.

² Abogada. Cursando Postgrado de Especialización en Tributaria, Universidad Católica del Uruguay. Aspirante a Profesor de Derecho Constitucional de la Facultad de Derecho de la mencionada Universidad.

Estado Uruguayo para no intercambiar información y, de esta forma, salvaguardar determinamos intereses esenciales.

2.- Los Tratados Firmados por Uruguay

A comienzos de la restauración democrática, Uruguay promovió la firma de acuerdos para evitar la doble imposición, incorporando a su legislación los suscriptos con Alemania y Hungría, a través de las leyes números 16.110 promulgada el 25 de Abril de 1990 y 16.366 sancionada el 11 de Mayo de 1993, y habiendo firmado un tercero con Polonia, aunque sin sanción parlamentaria.

Luego de esa etapa inicial se adoptó por el Estado Uruguayo la decisión de no avanzar en nuevos Convenios, aplicando únicamente medidas unilaterales destinadas a evitar la doble imposición. Durante el periodo 2000 a 2005 se realizaron negociaciones con España e India con la finalidad de la firma de un acuerdo para evitar la doble imposición, pero las mismas quedaron en suspenso, dada la modificación estructural del sistema tributario uruguayo³.

A partir del año 2009, la lista de tratados firmados por Uruguay ha sido incrementada considerablemente, en aras de alcanzar las exigencias internacionales impuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), habiendo alcanzado la lista ya transcrita. Por otra parte, también se flexibilizó el secreto bancario mediante la aprobación de la Ley 18.718, promulgada el 24 de Diciembre de 2010, la cual estableció un procedimiento tendiente a su levantamiento a pedido de la Administración Fiscal, en determinadas circunstancias.

Este cambio sustancial obedeció a que el 2 de Abril del 2009 Uruguay fue ubicado dentro de la lista de países que no cumplen con los estándares fiscales internacionales⁴. Ello, en una coyuntura política y económica particular, dada la crisis financiera del 2008 y la influencia que el G-20 ejerció en la materia. Al respecto, señalan Ferreri y Nieves

³ Modificación que se gestó desde el año 2005 y que se produjo finalmente con la sanción de la Ley 18.083 el 26 de Diciembre de 2006.

⁴ El informe está disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>

que: “La crisis, trajo consigo, con renovado vigor, las críticas hacia la competencia tributaria internacional perniciosa, y en particular contra los paraísos fiscales, no faltando quienes incluso los señalaran como propagadores de la crisis. Algunos países, tales como Francia y Alemania, insistieron en la necesidad de contener este tipo de práctica desleal a nivel internacional. (...) Ahora es el G-20 el que ha incluido en su programa, la batalla contra los paraísos fiscales. En Londres, en abril de 2009 la cuestión fue puesta de relieve con la denominada “Declaración sobre el fortalecimiento del sistema financiero respecto de los “Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperadoras”⁵.

En el informe del 2009, la OCDE categorizó a los países como: (i) quienes no cumplen con los estándares internacionales; (ii) quienes han comprometido su apoyo a los estándares internacionales aunque aún no han aprobado el número de tratados suficientes como para estar en la tercera categoría; y (iii) países que han adoptado los estándares internacionales y han cumplido con los mismos.

Uruguay, junto con Costa Rica, Malasia y Filipinas, se ubicó como un país cuya normativa no se acompasaba con los estándares internacionales antes analizados. En virtud de ello, se vio en la necesidad de firmar 12 acuerdos con expresa inclusión del artículo 26 del Modelo de Convenio⁶, incorporar normativa referida al intercambio de información, así como adecuarse a las demás recomendaciones realizadas.

A dicha fecha, en un análisis internacional, 491 acuerdos para evitar la doble imposición e intercambiar información fiscal habían sido firmados, impulsándose su crecimiento, a los efectos de alcanzar los niveles fijados⁷. En lo que refiere a la firma de Convenios por Uruguay, menciona la doctrina nacional: “...rápidamente se plantearon dos grupos de opiniones, por un lado se establecieron aquellos que defendieron la celebración de este tipo de acuerdos, aduciendo que era un incentivo para atraer más inversión externa para el país, y por otro lado estaban aquellos que entendían que el Uruguay estaba

⁵ FERRERI, Pablo y NIEVES, Guillermo. . *El caso uruguayo dentro de un contexto de combate al planeamiento tributario nocivo internacional*, en: Revista Tributaria No. 225, IUET, Noviembre-Diciembre 2011, p. 949.

⁶ Al respecto del Modelo de Convenio, véase: OECD, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention*, 2008.

⁷ Información extraída de: OECD *Tax Co-operation Report: Towards a Level Playng Field. Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information*, 2010, p. 17.

cediendo su potestad tributaria como consecuencia de las presiones internacionales, pero que ello no redundaría en un aumento de la inversión extranjera, en especial sobre los países con los que se celebraron los CDI”⁸.

