



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Y DE ADMINISTRACIÓN

POSGRADOS



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTARIA**

Asistencia en la recaudación de impuestos: Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, contenido, alcance y compatibilidad con el ordenamiento positivo uruguayo.

por

Gabriela Rodríguez López

TUTOR: Guillermo Nieves

**Montevideo
URUGUAY
2023**



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Y DE ADMINISTRACIÓN



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

POSGRADOS

MAESTRÍA EN TRIBUTARIA

TESIS

ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS:

Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el
Patrimonio de la OCDE:

Contenido, alcance y compatibilidad con el ordenamiento positivo uruguayo.

GABRIELA RODRIGUEZ LOPEZ

CI 3.335.360-2

DIRECTOR: Dr. Guillermo Nieves

INDICE

INTRODUCCIÓN

I EL TEMA DE INVESTIGACIÓN

II EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

III OBJETIVO DE INVESTIGACIÓN

III.I Las Preguntas de investigación

III.II Justificación

III.III Viabilidad

III.IV Antecedentes

IV MARCO TEÓRICO

V DISEÑO METODOLÓGICO

V.I Enfoque de investigación

VI PASOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN

VII ANALISIS DEL ARTÍCULO 27

VII.I Mecanismos de recupero de adeudos en supuestos previstos en apartado 3

VII.II Mecanismos de recupero de adeudos en el supuesto previsto en apartado 4. Medidas cautelares tributarias

VIII COMPATIBILIDAD DEL ARTÍCULO 27 CON NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

IX MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO

IX.I Facilidades de pago

IX.II Plazos para responder la petición

- IX.III Comunicación entre Autoridades Competentes**
- IX.IV Costos de recaudación y transferencia de dinero**
- IX.V Otras cuestiones que pueden ser previstas en el memorando**

X FORMULACION DE LA PETICION

X.I Recepción, aceptación o denegación de la petición

X.II Resultados de la asistencia

CONCLUSIÓN

INTRODUCCIÓN

Sabido es por nosotros que uno de los mayores desafíos y objetivos de las Administraciones Tributarias del mundo es la lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional y ello por las consecuencias perjudiciales y nefastas que estas prácticas tienen sobre los Estados.

Vivimos en un mundo en el que se verifica una constante internacionalización de la economía y esta situación obliga a actualizar los mecanismos de cooperación tributaria internacional.

En este escenario, una herramienta de gran importancia es el intercambio de información tributaria entre las Administraciones Tributarias de distintos Estados y específicamente en lo que refiere al cobro de adeudos tributarios, la asistencia internacional para la recaudación. Véase que con esta herramienta se le permite a un Estado perseguir el cobro de un adeudo tributario más allá de sus fronteras geográficas.

Con el fin de introducir al lector en la temática de la asistencia en la recaudación y a modo de visualizar la trascendencia de tener esta norma incorporada en nuestro ordenamiento positivo, piénsese en el caso de un deudor tributario residente de un Estado que no posee patrimonio en ese Estado, pero sí lo tiene localizado en otro Estado.

La asistencia en la recaudación va a permitir que el primer Estado pueda hacer efectivo el cobro del adeudo a pesar de no encontrar patrimonio del deudor en el mismo, tomando las medidas necesarias a efectos de inhibir ese patrimonio disponible en el otro Estado.

Claramente la lucha contra las complejas estructuras de fraude y evasión fiscal internacionales no podría llevarse adelante sin la colaboración de las distintas administraciones de distintos Estados con el fin de encontrar mecanismos eficaces de asistencia mutua e intercambio de información.

Dentro de estos instrumentos y mecanismo eficaces de asistencia mutua se encuentra la asistencia en la recaudación tributaria. Esta asistencia, tal como dijimos, implica la posibilidad de un Estado de perseguir el cobro y ejecución de un crédito tributario con prescindencia de sus límites geográficos solicitando para ello la colaboración de otro Estado.

En un escenario en el cual los contribuyentes pueden disponer de activos en todo el mundo, de no estar prevista la asistencia en la recaudación, las autoridades fiscales no podrían traspasar sus fronteras en sus actuaciones recaudatorias y evadir el pago de impuestos no ameritaría mayor esfuerzo que adquirir o mover bienes a otra jurisdicción.

Por lo que se viene de exponer, no caben dudas que es imperiosa la necesidad de buscar herramientas y formas que permitan perseguir el cobro más allá de las fronteras territoriales.

En este sentido, los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición han incorporado un artículo específico que regula y permite materializar dicha asistencia.

Efectivamente, el Modelo de Convenio Para Evitar la Doble Imposición de la Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico (en adelante MOCDE), incorporó, como artículo 27 una disposición que regula la materia.

Luego, la Organización de la Naciones Unidas en el año 2011, también incorporó como artículo 27 de su Modelo, una disposición similar.

Asimismo, la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal contiene una Sección regulando la asistencia en la recaudación¹ (en adelante Convención Multilateral).

Por razones de extensión, en este trabajo se analizará exclusivamente el artículo 27 del MOCDE dado que no presenta mayores diferencias con lo previsto en el Modelo de las Naciones Unidas² y en la Convención Multilateral.

¹ Al respecto, cabe señalar que nuestro país ratificó la referida Convención mediante la Ley Nº 19.428. La Convención habilita a los países adheridos a establecer aspectos de reserva respecto a la colaboración con fiscos extranjeros. Uruguay utilizó esta opción para casos de asistencia en el cobro de una obligación o crédito tributario o en el cobro de una multa o sanción administrativa para todos los impuestos o solo para algunas categorías de impuestos.

² El artículo 27 del Modelo de Convenio de Naciones Unidas establece:

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua para la recaudación de sus créditos fiscales. La asistencia no se verá limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán determinar, por acuerdo mutuo, el modo de aplicación del presente artículo.
2. Por “crédito fiscal”, en el sentido del presente artículo, se entenderá la cantidad adeudada en concepto de impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación establecidos en nombre de los Estados contratantes, o de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, siempre que la tributación que establezca no

I- EL TEMA DE INVESTIGACION

Con la entrada en vigor de la Ley 18.844 de fecha 28 de diciembre de 2011, que ratifica el “Acuerdo entre la República Oriental del Uruguay y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Reducción Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, se introduce en nuestro derecho positivo la figura de

sea contraria a esta Convención ni a ningún otro instrumento en que sean partes los Estados contratantes, así como los intereses, sanciones administrativa y gastos de recaudación o de mantenimiento relacionados con dicha cantidad.

3. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que en ese momento no pueda, con arreglo a las leyes de ese Estado, impedir su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de la recaudación por la autoridad competente del otro Estado contratante. El crédito fiscal será recaudado por el otro Estado de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y la recaudación de sus propios impuestos, como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado.

4. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea un crédito respecto del cual dicho Estado pueda, con arreglo a su derecho, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de adoptar medidas cautelares por la autoridad competente del otro Estado contratante. El otro Estado adoptará medidas cautelares respecto de ese crédito fiscal, con arreglo a las disposiciones de su derecho interno como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado aun cuando en el momento en que se apliquen dichas medidas el crédito fiscal no sea ejecutable en el primero de los Estados mencionados o el deudor sea una persona que tenga derecho a impedir su recaudación.

5. Pese a las disposiciones de los párrafos 3 y 4, un crédito fiscal aceptado por un Estado contratante, a los efectos de dichos párrafos 3 o 4, no estará sujeto en ese Estado a los plazos de prescripción ni al orden de prelación aplicables a un crédito fiscal en virtud del derecho interno de ese Estado y en razón de su naturaleza como tal. Además, un crédito fiscal aceptado por un Estado contratante a los fines del párrafo 3 o del párrafo 4 no tendrá en ese Estado ninguna prelación aplicable a ese crédito fiscal en virtud del derecho interno del otro Estado contratante.

6. No se iniciarán procedimientos con respecto a la existencia, la validez o el importe del crédito fiscal de un Estado contratante ante los tribunales o los órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando, en cualquier momento después de que un Estado contratante haya presentado una solicitud con arreglo al párrafo 3 o al párrafo 4 y antes de que el otro Estado contratante haya recaudado y remitido al Estado mencionado en primer término el importe correspondiente al crédito fiscal, dicho crédito fiscal deja de ser: a) En el caso de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 3, un crédito fiscal del Estado mencionado

la asistencia en la recaudación. Hasta ese momento no había sido recogida en ningún acuerdo, tratándose de una figura inédita en nuestro ordenamiento jurídico.

El presente trabajo se centrará en el análisis del Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de OCDE. Se pretende determinar el contenido y alcance del referido artículo, recogido en algunos Convenios suscriptos por nuestro país y su compatibilidad con el ordenamiento jurídico nacional del que estos convenios forman parte.

Entiendo que podría sostenerse que la aplicación del artículo 27 puede presentar alguna colisión con distintas disposiciones normativas vigentes en nuestro país y en virtud de ello el mecanismo de asistencia en la recaudación previsto en el referido artículo podría no ser utilizado.

No obstante ello, no participo de esa afirmación y considero que es posible y acorde a derecho, la aplicación del artículo 27 adaptando las distintas situaciones que puedan presentarse en este marco a lo establecido por las normas nacionales en la materia.

Todo lo expuesto me lleva a plantear y sostener la compatibilidad del artículo 27 incluido en el Modelo de Convenio de OCDE con el ordenamiento jurídico nacional y la legitimidad de su inclusión en los convenios celebrados por nuestro país.

II- EL PROBLEMA DE INVESTIGACION

en primer término ejecutable en virtud del derecho interno de ese Estado y que es adeudado por una persona que, en ese momento, no puede, con arreglo al derecho interno de ese Estado, impedir su recaudación, o b) En el caso de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 4, un crédito fiscal del Estado mencionado en primer término con respecto al cual ese Estado puede, en virtud de su derecho interno, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación; la autoridad competente del Estado mencionado en primer término notificará a la autoridad competente del otro Estado de ese hecho y, a discreción del otro Estado, el Estado mencionado en primer término o bien suspenderá o bien retirará su solicitud.

8. En ningún caso podrá interpretarse que las disposiciones de este artículo imponen a un Estado contratante una obligación con respecto a: a) Aplicar medidas administrativas que no se ajusten al derecho interno y a la práctica administrativa de ese Estado o del otro Estado contratante; b) Aplicar medidas que sean contrarias al orden público; c) Prestar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya adoptado todas las medidas razonables cautelares o de ejecución, en su caso, de que dispone en virtud de su derecho interno y su práctica administrativa; d) Prestar asistencia en los casos en que la carga administrativa para ese Estado sea claramente desproporcionada en relación con el beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

Tal como se dijo supra, la cooperación internacional, cuando de administraciones tributarias se trata, puede revestir distintas formas, comprendiendo, entre ellas, la asistencia en la recaudación. Es éste un instrumento que puede representar un amplio beneficio en la recaudación de los impuestos.

Durante mucho tiempo la asistencia en materia de recaudación tributaria encontró significativos obstáculos que imposibilitaron su inclusión en los modelos de Convenio. Entre estos obstáculos se encuentra la idea de que esta asistencia solicitada por un Estado para que persiga el cobro de un crédito y lo ejecute en otro Estado, podría representar una cierta intromisión extraterritorial. Ello llevó a que se considerara que este tipo de mecanismos afectaba, de alguna forma, la soberanía de cada Estado ya que la persecución de un crédito o, dicho de otra forma, la recaudación ejecutiva de deudas tributarias en el territorio de otros Estados, supondría un ejercicio extraterritorial de sus potestades.

A lo largo del presente trabajo vamos a ver que esta idea se desvanece y ello en virtud de la forma preceptuada por el artículo 27 para prestar la asistencia. Desde ya se adelanta que en ningún caso va a pretender un Estado imponer su legislación en el otro Estado empero esto se verá más adelante.

Por otra parte, a esta percepción debemos sumarle el hecho de que, si pensamos en las leyes tributarias, las mismas no pueden ejecutarse directamente en territorio extranjero no pudiéndose tampoco acudir en forma directa a los tribunales de justicia de otros países para reclamar la ejecución de un crédito³.