Nuestro Estado se vio en la necesidad –o en la obligación según se vea-, entonces, de firmar los Tratados Tributarios exigidos, dadas las consecuencias negativas que la mención de Uruguay en dicha lista podría aparejar. Se firmaron, entonces, por un lado, Convenios para Evitar la Doble Imposición e Intercambiar Información con España (Ley 18.730 de fecha 7 de Enero de 2011), México (Ley 18.645 del 12 de Febrero de 2010), Suiza (Ley 18.867 del 23 de Diciembre de 2011) y Alemania (Ley 18.844 del 25 de Noviembre de 2011), que se encuentran actualmente en vigencia. Asimismo, también se suscribieron acuerdos con Corea del Sur, Ecuador, Finlandia, Liechtenstein, Malta, Portugal, y Bélgica. Por otra parte, el Convenio de Intercambio de Información Tributaria con Francia entró en vigencia mediante la aprobación de la Ley 18.722 (de fecha 30 de Diciembre de 2010), y se han firmado Tratados de esta índole con Dinamarca, Groenlandia, Islandia, Islas Faroe, Noruega y Suecia.

A principios del año 2012 la OCDE incluyó a Uruguay como un Estado que ha implementado sustancialmente los estándares internacionales⁹, no obstante, la nueva recomendación de la OCDE de firmar acuerdos con los países considerados relevantes, tales como son los países vecinos y especialmente Argentina. Por ello, el 23 de Abril de 2012, se ha suscripto el “*Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria y Método para Evitar la Doble Imposición*” con Argentina.

Cabe destacar, conforme a lo adelantado, que Uruguay no solo ha firmado tratados para evitar la doble imposición que contienen la cláusula del intercambio de información (artículo 26 de los mismos), sino que también se han firmado tratados que toman el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información Tributaria del año 2002 de la OCDE¹⁰. Este último, a diferencia del Artículo 26 del Modelo, contiene previsiones más amplias, incluyendo otras potestades de los países signatarios, como la posibilidad de

⁸ CÁCERES, Gabriel. *Los Convenios para evitar la doble imposición internacional*, en: Revista Consultor Tributario, Febrero 2012, Año III, No. 2. Montevideo, La Ley Uruguay, p. 18.

⁹ OECD, *A progress report on the Jurisdiction Surveyed by the OECD Global Forum Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*, 2012.

¹⁰ Este Modelo está disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/54/37975122.pdf>

realizar fiscalizaciones o investigaciones en el otro Estado, tales como entrevistas a personas o análisis de documentos.

Aún así, en uno y en otro, se establecen similares excepciones que limitan el intercambio y en las que el Estado requerido podría fundamentar su negativa a la cooperación internacional, lo que será objeto de análisis a continuación.

3.- Las Excepciones a la Aplicación de los Convenios Tributarios

Los convenios firmados por Uruguay prevén el intercambio de información tributaria, sea mediante una cláusula específica inserta en los Tratados para Evitar la Doble Imposición, sea como objeto particular de los que se centran únicamente en el Intercambio de Información. Sin embargo, en ambos casos, dicho intercambio no debe significar suministrar datos que vulneren ciertos principios y derechos especialmente salvaguardados por los Estados, los cuales se encuentran específicamente contemplados en los Tratados.

Así entonces, el Estado requerido podría negar el intercambio de información cuando¹¹:

1. Fuere información que la parte requirente no pudiera obtener en virtud de su propia legislación.

¹¹ La redacción de las excepciones y su orden cambia en cada uno de los Tratados suscritos. Siguiendo al Modelo de OCDE transcribimos las más trascendentes, con la finalidad de su análisis, no obstante, cada Tratado merecería un estudio particular de sus cláusulas.

En el caso particular del Tratado firmado con Argentina, el 23 de Abril de 2012, por aplicación del artículo 6 del Tratado, la solicitud de intercambio puede ser rechazada cuando: a) la solicitud no se realice conforme a lo estipulado en el Acuerdo; b) la parte Requirente no haya utilizado todos los medios disponibles en su propio territorio para obtener la información, excepto en caso en los que los recursos que se utilicen para recurrir a dichos medios pudieran dar lugar a dificultades desproporcionadas; c) la comunicación de la información sea contraria al orden público; d) se tratare de información sujeta al secreto profesional, comercial, empresarial, mercantil o a un proceso industrial, siempre que la información descrita en el apartado 4 del Artículo 5, no se trate como tal secreto o proceso industrial por el mero hecho de ajustarse a los criterios de dicho apartado; e) se revelaren comunicaciones confidenciales entre cliente y abogado u otro representante legal reconocido, cuando dichas comunicaciones se produzcan con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico, o a efectos de su utilización en un procedimiento judicial en curso o previsto; f) fuere información que la parte requirente no pudiera obtener en virtud de su propia legislación o en el curso normal de sus prácticas administrativas; g) si la solicitud o comunicación resultare discriminatoria contra un nacional de la parte requerida, en comparación con un nacional de la parte requirente, en las mismas circunstancias.

2. Se tratare de datos protegidos por el secreto comercial, empresarial, industrial o profesional, o que revelen un proceso industrial.
3. Fuere información que pudiera revelar comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado u otro representante legal reconocido, cuando dichas comunicaciones se produzcan con el fin de recabar o prestar asesoramiento jurídico, o se produzcan a efectos de su utilización en un procedimiento jurídico en curso o previsto.
4. La comunicación de la información solicitada pudiere vulnerar el orden público.
5. Si la solicitud o comunicación resultare discriminatoria contra un nacional de la parte requerida, en comparación con un nacional de la parte requirente, en iguales circunstancias.

Tal adelantábamos, las excepciones a la aplicación de los Tratados son, como su nombre lo indica, casos excepcionales en los que se permite al Estado requerido salvaguardar ciertos principios o derechos que se podrán ver especialmente perjudicados o vulnerados en la hipótesis de intercambio.

En primer lugar, en el marco de la solicitud de intercambio de información, el Estado requirente no puede acceder a datos que, en aplicación de su propia legislación y en su propia jurisdicción no posee acceso. Esto es, en la hipótesis que la información a solicitar no lograra ser obtenida por la parte requirente, en aplicación de su normativa interna, entonces el Estado requerido podría negar la cooperación; pues mediante este instrumento la parte requirente no podría tener disponibilidad de información que, si estuviera en su propio Estado, no tendría acceso. En este punto, en los Comentarios al Modelo realizado por OCDE, se señala que: *“Este principio tiene por objeto evitar que la Parte requirente eluda las limitaciones de su legislación interna solicitando información a la otra Parte contratante, haciendo así uso de unos poderes más amplios que los que le conceden sus propias leyes. Por ejemplo, la mayoría de los países admiten en su legislación interna que no es posible obtener información de una persona cuando ésta se ampara en el derecho a no autoinculparse. Una Parte requerida puede, por consiguiente, denegar un requerimiento si resulta que, en las mismas*

circunstancias, la Parte requirente no hubiera tenido posibilidad alguna de conseguir la información debido a sus propias normas contra la autoinculpación”¹².

Por otra parte, en segundo lugar, la norma protege a la intimidad de ciertos datos, sea por estar amparados a determinadas obligaciones de secreto, cuya divulgación podría afectar al ámbito comercial del contribuyente, o sea por pertenecer a su estricta intimidad, como ocurre con las conversaciones con los representante legales.

Así entonces, datos incluidos en el secreto comercial, empresarial, industrial, profesional, o que revelen un proceso industrial no deberían ser intercambiados. Sin embargo, el Estado no puede negarse a proporcionar la información únicamente debido a que la misma esté en poder de un banco o institución financiera.

De forma similar, si el intercambio de información implicare la divulgación de comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, entonces la misma también se encuentra protegida por la norma, y debe no ser aportada a la Parte Requirente. Esta última excepción resulta por demás trascendente, al atender especialmente a la protección de los derechos de los contribuyentes, en concordancia con su intimidad y el secreto al que amparan su información. Pues, cuando se trata de comunicaciones confidenciales entre cliente y abogado u otro representante legal, el contribuyente espera que la información que revela se mantenga en secreto. Por consiguiente, a pesar de que en los Comentarios de OCDE se especifique el carácter facultativo que posee el Estado Requerido respecto al uso de las excepciones, a nuestro entender, ante la presentación de una excepción en el caso concreto, Uruguay debe, fundamentándose en la misma, no hacer lugar al intercambio solicitado, lo cual encuentra, además, sustento constitucional en el artículo 7 de la Constitución Nacional¹³.

En este punto, en los Comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre Intercambio de Información, se puntualiza que: *“El objeto de este artículo es identificar las situaciones que eximen a la Parte requerida de la obligación de proporcionar información en respuesta a un requerimiento. Cuando se cumplan las*

¹² Este Modelo está disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/54/37975122.pdf>

¹³ Este artículo establece: *“Los habitantes de la República tienen derecho a ser protegidos en el goce de su vida, honor, libertad, seguridad, trabajo y propiedad. Nadie puede ser privado de estos derechos sino conforme a las leyes que se establecieron por razones de interés general”.*

condiciones que justifican la denegación de un requerimiento en virtud del Artículo 7, corresponderá a la Parte requerida decidir si se niega a aportar la información, aunque deberá sopesar cuidadosamente los intereses de la Parte requirente y sus motivos para denegarla. Ahora bien, si la Parte requerida opta por suministrar la información, la persona interesada no podrá alegar que se han vulnerado las normas de confidencialidad. Cuando la Parte requerida deniegue un requerimiento de información deberá informar a la Parte requirente, con la mayor diligencia posible, de los motivos de su decisión”¹⁴.

En concordancia con lo anteriormente mencionado, y si bien la redacción de las cláusulas que establecen las excepciones dan una facultad a los Estados, debiendo los mismos evaluar o no el uso de tales excepciones, es de nuestra opinión entender que cuando se presenten las mismas el Estado Uruguayo debe rechazar la solicitud. En este punto, es menester hacer mención al procedimiento interno por el que transitará ante un requerimiento de un Estado extranjero, y la particularidad que posee ante el análisis de las excepciones.