Conviene agregar que, en materia de cobranza, en rigor, existe una determinada dificultad de visualizar la evasión fiscal. No obstante, es bienvenido el análisis de situaciones donde el sujeto en conocimiento, por un lado, del adeudo y por otro, de las medidas que la Administración Tributaria puede tomar contra él y su patrimonio, se desprende de todos sus bienes, se insolventa o en el caso que nos ocupa, los mantiene en otra jurisdicción. De esa forma evade el pago de sus obligaciones y deja a la DGI sin activos para ejecutar.

Piénsese, asimismo, en un contribuyente que no puede hacer frente a sus deudas y va a ser necesario utilizar mecanismos jurisdiccionales para el cobro del crédito. Ya en el

³ En este sentido, el artículo 9º del Código Tributario Uruguayo establece: (La ley tributaria en orden al espacio). - Las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.

También rigen en los casos de extraterritorialidad establecidos por actos internacionales, y cuando se trate de servicios prestados por el Estado fuera de los límites establecidos en el inciso anterior.

ámbito doméstico la complejidad que apareja la utilización de estos mecanismos, sumado al bajo impacto que tienen estas gestiones en la recaudación, pueden ser otra de las causas que le ha restado trascendencia al estudio de esta temática.

No obstante, considero que la cooperación en materia de recaudación tiene, en el mundo globalizado, una utilidad por demás importante permitiéndonos el cobro del crédito tributario en los casos en que el sujeto pasivo no se encuentre en el Estado de imposición o en los casos en los que, encontrándose, ha desviado sus bienes y derechos a otro Estado.

El informe de la OCDE de 1998 “La competencia fiscal nociva. Un tema Global”, destacó la preocupación existente en virtud del incremento de la evasión tributaria en los casos en que un país no persiga el cobro de créditos fiscales de otros países. Véase que la asistencia en la recaudación es una herramienta a la que puede recurrir un Estado a los efectos de cobrar en el exterior una obligación de pago, que el deudor no ha pagado, no contando tampoco con ingresos o patrimonio en la propia jurisdicción susceptibles de ser confiscado por el Estado a los fines de satisfacer el crédito.

En la práctica la asistencia implica la posibilidad de que el Estado Requirente solicite al otro Estado, el requerido, el cobro coactivo del adeudo tributario valiéndose para ello de todos los mecanismos que tenga a su disposición.

Es claro que los contribuyentes pueden disponer de activos en todo el mundo, sin embargo, las autoridades fiscales no pueden traspasar sus fronteras en sus actuaciones recaudatorias.

Con la creciente movilidad tanto de personas como de patrimonios, es imperiosa la necesidad de buscar herramientas que permitan perseguir el cobro más allá de las fronteras territoriales. Ello ha llevado a que los países tengan cada vez mayor disposición a prestar asistencia en la recaudación y presumo que en respuesta a esa necesidad, en el año 2002, se agregó el artículo 27 al Modelo de Convenio de la OCDE.

Uruguay hasta ahora, lo ha incorporado en un número limitado de sus convenios y lo ha reservado en la Convención Multilateral.

No obstante, estimo que dado el desarrollo que en los últimos tiempos se ha verificado en el ámbito de la fiscalidad internacional en herramientas multilaterales de aplicación muy extendida⁴, la aplicación masiva del intercambio automático de información

⁴ Common reporting Standard – CRS. Es la obligación de las entidades financieras residentes y a las sucursales situadas en el país de entidades financieras no residentes de suministrar anualmente a la DGI información

-CRS o CBC- entre otras, son una muestra de que en el futuro nuestro país debería reflexionar seriamente respecto de las eventuales ventajas que traería aparejada la incorporación de la asistencia en la recaudación a otros instrumentos de derecho público internacional.

Asimismo, otro factor que nos induce a creer lo manifestado en el párrafo anterior y que fuera mencionado en la introducción del presente trabajo, es decir, la proliferación de negocios transfronterizos y la consiguiente verificación de hechos generadores de impuestos consagrados en nuestra legislación por parte de entidades no residentes, es una manifestación de la conveniencia de analizar la aplicación universal de esta herramienta por parte de nuestro Estado.

Asimismo, es posible pensar el mecanismo como un medio disuasorio ya que la potestad de perseguir el cobro más allá de los límites geográficos de un Estado representa un importante obstáculo a maniobras tendientes al vaciamiento patrimonial.

III- OBJETIVO DE INVESTIGACION

respecto de cuentas debidamente identificadas mantenidas por personas físicas, jurídicas u otras entidades que configuren residencia fiscal en la República o en otro país o jurisdicción. Se deberá brindar información sobre el saldo o valor de la cuenta al cierre del año civil así como su promedio anual durante el referido año o, en el caso de cancelación de la cuenta, la cancelación de la misma; Información sobre toda ganancia o rendimiento generado por el saldo o valor en cuenta y por activos financieros en custodia o en inversión por cuenta y orden de terceros, cualquiera sea su naturaleza o denominación. También deberán ser reportados: los títulos de deuda o participación en el capital de fideicomisos y fondos de inversión y otras entidades de inversión o custodia, así como los saldos correspondientes a cualquier beneficiario.

Country by Country report – CbC. El informe CbC (Country By Country Report) tiene como objetivo brindar un panorama financiero global de las operaciones de Grupos Empresariales y el mismo será utilizado como instrumento de evaluación de riesgo para las Administradoras Tributarias. El reporte CbC debe ser presentado en la jurisdicción fiscal donde la compañía matriz del Grupo Multinacional registre un ingreso consolidado mayor a 750 millones de Euros. De suceder esto, se deberá declarar la información financiera de todos los miembros de un Grupo Multinacional. En Uruguay la Ley Nº 19.484 de 5 de enero de 2017 consagra la obligación de presentar el Informe País por País y el Informe Maestro para aquellos contribuyentes que integren un Grupo Multinacional de gran dimensión económica.

El objetivo de esta investigación consiste en determinar la compatibilidad del artículo 27 del MOCDE con el ordenamiento jurídico nacional, específicamente con la normativa procesal tributaria referente al cobro coactivo de adeudos tributarios con sus especificidades y el derecho de defensa del sujeto pasivo en vía administrativa.

III.I- Las preguntas de investigación

III.I.I Pregunta Principal de Investigación

¿Es compatible la aplicación del artículo 27 del MOCDE con el Ordenamiento Jurídico Nacional?

III.I.II Pregunta Específica de Investigación

¿En qué casos podría aplicarse el artículo 27 del MOCDE?

III.II- Justificación

Sin perjuicio de los distintos Convenios Para Evitar la Doble Imposición con la cláusula de Asistencia en la Recaudación suscritos por Uruguay⁵, la no aplicación práctica del mismo hasta el presente plantea la interrogante de su compatibilidad con el Derecho Positivo vigente en materia de Derecho Procesal Tributario.

En virtud de ello, este trabajo busca encontrar, de ser posible, la debida armonización de las distintas normas a efectos de la aplicación práctica de la norma multicitada.

III.III- Viabilidad

En mi opinión la investigación es viable ya que se trata de un análisis del marco normativo, procedimental (tanto en materia administrativa como judicial) y jurídico.

III.IV- Antecedentes

⁵ Véase ANEXO.

- “La asistencia en la recaudación tributaria en Uruguay”. Dra. Sol Agustino Giraldez. Mayo 2016. Trabajo final presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, para obtener el título de Magíster en Tributación.

- “Asistencia en la recaudación de impuestos. Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE”. Primeras aproximaciones al estudio del tema. Dras. Patricia Laburu López Da Cunha – Dra. Gabriela Rodríguez López.

“Reflexiones adicionales relativas a la asistencia en la recaudación de impuestos: Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE”. Dras. Patricia Laburu López Da Cunha – Dra. Gabriela Rodríguez López.

IV- MARCO TEORICO

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE y sus Comentarios.

Modelo de Convenio Fiscal de Naciones Unidas y sus Comentarios.

Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria. Aprobado el 26/01/2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE.

La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal como elemento multilateral de cooperación administrativa.

Código Tributario Uruguayo, capítulo destinado al Derecho procesal Tributario.

Código General del Proceso.

- “La asistencia en la recaudación tributaria en Uruguay”. Dra. Sol Agustino Giraldez. Mayo 2016. Trabajo final presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, para obtener el título de Magíster en Tributación.

- “Asistencia en la recaudación de impuestos. Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE”. Primeras aproximaciones al estudio del tema. Dras. Patricia Laburu López Da Cunha – Dra. Gabriela Rodríguez López.

- “Reflexiones adicionales relativas a la asistencia en la recaudación de impuestos: Artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE”. Dras. Patricia Laburu López Da Cunha – Dra. Gabriela Rodríguez López.

-LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Francisco Alfredo García. Crónica Tributaria Nº 101 (2001), pág. 87- 120.

- “Enhancing International Tax Debt Management”. Forum on Tax Administration. OECD.

- “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”. Dr. Mrs. Amparo Grau, Universidad Complutense de Madrid, Spain.

- “Fiscal sovereignty of Member States and tax harmonization on mutual assistance for the recovery of tax claims”. Arina Dragodan. National School of Political Studies and Public Administration, Bucharest, Romania

- “Mutual Legal assistance in Tax Matters. Recent trends and challenge ahead”. Kevin Jestin.

V-EL DISEÑO METODOLÓGICO

V.I- Enfoque de Investigación

A fin de cumplir con lo establecido en el capítulo III del presente, en breve, el objetivo de investigación, se analizarán distintos escenarios, a saber:

-Por un lado, se analizará lo preceptuado por el artículo 27 del MOCDE en cada uno de sus apartados y los Comentarios al mismo, su contenido y alcance a fin de determinar la compatibilidad con nuestro ordenamiento positivo en la materia.

-Por otro lado, se verán los distintos mecanismos con los que cuenta la Dirección General Impositiva para el recupero de adeudos en vía judicial en cada uno de los Apartados (3 y 4) que corresponda;

-Luego se examinará la normativa en la que se fundamentan las distintas acciones de la Administración;

-Por último, se intentará dar una solución práctica en el caso de que nuestro país fuera requerido para prestar la asistencia⁶.

VI-PASOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN

El proceso para solicitar a otra jurisdicción la asistencia en la recaudación es, aparentemente, bastante sencillo y trataré de explicarlo a través de los distintos pasos que deben dar las administraciones para llevarlo adelante. El esquema a continuación describe de manera simple estos pasos⁷:

PASO 1	PASO 2	PASO 3	PASO 4	PASO 5	PASO 6
Determinación del adeudo. (legislación doméstica)	Medidas para el cobro del adeudo. (legislación domestica).	Autoridad Competente (Estado requirente)	Autoridad Competente. (Estado requerido)	Asistencia en la recaudación. (Estado requerido, legislación domestica).	Recaudación de impuestos. (Estado requerido).

Paso 1: La Administración Tributaria (en adelante AT), bajo su legislación doméstica, determina un adeudo al contribuyente el que se encuentra impago.

Paso 2: Frente a la inexistencia de cumplimiento voluntario, la AT, bajo su normativa tributaria, iniciará los procedimientos tendientes al cobro del adeudo agotando todas las instancias internas con las que cuente para ello.

Paso 3: Frente a la ineficacia de los procedimientos, la AT analizará si es apropiado solicitar asistencia en virtud de la existencia de un convenio que incluye el artículo 27. Ese

⁶ Debe tenerse presente que no se tiene conocimiento de, si a la fecha, se ha utilizado el artículo 27 en Uruguay ya sea como Estado requirente o como Estado requerido. En virtud de ello, todo lo que se plasme en el presente trabajo en términos prácticos, son opiniones de la suscrita sin basamento en ningún procedimiento establecido al respecto.

⁷ Material extraído de Forum on Tax Administration. Enhancing International Tax Debt Management. OECD.

requerimiento se realizará a través de la Autoridad Competente del Estado y va dirigida a la Autoridad Competente del otro Estado.

Paso 4: El Estado requerido acepta la solicitud de asistencia en la recaudación como si se tratara de un crédito propio.