En efecto, según lo dispone el Decreto 313/011 del 12 de Setiembre de 2011, la Dirección General Impositiva es quien realizará el estudio preliminar de la solicitud, y quien dispone su tramitación. No obstante, cuando se trate del suministro de información que pudiese revelar secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales; procedimientos comerciales; o contuviera datos cuya comunicación a la autoridad competente pudiese resultar contraria al orden público, entonces es el Ministerio de Economía y Finanzas quien se pronunciará respecto a la tramitación y concesión del intercambio. En este caso, corresponderá a la Dirección General Impositiva, remitir directamente al Ministerio de Economía y Finanzas el requerimiento que pudiera afectar el orden público u a alguno de los derechos o sigilos reconocidos en el Convenio. Éste último será quien, en definitiva, rechazará la solicitud.

Por otra parte, el artículo 10 de dicho Decreto establece que: *“No se dictará resolución disponiendo el envío de información a una autoridad competente requirente, sin otorgarse vista de las actuaciones administrativas al titular de la información por el*

¹⁴ Idem.

término de cinco días hábiles". Por consiguiente, mediante esta vista se otorga la oportunidad al interesado de oponerse al intercambio, fundamentando la salvaguarda de su información, pudiendo, incluso, el Estado Uruguayo, ser responsable por los daños causados en caso de vulneración de los derechos amparados en las excepciones establecidas en los Tratados. Es por este motivo que resulta por demás trascendente el análisis pormenorizado de las excepciones consagradas y de su implicancia, así como el eventual uso de las mismas, ante las hipótesis por ellas contempladas.

4.- La Excepción de Orden Público

Tanto el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición e Intercambiar Información como el Modelo de Tratado de Intercambio de Información Tributaria prevén que el Estado requirente puede no hacer lugar a la cooperación en el intercambio de información, cuando ésta afectare al orden público.

¿Qué es el orden público y por qué se establece esta excepción?

La noción de orden público basa sus cimientos en el Derecho Romano y ha tenido especial desarrollo en el ámbito del Derecho Internacional a los efectos de desapplicar las normas internacionales o las normas internas de otro Estado, cuando ello contraviniera normas, intereses u otras cuestiones fundamentales que hacen al concepto de orden público del Estado requerido.

En el caso de los Convenios Tributarios, la noción de orden público no se encuentra expresamente definida, por lo que su significación merece acompañarse con el uso que las partes le han dado, tanto en el Derecho Internacional, como en el Derecho Interno. Ello, en consonancia con las reglas de interpretación establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, celebrada el 23 de mayo de 1969, y que posee vigencia desde el 27 de Enero de 1980, habiendo sido aprobada por Uruguay mediante el Decreto-Ley 15.195 del 19 de Octubre de 1981¹⁵.

¹⁵ Este Convenio establece: "***Regla general de interpretación.*** 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Si bien corresponde señalar que es discutido en doctrina el valor que poseen los comentarios a los Modelos y demás previsiones publicadas por OCDE al respecto¹⁶, y que, por nuestra parte, entendemos que como *soft law* o derecho indicativo, los mismos no tienen carácter vinculante; en esta instancia, es de importancia analizarlos, en aras de esclarecer la función interpretativa y aproximarnos a la significación que el concepto de “orden público” conlleva.

Por consiguiente, será necesario estudiar la referencias realizadas por OCDE a esta excepción; el desarrollo que ha tenido en el Derecho Internacional y el particular uso que le ha dado Uruguay al respecto; así como la significación que mantiene en la esfera interna de nuestro Estado, con la finalidad de aproximarnos al contenido del orden público mencionado en los Tratados, y al consecuente empleo que a Uruguay le corresponde realizar del mismo.

a) La Referencia al Orden Público efectuada en los Convenios Tributarios y el análisis realizado por la OCDE

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado:

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado:

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

32. Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

¹⁶ Al respecto, consultar: NIEVES, Guillermo. *Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, en: Revista Tributaria No. 217. IUET, Julio-Agosto 2010, p. 591 y ss; y LOAIZA KEEL, Carlos. *La interpretación y calificación en los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, en: Revista Tributaria No. 216, IUET, Mayo-Junio 2010, p. 415 y ss.

Como hemos analizado, la firma de Convenios por parte de Uruguay posee la finalidad de acompañarse con las exigencias de transparencia establecidas por los organismos internacionales, en búsqueda de mejorar o aliviar –según se analice- la competencia fiscal internacional nociva. Por este motivo, y a pesar de no poseer un carácter vinculante, entendemos oportuno referirnos a los antecedentes de los Tratados suscriptos, ya no en cada caso particular, -lo que merecería un estudio pormenorizado de cada uno de ellos-, sino en su esfera general, en lo que atañe a las cláusulas que han servido de modelo para su firma.

Así entonces, en los Comentarios elaborados por OCDE al artículo 7, apartado 4, del Modelo de Convenio de Intercambio de Información se establece que: *“El apartado 4 establece que las Partes contratantes no están obligadas a proporcionar una información cuya divulgación fuera contraria al orden público (ordre public). El término “orden público” y su equivalente francés “ordre public” aluden a una información que afecta a los intereses fundamentales de la Parte en sí. Esta excepción podrá invocarse exclusivamente en casos extremos. Por ejemplo, se plantearía un caso de orden público si una inspección fiscal en la Parte requirente estuviese motivada por una persecución política o racial.*

Pueden invocarse asimismo razones de orden público cuando la información constituya un secreto de Estado, por ejemplo, una información delicada que obre en poder de los servicios secretos y cuya divulgación fuera contraria a los intereses de la Parte requerida. Por ello, es de esperar que se planteen muy pocos casos de orden público en el contexto de unos requerimientos de información que, por lo demás, entren en el ámbito de este Acuerdo”.