Paso 5: El Estado requerido a través de los mecanismos previstos en su legislación doméstica, con sus procedimientos y políticas para la recaudación de impuestos, buscará recaudar el crédito como si se tratara de un crédito propio.

Paso 6: El Estado requerido informa las medidas aplicadas y el resultado de estas. Si la asistencia fue exitosa, se transferirán los fondos correspondientes al Estado requirente.

Claramente será necesario tener en cuenta muchísimos factores para visualizar la posibilidad o imposibilidad de lograr los objetivos a través de la asistencia en la recaudación. Estos factores deben ser ponderados y principalmente deberá analizarse la legislación de cada Estado a fin de evaluar la inclusión de un artículo 27 en los convenios.

En un estudio realizado por el “Forum on Tax Administration”⁸, se preguntó a las Administraciones Tributarias (en adelante AATT) participantes, si su legislación doméstica representaba un problema en los casos de asistencia en la recaudación y cuáles consideraban que eran los principales factores que obstaculizaban el proceso de recupero de adeudos.

Del referido estudio surgió que la falta de conocimiento de los requerimientos de los Estados así como la falta de una base legal que sustente la solicitud, representa para el 60% de las AATT participantes, uno de los mayores obstáculos.

Asimismo, el 40% de las AATT consideraron que la demora que insumen los requerimientos o la no respuesta a los mismos junto a las diferencias en las prácticas y legislación de cada Estado, son unos de los desafíos a destacar.

Cuestiones tales como falta de recursos, no agotamiento de las medidas internas, insuficiencia de la información relativa a deudores y activos, etc, también representan factores que dificultan la asistencia.

En el siguiente gráfico visualizaremos cuáles han sido las respuestas así como desafíos con los que se encuentran los Estados⁹.

⁸ Obra cit. nota al pie 7

⁹ Idem nota al pie 4.

VII- ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 27

Seguidamente, analizaré cada uno de los apartados del artículo, resaltando sus particularidades y cuestiones que pueden suscitarse en la aplicación práctica de este mecanismo a la luz de la normativa vigente en nuestro país.

APARTADO 1

“Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los Artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo”.

Este apartado establece, entre otras cuestiones que se analizarán más adelante, que la asistencia en la recaudación no va a estar restringida por los Artículos 1 y 2 del Convenio (ámbito subjetivo y objetivo).

En este sentido y bajo el acápite “Personas Comprendidas” el Artículo 1 del MOCDE dispone: *“El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”.*

En cuanto al Artículo 2, al regular los impuestos comprendidos en el Convenio se preceptúa:

“1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o

inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

a) (en el Estado A): PATRIMONIO RENTA

b) (en el Estado B):

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales”.

Debemos decir, en primer lugar, que esta solución no se encuentra únicamente en el artículo 27. El artículo 26 relativo al intercambio de información comparte idéntica solución. En el mismo se establece que el intercambio de información no va a estar limitado a los residentes de uno u otro Estado contratante, es decir, no va a estar alcanzado por el ámbito subjetivo del convenio y tal como sucede con el artículo 27, tampoco estará alcanzado por el ámbito objetivo. El artículo 26 se aplica a todos los impuestos de “toda clase y naturaleza”.

Claramente lo que se busca con estas soluciones es que los mecanismos de cooperación administrativa internacional previstos en el convenio sean lo más amplios posible sin limitaciones de índole subjetiva u objetiva.

Realizada esta puntualización, y volviendo al análisis del apartado 1, de la lectura de los Comentarios al mismo se visualiza la posibilidad de restringir o ampliar tanto el ámbito de aplicación subjetivo como objetivo del artículo.

En lo relativo al aspecto subjetivo, la asistencia podrá prestarse aún si el crédito tributario es adeudado por una persona que no sea residente de uno u otro Estado contratante. Tal como se consigna en los Comentarios “*se ha de prestar asistencia en relación con un crédito tributario adeudado a un Estado contratante por cualquier persona, ya sea o no residente de un Estado contratante*”.

No obstante, en caso de que los Estados contratantes deseen limitar la asistencia a los impuestos debidos por los residentes, se podrá restringir el ámbito de aplicación subjetivo del artículo con la omisión en el apartado a la referencia al Artículo 1.

Las personas comprendidas en el ámbito subjetivo del artículo 27 incluyen tanto al deudor principal, contribuyente en nuestro caso, y a terceras personas con o sin

responsabilidad respecto del pago del crédito tributario. En el caso de nuestro país debemos tener presente situaciones como la de los responsables solidarios como ejemplo de sujetos con responsabilidad en el pago del adeudo y el firmante de un convenio (el que en principio no tiene responsabilidad), pero el hecho de firmar el convenio lleva a que en caso de incumplimiento, se lo pueda responsabilizar.

El Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria (en adelante Manual de la OCDE)¹⁰ brinda algunos ejemplos de casos con residentes y con no residentes donde se aplica el artículo 27. Estos son:

Ejemplo de asistencia en la recaudación tributaria en relación con residentes:

“Un contribuyente residente del país A debe impuestos en ese país, donde son incobrables, y posee un inmueble en el país B. Las autoridades competentes del país A pueden pedir a las autoridades competentes del país B asistencia en la recaudación tributaria mediante la liquidación del activo sito en el país B”.

Ejemplo de asistencia en la recaudación tributaria en relación con no residentes:

Un connotado arquitecto es contratado por una empresa constructora uruguaya fuera de la relación de dependencia. Luego de estar trabajando un año en nuestro país, el sujeto se vuelve a su país de residencia, dejando un adeudo tributario en Uruguay originado en la referida actividad.

Dado que este contribuyente no posee bienes en nuestro país, la única forma de hacer efectivo el cobro sería la existencia de algún instrumento que consagre la asistencia en la recaudación entre los países.

Vale recordar que a través de los mecanismos de intercambio de información la DGI podrá tomar conocimiento de la existencia de bienes en su país de residencia.

En lo referente al ámbito objetivo, corresponde remitirnos a lo manifestado en cuanto al ámbito subjetivo dado que se trata de idéntica lógica.

El artículo no tiene la limitación establecida en el Artículo 2 del MOCDE, razón por la cual, será posible restringir o ampliar el alcance del mismo.

¹⁰MANUAL DE LA OCDE SOBRE LA PUESTA EN PRÁCTICA DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE.

Según lo establecido en el Manual de la OCDE¹¹: *“En la actualidad, la mayoría de los convenios bilaterales que prevén la asistencia en la recaudación abarcan únicamente los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Algunos países pueden preferir una asistencia en la recaudación más limitada, en un convenio concreto. Por ejemplo, un país puede desear limitar la asistencia a aquellos casos en los que una persona intente acogerse a los beneficios del convenio no teniendo derecho a hacerlo (por ej. solicitando una reducción en el impuesto gravado en el país de fuente por rentas tales como intereses).”*.

Esto que venimos de exponer, que a priori no parecería tener mayor dificultad, puede dar lugar a algunas cuestiones. Sin dudas la eliminación de la restricción tanto en el ámbito subjetivo como objetivo genera una amplitud considerable dada la posibilidad de que cualquier crédito tributario pueda ser objeto de asistencia.

Siguiendo esta lógica, podríamos plantearnos la interrogante de si un gobierno departamental podría solicitar a la DGI la aplicación del artículo 27 para el recupero de un adeudo originado, por ejemplo, en la contribución inmobiliaria.

En mi opinión, de la lectura del artículo, con la redacción dada en el Modelo, no habría impedimento para llevarlo adelante. De hecho, en el apartado 2 que se verá más adelante, al definir al crédito tributario, se explicita *“...todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales...”*. Pareciera que dentro de la noción de “subdivisiones políticas” se podría encuadrar a los gobiernos departamentales.

No obstante, habrá que estar a la redacción del artículo en el convenio específico en virtud del cual se solicitaría la asistencia para determinar el alcance del mismo en este sentido¹².

Por otra parte, habiendo dejado claro el alcance del artículo 27 en los ámbitos subjetivo y objetivo, de la lectura de este surge que los Estados podrán establecer el modo de aplicación de este artículo para prestar la asistencia.

Claramente será menester acordar con el otro Estado la forma de llevar adelante la asistencia. Piénsese en la documentación que debe acompañar la solicitud, el idioma, los costos que las acciones a emprender para el recupero de adeudos pudieran tener, etc. Todas estas cuestiones prácticas de la asistencia deberán establecerse de antemano a través

¹¹ Idem nota 3.

¹² Ver ANEXO

de un memorando de entendimiento o del instrumento que los Estados consideren más adecuado.

Por último, pero no por ello menos importante, es dable pensar que previo a solicitar la asistencia, el Estado necesite información relativa a bienes, actividades y demás de su deudor. En estos casos podrá, antes de accionar el mecanismo del artículo 27, requerir algún tipo de información al otro estado. Es en virtud de ello que el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE se aplica al intercambio de información con estos fines. Según lo establecido en el Manual de la OCDE: *“El estado requirente sólo puede solicitar información que sea “previsiblemente pertinente” para la exigibilidad de los créditos tributarios nacionales. El estado requerido está obligado a satisfacer el requerimiento utilizando las medidas de que disponga para recabar la información solicitada”*. Dada esta situación, los Estados deben asegurarse de que en el convenio el artículo 26 no tenga un ámbito de aplicación más limitado que el artículo 27, lo que parece lógico.

Asimismo, la información objeto de intercambio a los efectos de la asistencia en la recaudación debe tener la nota de confidencialidad y así está dispuesto en el apartado 2 del artículo 26 del MOCDE: *“La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales”*.

La normativa que consagra la confidencialidad va a ser aplicable a todo tipo de información. El Manual de OCDE establece: *“Si las disposiciones sobre secreto contenidas en la legislación interna de un estado contratante fueran más estrictas que las contenidas en el Modelo de Convenio de la OCDE, entonces, las disposiciones del Modelo no surtirán efecto. Si la normativa interna fuera más laxa, las disposiciones sobre confidencialidad restringirán la utilización de la información recibida desde el extranjero. Las autoridades fiscales locales*

tienen la obligación de remitir a sus autoridades competentes toda cuestión que pueda surgir en relación con la comunicación de la información recibida”.

APARTADO 2

“La expresión “crédito tributario” en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe”.

En este apartado nos encontramos con una definición de crédito tributario. La definición incluye el impuesto adeudado, los intereses, las sanciones administrativas y los costos de la recaudación.

Los Comentarios al artículo disponen: *“La definición se aplica a toda suma adeudada en concepto de cualesquiera impuestos exigidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, pero sólo en la medida que el establecimiento de dichos impuestos no sea contrario al Convenio o a otro instrumento en vigor entre los Estados contratantes. Se aplica también a los intereses, sanciones administrativas y gastos de recaudación o cautelares asociados a aquella suma”.*

Tal como se desprende con claridad del artículo, la asistencia en la recaudación no se limita únicamente al impuesto adeudado, sino que la expresión abarca otros conceptos tales como intereses, sanciones administrativas y gastos de recaudación.

No obstante ello, esta definición de crédito tributario debe conciliarse con lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico en casos de incumplimiento de la obligación tributaria. En nuestro país, cuando se incumple con el pago de la obligación tributaria, ello supone la aplicación de una multa por mora y los recargos. Sumado a ello, el incumplimiento de deberes formales dará lugar a la contravención y el desarrollo de actos de carácter fraudulento dará lugar a la defraudación.

La interrogante que se puede plantear es si en la definición de crédito tributario brindada por el artículo 27 están contempladas estas situaciones y si lo están, a cuál categoría pertenecen.

En este sentido, en un artículo publicado en CADE años atrás elaborado en conjunto con la Dra. Patricia Laburu decíamos: *"Los casos de incumplimiento de obligaciones a que refieran los tributos regulados por el Código Tributario traen aparejado la incursión en la infracción de mora. La referida infracción tiene dos consecuencias, por un lado, la multa y por otro, los recargos"*.

Asimismo, y en lo que a recargos refiere sostuvimos: *"Es indudable la naturaleza indemnizatoria de los mismos ya que a diferencia de la multa y tal como lo hemos dicho, los recargos procuran compensar al Fisco por el lapso en que no pudo disponer de las sumas adeudadas."*

*Los recargos se generan por cada día de atraso que registre el contribuyente y el artículo 94 delega en el Poder Ejecutivo la fijación de la tasa de recargos por mora"*¹³.