De forma similar, en los Comentarios de OCDE al artículo 26, apartado 3, del Modelo de Convenio Tributario para Evitar la Doble Imposición e Intercambiar Información, se señala que: *“El apartado 3 también incluye una limitación en lo concerniente a los intereses vitales del Estado. Con este fin se establece que los Estados contratantes no están obligados a suministrar información cuya revelación fuera contraria al orden público. Ahora bien, esta limitación sólo sería pertinente en casos extremos. Por ejemplo, un caso de este tipo podría darse si una investigación tributaria en el Estado solicitante tuviera motivaciones de persecución política, racial o religiosa. La limitación podría invocarse también cuando la información constituyera un secreto de*

Estado, por ejemplo, información sensible en poder de los servicios secretos cuya revelación sería contraria a los intereses vitales del Estado requerido. Así las cosas, las cuestiones de orden público raramente surgen en el marco del intercambio de información entre socios convencionales”¹⁷.

Por tanto, del análisis de estos comentarios se desprende que corresponde invocar al orden público de forma excepcional, cuando el intercambio pudiera afectar a los intereses vitales del Estado, sea por la calidad de la información que se solicita, o sea por los motivos de dicho requerimiento. En este punto, conforme a lo señalado por OCDE, el orden público de un Estado se verá afectado en dos supuestos:

- a) Cuando el intercambio afecte, vulnere o quebrante sus intereses vitales o fundamentales. Los mismos deberían determinarse caso a caso, pero, a modo de ejemplo, se verían afectados cuando la requisitoria de información no estuviera realmente motivada por razones de índole fiscal, esto es, fiscalización, determinación o liquidación de tributos, sino por otros fundamentos, tales como persecuciones políticas, religiosas, entre otras. Asimismo, por “intereses fundamentales” podrían ser incluidas otras hipótesis de similar relevancia, tal como análogas situaciones de vulneración de derechos ante el intercambio de información.
- b) Cuando la cooperación implique la comunicación de datos considerados de estricto secreto por el Estado requerido. Esto es, cierta información que su divulgación afectara la seguridad, integridad o entereza del Estado, los cuales corresponde sean excluidos del intercambio mencionado.

Dentro de la primera hipótesis, -cual parecería poseer mayores supuestos de aplicación práctica-, a modo de ejemplo, y sujeto al análisis de cada caso en concreto, en aplicación del Convenio suscrito con Argentina, el 23 de Abril de 2012, la requisitoria de información para su uso con retroactividad en la esfera penal podría ser una razón que afectara el orden público uruguayo en los términos mencionados, en tanto

¹⁷ Comentarios al artículo 26, párrafo 19.5. Traducción al Español realizada por el Instituto de Estudios Fiscales de España.

vulneraría sus intereses vitales o fundamentales¹⁸. Asimismo, entendemos que dicha situación, -dada la importancia y la posición de Uruguay en la materia-, en tanto sea reiterada por el requirente, podría dar lugar al uso de la facultad de denuncia del Tratado, especificada en el artículo 13.3 del mismo¹⁹, y que posee concordancia con lo dispuesto en los artículos 54 y 56 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

b) La excepción de orden público y su desarrollo en el Derecho Internacional Privado. La posición de Uruguay en la materia.

Fue a través del Derecho Internacional Privado que la excepción de orden público ha tenido su desarrollo, y que, incluso, la misma ha sido utilizada por nuestro Estado.

El objeto del Derecho Internacional Privado puede ser definido como la regulación de las relaciones jurídicas privadas internacionales, mediante la creación de normas materiales e indirectas, que permitan dar solución a los diversos conflictos que se susciten en su materia. En el mismo, el orden público posee especial trascendencia, tras ser uno de los fundamentos por los cuales un Estado puede rehusarse a la aplicación del derecho extranjero, cuando ésta es la solución dada por la norma de conflicto. En efecto, el artículo 2404 del Código Civil Uruguayo establece que: *“No se aplicarán en nuestro país, en ningún caso, las leyes extranjeras que contraríen manifiestamente los principios esenciales del orden público internacional en los que la República asienta su individualidad jurídica”*²⁰.

¿Qué es el orden público en este supuesto?

¹⁸ Conforme al artículo 13 de dicho Tratado, las solicitudes de información no podrán recaer sobre datos o situaciones anteriores a la entrada en vigencia del acuerdo. No obstante, nos referimos a la finalidad y al uso que de dicha información realizará el Estado requirente, el cual podría pretender iniciar reliquidaciones, investigaciones y procesamientos penales en base a los activos no declarados, de los que ahora se posee información.

¹⁹ Este artículo establece: *“Cualquiera de las Partes podrá terminar el presente Acuerdo mediante notificación escrita a la otra Parte, a través de los correspondientes canales diplomáticos. En tal caso, el Acuerdo cesará de tener efecto desde el primer día del mes siguiente a la finalización de un período de seis meses contados a partir de la fecha de recepción de la notificación de terminación por la otra Parte”*.