En mi opinión la multa por mora y los recargos entrarían dentro del concepto de sanciones administrativas consignado en el artículo 27 y ello se afirma con lo manifestado en el Manual de la OCDE: *" Los "créditos tributarios" comprenden por lo general el impuesto calculado inicialmente, los intereses de demora acumulados, las multas y sanciones impuestas por razón del incumplimiento y los costes en los que haya incurrido el estado requirente en el proceso recaudatorio. Los instrumentos jurídicos definen con precisión la expresión crédito tributario"*. De esta lectura se puede concluir que las multas por razón del incumplimiento, así como los intereses de la demora podrían ajustarse a la noción de mora y recargos por mora establecida en el artículo 94 del Código Tributario, el que reza: *"La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. Será sancionada con una multa sobre el importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual"*.

Ahora bien, ¿qué sucede con la contravención y la defraudación? Y me refiero a estas dos situaciones por ser las más comunes dentro de nuestro sistema, aunque obviamente se

¹³ Alcance de la expresión "monto reclamado" en el Proceso Ejecutivo Tributario: sus componentes. Laburu, Patricia – Rodríguez, Gabriela.

extiende a las demás infracciones previstas en el Código Tributario¹⁴. Al respecto el Manual indica: *"La mayoría de los instrumentos jurídicos para la asistencia en la recaudación tributaria no comprenden las sanciones de naturaleza penal. La forma de afrontar esta cuestión varía entre los distintos artículos o instrumentos de asistencia en la recaudación tributaria. El Artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE hace referencia únicamente a las sanciones administrativas..."*.

Pareciera que la contravención y la defraudación consagradas en nuestro ordenamiento jurídico no están incluidas en el concepto de crédito tributario. No obstante, esto puede ser discutible ya que no visualizo inconvenientes en incluirlas en las sanciones administrativas. El Manual establece que *algunos convenios bilaterales que contemplan la asistencia en la recaudación tributaria se refieren expresamente a la asistencia en la recaudación de multas tributarias de naturaleza no punitiva. Algunos excluyen expresamente las multas tributarias del ámbito de la asistencia en la recaudación.*

Respecto a sanciones penales, el Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia Francisco Alfredo García Prats manifiesta: *"La referencia expresa favorece la inclusión de dichas prestaciones coactivas entre los elementos sobre los que debe prestarse asistencia. Sin embargo, su inclusión y consideración como deuda tributaria, que se encuentra positivizada en algunos ordenamientos (art 58 de la Ley General Tributaria española, entre otras), genera no pocos conflictos conceptuales y de régimen jurídico, atendiendo a la diferente naturaleza de las prestaciones y el diferente fundamento que sostiene su exigibilidad. Por ello, consideramos que su incorporación o mención específica debería llevar aparejado, de forma paralela, el reconocimiento de las garantías de los particulares que en caso de asistencia para la ejecución de sanciones debieran corresponderle. No debe olvidarse, a este respecto, la proyección de los principios y garantías penales sobre el ejercicio de esta facultad represora administrativa llevada a cabo por la jurisprudencia constitucional de algunos Estados, por lo que resultaría reprochable que mediante la utilización de los mecanismos convencionales –y la ausencia de dicha proyección en otros Estados- logran desvirtuarse dichas garantías. En consecuencia, la prestación de*

¹⁴ El capítulo V del Código Tributario regula las infracciones y sanciones y en el artículo 93 establece: (Tipos de infracciones).- Son infracciones tributarias: la mora, la contravención, la defraudación, la omisión de pago y la instigación pública a no pagar los tributos.

asistencia para la cobertura de una actividad administrativa con un fundamento diferente (represivo y no contributivo) necesitaría del reconocimiento expreso de las garantías correspondientes, así como la posibilidad de utilizar las cautelas previstas en el otro ordenamiento (por ejemplo, la suspensión inmediata de la ejecución en el Estado requerido en caso de planteamiento de un recurso o reclamación sobre el título que reconoce la existencia de dicha sanción)"¹⁵.

Respecto a los intereses, sin perjuicio de entender que cuando el apartado 2 refiere a ellos, la noción a la que se equipara en nuestra legislación es la de recargos. Igualmente, en cuanto a los intereses se dirá: *..."la privación del capital produce un perjuicio al acreedor y una correlativa ventaja para el deudor durante todo el tiempo que demora la acción.*

La obligación de intereses sirve entonces para compensar tal pérdida, el deudor debe pagar intereses sobre la suma que resulte de la liquidación, intereses que equivalen al perjuicio del acreedor por la privación temporaria del capital..."¹⁶

En definitiva, el interés es la remuneración que se puede exigir al deudor por la privación que sufre el acreedor por el tiempo transcurrido entre el reclamo y el efectivo pago de la deuda principal.

En los distintos reclamos judiciales que emprende la Dirección General Impositiva los intereses forman parte de la noción de monto reclamado. El cobro de estos corresponderá cuando el monto reclamado no esté sujeto a variación, lo que en la práctica se dará si el adeudo refiere a multas y recargos.

Se trata de los intereses legales regidos por el Código Civil y que se generarán desde la fecha de la presentación de la demanda hasta el efectivo pago del adeudo tributario así como los intereses a los que refiere el artículo 33 del Código Tributario¹⁷.

¹⁵ Francisco Alfredo García Prats, Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universitat de València Crónica Tributaria Nº 101 (2001), pág. 87- 120.

¹⁶ Ob. citada nota al pie 5.

¹⁷ (Regímenes de facilidades). - Si la solicitud se presentase con anterioridad al vencimiento del plazo para el pago, los importes por los cuales se otorguen facilidades o prórroga devengarán únicamente el interés cuya tasa fijará anualmente el Poder Ejecutivo y que será inferior al recargo por mora.

El monto de las cuotas y fechas a partir de la cual deben ser abonadas, serán fijados por los organismos recaudadores.

Cuando las solicitudes fueren presentadas con posterioridad al vencimiento del plazo para el pago del tributo, a partir del otorgamiento de las respectivas facilidades, las obligaciones devengarán el interés a que se refiere el inciso primero, el cual se calculará sobre la deuda total del obligado, por tributos y sanciones cuando

Esto es lo que sucede en nuestro derecho teniendo en cuenta que en el mismo se encuentran definidos la mora, los recargos y los intereses.

En el multicitado Manual de la OCDE se aclaran cuestiones relacionadas con el cálculo de los intereses (tégase en cuenta que podría referir a lo que nosotros denominamos recargos) y se establece: "*La mayoría de los países optan por el cálculo y cobro de los intereses devengados durante el período de recaudación, es decir, el período entre la fecha de la petición de asistencia y la de pago de la deuda...*". No obstante, dado que el MOCDE no define la forma de abordar esta cuestión la misma podría ser tratada a través de un acuerdo o memorando de entendimiento con distintas posibilidades. El Manual describe cuatro planteos posibles, a saber:

"-Acordar que el Estado requirente calcule y actualice regularmente el importe de los intereses devengados tras la aceptación por parte del Estado requerido de la petición de cobro;

-Acordar que el Estado requirente, una vez recibido el importe cobrado, plantee una nueva petición de asistencia relativa únicamente a los intereses adicionales. Este planteamiento requeriría normalmente que los intereses adicionales excedan de un importe mínimo acordado;

-Acordar que el Estado requerido calcule el interés durante el período de recaudación aplicando su propio tipo de interés y añadiéndolo al importe exigible, siempre que este planteamiento sea conforme con la normativa y prácticas de recaudación del Estado requerido;

-Acordar que el Estado requerido calcule los intereses aplicando el tipo del Estado requirente".

Otra cuestión que merece ser considerada en este apartado es la relativa al ámbito temporal de aplicación de la asistencia. La pregunta que nos podemos hacer aquí es: ¿qué sucede con solicitudes de asistencia que versan sobre adeudos generados con anterioridad a la entrada en vigor del Convenio?

De la lectura del apartado vemos que la única salvedad que preceptúa es "*en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio*", es decir, que se

correspondieran.

contraponga con alguna disposición del convenio o algún otro instrumento del que el Estado sea parte.

Po su parte, los Comentarios al artículo establecen: " *Ninguna cláusula del Convenio impide la aplicación de las disposiciones del artículo a los créditos tributarios que se han producido antes de la entrada en vigor del Convenio cuando se dispone la asistencia en relación con dichos créditos después de la citada entrada en vigor, y las disposiciones del artículo son aplicables. Sin embargo, los Estados contratantes posiblemente consideren que es útil precisar la medida en que son aplicables las disposiciones del artículo a esos créditos tributarios, en particular cuando las disposiciones relativas a la entrada en vigor de su Convenio prevén que sus cláusulas se apliquen a los impuestos devengados o exigidos a partir de una determinada fecha. Los Estados que desean limitar la aplicación del artículo a los créditos tributarios que se han producido después de la entrada en vigor del Convenio tienen libertad para hacerlo en el marco de sus negociaciones bilaterales*".

De la lectura transcripta se desprende que es posible solicitar asistencia en casos en que el crédito tributario sea anterior a la entrada en vigor del Convenio.

Debe advertirse que lo que brinda la asistencia en la recaudación es la posibilidad de perseguir el cobro del adeudo más allá de las fronteras geográficas y limitar esta asistencia a casos donde el crédito se genere con posterioridad a la firma o entrada en vigor del Convenio no parecería lo más acertado aunque nada impide que así se haga.

Otro caso que podría plantearse es la solicitud de asistencia en relación con un impuesto inexistente en el Estado requerido. Si se diera esta situación, se deberá estar a lo establecido en el principio general de la asistencia en la recaudación, es decir, se deberá recaudar el crédito como si se tratara de uno propio, lo que se verá a continuación.

APARTADO 3

"Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán

dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio".

Con este artículo se estipula la legislación aplicable a los créditos tributarios extranjeros preceptuando que el crédito deberá recaudarse de acuerdo con la normativa del Estado requerido como si se tratara de un crédito propio.

En breve, no habrá un tratamiento diferencial para el crédito en los casos de asistencia en la recaudación, sino que serán aplicables al mismo todos los mecanismos previstos en nuestra legislación para el recupero de adeudos así como todas las condiciones necesarias para hacerlo.

Tal como lo indican los Comentarios a este apartado: *..."El Estado requerido está obligado a recaudar el crédito tributario del Estado solicitante como si se tratara de su propio crédito tributario incluso si en ese momento no es preciso que emprenda acciones de recaudación para sus propios fines con respecto a ese contribuyente"*.

La consecuencia de la expresión "de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios tributos" es limitar la asistencia en la recaudación a los créditos respecto a los cuales no exista posibilidad de impugnación, siempre que en el Estado requerido esa sea una condición para la recaudación de este.

En síntesis, la asistencia en la recaudación va a estar regida por la legislación interna del Estado requerido y por los instrumentos de los que disponga el mismo para su persecución, de la misma forma que cuando se trata de un crédito propio.

El Manual de OCDE establece: *"La asistencia en la recaudación tributaria se rige, por tanto, por la legislación interna y por los procedimientos de que disponga el estado requerido que permitan la ejecución de sus propios créditos tributarios"*.

¿Cómo se llevaría adelante la asistencia? Imaginemos que un Estado solicita a Uruguay que le preste asistencia en la recaudación. Uruguay deberá valerse de todos los medios y procedimientos de recupero de adeudos de los que dispone para hacer efectiva la asistencia y deberá hacerlo da misma forma que lo hace con sus créditos. En breve, se deberá iniciar juicio ejecutivo tributario (en los casos en los que sea esta la acción que

corresponde) y seguir la ejecución de idéntica forma que con los créditos gestionados por DGI, es decir, vía de apremio a través de embargo específico, intervención de caja, embargo en remuneraciones, etc.

Vimos que una de las condiciones para prestar la asistencia es que el crédito no sea susceptible de impugnación en el Estado requirente, es decir, que el mismo sea exigible conforme a la normativa del Estado. Empero esta no es la única condición para la asistencia, será menester también que el deudor sea una persona que no pueda impedir su recaudación y ello ocurre cuando el deudor no puede ejercer defensa administrativa o judicial alguna para impedir la recaudación. El multicitado Manual de OCDE establece: *“No obstante, algunos países pueden optar por permitir la asistencia en la recaudación cuando un crédito tributario pueda cobrarse en el estado requirente con independencia de la vigencia de los derechos de recurso, aun cuando la propia normativa interna del estado requerido impida la recaudación en tal circunstancia. Las disposiciones del artículo sobre asistencia en la recaudación tributaria deben redactarse entonces de forma que permitan la asistencia en esa situación”*.

De hecho, en los Comentarios a este apartado se manifiesta: *“Sin embargo, muchos Estados tal vez deseen permitir la asistencia en materia de recaudación cuando se pueda recaudar un crédito tributario en el Estado solicitante a pesar de la existencia del derecho a recurrir, incluso si en la propia legislación del Estado requerido impide la recaudación en ese caso. Los Estados que así lo deseen pueden modificar el apartado 3 de la siguiente forma:*

-Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios tributos como si se tratara de un crédito tributario propio que cumpliera los requisitos para permitir que ese otro Estado hiciese la petición en virtud de este apartado-”.

Los Comentarios habilitan a realizar modificaciones en la redacción del artículo de manera que puedan sortearse las condiciones del Apartado 3 y se pueda prestar asistencia

en casos de créditos que no sean exigibles o contra los cuales exista posibilidad recursiva. En Uruguay el Apartado no ha sufrido modificaciones en la redacción.

VII.I Mecanismos de recupero de adeudos en supuestos previstos en apartado 3

Analizado lo dispuesto en el apartado, corresponde repasar los mecanismos previstos en nuestro derecho positivo para el recupero de adeudos y de esa forma tener una visión clara de cuáles son los instrumentos con los que cuenta la AT para el cobro del adeudo tributario en caso de solicitud de asistencia en el marco del apartado 3.

En primer lugar, debemos decir que una de las particularidades que presenta nuestro ordenamiento jurídico es que la cobranza coactiva en Uruguay es totalmente judicial a diferencia de lo que ocurre en otros países. En un artículo publicado en la Revista de CADE Impuestos & Fiscalidad referente a los mecanismos eficaces para el recupero de adeudos en Uruguay manifestábamos: *“No existen instancias coactivas a nivel administrativo como sucede en otras legislaciones. De la misma forma, no existen tribunales especializados y exclusivos, lo que trae aparejado que las acciones judiciales que emprende DGI, concurren con las reclamaciones civiles del resto de los ciudadanos e instituciones tanto públicas como privadas”*¹⁸. Véase entonces, que esto será lo primero a tener presente a la hora de prestar la asistencia.

La principal medida de cobro coactivo prevista en el derecho procesal tributario y utilizada por la AT para el recupero de adeudos es el juicio ejecutivo tributario.

Al analizar el apartado vimos que uno de los requisitos o condiciones que debe cumplir el crédito para ser objeto de asistencia es que sea exigible, es decir, que no pueda ser objeto de impugnación.

Este supuesto se enmarca perfectamente en lo previsto por el artículo 91 del Código Tributario en lo relativo al juicio ejecutivo tributario, el que reza: *“La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de estas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.*

¹⁸ Mecanismos eficaces para el recupero de adeudos. Revista CADE Impuestos & Fiscalidad. Rodríguez Gabriela. Agosto 2012

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República.

En los juicios ejecutivos promovidos por cobro de obligaciones tributarias no serán necesarias la intimación de pago prevista en el inciso 6º del artículo 53º de la Ley Nº 13.355, de 17 de agosto de 1965, ni la conciliación, y sólo serán notificados personalmente el auto que cita de excepciones y la sentencia de remate. Todas las demás actuaciones, incluso la planilla de tributos, se notificarán por nota.

Sólo serán admisibles las excepciones de inhabilidad del título, falta de legitimación pasiva, nulidad del acto declarada en vía contencioso-administrativa, extinción de la deuda, espera concedida con anterioridad al embargo, y las previstas en el artículo 246 del Código de Procedimiento.

Se podrá oponer la excepción de inhabilidad cuando el título no reúna los requisitos formales exigidos por la ley o existan discordancias entre el mismo y los antecedentes administrativos en que se fundamente, y la excepción de falta de legitimación pasiva, cuando la persona jurídica o física contra la cual se dictó la resolución que se ejecuta sea distinta del demandado en el juicio.

El procedimiento se suspenderá a pedido de parte: A) Cuando al ser citado de excepciones el ejecutado acredite que se encuentra en trámite la acción de nulidad contra la resolución que se pretende ejecutar; ejecutoriada la sentencia pertinente se citará nuevamente de excepciones a pedido de parte. B) Cuando se acredite que la Administración ha concedido espera al ejecutado.

El Juez fijará los honorarios pertenecientes a los curiales intervinientes por la Administración. Contra esa fijación habrá recurso de apelación. La sentencia de segunda instancia causará ejecutoria”.

Vemos, de la lectura del artículo, que la Administración tiene acción ejecutiva para el cobro de créditos que surjan de sus resoluciones firmes. Justamente este requisito implica que el crédito sea exigible en los términos del artículo 27, es decir, que no sea susceptible de impugnación.

En breve, para la promoción de un juicio ejecutivo tributario es necesario el dictado de un acto administrativo que, al adquirir la calidad de firme, se convierte en título ejecutivo y es este el requisito procesal para la promoción de este proceso.

La solicitud de asistencia va a estar acompañada de la documentación necesaria y serán las partes las que acuerden, a través de un memorando de entendimiento, por ejemplo, las cuestiones prácticas para la puesta en marcha del instituto.

Es dable recordar que nuestro país, al aceptar la solicitud, se deberá dar al crédito el mismo tratamiento que a los suyos como si se tratara de un crédito propio.

Ahora bien, el proceso ejecutivo tributario se enmarca en los procesos recogidos en el Código General de Proceso denominados de estructura monitoria. Este elenco de procesos está regulado en el artículo 354 del referido cuerpo normativo, el que establece:

Procedimiento monitorio. -

354.1 Cuando se pretenda el cobro ejecutivo en cualquiera de los casos que lo aparezcan, el tribunal decretará inmediatamente el embargo y condenará al pago de la cantidad reclamada, intereses, costas y costos.

354.2 Si no considerare bastante el documento, declarará que no procede el cobro ejecutivo. Una y otra cosa sin noticia del deudor.

354.3 En el mismo auto que decreta el embargo, citará de excepciones al demandado.

354.4 Si se opusieren excepciones, se procederá de conformidad con lo dispuesto en los artículos 356 y siguientes.

En caso contrario, se irá directamente, sin necesidad de nueva intimación, a la vía de apremio. Si se trata de embargo genérico, deberá esperarse la denuncia de bienes concretos de parte del actor.

354.5 Cuando no exista diligencia judicial de reconocimiento o protesto personal o protesto en el domicilio, no podrá hacerse lugar al cobro ejecutivo sin previa intimación de pago al deudor, con plazo de tres días, la que podrá efectuarse por telegrama colacionado con constancia de recepción. Esta intimación no será necesaria en los casos que leyes especiales así lo dispongan.

Vemos que, en este tipo de procesos, la traba de embargo se decreta en forma inmediata sin dar noticia a la otra parte. Será luego de la traba del embargo que se le citará de excepciones al demandado, dándole la posibilidad de dar inicio al contradictorio y ello silencia en forma absoluta algunas voces que sostienen que se vulnera el debido proceso. Estos procesos se promueven en virtud de un título ejecutivo y el mismo está dotado de la fehaciencia inicial necesaria para que se pueda trabar embargo en forma preliminar.

En el caso de la Administración Tributaria y tal como vimos, ese título ejecutivo es un testimonio auténtico de la resolución firme. Teniendo en cuenta lo manifestado supra respecto a las resoluciones firmes, claramente el deudor fue notificado de la resolución administrativa, tuvo pleno conocimiento del adeudo y más aún, tuvo la oportunidad en vía administrativa de interponer recursos contra la misma.

Por otra parte, es relevante decir que el proceso ejecutivo tributario va a culminar con una sentencia firme que condena al demandado al pago de una cantidad líquida y exigible y será esa sentencia la que nos habilite a continuar con la ejecución tomando las medidas de cobro previstas en la legislación.

Es decir, se debe transitar el camino del proceso ejecutivo tributario, para luego de ello, al obtener una sentencia firme, iniciar la ejecución. Así está previsto en el artículo 377 del CGP: *Procedencia.- Procede la ejecución en vía de apremio cuando se pida en virtud de los siguientes títulos, siempre que traigan aparejada la obligación de pagar cantidad de dinero líquida o fácilmente liquidable y exigible:*

1) *Sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada. La ejecución corresponderá una vez que quede firme la sentencia, transcurrido el plazo o cumplida la condición que se hubiere establecido, sin perjuicio de la ejecución provisoria en el caso de los artículos 260 y 275.*

Esta ejecución variará según la situación patrimonial del deudor.

En los casos en los que la búsqueda de bienes resulte positiva, se solicitará el embargo específico de ese bien en aplicación de lo previsto en el artículo 380 del CGP: *Traba y eficacia. El embargo se decretará por el Tribunal y se tramará por el Alguacil. No obstante, el embargo de inmuebles, el de vehículos automotores, el de naves y aeronaves, semovientes de pedigree o el de todo otro bien registrable, el de créditos y el genérico, quedarán trabados con la providencia que los decrete. Estos embargos se harán efectivos por la inscripción en el registro respectivo; el de muebles, mediante su aprehensión por el Alguacil, quien podrá designar depositario al propio deudor o a un tercero; y el de créditos, por la notificación al deudor del ejecutado.*

Si de la consulta realizada a efectos de constatar la existencia de ingresos, surge que el contribuyente o responsable percibe remuneraciones, jubilaciones o pensiones, se actuará de acuerdo a lo previsto por el artículo 381 del CGP, el que bajo el acápite de

“Bienes inembargables” preceptúa en su numeral 1) literal a): *No se trabará embargo en los siguientes bienes:*

1) Las remuneraciones, por cualquier concepto, de los empleados públicos y privados; las pensiones, jubilaciones y retiros; así como las pensiones alimenticias, salvo en este último caso que sean suntuarias.

No obstante, podrán afectarse las remuneraciones, pensiones, jubilaciones y retiros en los siguientes casos:

a) Cuando se tratare de deudas por tributos o de pensiones alimenticias decretadas judicialmente, podrán embargarse hasta la tercera parte; en los casos de pensiones alimenticias en favor de menores e incapaces servidas por sus ascendientes, serán embargables hasta la mitad.

Asimismo, corroborado el funcionamiento de la empresa o constatado que se trata de un emisor de facturación electrónica, se solicitará la intervención de caja de la empresa. Esta medida está regida por el artículo 380 supra transcrito ya que se trata del embargo de un bien mueble, el dinero.

Por último y en virtud de lo establecido en el artículo 380.8 del cuerpo normativo multicitado, se podrá solicitar el embargo en cuentas bancarias del sujeto:

“Embargo de cuentas bancarias no identificadas. Para el exclusivo caso de títulos de vía de apremio, sin perjuicio de lo previsto el artículo 379, procederá el embargo de las cuentas y depósitos del ejecutado en Entidades del Sistema de Intermediación Financiera, sin necesidad de otra identificación que el nombre completo de la persona física o nombre y clase de persona jurídica, juntamente con un número identificador oficial. Dicho embargo comprenderá la suma adeudada más un 20% (veinte por ciento) para ilíquidos y quedará trabado con la providencia judicial que lo decrete y se notificará al Banco Central del Uruguay (BCU), quien lo comunicará por un medio fehaciente, en un plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación, a todas las Entidades del Sistema de Intermediación Financiera.