²⁰ En forma similar, el artículo 525.5 del Código General del Proceso establece que: *“Los Tribunales sólo podrán declarar inaplicables los preceptos de la ley extranjera, cuando éstos contraríen manifiestamente los principios esenciales del orden público internacional en los que la República asienta su individualidad jurídica”*.

Se trata de los principios esenciales sobre los cuales el Estado asienta su individualidad jurídica, los que no pueden ser desconocidos por la aplicación del derecho extranjero. En la exposición de motivos de dicho artículo se señala que: *“La excepción no necesita ser fundada con mayor amplitud, pues funciona como tal en la doctrina de todos los autores y en las articulaciones positivas del Derecho Internacional, constituyendo la reafirmación indiscutible y necesaria del ordenamiento jurídico de cada Estado independiente, que no puede quebrar los pilares fundamentales sobre los que se levanta para dar aplicación a la ley que los amenaza”*²¹.

Fue el Tribunal de Roma, por Sentencia del 13 de Setiembre de 1954, el que realizó la distinción entre orden público internacional y orden público interno²². Mientras que el contenido del primero es el mencionado en el párrafo anterior, el orden público interno refiere a aquel conjunto de normas que no pueden ser modificadas por la voluntad de los particulares, teniendo, entonces, un ámbito de aplicación mucho más amplio.

En este sentido, en Sentencia del Tribunal de Apelaciones de Familia de Primer Turno, Número 193/2007²³ se puntualiza que: *“...entiende la Sala que no corresponde confundir el concepto de orden público interno con el de Orden Público Internacional (...) El orden público interno es el conjunto de normas y principios que no pueden ser derogados por los particulares, pero eso no quita que puedan ser desplazados por la aplicación de un derecho extranjero. El orden público internacional, entonces, debe entenderse como el conjunto de normas o principios en el que un Estado asienta su individualidad jurídica; de tal forma, para concluir en un no reconocimiento de una ley extranjera (en el caso de marras, de una sentencia), debe ofender en forma concreta, grave y manifiesta las normas y principios esenciales de orden público internacional en los que el Estado asienta su individualidad jurídica”*.

El uso que Uruguay ha dado a esta excepción está circunscripto a los postulados desarrollados por la doctrina del Derecho Internacional Privado, alguna de la cual ha asentado su negativa a su consagración a nivel internacional. A modo de ejemplo,

²¹ VARGAS GUILLEMETTE, Álvaro. *Codificación Nacional del Derecho Internacional Privado*. Montevideo, Barreiro y ramos, 1943, p. 22.

²² NOVOA MONREAL, Eduardo. *Defensa de las Nacionalizaciones ante Tribunales Extranjeros; Caso de los productos exportados*. México, UNAM, 1976, p. 122.

²³ Sentencia dictada el 1 de Agosto de 2007, en el Expediente Número 2-34269/2006, publicada en La Justicia Uruguaya Caso 15.727, Tomo 139, Año 2009.

Operti cuestionaba su reconocimiento en los Tratados Internacionales²⁴, mientras que Alfonsín planteaba algunos problemas relacionados con este instituto²⁵. Así entonces, ante su consagración expresa en el artículo 5 de la Convención Interamericana sobre normas generales del Derecho Internacional Privado, Uruguay ha realizado una Declaración, por la cual establece que: *“La República Oriental del Uruguay da su voto afirmativo a la fórmula del orden público sin perjuicio de dejar expresa y claramente señalado, de conformidad con la posición sustentada en Panamá, que, según su interpretación acerca de la prealudida excepción, ésta se refiere al orden público internacional, como un instituto jurídico singular, no identificable necesariamente con el orden público interno de cada Estado. Por consecuencia, a juicio de la República Oriental del Uruguay, la fórmula aprobada comporta una autorización excepcional a los distintos Estados Partes para que en forma no discrecional y fundada, declaren no aplicables los preceptos de la ley extranjera cuando éstos ofendan en forma concreta, grave y manifiesta, normas y principios esenciales de orden público internacional en que cada Estado asiente su individualidad jurídica”*²⁶.

Por lo tanto, en Derecho Internacional Privado, la excepción de orden público se consagra con la finalidad de que el particular pueda alegar la no aplicación del derecho extranjero en vistas a que el mismo vulnera derechos o principios que son considerados fundamento esencial del Estado. Esta vulneración debe ser clara, concreta y manifiesta, y puede variar en el tiempo, dado el dinamismo y la evolución de las bases referidas. En este sentido, señala Alfonsín que: *“El orden público, en efecto, refleja fielmente el movimiento de ideas de cada sociedad nacional, así como los acontecimientos sociales y políticos verdaderamente influyentes”*²⁷.

El contenido del “orden público” está dado, entonces, por aquellos valores y principios que caracterizan al Estado, sea que estén reconocidos en normas jurídicas o no lo estén,

²⁴ v. Manifestaciones de OPERTTI en oportunidad de la CIDIP-I, en: FRESNEDO, Cecilia. *Curso de Derecho Internacional Privado. Tomo I. Parte General*. Montevideo, FCU, p. 279.