El embargo se hará efectivo con la notificación a dichas Entidades. Las Entidades que tengan cuentas bancarias abiertas a nombre del ejecutado deberán informar a la Sede judicial, en un plazo de cinco días hábiles contados a partir de la notificación que les realice el Banco Central del Uruguay, según lo dispuesto en el inciso anterior, la existencia y cuantía de los fondos y valores, en cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto, de los cuales

el titular es el ejecutado. Dichos datos sólo podrán ser tenidos en cuenta a los efectos de adoptarse embargo específico en esa ejecución.

Se excluye de este procedimiento de embargo a las cuentas y depósitos de ahorro previo de vivienda radicados en el Banco Hipotecario del Uruguay (BHU)".

En resumen, y dejando claro que esas son las medidas usualmente adoptadas aunque el elenco no se agota en las mismas, supongamos que la DGI recibe una solicitud de asistencia en el marco del apartado 3 y junto a ella la documentación que previamente se acordara enviar. La Administración deberá iniciar el proceso ejecutivo tributario, con un documento que emana de una administración de otro Estado, que contiene un crédito que es exigible en ese otro Estado pero que se ejecutará frente a los tribunales de justicia de nuestro país, que es exigible en virtud de la legislación del Estado requirente pero que tal como dijimos, en nuestro país ese documento debe ser una resolución de la Administración que debe revestir la calidad de firme.

En fin, más adelante cuando analicemos la compatibilidad del artículo 27 con nuestro derecho positivo, ahondaremos en esta cuestión y en posibles soluciones.

APARTADO 4

"Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación".

Lo primero a tener en cuenta en este apartado es que la solicitud relativa a la adopción de medidas cautelares solamente podrá efectuarse cuando este instituto se encuentre regulado en la legislación interna del Estado requerido. Es posible no incluirlo en

el Convenio o limitar su ámbito de aplicación en caso contrario. En el caso de nuestro país, no hay obstáculo a su inclusión dado que las medidas cautelares tienen consagración expresa en el Código Tributario Uruguayo.

En el caso de las medidas cautelares rige idéntica lógica que con los créditos exigibles del apartado anterior, se tratará el crédito como si se tratara de uno propio.

Otro punto a tener en cuenta y que no encuentra colisión en nuestra legislación ya que está expresamente previsto en el citado Artículo 87 es la posibilidad de solicitar la adopción de medidas cautelares cuando el crédito se encuentra en vías de determinación. En este sentido el Manual de la OCDE dispone: "*... las medidas cautelares pueden solicitarse aun cuando el crédito no sea aún exigible o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación*".

Conviene tener presente que los Estados contratantes deben acordar las circunstancias y condiciones necesarias para la adopción de las medidas conforme a su legislación interna y ello puede realizarse mediante el memorando de entendimiento u otro acuerdo. El Manual sugiere acordar las siguientes cuestiones:

-La asignación de los costes derivados de las medidas cautelares entre el Estado requirente y el requerido.

-Un importe mínimo de crédito a partir del cual pueda pedirse la aplicación de medidas cautelares.

-Procedimientos especiales relativos a las peticiones de adopción de medidas cautelares, tales como las comunicaciones mediante fax o correo electrónico y la brevedad en la respuesta, dado que estas peticiones son, normalmente, urgentes.

Por último, pero no por ello menos importante, cuando el Estado requirente formula una petición de medidas cautelares, deberá indicar en qué etapa se encuentra el proceso de determinación del adeudo y ello permitirá al Estado requerido el examen respecto a si su legislación le permite tomar las medidas.

VII.II Mecanismos de recupero de adeudos en el supuesto previsto en apartado 4. Medidas cautelares tributarias

En nuestro país el instituto está regulado en el artículo 87 del Código Tributario y dispone: *“La solicitud de medidas cautelares sólo podrá efectuarse mediante resolución fundada del jerarca del organismo recaudador o de la Dirección General Impositiva, en todos los casos en que exista riesgo para la percepción de los créditos determinados o en vías de determinación.*

Deberá ser acompañada del expediente administrativo que sirva de fundamento a la gestión o de un testimonio del mismo, o testimonio de la Resolución a que se refiere el inciso precedente. Para decretar las medidas cautelares el Juez no exigirá la prestación de garantía o caución de especie alguna. Deberá considerar las circunstancias del caso sin dar vista previa al contribuyente o responsable, pudiendo requerir información complementaria. Fijará asimismo el término durante el cual se mantendrán las medidas decretadas, el que no podrá ser menor de 6 meses y será prorrogado cuando resultare insuficiente por causas no imputables a la Administración”.

De la simple lectura del artículo vemos que en nuestro país hay requisitos relativos al fondo y a la forma para solicitar una medida cautelar.

En cuanto a los requisitos de fondo encontramos:

- a) que se trate de créditos fiscales determinados o en vías de determinación,
- b) que existan circunstancias de hecho y de derecho que permitan fundar la verosimilitud del crédito; *fumus bonis iuris*,
- c) que exista riesgo para la percepción de los créditos y/o peligro en la demora en hacerlo efectivo; *periculum in mora* y,
- d) que en razón de la solvencia del Estado no se exige caución.

En cuanto a los requisitos de forma se exige la presentación del expediente, un testimonio del expediente o una resolución o un testimonio de la resolución fundada.

Claramente y dado que en el ámbito de la asistencia en la recaudación del artículo 27 estamos regidos por la obligación de tratar el crédito como si se tratara de uno propio, será menester la acreditación de estos extremos para dar cumplimiento a una solicitud.

APARTADO 5

"No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los apartados 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelación aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante".

En primer lugar, debemos decir que en este apartado encontramos una excepción al principio general de que el crédito deberá tratarse como si fuera propio.

En los casos de prescripción o prelación del crédito tributario en el marco de la asistencia en la recaudación rige la normativa del Estado requerente.

En cuanto a la prescripción, los términos de esta serán los del Estado requerente el que tendrá la obligación de informar al Estado requerido acerca de sus plazos de prescripción en el momento de la solicitud.

Según enseña el Manual de la OCDE: *"La razón fundamental de esta norma es que el estado requerido presta asistencia en la recaudación de un crédito que ha surgido en el marco de un sistema jurídico distinto, que regula su creación y extinción. Por consiguiente, en tanto no caduque el derecho de cobro del crédito conforme a la legislación del estado requerente, este permanece vigente y cobrable. La validez del crédito no puede quedar afectada por el hecho de que los plazos de prescripción del estado requerido se hayan cumplido, dado que en relación con tales plazos sólo es aplicable la legislación del estado requerente.*

Respecto a las causales de interrupción o suspensión de los plazos de prescripción, el Artículo 27 nada dice al respecto.

No obstante, en el Manual se indica que los Estados que deseen considerar estos institutos podrían hacerlo según lo previsto en el apartado 2 del Artículo 15 de la Directiva de la CE: *"Los actos para el cobro efectuados por la autoridad requerida conforme a la petición de asistencia y que, si hubieran sido efectuados por la autoridad requerente, habrían*

tenido por efecto suspender o interrumpir la prescripción, según las disposiciones jurídicas vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede, se consideraran a estos efectos, como si hubieran sido realizados en este último Estado".

Vemos en este caso que hay una especie de ampliación del ámbito espacial de la norma tributaria lo que en nuestro ordenamiento jurídico debería analizarse a la luz de lo establecido en el Artículo 9 del Código Tributario: "*Las leyes tributarias rigen en todo el territorio de la República.*

También rigen en los casos de extraterritorialidad establecidos por actos internacionales, y cuando se trate de servicios prestados por el Estado fuera de los límites establecidos en el inciso anterior".

Por último, tal como vimos la prescripción se regirá por las leyes del Estado requirente y supongamos que en el mismo se consagran causales de interrupción o suspensión de los plazos en determinadas circunstancias. Asimismo vimos que, salvo que se utilice la posibilidad que brindan los Comentarios, estas causales no podrán ser invocadas en el estado requerido.

Ahora bien, en mi opinión, el hecho de que los actos realizados en el estado requerido que tuvieran vocación para suspender o interrumpir los plazos de prescripción surtan efectos en el estado requirente, puede redundar a favor de ese estado requirente.

En lo que tiene que ver con la prelación, el apartado establece que los créditos objeto de la asistencia no se beneficiarán de la prioridad que ese tipo de créditos tenga en la legislación del Estado requerido. Un claro ejemplo de créditos con prioridad en nuestro derecho son los originados justamente por tributos en los procesos concursales.

Conviene recordar que la Ley 18.387¹⁹ clasifica los créditos que componen la masa pasiva del deudor en:

- Créditos privilegiados;
- Créditos quirografarios o comunes y
- Créditos subordinados.

¹⁹ Ley de declaración judicial del concurso y reorganización empresarial

Por su parte, los créditos privilegiados se clasificarán en créditos con privilegio especial (prenda e hipoteca) y créditos con privilegio general.

En el caso de DGI la norma establece que son créditos con privilegio general: “Los créditos por tributos nacionales o municipales, exigibles hasta con 4 años de anterioridad a la declaración del concurso”.

Asimismo, en muchas legislaciones, los créditos por tributos tienen prioridad sobre otros créditos y por consiguiente tienen un tratamiento distinto. Debe agregarse que en muchos países la recaudación tributaria goza de ciertos privilegios que mayoritariamente se fundamentan en el hecho de que los créditos tributarios no nacen de un acuerdo voluntario. El Manual establece: *“Uno de esos privilegios sería la facultad de exigir los créditos tributarios sin que sea preciso obtener una orden judicial al efecto, como sería el caso de los acreedores particulares”*. Cita como ejemplo el caso de algunos Estados que cuentan con cobranza administrativa, no siendo ese el caso de Uruguay.

Ahora bien, podríamos preguntarnos por qué las normas de prelación no le son aplicables a los créditos objeto de asistencia. En el Manual se explicitan algunas de las razones que llevan a esta solución: *“En primer lugar, los residentes de un estado están sobradamente familiarizados con los impuestos que se exigen en su país y con la prioridad de la que disfrutan los créditos tributarios. Sin embargo, no cabe esperar que los residentes de un país estén igualmente familiarizados con las prioridades de las que puedan disfrutar los créditos tributarios extranjeros. Otra de las razones para denegar la prelación de los créditos del estado requirente en el estado requerido es la de evitar la competencia en la prelación de los impuestos de ambos estados, o la complicación de tener que establecer normas al efecto”*.

En los Comentarios a este apartado se dispone que los Estados que quieran que los créditos tributarios del otro Estado tengan la misma prioridad que los suyos podrán modificar el apartado.

APARTADO 6

"Ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante podrá incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante".

Este es, a mi entender, el apartado que puede encontrar mayor resistencia en la legislación nacional.

No será posible, en virtud de lo establecido en este apartado, esgrimir ningún tipo de defensa que tenga relación con la existencia, validez y cuantía del crédito siendo este un resorte exclusivo del Estado requirente.

Básicamente el apartado preceptúa la imposibilidad de presentar ningún tipo de impugnación u oposición ante los tribunales de justicia o los organismos administrativos del Estado requerido relativas a estas cuestiones.

Según el Manual de la OCDE: *"Dado que los recursos relativos a la existencia y al importe del crédito tributario, así como la cuestión de si es legítimo su cobro, se rigen por la legislación del estado requirente, son los órganos competentes de ese estado quienes deben resolverlos. Sólo ellos conocen suficientemente la legislación relativa al crédito como para razonar adecuadamente sus sentencias o acuerdos".*

Corresponde agregar que en los Comentarios a este apartado se establece: *"Los Estados a los que este apartado pueda causar problemas constitucionales o legislativos lo podrán modificar u omitir en el marco de sus negociaciones bilaterales".*

En el caso de Uruguay, al presente y en los Convenios vigentes con cláusula de asistencia en la recaudación, no se hizo uso de esta opción. Ello acarrea una problemática realmente preocupante y que deberá ser resuelta en lo posible a través del memorando de entendimiento, pero, además, deberá tenerse presente en futuras negociaciones.

Teniendo en cuenta la legislación nacional vigente, es imposible pensar una forma de evadir este control de los actos como uno de los principales derechos de los administrados ya que el mismo tiene raigambre constitucional. Es por esa razón que cuando se analice la compatibilidad de estas normas con las vigentes en Uruguay, se tratará de dar algún tipo de solución a la cuestión.