²⁵ ALFONSIN, Quintín. *Curso de Derecho Privado Internacional*. Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1955, p. 565 y ss.

²⁶ El artículo 5 de esta Convención establece: *“La ley declarada aplicable por una Convención de Derecho Internacional Privado podrá no ser aplicada en el territorio del Estado Parte que la considere manifiestamente contraria a los principios de su orden público”*. Esta Convención fue realizada en Montevideo, el 8 de Mayo de 1979 y aprobada por Uruguay

²⁷ ALFONSIN, Quintín. *Curso de Derecho Privado Internacional*. Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1955, p. 573.

los cuales no pueden ser desprotegidos por el mismo. Implica que el Estado posee una serie de principios esenciales, fundamentales o vitales, en los que fundamenta su individualidad jurídica, y los que no le es posible vulnerar.

La diferenciación entre orden público interno e internacional realizada desde la jurisprudencia mencionada y aceptada por nuestra doctrina alude a una distinción de conceptos a los efectos de definir la excepción reconocida en el ámbito del Derecho Internacional Privado. Mientras que el interno se concibe como una serie de normas inmodificables por la voluntad de las partes, el segundo, más restringido, atañe al conjunto de principios –con reconocimiento o no en dichas normas-, variables en el tiempo, que caracterizan al Estado como tal, a su finalidad última, y que no le es posible quebrantar. Por otra parte, el orden público asimismo, también engloba en su significación otras nociones que escapan al Derecho Internacional Privado y que cabe analizar aquí, preguntándonos si las mismas deberían llevar nombres distintos²⁸, o si forman parte de una noción única de orden público que, aunque confusa, correspondería relacionar.

c) Las Referencias al Orden Público realizadas en la normativa interna Uruguay y su significación

En concordancia con lo expuesto, y además del orden público llamado “internacional”, nuestra normativa interna, tanto Constitucional, como legal e infralegal hacen referencia, en diversas oportunidades, al orden público.

Así entonces, son varias las leyes que son declaradas de orden público, o las disposiciones que hacen mención al mismo, el cual, como concepto jurídico indeterminado, no posee una significación clara y evidente²⁹. Igualmente, muchas de ellas refieren, en sustancia, a su obligatoriedad y a la imposibilidad de que las normas

²⁸ Alfonsín refiere a la confusión que conlleva el análisis del orden público con otros institutos, tales como las normas estatales de vigencia regional, del orden público interno, etc. Al respecto, es posible consultar: ALFONSIN, Quintín. *El orden público*. Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1940, p. 113.

²⁹ A modo de ejemplo, es posible consultar la Ley 18.308, del 30 de Junio de 2008, referente al ordenamiento territorial y al desarrollo sostenible, o la Ley 18.211, del 13 de Diciembre de 2007, de creación del Sistema Nacional Integrado de Salud.

sean modificadas por la autonomía de la voluntad de las partes, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 11 del Código Civil³⁰, lo que se emparenta con el concepto de orden público interno antes mencionado. Sin embargo, la inderogabilidad singular de dichas normas constituye un efecto de aquellas disposiciones que conforman el contenido de la noción de orden público, mas no nos indican el verdadero concepto que corresponde atribuir a dicha expresión.

¿Cuál es este concepto? ¿Difiere de las significaciones antes referidas?

Nuestra Constitución, alude al orden público en cuatro de sus disposiciones³¹, todas ubicadas dentro de la Sección II, sobre Derechos, Deberes y Garantías. Sostenía Justino Jiménez de Aréchaga que el concepto constitucional de orden público es más restringido que el de interés general, aunque carente de una definición en dicha Carta³².

De igual modo, otros instrumentos internacionales también refieren al “orden público” con similar significación que la referida en la Constitución³³. En su análisis, en la Opinión Consultiva Número 5/1985, la Corte Interamericana ha sostenido que: “...una acepción posible del orden público dentro del marco de la Convención, hace referencia a las condiciones que aseguran el funcionamiento armónico y normal de las instituciones sobre la base de un sistema coherente de valores y principios (...) No escapa a la Corte, sin embargo, la dificultad de precisar de modo unívoco los conceptos de “orden público” y “bien común”, ni que ambos conceptos pueden ser usados tanto para afirmar los derechos de la persona frente al poder público, como para justificar limitaciones a esos derechos en nombre de los intereses colectivos. A este respecto debe subrayarse que de ninguna manera podrían invocarse el “orden público” o el “bien común” como medios para suprimir un derecho garantizado por la Convención o para desnaturalizarlo o privarlo de contenido real...”³⁴.

³⁰ El artículo 11 del Código Civil establece: “No pueden derogarse por convenios particulares, las leyes en cuya observancia están interesados el orden público y las buenas costumbres”.

³¹ Nos referimos a los artículos: 10 (Libertad), 38 (derecho de Reunión), 52 (usura) y 68 (Libertad de Enseñanza).

³² JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino. La Constitución Nacional. Tomo 1. ROU, Cámara de Senadores, 1988, p. 226.

³³ Nos referimos, por ejemplo, a los artículos 13 (Libertad de Pensamiento y Expresión), 15 (derecho de reunión), 16 (derecho de asociación), 22 (derecho de circulación y residencia) del Pacto San José de Costa Rica, realizado el 22 de Noviembre de 1979, y aprobada por la Ley 15.737 del 8 de Marzo de 1985.