APARTADO 7

"Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser:

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto al cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud".

El apartado refiere a la posibilidad de suspender o retirar la solicitud de asistencia. Ello sucederá en los casos en los que el crédito tributario deje de ser exigible o sea susceptible de ser cautelado en el Estado requirente.

Los Comentarios a este apartado consignan: *"si, después de haber formulado una petición conforme al apartado 3 o al 4, las condiciones vigentes en el momento de la petición dejan de existir (por ejemplo, porque un crédito tributario deje de ser exigible en el Estado solicitante), este último Estado debe notificar con prontitud el cambio de situación al otro Estado. Después de haber recibido esta notificación, el Estado requerido tiene la posibilidad de pedir al Estado solicitante la suspensión o la retirada de la petición. Si la petición queda en suspenso, lo seguirá estando hasta que el Estado solicitante informe al otro que se cumplen las condiciones requeridas para formular de nuevo una solicitud relativa al crédito tributario o que se retira su petición".*

APARTADO 8

"En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

b) Adoptar medidas contrarias al orden público;

c) Suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;

d) Suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante"

Este apartado recoge determinadas circunstancias que excepcionan a un Estado de la obligación de prestar la asistencia en la recaudación.

De verificarse cualquiera de las situaciones descritas en este apartado, el Estado requerido no estará obligado a prestar la asistencia.

El apartado 8 a) implica que el Estado requerido no estará obligado a adoptar ninguna medida para llevar adelante la recaudación que el Estado requirente no pueda adoptar por razón de su legislación interna. Claramente se vislumbra la noción de reciprocidad en el caso. Tal como se manifiesta en el Manual de la OCDE: *"La idea subyacente al concepto de reciprocidad es que una parte contratante no pueda prevalerse del sistema de recaudación tributaria del otro estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio"*.

En virtud de ello, si, por ejemplo, en el estado requirente no se autoriza el embargo de sueldos, el estado requerido no va a estar obligado a solicitar dicho embargo al prestar la asistencia.

En cuanto al literal b) de este apartado, el mismo no merece mayor comentario dado que claramente enerva la obligación de prestar asistencia si la misma fuera contraria al Orden Público, es decir, a los intereses vitales del Estado.

Por otra parte, en el caso del apartado 8 c), se podrá denegar la petición de asistencia en los casos en el que el Estado requirente no haya agotado razonablemente todas las medidas de las cuales disponga para recaudar el crédito.

Por último, en el caso d) la petición podrá ser denegada por cuestiones meramente prácticas y el ejemplo que brinda el Manual de la OCDE es el del caso donde el costo en que sea necesario incurrir por parte del Estado requerido para salvaguardar el crédito, sea superior al crédito objeto de recupero.

En el caso de Uruguay y por una Resolución de la DGI, hay un monto mínimo por debajo del cual no se inician juicios ejecutivos. Por ello, este último numeral del artículo podría llegar a ser utilizado como causal de rechazo de una petición si se verificaran los extremos previstos en la resolución de la AT.

VIII- COMPATIBILIDAD DEL ARTÍCULO 27 CON NUESTRO ORDENAMIENTO JURIDICO

Al analizar los apartados 3 y 4 del artículo 27 así como las medidas de cobro con las que cuenta la AT para el recupero de adeudos (que serán las utilizables en caso de asistencia), es menester visualizar los requisitos que deben cumplir los adeudos tributarios en nuestro país para ser perseguido su cobro judicialmente.

Vimos que, en el caso del juicio ejecutivo, es decir, cuando deban tomarse medidas de acuerdo con el apartado 3 del artículo 27, nuestra legislación impone que el acto administrativo en el que se fundamentan haya adquirido la calidad de firme.

En este sentido veo dos posibilidades para poder ejecutar la petición de asistencia. La primera y claramente la que daría solución definitiva al problema, sería la incorporación a nuestra legislación de una norma que estableciera que las solicitudes de asistencia en el marco de la asistencia en la recaudación son título ejecutivo.

No estaríamos frente a una situación desconocida en nuestro país ya que son diversas las normas que establecen títulos ejecutivos distintos al testimonio auténtico de la

resolución firme. Así, por ejemplo, tenemos el caso de los títulos ejecutivos en el marco de lo preceptuado en el artículo 107 del Título Primero del Texto Ordenado²⁰.

No obstante, siendo ese un escenario por demás hipotético, conviene buscar una solución acorde con la normativa vigente hoy en día.

En este sentido considero que va a ser necesario el dictado de una resolución por parte de la DGI que contenga o incorpore la solicitud, dándole a la referida resolución la misma forma y formalidades que las dictadas para el cobro de créditos domésticos.

Siguiendo esta lógica, se deberá actuarse conforme lo previsto en el artículo 46 del Código Tributario otorgando la vista correspondiente²¹ al deudor a fin de que el mismo presente las defensas que estime corresponder.

Luego de ello se dictará una resolución, la que deberá ser notificada al contribuyente o sujeto obligado al pago, el que tendrá las mismas potestades impugnativas que cualquier sujeto pasivo. En breve, deberá dársele la oportunidad de esgrimir defensas, presentar prueba, etc.

Obviamente este no parece el camino más acorde al prestar la asistencia y sin dudas no es el más rápido, empero, no visualizo posibilidades dada nuestra legislación, de ir al

²⁰ Artículo 107°.- Los documentos suscritos por los contribuyentes del Banco de Previsión Social o por sus representantes legales, estatutarios o convencionales, en que consten declaraciones de obligaciones que no hubieran sido cumplidas y los documentos emanados de convenios de facilidades de pago, que hubieran caducado por su incumplimiento, constituyen títulos ejecutivos, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 91 del Código Tributario. Lo dispuesto precedentemente se aplicará también respecto a los instrumentos en que consten declaraciones presentados a los efectos de la formación del Registro de Historia Laboral (artículo 7° de la Ley N° 16.190, de 20 de junio de 1991, y artículo 87 de la Ley N° 16.713, de 3 de setiembre de 1995). Lo dispuesto en el inciso primero será aplicable a las obligaciones de los sujetos pasivos de los tributos que recauda la Dirección General Impositiva.

²¹ (Información sumaria).- Los actos, hechos u omisiones constitutivos de infracción serán objeto de una información instruida por funcionario autorizado. Si la existencia de la infracción no ofreciera dudas a juicio de la Dirección del organismo recaudador, se dará vista al interesado con término de quince días para deducir sus defensas y producir prueba. Si el interesado no compareciera en plazo o lo hiciera sin solicitar diligencias probatorias, la Dirección resolverá sin más trámite; si hubiere ofrecido y producido pruebas, éstas se diligenciarán en un plazo no mayor de treinta días. Lo dispuesto en este artículo no regirá en los casos de mora.

cobro de un adeudo extranjero sin brindarle las garantías constitucionales otorgadas a nuestros nacionales.

Empero pensemos en el alcance de estas garantías constitucionales. Vimos que dictada la resolución por parte de DGI, la misma podrá ser impugnada, tal como se dijo, en vía administrativa. Esta impugnación en vía administrativa implica el agotamiento de la vía administrativa, requisito indispensable para que quede expedita la vía anulatoria ante el Tribunal De lo Contencioso Administrativo (en adelante TCA).

Es decir, ese acto administrativo dictado por la AT que recoge la solicitud de asistencia en la recaudación por parte de un Estado extranjero a fin de perseguir el cobro del adeudo ante los tribunales de justicia de nuestro país, del que se le va a otorgar vista al deudor, luego notificar, que es plausible de ser impugnado y que de serlo, puede dar lugar a la presentación de una acción de nulidad ante el TCA, es, en mi opinión, uno de los caminos que se deberá recorrer para dar cumplimiento al compromiso asumido al haber celebrado convenios que incluyen el artículo 27.

En lo que respecta al apartado 4, es decir, la solicitud de medidas cautelares, tal como vimos, el artículo 87 del Código Tributario exige el cumplimiento de determinados requisitos de forma para la solicitud de este tipo de medidas. Iguales requisitos deberá cumplir la solicitud de asistencia en la recaudación para que la misma prospere en sede judicial en nuestro país.

En este orden, deberá dictarse una resolución fundada por parte de DGI que contenga la solicitud y contemple los requisitos que deben acreditarse a fin de presentar la petición a la justicia ordinaria, en breve, deberá acreditarse el riesgo, el peligro en la demora y el fundamento de la solicitud.

En lo que refiere al riesgo, será clave que la solicitud de asistencia brinde una explicación acabada de los motivos en los que se fundamenta el mismo a fin de demostrar al otro fisco el periculum in mora, es decir, el peligro que representa la demora en la tramitación del proceso administrativo, peligro este que se traduce en la posibilidad de que el sujeto se insolvente, vacíe su patrimonio volviendo infructuosas las acciones que se emprendan para el recupero del adeudo.

En breve, es imprescindible que se pueda demostrar la existencia de elementos tales como el elevado monto del adeudo, la inexistencia o desconocimiento de bienes, el no

reconocimiento de la deuda, la no realización de pagos, entre otros a fin de acreditar uno de los requisitos más relevantes al solicitar una medida cautelar.

Ahora bien, lo manifestado invita a reflexionar acerca de la situación que podría plantearse en caso de que el TCA anule el acto administrativo.

Considero que esta posibilidad debería ser contemplada y puesta en conocimiento de la Autoridad Competente del otro Estado ya que no existe forma, con el ordenamiento positivo vigente, de escapar de la jurisdicción anulatoria del TCA, salvo claro está, el dictado de una norma que incluyera estos supuestos dentro del elenco de actos administrativos no procesables ante el referido órgano.

En cuanto a las medidas de cobro específicas que ya hemos repasado tales como, embargo de bienes, remuneraciones, remate y demás, conviene recordar que para el inicio de esas medidas es menester contar con un título de ejecución y que, tal como se dijo más arriba, el mismo se obtendrá una vez que se obtenga una sentencia firme en el juicio ejecutivo.

En virtud de ello considero que el problema se nos podría plantear en el proceso ejecutivo y por esa razón será necesario dictar un acto administrativo, notificarlo, etc, y no en la vía de ejecución o vía de apremio ya que a esta se llega si primero se transitó el camino del juicio ejecutivo.

En síntesis, sorteados los obstáculos que puedan presentar el juicio ejecutivo, en mi opinión, quedaría, sin problemas, expedita la ejecución.

IX- MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO²²

En diversas oportunidades en el presente trabajo se hizo mención al memorando de entendimiento.

¿Qué es el memorando de entendimiento?

Se trata de un acuerdo entre las partes a través del cual las Autoridades Competentes de los Estados contratantes, determinarán la forma y los requisitos para la puesta en

²² Material extraído del Manual de OCDE.

práctica de la asistencia en la recaudación, es decir, cómo se va a llevar adelante la asistencia.

En este sentido el Manual establece: *“El memorando de entendimiento se referirá al instrumento o instrumentos jurídicos que permitan a los estados contratantes prestarse asistencia mutua en la recaudación tributaria. Contendrá los nombres y los datos de contacto de las autoridades competentes a las que deban remitirse las peticiones y los nombres de los funcionarios o unidades en quienes se delegue la facultad de la prestación de asistencia en la recaudación”*.

Al analizar el apartado 1 del artículo 27 vimos que la restricción establecida en el ámbito subjetivo y objetivo de los convenios no regía para el artículo 27. En virtud de esta situación, en el memorando de entendimiento se deberá incluir un listado con los impuestos que van a estar comprendidos en la asistencia.

Por otra parte, hay cuestiones procedimentales que deben ser reguladas y para ello también se podrá utilizar este instrumento. Será necesario establecer qué tipo de documentación es la requerida para el inicio de acciones, si se van a consignar montos mínimos a partir de los cuales se podrá solicitar la asistencia, cómo se van a calcular los recargos, amparo a regímenes de facilidades de pago, plazos, costos de la recaudación, etc.

No existe un contenido predeterminado para el memorando de entendimiento, serán los Estados los que definan que información será la necesaria para llevar adelante la asistencia en la recaudación.