³⁴ Opinión Consultiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Número 5/1985, del 13 de Noviembre de 1985, párr. 65 y 67.

El orden público en esta significación, entonces, refiere al conjunto de principios y valores que hacen al funcionamiento normal del Estado, y que lo caracterizan en su finalidad. Este concepto se corresponde, además, con la definición contenida en el artículo 2 de la Ley 13.963³⁵: *“Entiéndese por orden público, a los efectos de esta ley, el estado de hecho en el que se realizan los valores de tranquilidad y seguridad públicas; la normalidad de la vida corriente en los lugares públicos, el libre ejercicio de los derechos individuales, así como las competencias de las autoridades públicas”*.

La noción de orden público en estas disposiciones refiere, por tanto, al conjunto de valores y principios que caracterizan al Estado, que permiten la normalidad, seguridad y el funcionamiento estatal, en aras de la protección de los derechos individuales. Tal señala Guariglia: *“Si bien el concepto es aplicable “a los efectos de esta ley”, pueden identificarse algunas propiedades comunes con el interés general, en particular los valores de tranquilidad y seguridad públicas, así como el libre ejercicio de los derechos fundamentales y el ámbito de competencias de las autoridades públicas. Sin perjuicio de lo dispuesto en la mencionada ley, en nuestra opinión, la diferencia en la extensión de los dos conceptos que estamos examinando, esto es, “interés general” y “orden público” tiene eje central a los derechos fundamentales. (...) En el caso del “orden público”, se hace más patente la faz protectora de los derechos humanos...”*³⁶.

5.- El orden público en los Tratados Tributarios. Conclusiones.

Son diversas las excepciones que posee el Estado requerido a los efectos de no proceder al intercambio de información fiscal, las cuales están establecidas en los tratados suscriptos por nuestro país. Si bien las mismas poseen aplicación facultativa por las Partes, conforme a lo analizado, el procedimiento interno variará tras el análisis de la existencia de una de las mismas, y, ante su presencia, entendemos necesario salvaguardar los intereses fundamentales y rehusar la cooperación.

Así entonces, cuando la solicitud refiera a información especialmente amparada por el secreto comercial, profesional o industrial, o la misma implique divulgar

³⁵ Ley Orgánica Policial, del 22 de Mayo de 1971.

³⁶ GUARIGLIA, Carlos. *El conflicto entre los derechos fundamentales*. Montevideo, AMF, 2007, p. 216.

conversaciones confidenciales, corresponde su recepción y tramitación, pero la misma, finalmente, no debería ser intercambiada.

Lo mismo si se presentaren razones que afectaren el orden público uruguayo, entendido como el conjunto de principios y valores fundamentales sobre los que se asienta el Estado, que lo caracterizan, cuya observancia permite el normal funcionamiento de las instituciones tendientes a garantizar el cumplimiento de los fines estatales y la protección de los derechos individuales.

Como hemos analizado, si bien no son muchos los autores que refieren a la noción de orden público, y menos aún en Derecho Tributario, el mismo posee diversas significaciones, según la rama del derecho que lo aplique. No obstante, es de nuestra opinión entender que si bien la distinción es legítima y útil, tal lo sostenía Alfonsín³⁷, lejos de ser nociones discrepantes, las mismas poseen diversos rasgos coincidentes, pudiendo aproximarnos a una unicidad del concepto, según lo ya expuesto.

En los Tratados Tributarios, el orden público, habiendo sido consagrado como una excepción que permite la negación al intercambio, aparece como un mecanismo de flexibilización, -expresión utilizada en Derecho Internacional Privado-, mediante el cual se habilita al Estado requerido a salvaguardar sus intereses fundamentales, impidiendo la comunicación de cierta información. Por tanto, constituye una excepción que debe ser utilizada cuando se presentaren razones en forma clara, concreta y manifiesta, lo que implica que no corresponde su uso desmesurado a los efectos de eludir obligaciones internacionales, pero que su aplicación es perfecta y legítimamente posible y probable.

Si bien el orden público es un concepto indeterminado -que varía en el tiempo, y que corresponde encontrar en cada Estado y, particularmente, en su Constitución-, posee especial importancia atender a su salvaguarda y a la trascendencia que su protección apareja, incluso en temas en los que no parece ser tan evidente su puesta en práctica, tal ocurre en los Tratados Tributarios. Corresponderá, por tanto, en la consideración de los mismos hacer un correcto análisis del instituto y concentrarse en su posible aplicación al

³⁷ ALFONSIN, Quintin. *El orden público*. Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1940, p. 272.

caso concreto, lo cual no parece ser tan excepcional ni estar tan alejado, como es planteado en los Comentarios antedichos.

La salvaguarda de este principio está en manos del Estado Uruguayo: de su Poder Ejecutivo en su aplicación ante cualquier solicitud de información; de su Poder Legislativo en el mandato a darle al primero al momento de la aprobación; y de su Poder Judicial, al momento de dirimirse contiendas planteadas por personas interesadas en que la información no sea intercambiada.