En lo que refiere a la documentación que debe acompañar la petición, el Manual establece: *“Es una práctica común acordar que la petición de asistencia en la recaudación se acompañe de la documentación que las autoridades competentes de los estados contratantes hayan acordado y que sea necesaria para proceder al cobro del crédito tributario o a la adopción de medidas cautelares, según corresponda. El memorando de entendimiento puede recoger el tipo de documentación que debe acompañar a la petición...”*

Asimismo, el Manual brinda ejemplos, entre ellos: *“...una carta de referencia, una copia oficial del título de ejecución, una declaración en la que se confirme que el crédito tributario es ejecutable en virtud de la legislación del estado requirente o el deudor del crédito es una persona que, conforme a la legislación del estado requirente, no puede*

impedir su recaudación o el crédito no está impugnado y, si la petición concierne a un no residente, una declaración en el sentido de que el crédito ya no es impugnable o el estado requirente ha aplicado razonablemente todas las medidas de las que dispone en su propio territorio para cobrar el crédito, excepto aquellas cuya aplicación pudiera originar dificultades desproporcionadas...”.

A continuación, vamos a ver, a vía de ejemplo, una serie de situaciones que pueden suscitarse y que deben estar previstas en el memorando de entendimiento. Estas cuestiones no se desprenden de la lectura del artículo, pero claramente son hipótesis plausibles y por consiguiente no deberían dejar de ser abordadas.

IX.I Facilidades de pago

El Código Tributario uruguayo dispone en su artículo 32: *“(Facilidades de pago).- Las prórrogas y demás facilidades sólo podrán concederse cuando a juicio del organismo recaudador existan causas que impidan el normal cumplimiento de la obligación; las mismas no podrán exceder de treinta y seis meses”*.

El artículo 27 nada dice acerca de las facilidades de pago. No obstante, podría perfectamente presentarse un caso donde aceptada y llevada adelante la asistencia en la recaudación por el Estado requerido, el deudor decida hacer frente al adeudo, pero para ello necesite ampararse a un régimen de facilidades de pago. Esta es una situación que se presenta con frecuencia en la práctica.

Lo primero que se debe recordar y de ahí se verá por qué se inicia este tema con la transcripción del artículo 32 del CT, es que el estado requerido deberá tratar el crédito como si fuera propio. Véase entonces que, para sus créditos, nuestro país, tiene prevista la posibilidad de ampararse a un régimen de facilidades de pago y en virtud de ello podríamos concluir que igual tratamiento recibirá el crédito objeto de la asistencia. Según el Manual: *“El estado requerido podrá permitir el aplazamiento de pago o el pago fraccionado del crédito para cuya recaudación se haya pedido la asistencia cuando su legislación o práctica administrativa lo permitan en circunstancias similares para sus propios créditos”*. Claramente

el memorando de entendimiento va a ser el instrumento a utilizarse en caso de que los estados deseen acordar el amparo o no a un régimen de facilidades.

IX.II Plazos para responder a la petición

Una de las cuestiones que pueden acordarse o comunicarse, según el caso, a través del memorando de entendimiento, es el relacionado a los plazos tanto para el diligenciamiento de la petición de asistencia como los relativos a la duración de los procesos.

En nuestro país, el proceso ejecutivo tributario, por ejemplo, tiene una duración razonable aún mediando oposición. En condiciones normales (no mediando ferias judiciales extraordinarias, medidas gremiales, etc) es posible obtener el título de ejecución en 3 o 4 meses si no se oponen excepciones y en el caso de que se opongan, la sentencia se obtendrá en más o menos 1 año.

No obstante, en la vía de apremio no se puede realizar tal afirmación. Véase el caso del embargo de inmuebles encaminado al remate del mismo. Es un proceso que puede llevar años y lo mismo sucede con el embargo de ingresos. En este último el obstáculo principal es la demora en el libramiento de la orden de pago lo que en ciertas ocasiones insume más de un año.

Por lo que se viene de exponer, nuestro país deberá ser muy cauteloso si decide incluir este tipo de plazos en el memorando. En cuanto a los plazos para dar trámite a la petición, en mi opinión, corresponde establecerlos, ya en lo que refiere a los plazos que dependen del Poder Judicial, debe primar la cautela.

En este sentido el Manual establece algunos plazos que podrían quedar establecidos y para los cuales no veo objeción. Dice el Manual: *“El memorando de entendimiento puede fijar: Un plazo máximo entre la fecha en la que el estado requerido recibe la petición y la fecha de acuse de recibo. Un plazo máximo entre la fecha de recepción de la petición y el momento en el que el estado requerido debe solicitar información adicional o rechazar la petición. Un plazo para que el estado requerido inicie las actuaciones para el cobro. Un plazo en el que el estado requerido debe comunicar al estado requirente los avances habidos en las actuaciones encaminadas al cobro”*.

IX.III Comunicación entre autoridades competentes

Es aconsejable que en el memorando de entendimiento se prevea distintas formas de comunicación entre la Autoridades competentes siempre garantizando la confidencialidad y la seguridad de la información.

IX.IV Costes de recaudación y transferencia de dinero

Al analizar el apartado 2 del artículo 27, se hizo referencia a los costos de la recaudación. Será a través del memorando de entendimiento que deberá establecerse todo lo relacionado con los mismos ya sea que se trate de costos ordinarios o extraordinarios. En este sentido el Manual aconseja: *“También puede acordarse que, tan pronto como un estado contratante prevea la posibilidad de incurrir en costes extraordinarios, informará al otro estado contratante e indicará el importe estimado de los mismos, de forma que el otro estado pueda decidir si debe incurrirse en ellos o no”*.

IX.V Otras cuestiones que pueden ser previstas en el memorando

Así como los puntos que acabamos de explicitar, hay otras cuestiones que también pueden ser incluidas en el memorando de entendimiento. El tema relacionado a la transferencia de los fondos en caso de cobro del adeudo debería estar previsto, es decir, toda la información necesaria para realizar la transferencia de los fondos recaudados, así como la forma en la que la misma se realizará y qué estado soportará el costo de la transferencia.

Asimismo, en los casos en que el crédito resulte incobrable, debe preverse el actuar del estado requerido ya sea devolviendo la petición o conservándola por determinado tiempo.

En conclusión y no siendo la enumeración realizada exhaustiva de todas las situaciones que puedan regularse a través del memorando de entendimiento, lo que debe

quedar claro es que será a través de este instrumento, que se deberá prevenir todo lo relacionado con las formalidades de la petición, procedimientos, pago, moneda, idioma, costos, montos mínimos y demás.

X- FORMULACION DE LA PETICION

Hasta el momento, a lo largo del presente trabajo, se ha visto qué puede solicitarse a través de la asistencia en la recaudación, cómo debe tratarse la solicitud, qué necesita cada Estado para hacerlo, etc, razón por la cual entiendo que corresponde revisar rápidamente la forma que debe revestir la petición.

Se debe decir, en primer lugar, que serán las autoridades competentes de cada estado los encargados de remitir las solicitudes de asistencia a las autoridades competentes del otro estado. La primera cuestión a tener en cuenta es que la referida solicitud deberá realizarse por escrito.

Enseña el Manual: *“Es muy importante que la petición se redacte de forma completa y exhaustiva. Las autoridades competentes deben ponerse en la situación del destinatario e incluir en la petición la información que considerarían importante conocer en caso de ser ellas las destinatarias. A fin de agilizar la tramitación de la petición en el estado requerido, esta debe ser tan detallada como sea posible y contener todos los datos de que se disponga que puedan resultar de interés”*.

Hemos visto que la legislación interna de cada estado puede requerir el cumplimiento de determinados requisitos a efectos de iniciar el cobro y ello lleva a que sea necesaria una instancia anterior a la petición donde los estados se comuniquen acerca de esos requisitos.

El Manual menciona también los recaudos a incorporar en el caso de una solicitud de medidas cautelares: *“En el caso de formular una petición de medidas cautelares, deberá informarse sobre los fundamentos sobre los que se pide la adopción de las medidas cautelares y la fase alcanzada en el proceso de liquidación o recaudación”*.

Asimismo, ya no solamente en el ámbito de las cautelares sino en general, se deberá controlar que los impuestos impagos que general la solicitud se encuentren incluidos en el

ámbito objetivo del artículo 27, que no se encuentren prescriptos, que el monto adeudado cumpla con las condiciones reguladas a través del memorando de entendimiento, etc.

X.I Recepción, aceptación o denegación de la petición

Recibida la solicitud de asistencia en la recaudación, la autoridad competente deberá acusar recibo de esta en los plazos acordados, luego deberá analizar si se cumplen las distintas condiciones previstas en el propio artículo 27 en sus apartados 3 y 4, si se ha realizado el cálculo de recargos de la forma acordada y todo lo que sea requisito para llevar adelante el cobro.

Asimismo, puede suceder que, durante este proceso, las autoridades competentes entiendan que deberá rechazarse o denegarse la petición y en este escenario se deberá comunicar a la autoridad competente del otro estado el hecho y los motivos.

En caso contrario, es decir, si la petición cumple con los requisitos y es aceptada, se llevará adelante la asistencia en la recaudación a través de los mecanismos que tenga a su disposición el estado requerido y que ya hemos visto en el caso de Uruguay.

X.II Resultados de la asistencia

Luego de agotadas todas las instancias para el cobro y siempre teniendo en cuenta que al crédito extranjero se le dio el mismo tratamiento que a un crédito propio, pueden suceder dos cosas, una, que se recaude el impuesto adeudado, es decir, que se logre hacer efectivo el cobro del adeudo, otra, que las medidas resultaren infructuosas.

En el primer caso habíamos visto que era aconsejable que a través del memorando de entendimiento se fije la forma de transferencia de los fondos recaudados y se deberá estar a lo allí dispuesto.

En el caso de que las medidas adoptadas resulten infructuosas para hacer efectivo el cobro, se deberá comunicar al otro estado.

CONCLUSION

Las Administraciones Tributarias de todo el mundo enfrentan día a día grandes desafíos originados en el aumento del comercio exterior, el movimiento constante de activos, bienes y personas y la dificultad que todo ello trae al momento del cobro del adeudo tributario. Tal como se dijo en la Introducción del presente trabajo, uno de esos desafíos es el aumento de las situaciones donde un deudor tributario tiene activos localizados en una jurisdicción distinta a la que reside.

En este escenario, la cooperación administrativa internacional se presenta como la forma más idónea para tutelar el cobro de los créditos tributarios más allá de las limitaciones geográficas de cada Estado. En palabras de Pratt: *La superación de las limitaciones territoriales se realiza mediante la concesión de una habilitación para solicitar la asistencia de otro Estado y de una obligación internacional para atender los requerimientos de los otros Estados contratantes*²³.

A través de la cooperación internacional, se podrán utilizar los mecanismos previstos en el ordenamiento interno de un Estado pero no únicamente para asegurar el cobro de sus créditos, sino para asegurar el cobro o intento de cobro de las deudas tributarias de otro Estado.

La Asistencia en la Recaudación de impuestos viene a dar una solución a la problemática originada en el desplazamiento de activos con fines de imposibilitar el cobro del adeudo y en mi opinión, en el caso de nuestro país, al estar incorporada la cláusula en varios Convenios para Evitar la Doble Imposición, ya no se trata de esgrimir críticas a la referida inclusión sino que es tiempo de buscar formas de dar cumplimiento a los compromisos asumidos. Por esta circunstancia es que se plantearon distintas posibilidades en el capítulo relativo a la compatibilidad de esta norma con nuestro ordenamiento jurídico.

Es menester tener presente que este tipo de cláusulas tiene un fin por el que los Estados deben velar y que trasciende el cobro del adeudo, se trata de luchar contra maniobras tendientes a evadir el pago de los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

²³LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Francisco Alfredo García. Crónica Tributaria Nº 101 (2001)

Por último, va a ser por demás relevante que al momento de negociar futuros convenios, se tenga en cuenta la situación relativa al Apartado 6 así como cualquier otro que pueda presentar colisión con la normativa vigente y se haga uso de las reservas o modificaciones en la redacción que los propios Comentarios sugieren.